

# Revisionens kvalitet och revisorers oberoende

*Peter Öhman*



# Revisionens kvalitet och revisorers oberoende

*Peter Öhman*

Revisionens kvalitet och revisorers oberoende är något som under lång tid sysselsatt forskare i hela världen. Revisionskvalitet kan, i all enkelhet, sägas vara en funktion av revisorers kompetens och deras oberoende i förhållande till den part som granskas. Ju mer kompetens och ju större oberoende, desto högre kvalitet på revisionen och vice versa. Medan revisorers kompetens relativt sällan kritiserats så är oberoendeproblemen mer uppmärksammade. Så gott som varje redovisnings- och revisionsmisslyckande som når medierna leder till att revisorernas oberoende ifrågasätts. Peter Öhman vid CER har intresserat sig för dessa frågor och är den forskare i Norden som publicerat flest internationella artiklar inom området. Här sammanställs resultat från flera av dessa artiklar och i synnerhet den svenskspråkiga populärvetenskapliga artikeln "Den problematiska revisionen" (Öhman, 2016).

## Inledning

I grund och botten handlar revision om att med professionell skepsis granska, bedöma och uttala sig om företags eller andra organisationers redovisningsinformation. Lite förenklat kan följande fyra postulat anses gälla för all revisionsverksamhet:<sup>1</sup>

- Det ska finnas ett förhållande med redovisningsskyldighet mellan två parter samtidigt som det finns ett hinder för den ena parten att granska de aktiviteter som den andra parten utför.
- Den som utför en revision för en annan parts räkning ska vara oberoende i förhållande till det och dem som granskas.
- Den som utför en revision ska samla in olika sorters underlag och använda sig av kända och accepterade kriterier för att underlagen ska kunna värderas.
- Revisionen (och dess utfall) ska vara av värde, d.v.s. nyttan > kostnaden.

Den första punkten kan sägas vara skälet till att revision överhuvudtaget behövs. De två därpå följande punkterna träffar revisorn som individ och betonar oberoendeaspekten i direkta termer (punkt 2) och kompetensaspekten i indirekta termer (punkt 3). Den fjärde punkten tydliggör vikten av revisionskvalitet.

Det faktum att en misslyckad insats tenderar att överskugga 99 lyckade insatser gör att revisorer – tillsammans med bl.a. fotbollsdomare – kan räknas in bland dem som får mer skäll än beröm i medierna och som följaktligen har en förhållandevis otacksam uppgift. När de gör ett bra arbete är det som det ska. När tveksamheter uppdragas höjs snabbt kritiska röster.<sup>2</sup> Revisionskvaliteten ifrågasätts och i centrum för kritiken står allt som oftast olika oberoendeaspekter.

---

<sup>1</sup> Flint (1988).

<sup>2</sup> Öhman (2016).

En tämligen enkel formel för revisionskvalitet är denna: Revisionskvalitet = kompetens + oberoende. Tanken är att ju mer kompetens och ju större oberoende, desto högre kvalitet på revisionen och vice versa. Det finns också exempel på att det förhåller sig på det sättet, t.ex. ifråga om granskning av tillgångsposter som redovisas till verkligt värde. Revisorer upplever att ju svårare det är att granska en post och ju färre objektiva riktlinjer de har att följa, desto svårare är det att agera opartiskt och självständigt. Därmed kan kompetensbrister leda till att även oberoendet hotas.<sup>3</sup>

I sammanhanget faller det sig naturligt att oberoendet (d.v.s. opartiskheten och självständigheten) på en och samma gång tenderar att vara revisorernas stolthet och deras akilleshäla. Utan oberoende mister revisionen sitt värde, men oberoendet kan också lätt kritiseras. Likaså är det viktigt att hålla i minnet att oberoendet har två dimensioner. Dels oberoende "in fact" (d.v.s. hur revisorn uppfattar att det är), dels oberoende "in appearance" (d.v.s. hur utomstående parter uppfattar situationen). Det kritiska är hur oberoendet uppfattas i andras ögon.

### Syfte och disposition

Syftet med denna rapport är att sammanfatta forskning genomförd vid CER om problem och åtgärder i Sverige gällande revisionens kvalitet och revisorers oberoende.

### Kvalitetshot och oberoendeproblem

Av de fyra klassiska professionerna har präster och advokater en fördel gentemot läkare och revisorer. De förstnämnda har ensidiga lojaliteter mot sina konfidenter respektive klienter och behöver alltså bara ta hänsyn till en enda part (förutom sin egen profession). Präster är t.ex. de enda som har absolut tystnadsplikt och som aldrig, inte ens vid en rättegång, behöver yttra något om sina konfidenter. Läkare och revisorer har dubbla lojaliteter. Medan läkare har ett ansvar såväl mot sina patienter som mot samhället och patienternas arbetsgivare, arbetar revisorer på uppdrag av och ska skydda ägare och andra externa intressenter samtidigt som de ska hålla sig väl med de som företräder de företag som granskas.<sup>4</sup>

Här påminner revisorer ännu mer om fotbollsdomare än om läkare. Fotbollsdomare ska i varje situation, oberoende av yttre omständigheter, behandla hemmalaget och bortalaget enligt samma regelbok. De dubbla lojaliteterna innebär att kompetens måste kompletteras med oberoende för att domarinsatsen ska anses vara av hög kvalitet. Allt kan nämligen ses från två håll och kritiken låter sällan vänta på sig när någon part

---

<sup>3</sup> Öhman (2016).

<sup>4</sup> Öhman m.fl. (2012).

känner sig förfördelad. Fotbollsfans är sällan objektiva och revisorernas klienter och intressenter har heller inte förmågan att se objektivt på alla situationer. Studier visar t.ex. att om klienterna är nöjda med revisionen så uppfattar de att även intressenterna är det och vice versa.<sup>5</sup> Av särskilt intresse är det negativa sambandet mellan revisorers skepticism och den nytta som klienterna upplever att både de själva och intressenterna har av revisionen. Då är ändå professionell skepsis en förutsättning för att revisionen ska vara till nytta för intressenterna. Även om det inte är klienternas uppgift att utvärdera revisorernas insatser så kan denna syn bli problematisk, särskilt med tanke på att revisorer av flera skäl behöver hålla sig väl med sina klienter. Till saken hör att revisorernas förhållandevis täta kontakter med klienterna (vilka bl.a. innefattar förhandlingar om hur redovisningsinformationen ska framställas) kan ställas mot de begränsade kontakterna med de mer anonyma intressenterna. På liknande sätt kan trycket från hemmapubliken bli en fotbollsdomare övermäktigt. Klienter och hemmalag kan således komma att gynnas på intressenters och bortalags bekostnad. Revisorernas dubbla lojaliteter kan således komma att slå mot revisionens kvalitet.

Studier konstaterar också att revisorsyrket, lika väl som arbetet som fotbollsdomare, faktiskt är svårt och att de svåraste bedömningarna många gånger är både viktigare och mer känsliga än enklare bedömningar.<sup>6</sup> För en fotbollsdomare är det avsevärt mycket viktigare att bedöma en straffsparkssituation korrekt än att ge ett inkast på mittplan till rätt lag. Ett inkast i ingenmansland kan ett lag ofta både ha och mista utan att det spelar någon roll för matchens utgång. En straffspark, däremot, är den mest kvalificerade målchans som går att få i fotboll och straffsparksbedömningarna är ofta avgörande för matchresultaten.

En av revisorernas svåraste bedömningar är om de företag som granskas är livskraftiga ett år framåt i tiden. Missbedömningarna är påtagliga både när det gäller att ge och inte ge fortlevnadsvarningar. Många företag som får varningar överlever<sup>7</sup> samtidigt som en stor majoritet av de företag som går i konkurs gör det utan föregående varning.<sup>8</sup> Revisorernas svaga insatser på detta område ses både som ett kompetens- och ett oberoendeproblem. De anses sakna både nödvändig utbildning och ändamålsenliga redskap för att göra dessa bedömningar och kan samtidigt vara rädda för att förlora sina klienter (då dessa kan byta revisionsföretag efter att ha fått en fortlevnadsvarning) och/eller för att bli stämda om det skulle visa sig att revisorerna har utfärdat omotiverade varningar. Revisionsföretagen kan även få betala skadestånd till intressenterna om det kan slås fast att dessa har lidit ekonomisk skada på grund av att revisorerna underlåtit att utfärda fortlevnadsvarningar.

---

<sup>5</sup> Öhman m.fl. (2012).

<sup>6</sup> Öhman (2016).

<sup>7</sup> Svanberg och Öhman (2014).

<sup>8</sup> Tagesson och Öhman (2015).

Noteras bör att revisorer, lika lite som alla andra, kan förutse framtiden och att gjorda fortlevnadsbedömningar inte nödvändigtvis behöver vara missbedömningar givet förhållandena när bedömningarna gjordes. Samtidigt är fortlevnadsbedömningar, likt fotbollsdomares straffsparksbedömningar, alltför viktiga för att frekventa fel ska vara acceptabla då de kan få allvarliga konsekvenser för såväl klienter som intressenter. Revisorernas träffsäkerhet i bedömningarna av företags fortlevnad används därför ofta som ett mått på revisionskvalitet och oförmågan att göra korrekta bedömningar i viktiga frågor riskerar att bli sinnebilden för låg revisionskvalitet.

Oberoendeproblematiken har i första hand kopplats samman med ekonomiska aspekter. Genom att klientföretagen både väljer revisionsföretag och betalar det utvalda företaget för revisionen blir revisorerna per automatik ekonomiskt beroende av sina klienter. Denna konstruktion har fått kritik och vissa går så långt så att de gör jämförelser med att en person på de anklagades bank skulle få välja domare och jurymedlemmar och dessutom göra upp med dessa om arvodets storlek. En sådan konstruktion vore tämligen omöjlig inom rättsväsendet.<sup>9</sup> Problemet med att vara ekonomiskt beroende blir extra påtagligt om en klient svarar för en betydande del av revisionsföretagets intäkter. Ju större klient i förhållande till revisionsföretagets storlek, desto allvarligare tenderar problemen att bli. Studier visar även att revisorer själva upplever den ekonomiska kopplingen till klienterna som ett hot mot deras oberoende.<sup>10</sup> I värsta fall kan oberoendehoten leda till sådana kvalitetsbrister att de ägare och externa intressenter som revisorerna är satta att skydda drabbas ekonomiskt.

Ett relaterat problem är den förekommande prispressen på revisionsuppdrag och därav framtvungade kostnadseffektiviseringar. Enskilda revisorer anser sig inte alltid kunna utföra en tillfredsställande revision utifrån den tid som uppdraget tilldelas.<sup>11</sup> Samtidigt görs gällande att det finns en kultur där revisorer förväntas jobba på sin fritid om så behövs för att arbetet ska hålla hög kvalitet. Detta beteende brukar benämnas underrapportering av tid. Ett annat sätt att hantera snävt tilltagna tidsbudgetar är kvalitetsförsämrande handlingar, vilket bl.a. kan innebära att en revisor istället för att samla in tillräckliga bevis förlitar sig på klientens muntliga förklaringar.

Det finns också icke-ekonomiska hot mot revisorernas oberoende. Långvariga revisionsuppdrag kan leda till att revisorer och klienter etablerar nära relationer och i värsta fall "växer ihop". Detta kan bl.a. resultera i att revisorerna i sina förhandlingar med klienterna börjar ge efter i viktiga redovisningsfrågor. Studier visar också att revisorer kan identifiera sig med sina klienter och att de som identifierar sig jämförelsevis mer med klienterna har svårare att hålla dessa på armlängds avstånd.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> Bazerman et al. (1997).

<sup>10</sup> Öhman (2007).

<sup>11</sup> Svanberg och Öhman (2013).

<sup>12</sup> Svanberg och Öhman (2015).

Revisorer som i högre grad identifierar sig med sina klienter tenderar att i större utsträckning gå dem till mötes jämfört med revisorer som i lägre grad identifierar sig med klienterna. Det gäller oavsett revisorers kön, ålder, erfarenhet, tjänstgöringsort eller företagstillhörighet. Vidare framgår att ju mer revisorerna identifierar sig med sina klienter, desto mer sannolikt är det att de i förhandlingarna väljer att antingen gå med på klienternas förslag eller att kompromissa i centrala frågor.<sup>13</sup> Sammantaget tenderar klientidentifiering alltså att leda till kvalitetsförsämrade handlingar. Hur klientföretagens ledare (vd eller ekonomichef) uppfattas påverkar också revisorernas oberoende. Nyligen genomförda studier visar att revisorernas oberoende tenderar att äventyras av karismatiska ledare.<sup>14</sup> Ju mer karismatisk ledaren anses vara, desto större sannolikhet att revisorn går klientföretaget till mötes när parterna har olika uppfattningar. Då karismatiskt ledarskap och klientidentifiering är starkt korrelerade tycks karismatiska ledare hos klientföretagen förstärka de oberoendeproblem som klientidentifiering ger upphov till.

### Åtgärder mot kvalitetshot och oberoendeproblem

De åtgärder som vidtagits för att komma till rätta med kvalitetshot och oberoendeproblem har sin grund dels i reglering (lagar) och dels i självreglering (rekommendationer, god revisorssed och god revisionsd). Sverige var t.ex. tidigt ute med att införa en s.k. analysmodell, som innebär att revisorerna inför varje uppdrag är skyldiga att pröva huruvida vissa omständigheter kan rubba förtroendet för hans eller hennes oberoende.<sup>15</sup> Revisorernas egna bedömningar har dock sina begränsningar, inte bara för att de riktlinjer som finns främst handlar om sådant som kan bedömas tämligen objektivt (exempelvis att inte åta sig ett uppdrag om en nära anhörig är anställd vid det företag som revideras). En särskild svårighet är att en revisor ska avgöra både om han eller hon är oberoende och om han eller hon kan uppfattas som oberoende i andras ögon, vilket kräver en förmåga att sätta sig in i andras sätt att tänka.<sup>16</sup> Kan man själv avgöra om man betraktas som opartisk i andras ögon? Är det ens möjligt att göra en opartisk bedömning av sin egen opartiskhet?

En annan åtgärd är att begränsa revisionsuppdragens längd och införa krav på revisorsrotation (både på individ- och organisationsnivå) eftersom revisorer över tid tenderar att etablera nära relationer med sina klienter. Samtidigt visar majoriteten studier (från olika länder) att längre revisorsuppdrag leder till att revisorernas kompetens ökar i termer av bransch- och företagskännedom. Enligt studierna övertrumfar kompetensvinsterna ofta oberoendeproblemen och medför att revisionskvaliteten ökar. Detta ställer också svårigheterna med den tidigare presenterade

---

<sup>13</sup> Svanberg et al. (2018).

<sup>14</sup> Svanberg och Öhman (2017); Svanberg et al. (2017).

<sup>15</sup> Öhman och Wallerstedt (2012).

<sup>16</sup> Öhman (2016).

formeln (revisionskvalitet = kompetens + oberoende) på sin spets. Här går bevisligen kompetens och oberoende åt olika håll. När kompetensen ökar minskar oberoendet och vice versa. Förhållandet är detsamma när revisionsföretag erbjuder klienterna tilläggstjänster utöver revisionen. Kompetensen om det granskade företaget ökar, men eftersom oberoendet äventyras införs begränsningar även här. Detta illustrerar att reglerarna förknippar såväl längre revisorsuppdrag som tilläggstjänster med minskat oberoende och inte med ökad kompetens eller att det skulle kunna leda till ökad revisionskvalitet. Dessutom är det enklare för reglerarna att rikta in sig på oberoende-frågor än på kompetensfrågor. Revisorsrotation och begränsade tilläggstjänster är således inte heller heltäckande lösningar då de inte alltid leder till ökad revisionskvalitet. Dessutom visar tidigare studier att revisorers oberoende även kan påverkas vid kortvariga relationer.<sup>17</sup>

Däremot tycks utökade utbildningsinsatser avseende revisorers förhandlingsförmåga kunna bidra till både stärkt oberoende och ökad revisionskvalitet.<sup>18</sup> Revisorer med en starkare tilltro till sin förhandlingsförmåga uppgav att de i större utsträckning kan stå på sig gentemot sina klienter ifråga om utformningen av redovisningsrapporter. Revisorer med en svagare tro på sin förmåga att hantera förhandlingssituationer visade en större tendens att antingen gå med på klienternas förslag eller att kompromissa om hur redovisningsinformationen ska framställas.

Försök har också gjorts att stärka revisorernas professionella identifiering och enkätstudier visar att revisorer identifierar sig något mer med sin profession än med sina klienter.<sup>19</sup> I dessa studier uppgav revisorerna, i genomsnitt, en högre professionsidentifikation (6 på en 10-gradig skala) än klientidentifikation (4 på en 10-gradig skala). Däremot tycks inte en högre grad av identifiering med professionen kunna väga upp de oberoendeproblem som följer av klientidentifiering, karismatiskt ledarskap eller synen på sin egen förhandlingsförmåga.<sup>20</sup> Det indikerar att inte heller professionell identifiering löser de problem som finns. En möjlig förklaring till detta skulle kunna vara att det är möjligt för revisorer att identifiera sig med både sin profession och sina klienter och att effekterna av en sådan "dubbel identifiering" återstår att klarlägga.

Den allra viktigaste åtgärden för att komma till rätta med olika kvalitetsproblem, inklusive kort- och långsiktiga oberoendehot, förefaller vara att stärka revisionsföretagens etiska kulturer, inklusive etiskt ledarskap och etisk miljö samt sanktioner och bestraffningar gällande oetiskt agerande. Exempelvis uppgav revisorer som upplever att deras revisionsföretag har en förhållandevis stark etisk kultur att de gör

---

<sup>17</sup> Svanberg och Öhman (2017); Svanberg et al. (2017).

<sup>18</sup> Svanberg et al. (2019).

<sup>19</sup> Carrington et al. (2013); Svanberg och Öhman (2015); Svanberg et al. (2018).

<sup>20</sup> Svanberg och Öhman (2015); Svanberg och Öhman (2017); Svanberg et al. (2019).

färre kvalitetsförsämrade handlingar än revisorer som upplever att de arbetar i en förhållandevis svag etisk kultur.<sup>21</sup> Det indikerar att starka etiska kulturer kan minska revisorernas benägenhet att agera dysfunktionellt. Ju starkare etisk kultur ett företag har, desto mindre sannolik är en konflikt mellan professionens och revisionsföretagets mål. En revisor som har revisionsföretagets lönsamhetsmål i fokus tenderar däremot att i relativt stor utsträckning identifiera sig med sina klienter, vilket alltså inte går i linje med professionens mål.<sup>22</sup>

## Slutdiskussion

Hur ska då revisionen bli mindre problematisk och mindre kritiserad i det offentliga rummet? Här ger forskningen få svar, men denna genomgång påvisar vikten av att:

- På djupet diskutera frågor som dubbla lojaliteter, svårigheterna att bedöma företags fortlevnad och förekomsten av prispressade revisionsuppdrag.
- Medvetandegöra att det finns oberoendeproblem kopplat till såväl ekonomiska som icke-ekonomiska aspekter (såsom klientidentifiering och karismatiska ledare i klientföretag).
- Medvetandegöra att revisorernas självskattade bedömningar av oberoendet, införandet av revisorsrotation och begränsade tilläggstjänster samt professionell identifiering har sina begränsningar.
- Stärka utbildnings- och samtalsinsatser med direkt koppling till kvalitetshot och oberoendeproblem.
- Främja etiska kulturer.

Mer eller mindre uttalat är därmed också att revisorsprofessionen behöver söka andra vägar än att se problemen i termer av förväntningsgap, d.v.s. att allmänheten inte riktigt förstår vad revision går ut på och därför behöver upplysas om detta. Den problematiska revisionen är knappast ett i grunden pedagogiskt problem. Istället behöver såväl professionen som revisionsföretagen och enskilda revisorer arbeta aktivt med etiska aspekter. Inte minst har starka etiska kulturer potential att kontinuerligt mildra både kort- och långsiktiga oberoendehot och därmed stärka revisionskvaliteten. Till skillnad från andra åtgärder kan etiska kulturer styras och kontrolleras av de ansvariga på revisionsföretagen. Arbetet med att föra etiska samtal skulle kunna inkludera hur revisionsföretagen kan förhålla sig till karismatiska ledare i klientföretagen samt hur revisorer kan göras medvetna om att klientidentifiering kan äventyra oberoendet. Vidare skulle starka etiska kulturer kunna medverka till att en professionsidentifiering utgör ett visst skydd mot att revisorer okritiskt accepterar sina klienters föreslag på hur redovisningsinformationen ska framställas.

---

<sup>21</sup> Svanberg och Öhman (2013).

<sup>22</sup> Svanberg och Öhman (2016).



## Referenser

- Bazerman, M.H., Morgan, K.P. och Loewenstein, G.F. (1997), "The impossibility of auditor independence". *Sloan Management Review*, Vol. 38, Nr. 4, s. 89-94.
- Carrington, T., Johansson, T., Johed, G. och Öhman, P. (2013), "An empirical test of the hierarchical construct of professionalism and managerialism in the accounting profession". *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 25, Nr. 2, s. 1-20.
- Flint, D. (1988), *Philosophy and principles of auditing – an introduction*. London: Macmillan.
- Svanberg, J. och Öhman, P. (2013), "Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality?". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, Nr. 7, s. 572-591.
- Svanberg, J. och Öhman, P. (2014), "Lost revenues associated with going concern modified opinions in the Swedish audit market". *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 15, Nr. 2, s. 197-214.
- Svanberg, J. och Öhman, P. (2015), "Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality". *British Accounting Review*, Vol. 47, Nr. 4, s. 395-408.
- Svanberg, J. och Öhman, P. (2016), "Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity?". *Accounting in Europe*, Vol. 13, Nr. 1, s. 65-79.
- Svanberg, J. och Öhman, P. (2017), "Does charismatic client leadership constrain auditor objectivity?". *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 29, Nr. 1 s. 103-118.
- Svanberg, J., Öhman, P. och Neidermeyer, P. (2017), "The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, Nr. 5, s. 1142-1159.
- Svanberg, J., Öhman, P. och Neidermeyer, P. (2018), "Client-identified auditors' initial negotiation tactics: A social-identity perspective". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33, Nr. 6-7, s. 633-654.
- Svanberg, J., Öhman, P. och Neidermeyer, P. (2019), "Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs". *Advances in Accounting*, Vol. 44, s. 121-131.
- Tagesson, T. och Öhman, P. (2015), "To be or not to be – auditors' ability to signal going concern problems". *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 11, Nr. 2, s. 175-192.
- Öhman, P. (2007), *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*, Doktorsavhandling, Nr. 14, Sundsvall: Mittuniversitetet.
- Öhman, P. (2016), "Den problematiska revisionen". *Organisation & Samhälle*, Vol. 3, Nr. 1, s. 26-31.
- Öhman, P. och Wallerstedt, E. (2012), Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden, *Accounting History*, Vol. 17, Nr. 2, s. 241-257.