

# Kopplingen mellan kvalitetsförsämrade handlingar och etik i revisionsbranschen

*Peter Öhman och Jan Svanberg*

Tidigare studier visar att kvalitetsförsämrade handlingar förekommer i revisionsbranschen. I denna rapport presenterar Peter Öhman och Jan Svanberg vid CER empiriska resultat som visar att även revisorer i ledande befattningar (chefer och partners) ibland begår sådana handlingar. Även om handlingarna betraktas som etiskt tvivelaktiga anses konsekvenserna för revisorerna själva inte vara särskilt omfattande. För tre av sju undersökta handlingar minskar risken för att handlingen genomförs när revisorerna uppfattar att den är särskilt allvarlig. Att så inte sker i övriga fyra fall tyder på att vad som av olika skäl uppfattas som etiskt olämpligt inte entydigt hindrar revisorer från att "gena i svängarna". Forskningsresultaten har tidigare publicerats i den internationella tidskriftsartikeln "Issue contingency of reduced audit quality acts: Perceptions of managers and partners" (Svanberg och Öhman, 2019).

## Inledning

Tidigare studier visar att kvalitetsförsämrade handlingar – t.ex. att revisorer hoppar över vissa delar av granskningen, att de förlitar sig på sina klienters interna kontroller och därmed undviker att samla in tillräckliga bevis eller att de okritiskt accepterar klienternas förklaringar – förekommer i alla undersökta länder (såsom Irland, Storbritannien, Sverige och USA). De flesta studier har koncentrerat sig på juniora och seniora revisorer på fältet och konstaterat att en orsak till att kvalitetsförsämrade handlingar förekommer är de snävt tilltagna tidsbudgetarna.<sup>1</sup> Andra studier visar att även ledande befattningshavare ibland tenderar att "gena i svängarna".<sup>2</sup> Samtidigt rapporteras att chefer och partners vid revisionsbyråer inte anser att kvalitetsförsämrade handlingar får särskilt allvarliga konsekvenser för revisorerna, revisionsbyråerna eller samhället.<sup>3</sup> Detta har betydelse eftersom chefers och partners syn på saken sannolikt påverkar hur revisorerna på fältet betar sig.

Även den etiska kulturen har visat sig ha betydelse för i vilken omfattning kvalitetsförsämrade handlingar förekommer.<sup>4</sup> I den bästa av världar undviker revisorer att genomföra handlingar som uppfattas som oetiska och det är därför av betydelse i vilken mån olika kvalitetsförsämrade handlingar uppfattas som etiskt allvarliga (eftersom det kan avgöra om en viss handling begås eller inte begås). De flesta tidigare studier har dock kopplat etiska aspekter till intentioner att genomföra kvalitetsförsämrade handlingar och inte till om handlingarna faktiskt begås. Huruvida

---

<sup>1</sup> Pierce och Sweeney (2004).

<sup>2</sup> Svanberg och Öhman (2013).

<sup>3</sup> Pierce och Sweeney (2005, 2006).

<sup>4</sup> Sweeney et al. (2010).

revisorers uppfattningar om det etiska allvaret beträffande kvalitetsförsämrade handlingar kan avskräcka dem från att begå dessa handlingar tycks vara en öppen fråga. Vissa studier lutar mot att svaret är nej,<sup>5</sup> medan andra studier lutar mot att svaret är ja.<sup>6</sup>

Vi utgår från den kanske mest använda skalan avseende hur etiskt allvarligt något uppfattas vara och undersöker följande fyra dimensioner: i) social konsensus, d.v.s. graden av överensstämmelse gällande om en handling är ond (eller god) och där yrkesverksamma vänder sig till andra yrkesverksamma för vägledning avseende graden av social acceptans, ii) omfattningen av konsekvenserna av skadorna (eller fördelarna) för de som drabbas (eller gynnas) av den aktuella handlingen och där mer omfattande konsekvenser väcker jämförelsevis starkare reaktioner, iii) sannolikheten för en negativ (eller positiv) effekt, d.v.s. att en handling faktiskt kommer att inträffa och orsaka skada (eller nytta) för en utomstående part, och iv) sannolikheten för en negativ (eller positiv) effekt, d.v.s. att en handling faktiskt kommer att inträffa och orsaka skada (eller nytta) för den som utför handlingen.<sup>7</sup>

### Syfte, hypoteser och tillvägagångssätt

Syftet med den genomförda studien var att beskriva och analysera hur etiskt tvivelaktiga olika kvalitetsförsämrade handlingar uppfattas vara av chefer och partners samt förhållandet mellan det upplevda etiska tvivlet och förekomsten av de sju handlingar som undersöktes. De kvalitetsförsämrade handlingarna valdes ut med ledning av tidigare studier.<sup>8</sup>

Ofta har kvalitetsförsämrade handlingar undersökts som en sammansatt variabel med ett tyst antagande om att dessa handlingar är homogena till sin natur. Ett fåtal tidigare studier har utmanat denna syn och observerat flera avgörande skillnader mellan olika kvalitetsförsämrade handlingar.<sup>9</sup> Baserat på dessa studier formulerades följande fem hypoteser:

H1: Den upplevda konsensusen bland revisorer om att en handling är etiskt allvarlig varierar mellan olika kvalitetsförsämrade handlingar.

H2: Den upplevda omfattningen av negativa konsekvenser för revisorer varierar mellan olika kvalitetsförsämrade handlingar.

---

<sup>5</sup> Pierce och Sweeney (2005, 2006).

<sup>6</sup> Coram et al. (2008); Sweeney et al. (2013).

<sup>7</sup> Jones (1991).

<sup>8</sup> Coram et al. (2008); Herrbach (2001); Otley och Pierce (1996a, 1996b); Pierce och Sweeney (2005, 2006); Svanberg och Öhman (2013).

<sup>9</sup> Coram et al. (2008); Herrbach (2001); Sweeney et al. (2013).

H3: Den upplevda sannolikheten för negativa effekter för användare av finansiella rapporter (intressenter) varierar mellan olika kvalitetsförsämrande handlingar.

H4: Den upplevda sannolikheten för negativa effekter för revisorer varierar mellan olika kvalitetsförsämrande handlingar.

H5: Ökat etiskt tvivel gällande en kvalitetsförsämrande handling är förknippat med minskad sannolikhet för att en revisor begår denna handling.

En enkät skickades ut till 800 kvalificerande revisorer i Sverige och data samlade in om hur etiskt allvarliga sju kvalitetsförsämrade handlingar upplevdes vara och hur starkt kopplat detta ansågs vara till dimensionerna social konsensus, omfattningen av konsekvenserna för den som utför handlingen, sannolikheten för skada för en utomstående part samt sannolikheten för skada för den som utför handlingen. Enkäten innehöll även bakgrundsfrågor om revisorernas kön, ålder och yrkeserfarenhet, arbetsgivare (revisionsbyrå) och befattning samt upplevd tidspress. 136 användbara svar motsvarar en svarsfrekvens på 17 procent. Fler män (98) än kvinnor (38) besvarade enkäten. Genomsnittsåldern var 48 år och respondenterna hade i genomsnitt 21 års yrkeserfarenhet. Något färre svar kom in från revisorer anställda vid de fyra största revisionsbyråerna (54) än från revisorer anställda vid övriga revisionsbyråer (82). Enkätsvaren analyserades statistiskt. Hypoteserna fick antingen stöd (om mer än två tredjedelar av de förhållanden som testades inom ramen för varje hypotes fick stöd), partiellt stöd (om mer än en tredjedel av de förhållanden som testades inom ramen för varje hypotes fick stöd) eller inget stöd (om mindre än en tredjedel av de förhållanden som testades inom ramen för varje hypotes fick stöd).

## Resultat

Förekomsten av tidspress undersöktes via en femgradig skala (där 1 betecknade att tidsbudgetar i allmänhet är mycket lätta att uppnå och 5 att de i allmänhet är nästan omöjliga att uppnå). Genomsnittsvärdet var 2,20 och spridningen mellan olika svarsalternativ relativt liten. Detta visar att de medverkande revisorerna upplever att tidspress förekommer i viss omfattning, vilket är i linje med tidigare studier av svenska revisorer.<sup>10</sup>

Förekomsten av kvalitetsförsämrande handlingar undersöktes via en annan femgradig skala (där 1 stod för aldrig och 5 för så gott som alltid). Som framgår av tabell 1 var genomsnittsvärdet 1,80, vilket betyder att sådana handlingar förekommer, men att det sker förhållandevis sällan. Spridningen mellan hur olika respondenter svarade var relativt liten, men samtliga fem svarsalternativ förekom för respektive handling.

---

<sup>10</sup> Svanberg och Öhman (2013, 2016).

De vanligast förekommande kvalitetsförsämrande handlingarna var att granska dokument ytligt (2,21) och att acceptera tveksamma förklaringar från klienterna (2,01).

Nedanstående resultat kan relateras till tidigare studier som använt samma skala som i det här fallet och resultaten är snarlika. För juniora och seniora revisorer verksamma i Irland respektive USA visade sig medelvärdena för kvalitetsförsämrande handlingar vara runt 2,0.<sup>11</sup> I en tidigare svensk studie om förekomsten av kvalitetsförsämrande handlingar rapporterades ett genomsnittligt värde på 2,01 för chefer och partners och i en annan svensk studie rapporterades ett genomsnittligt värde på 2,32 för revisorer av olika rang och i olika hierarkiska positioner.<sup>12</sup>

Tabell 1: Beskrivande statistik

Kvalitetsförsämrande handling	Medelvärde	Standardavvikelse
<b>Handling 1:</b> Undviker att följa upp varningssignaler	1,68	0,59
<b>Handling 2:</b> Kontrollerar inte alla väsentliga poster	1,79	0,80
<b>Handling 3:</b> Undviker att ta hjälp av relevanta standarder	1,57	0,68
<b>Handling 4:</b> Accepterar tveksamma förklaringar från klienterna	2,01	0,65
<b>Handling 5:</b> Skriver i förväg på att oavslutade revisionssteg är genomförda	1,66	0,66
<b>Handling 6:</b> Granskar dokument endast ytligt	2,21	0,77
<b>Handling 7:</b> Väljer bort tidskrävande granskningsunderlag	1,68	0,76
<b>Handling 1-7 (genomsnitt)</b>	1,80	0,42

De mycket erfarna revisorerna som medverkade i denna studie ansåg att det råder social konsensus om att samtliga sju undersökta handlingar är etiskt tvivelaktiga. På den sjugradiga skalan ligger medelvärdet för dessa handlingar på 6,33 (se tabell 2). Det lägsta medelvärdet (5,96) avser att acceptera tveksamma förklaringar från klienterna och det högsta (6,76) avser att inte kontrollera alla väsentliga poster. Det senare värdet är signifikant högre än för alla andra kvalitetsförsämrande handlingar och totalt skiljer sig nio av de 21 undersökta parvisa kopplingarna mellan olika handlingar åt i fråga om social konsensus. Till delar ger detta stöd för H1.

Gällande konsekvensernas omfattning sträcker sig de kvalitetsförsämrande handlingarna från 3,84 (gällande att undvika att följa upp varningssignaler) till 4,83 (gällande att inte kontrollera alla väsentliga poster) med ett medelvärde på 4,03. Det indikerar att chefer och partners inte anser att konsekvenserna för de revisorer som begår kvalitetsförsämrande handlingar är särskilt allvarliga. Värdena skiljer sig dock åt mellan olika handlingar. Omfattningen av konsekvenserna för revisorer som inte

<sup>11</sup> Otley och Pierce (1996a, 1996b).

<sup>12</sup> Svanberg och Öhman (2013, 2016).

kontrollerar alla väsentliga poster var betydligt högre än för alla resterande handlingar utom ytlig granskning av dokument, vilket indikerar partiellt stöd för H2.

Tabell 2: Test av hypoteser

Hypotes	Medelvärde	Resultat
<b>H1:</b> Den upplevda konsensusen bland revisorer om att en handling är etiskt allvarlig varierar mellan olika kvalitetsförsämrade handlingar.	6,33	Hypotesen får delvis stöd
<b>H2:</b> Den upplevda omfattningen av negativa konsekvenser för revisorer varierar mellan olika kvalitetsförsämrade handlingar.	4,03	Hypotesen får delvis stöd
<b>H3:</b> Den upplevda sannolikheten för negativa effekter för användare av finansiella rapporter (intressenter) varierar mellan olika kvalitetsförsämrade handlingar.	5,45	Hypotesen får stöd
<b>H4:</b> Den upplevda sannolikheten för negativa effekter för revisorer varierar mellan olika kvalitetsförsämrade handlingar.	4,32	Hypotesen får stöd
<b>H5:</b> Ökat etiskt tvivel gällande en kvalitetsförsämrade handling är förknippat med minskad sannolikhet för att en revisor begår denna handling.	(inget medelvärde kan räknas fram, men tre av sju fall påvisade ett samband)	Hypotesen får delvis stöd

Variationen mellan olika kvalitetsförsämrade handlingar är större gällande sannolikheten för negativa effekter för användarna av finansiella rapporter än gällande social konsensus bland, och konsekvensernas omfattning för, revisorerna. Trots den funna variationen uppfattar medverkande chefer och partners att alla kvalitetsförsämrade handlingar kan påverka intressenterna. Medelvärdet för denna dimension är 5,45 och värdena sträcker sig från 4,92 (gällande att i förväg skriva på att oavslutade revisionssteg är genomförda) till 6,15 (gällande att undvika att följa upp varningssignaler). Flertalet övriga handlingar skiljer sig också avsevärt från varandra, vilket indikerar att revisorerna uppfattar att effekterna för de som läser finansiella rapporter varierar beroende på vilken handling det rör sig om. Detta ger stöd för H3.

Det finns även variationer mellan olika kvalitetsförsämrade handlingar avseende sannolikheten för negativa effekter för de revisorer som begår handlingarna. Tre av handlingarna ligger under siffran 4 och medelvärdet för de sju handlingarna är 4,32, vilket indikerar att effekterna är relativt begränsade. Lägst värde (3.36) gäller för att inte kontrollera alla väsentliga poster. Högst värde (5.11) gäller för att undvika att följa upp varningssignaler och detta värde är signifikant högre än för alla andra handlingar. Totalt finns signifikanta skillnader för 18 av de 21 parvisa kopplingarna, vilket ger stöd för H4.

H5 fick partiellt stöd via funna samband mellan växande etisk tveksamhet och förekomsten av kvalitetsförsämrade handlingar i tre fall av sju. Den första av dessa handlingar (Handling 1) avser att undvika att följa upp varningssignaler ( $p=0.00$ ).

Nästa fall (Handling 4) avser att acceptera tveksamma förklaringar från klienterna ( $p < 0,01$ ) och slutligen fanns ett samband ( $p < 0,01$ ) vad gäller att välja bort tidskrävande granskningsunderlag (Handling 7). Beträffande att inte kontrollera alla väsentliga poster (Handling 2), att undvika att ta hjälp av relevanta standarder (Handling 3) och att i förväg skriva på att oavslutade revisionssteg är genomförda (Handling 5) fanns inga indikationer på samband med växande etiska tvivel. Inte heller för ytlig granskning av dokument (Handling 6) fann vi någon signifikant relation till växande etiska tvivel, även om de statistiska analyserna tyder på att revisorer som tycker att tidsbudgetar är jämförelsevis svårare att uppnå tenderar att begå denna handling oftare än andra revisorer. Sammantaget tyder avsaknaden av samband med etiska aspekter för dessa fyra handlingar på att vad som av olika skäl uppfattas som etiskt olämpligt inte nödvändigtvis hindrar revisorer från att "gena i svängarna".

## Slutdiskussion

Studier med olika teoretiska och metodologiska angreppssätt har presenterat motstridiga resultat om revisorers etiska bedömningar av kvalitetsförsämrade handlingar. Å ena sidan fann två tidigare studier att äldre revisorer inte uppfattar dessa handlingar som särskilt allvarliga från en etisk utgångspunkt.<sup>13</sup> Å andra sidan fann en annan studie att yngre revisorer anser att kvalitetsförsämrade handlingar har allvarliga etiska konsekvenser, även om den potentiella risken för revisorn i fråga anses vara liten.<sup>14</sup> Ett av våra huvudresultat är att chefer och partners involverade i fältarbete ser allvarligt på kvalitetsförsämrade handlingar. Vi fann bl.a. en betydande sannolikhet för att samtliga sju undersökta handlingar har effekter på användarna av finansiella rapporter. Det sociala samförståndet bland revisorerna om att dessa handlingar är etiskt allvarliga är också starkt.

Vidare står resultaten i överensstämmelse med tidigare studier som rapporterat att det finns avgörande skillnader i revisorers syn på kvalitetsförsämrade handlingar.<sup>15</sup> Våra resultat visar att olika kvalitetsförsämrade handlingar skiljer sig åt i fråga om social konsensus, omfattningen av bedömda konsekvenser för revisorerna samt bedömda sannolikheter för negativa effekter för såväl användarna av finansiella rapporter som för revisorerna.

Samtidigt visar tidigare studier att det är mer eller mindre tabu hos revisionsbyråer att diskutera kvalitetsförsämrade handlingar och detta medför att det kan vara mer problematiskt att tala om dessa handlingar än att de facto begå dem.<sup>16</sup> Dessutom kan kvalitetsförsämrade handlingar uppfattas på olika sätt av olika revisorer, eftersom

---

<sup>13</sup> Pierce och Sweeney (2005, 2006).

<sup>14</sup> Coram et al. (2008).

<sup>15</sup> Coram et al. (2008); Herrbach (2001); Sweeney et al. (2013).

<sup>16</sup> Pierce och Sweeney (2005, 2006).

chefer och partners normalt inte behöver rättfärdiga sina beteenden i efterhand i samma utsträckning som juniora och seniora revisorer kan behöva göra. Detta resonemang är i linje med tidigare iakttagelser att chefer och partners har en större benägenhet än juniora och seniora revisorer att underskatta förekomsten av, och det allvarliga med, potentiellt skadliga handlingar.<sup>17</sup>

Gällande förhållandet mellan chefers och partners uppfattningar om graden av etiskt allvar och sannolikheten för att begå kvalitetsförsämrade handlingar fann vi vissa belägg (i tre fall av sju möjliga) för att det finns ett sådant samband och för att en revisors uppfattning om det etiska allvaret tycks kunna påverka sannolikheten för att begå dessa handlingar. I och med att vår studie grundar sig på revisorers enkätsvar utifrån verkliga och självupplevda situationer, vidareutvecklas tidigare forskning om förhållandet mellan graden av etiskt allvar och intensionen att begå kvalitetsförsämrade handlingar.<sup>18</sup> Våra resultat fångar således faktiskt beteende snarare än avsikten att agera och erbjuder i den meningen starkare empiriska belägg för att etiska aspekter kan påverka vilka kvalitetsförsämrade handlingar som begås.

Bristen på etisk påverkan gällande övriga fyra handlingar leder samtidigt till en oro för att de som är chefer och partners i revisionsbyråer inte alltid verkar avskräckas från att i sitt fältarbete begå handlingar som de uppfattar som oetiska. Eftersom chefer och partners i många fall fungerar som förebilder för juniora och seniora revisorer kan dessa beteenden vara en möjlig förklaring till varför juniora och seniora revisorer begår kvalitetsförsämrade handlingar trots att de uppfattar dessa som etiskt tvivelaktiga.

Avslutningsvis kan vi notera att riskerna för revisorerna i form av konsekvensernas omfattning respektive sannolikheten för negativa effekter inte bedöms vara särskilt allvarliga. De är signifikant lägre än vad som gäller i fråga om social konsensus bland revisorerna om att kvalitetsförsämrade handlingar är etiskt tvivelaktiga respektive sannolikheten för att dessa handlingar påverkar användarna av de finansiella rapporterna negativt. Med andra ord verkar chefer och partners vara övertygade om att kvalitetsförsämrade handlingar har mindre skadlig inverkan på revisorerna själva än på de intressenter som fattar sina beslut på basis av informationen i de finansiella rapporter som revisorerna har reviderat. Det är i sig ett talande resultat.

---

<sup>17</sup> Willett och Page (1996); Pierce och Sweeney (2005).

<sup>18</sup> Sweeney et al. (2013).

## Referenser

- Coram, P., Glavovic, A., Ng, J. och Woodliff, D. (2008), "The moral intensity of reduced audit quality acts". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 27, Nr. 1, s. 127-149.
- Herrbach, O. (2001), "Audit quality, auditor behavior and the psychological contract". *European Accounting Review*, Vol. 10, Nr. 4, s. 787-802.
- Jones, T.M. (1991), "Ethical decision-making by individuals in organizations: an issue-contingent model". *Academy of Management Review*, Vol. 16, Nr. 2, s. 366-395.
- Otley, D.T. och Pierce, B.J. (1996a), "Audit time budget pressure: Consequences and antecedents". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, Nr. 1, s. 31-58.
- Otley, D.T. och Pierce, B.J. (1996b), "The operation of control systems in large audit firms". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 15, Nr. 2, s. 65-84.
- Pierce, B. och Sweeney, B. (2004), "Cost-quality conflict in audit firms: An empirical investigation". *European Accounting Review*, Vol. 13, Nr. 1, s. 415-441.
- Pierce, B. och Sweeney, B. (2005), "Management control in accounting firms: Partners' perspectives". *Management Accounting Research*, Vol. 16, Nr. 3, s. 340-370.
- Pierce, B. och Sweeney, B. (2006), "Perceived adverse consequences of quality threatening behaviour in audit firms". *International Journal of Auditing*, Vol. 10, Nr. 1, s. 19-39.
- 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. (2016), "The effects of time budget pressure, organizational-professional conflict, and organizational commitment on dysfunctional auditor behavior". *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 12, Nr. 2, s. 131-150.
- Svanberg, J. och Öhman, P. (2019), "Issue contingency of reduced audit quality acts: Perceptions of managers and partners". *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 15, Nr. 1, s. 57-88.
- Sweeney, B., Arnold, D. och Pierce, B. (2010), "The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions". *Journal of Business Ethics*, Vol. 93, Nr. 4, s. 531-551.
- Sweeney, B., Pierce, B. och Arnold, D. (2013), "The impact of perceived ethical intensity on audit-quality-threatening behaviours". *Accounting and Business Research*, Vol. 43, Nr. 2, s. 112-137.
- Willett, C. och Page, M. (1996), "A survey of time budget pressure and irregular auditing practices among newly qualified UK chartered accountants". *British Accounting Review*, Vol. 28, Nr. 2, s. 101-120.