

Revisorers förhandlingar med klienter

Peter Öhman och Jan Svanberg

En viktig del av revisionsarbetet består av förhandlingar mellan revisorer och deras klienter, vilka ibland kan ha olika åsikter i centrala redovisningsfrågor. I denna rapport diskuterar Peter Öhman och Jan Svanberg vid CER i vilken mån förhandlingsstrategier skiljer sig åt beroende på i vilken grad revisorerna identifierar sig med sina klienter och om revisorernas tilltro till den egna förhandlingsförmågan har någon inverkan på deras oberoende. Forskningsresultaten har tidigare publicerats i de internationella tidskriftsartiklarna "Client-identified auditors' initial negotiation tactics: A social-identity perspective" (Svanberg, Öhman och Neidermayer, 2018) och "Auditor objectivity as a function of auditor negotiation self-efficacy beliefs" (Svanberg, Öhman och Neidermayer, 2019).

Inledning

När revisorer inte håller med sina klienter i olika redovisningsfrågor kan de inleda förhandlingar för att lösa problemen.¹ Revisorerna kan välja olika förhandlingsstrategier och valen blir ofta viktiga eftersom de kan påverka inte bara utfallet av själva förhandlingen, utan även relationerna med klienterna. Det hävdas att revisorerna kan ha en stark inverkan på hur förhandlingarna utvecklas och att de har goda förutsättningar att vara styrande i inledningsfasen av varje förhandling.² Samtidigt görs det gällande att klienterna har stora möjligheter att påverka revisorerna och att en klient, särskilt om denna har goda kunskaper i redovisning, kan ta befälet i en förhandling.³

Revisorer förhandlar normalt med sina klienter genom att använda någon av de tre taktiker som utgår från att det finns en given tårtbit att diskutera.⁴ Den första av dessa kan karaktäriseras som en stå-emot-taktik (jag har rätt och du har fel). Genom att hävda sin rätt och visa att det här är min position och den ruckar jag inte på, strävar revisorerna efter att få klienterna att göra eftergifter. Den andra taktiken är den motsatta, en s.k. låt-gå-taktik (du har rätt och jag har fel). Med denna taktik tillfredsställs motparten på bekostnad av egen vinning i den aktuella förhandlingen. Här kan revisorerna således tänka sig att tillgodose klienternas önskemål genom att göra avsteg från sin egen position. Mellantinget, den tredje taktiken, är en kompromiss (jag har lite rätt och du har lite rätt) som syftar till att parterna ska flytta sig från sina utgångspositioner mot en lösning som båda kan vara nöjda med. Resultatet av en

¹ Beattie et al. (2001).

² McCracken et al. (2008).

³ Sweeney och Pierce (2011).

⁴ Pruitt och Carnevale (1993).

kompromiss kan dock bli att båda parter känner sig otillfredsställda och har negativa åsikter om såväl processen som resultatet av förhandlingen.⁵

Ibland kan revisorer välja att närma sig sina klienter med hjälp av en av de två taktiker som utgår ifrån att tårtbiten kan göras större.⁶ Den första av dessa kallas för problemlösningstaktiken (vi lär oss mer om varandra för att hitta alternativ som är bra för båda parter). Taktiken kräver att man lär sig mer om den andra partens underliggande intressen för att hitta lösningar som även täcker in de egna intressena. På så sätt kan förhandlingen tillföra ett extra värde för både revisorer och klienter. Det går också att använda sig av en expansionstaktik (vi lägger till nya frågor för att hitta alternativ som är bra för båda parter). Ett sådant förfaringsätt ger nya möjligheter att nå en överenskommelse i överensstämmelse med båda parterns övergripande önskemål utan att man låter sig begränsas av den ursprungliga förhandlingsagendan.

Ju viktigare förhandlingarna uppfattas vara, t.ex. om det finns motsättningar i centrala redovisnings- och värderingsfrågor eller beträffande vilken information som behöver finnas med i klienternas redovisningsrapporter, ju mer sätts relationen på prov och desto viktigare blir valet av förhandlingstaktik. Revisorer är i ständigt behov av att ha goda relationer med sina klienter, men samtidigt tenderar långvariga revisionsuppdrag att leda till att parterna etablerar nära relationer och i värsta fall "växer ihop". Detta kan resultera i att revisorerna, i sina förhandlingar med klienterna, börjar ge efter i viktiga frågor. Tidigare studier visar också att det finns andra icke-ekonomiska hot mot oberoendet (d.v.s. kravet på revisorers opartiskhet och självständighet) och att revisorer förefaller agera under inverkan av sina identiteter (i första hand kan revisorer identifiera sig med professionen, revisionsföretaget eller sina klienter). Exempelvis tenderar revisorer som identifierar sig med sina klienter att ha förtroende för klientföretagens interna kontroller.⁷ En sådan tilltro till en klient kan sannolikt komma att påverka en revisors förhandlingsstrategi.

En revisors vilja och förmåga att vara trogen sin uppfattning, trots vetskapen om att klienten kan ha goda argument för motsatt ståndpunkt, kan även hänga samman med revisorns tilltro till sin egen förhandlingsförmåga. Ju mer framgångsrika individer uppfattar att de är, desto självsäkrare tenderar de att vara och med desto mer pondus kan de agera i olika situationer.⁸ Även om det saknas forskning om hur revisorer uppfattar förmågan att förhandla förefaller det rimligt att anta att tilltron till den egna kapaciteten är av vikt även för denna yrkeskategori. Likaså går det att hävda att om en revisor inte själv tror att hans eller hennes argument kan vinna gehör hos motparten

⁵ Bame-Aldred och Kida (2007).

⁶ Gibbins et al. (2001); Gibbins et al. (2010).

⁷ Svanberg och Öhman (2015).

⁸ Merchant (2006).

så hotas revisorns oberoende eftersom han eller hon då kan vara mer benägen att acceptera klientens argument.

Syfte och tillvägagångssätt

Syftet med de här redovisade studierna är dels att beskriva och analysera eventuella samband mellan revisorers klientidentifiering och sannolikheten att anta någon av de fem ovan angivna sätten att förhandla, dels att utröna eventuella samband mellan revisorers tro på den egna förhandlingsförmågan och graden av oberoende.

Baserat på tidigare revisionsstudier fick de medverkande revisorerna föreställa sig en förhandlingssituation gällande hans eller hennes största klient.⁹ Skälet till att vi valde den största klienten är att den relationen ställer saker och ting på sin spets.

Revisorerna fick också uttala sig om 25 påståenden om de fem förhandlingstaktikerna (fem påståenden för varje taktik) och ta ställning till sin förhandlingsskicklighet i förhållande till ett hypotetiskt fall i en revisionskontext (en s.k. domän-specifik situation). Skälet till att vi inte valde en förhandlingssituation i största allmänhet eller en mycket specifik situation är att tidigare studier funnit att individer har svårt att ge en tydlig bild av sin förmåga att förhandla i både för allmänt hållna och för detaljrika fall.¹⁰ Revisorernas ställningstaganden i den hypotetiska förhandlingssituationen låg sedan till grund för bedömningarna av deras grad av oberoende.

Vidare mätte vi revisorernas grad av klientidentifiering och professionell identifiering. Frågorna om revisorers identifiering med klienter respektive revisorsprofessionen hämtades från tidigare revisionsstudier.¹¹ Vi kontrollerade också för flera tidigare noterade aspekter som kan påverka revisorers oberoende, t.ex. yrkeserfarenhet.

Sammantaget låg cirka 550 inkomna enkätsvar till grund för statistiska analyser. Bland de auktoriserade revisorer som besvarade enkäterna fanns både män och kvinnor, revisorer från olika städer och olika revisionsföretag, både stora och små. Medelåldern var runt 50 år. I genomsnitt hade de tjänstgjort som revisorer i 20 år och reviderat sina största klienter i närmare 12 år.

Resultat

Resultaten visar att revisorer kan använda sig av olika förhandlingsstrategier och att samtliga fem i litteraturen angivna taktiker är relativt vanligt förekommande. En avgörande skillnad är att alla tre taktiker som utgår från att tårtbiten är given tycks ha

⁹ Gibbins et al. (2010).

¹⁰ Youssef och Luthans (2007).

¹¹ Svanberg och Öhman (2015).

en koppling till klientidentifiering, medan någon sådan koppling inte går att finna för de två taktiker som utgår från att tårtbiten kan göras större. När problemlösnings- respektive expansionstaktiken används så verkar det ske oavsett i vilken omfattning revisorerna identifierar sig med sina klienter.

Av särskilt intresse är att de revisorer som besvarade enkäten, i genomsnitt, gav uttryck för att de i relativt hög grad skulle stå fast vid sina uppfattningar om den aktuella redovisningslösningen även om klienterna starkt motsatte sig detta. Ju mindre de uppgav att de identifierar sig med sina klienter, desto större är förutsättningarna för att de ska välja en stå-emot-taktik. Samtidigt visar resultaten att ju mer revisorerna uppgav att de identifierar sig med sina klienter, desto mer sannolikt är det att de antar antingen en låt-gå-taktik eller en kompromisstaktik. Särskilt stor är sannolikheten för att anta en medgivande taktik.

Vidare indikerar våra resultat att revisorer som visar en större tilltro till den egna förhandlingsförmågan är mer benägna att stå på sig i förhandlingarna med klienterna jämfört med revisorer som har en lägre tro på sin förmåga att genomföra förhandlingar på ett framgångsrikt sätt. Skillnaden är signifikant och effekten av en stark tro på den egna förmågan är entydig. Däremot tycks inte förhållandet mellan revisorernas syn på den egna förhandlingsförmågan och graden av oberoende påverkas av revisorernas yrkesidentitet, d.v.s. i vilken grad de identifierar sig med sin profession.

Slutdiskussion

Att de revisorer som identifierar sig jämförelsevis mer med sina klienter i större utsträckning väljer en låt-gå-taktik eller en kompromisstaktik kan förklaras på flera likartade sätt. För det första faller det sig naturligt för revisorer som identifierar sig med en klient att känslomässigt värdera denna relation som en del av hans eller hennes självbild.¹² För det andra kan en klientidentifierad revisor se sig som ett med klienten, vilket innebär att det som gynnar klienten är av godo.¹³ För det tredje kan klientidentifierade revisorer i högre utsträckning än andra revisorer lita på klienterna eftersom de uppfattar att de alla tillhör samma grupp eller spelar i samma lag.¹⁴ I förlängningen gör allt detta ett kritiskt förhållningssätt mindre troligt och därmed ökar också sannolikheten för att klientidentifierande revisorer ska acceptera sina mest betydelsefulla klienters redovisning utan större invändningar.

Detta indikerar också att revisorer som gör medgivanden eller kompromisser kan känna detta som en s.k. vinn-vinn-situation i förhandlingarna, vilket i sin tur gör problemlösnings- eller expansionstaktiker överflödiga. Tidigare studier tyder på att

¹² Hogg och Williams (2000).

¹³ van Knippenberg et al. (2004).

¹⁴ Tanis och Postmes (2005).

revisorer relativt sällan använder de senast nämnda taktikerna¹⁵ och ett skäl skulle då kunna vara att vissa revisorer uppfattar att klienterna kan känna sig nöjda utan att tårtbiten behöver utökas.

Våra resultat visar också att revisorer är i behov av att kunna försvara sina åsikter och att ett sätt att skapa förutsättningar för detta skulle vara att stärka revisorernas förtroende för sin egen förmåga. Då kan de lättare bibehålla sin position oavsett motpartens argument. I jämförelse med traditionella metoder för att stärka revisorers oberoende skulle en förbättrad förhandlingsteknik och en ökad tro på den egna förmågan ge två fördelar. En fördel är att revisorerna inte behöver vara medvetna om hur olika oberoendehot (t.ex. klientidentifikation) kan påverka deras bedömningar i centrala redovisningsfrågor. Den andra fördelen är att förbättrad förhandlingsteknik även kan motverka kortvariga oberoendehot, vilket inte är fallet med lösningar som exempelvis revisorsrotation. Detta är av särskilt stor betydelse med tanke på att oberoendehot kan uppstå snabbt, ibland bara efter några enstaka möten.¹⁶

Revisorer som tror på sin förhandlingsförmåga skulle alltså i större utsträckning än annars kunna stå på sig gentemot sina klienter, exempelvis i fråga om hur olika redovisningsrapporter ska framställas. Samtidigt som utökade utbildningsinsatser i förhandlingsteknik skulle kunna stärka oberoendet, förefaller detta vara ett tämligen eftersatt område inom revisorsprofessionen. Med tanke på att professionell identifiering inte tycks vara en heltäckande lösning på uppdykande oberoendeproblem, skulle ökade ansträngningar för att stärka revisorernas förhandlingsförmåga kunna vara en av flera samverkande åtgärder för att i förlängningen stärka revisionskvaliteten.

¹⁵ Gibbins et al. (2001); Gibbins et al. (2010).

¹⁶ Bauer (2015).

Referenser

- Bame-Aldred, C.W. och Kida, T. (2007), "A comparison of auditor and client initial negotiation positions and tactics". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, Nr. 6, s. 497-512.
- Bauer, T. (2015), "The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments". *The Accounting Review*, Vol. 90, Nr. 1, s. 95-114.
- Beattie, V.A., Fearnley, S. och Brandt, R. (2001), *Behind closed doors: What company audit is really about*. Houndmill: Palgrave.
- Gibbins, M., McCracken, S. och Salterio, S. (2010), "The auditor's strategy selection for negotiation with management: Flexibility of initial accounting position and nature of the relationship". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 35, Nr. 6, s. 579-595.
- Gibbins, M., Salterio, S. och Webb, A. (2001), "Evidence about auditor-client management negotiation concerning client's financial reporting". *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, Nr. 3, s. 535-563.
- Hogg, M.A. och Williams, K.D. (2000), "From I to we: Social identity and the collective self". *Group Dynamics: Theory, Research, and Practice*, Vol. 4, Nr. 1, s. 81-97.
- McCracken, S., Salterio, S. och Gibbins, M. (2008), "Auditor-client management relationships and roles in negotiating financial reporting". *Accounting Organizations and Society*, Vol. 33, Nr. 4, s. 362-383.
- Merchant, K.A. (2006), "Measuring general managers' performances: Market, accounting and combination-of-measures systems". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19, Nr. 6, s. 893-917.
- Pruitt, D. och Carnevale, P. (1993), *Negotiation in social conflict*, Buckingham: Open University Press.
- 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., 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.
- Sweeney, B. och Pierce, B. (2011), "Audit team defence mechanisms: Auditee influence". *Accounting and Business Research*, Vol. 41, Nr. 4, s. 333-356.
- Tanis, M. och Postmes, T. (2005), "A social identity approach to trust: interpersonal perception, group membership and trusting behavior". *European Journal of Social Psychology*, Vol. 35, Nr. 3, s. 413-424.
- Van Knippenberg, D., Van Knippenberg, B., De Cremer, D. och Hogg, M.A. (2004), "Leadership, self, and identity: A review and research agenda". *The Leadership Quarterly*, Vol. 15, Nr. 6, s. 825-856.
- Youssef, C.M. och Luthans, F. (2007), "Positive organizational behavior in the workplace: The impact of hope, optimism, and resilience". *Journal of Management*, Vol. 33, Nr. 5, s. 774-800.