

Klienters syn på revisorers kompetens, skepsis och relationer

Peter Öhman, Einar Häckner och Dag Sörbom

Revisionsklienter tenderar att sätta likhetstecken mellan en revision som de själva är nöjda med och en revision som är bra för ägare och andra externa intressenter. Om klienterna är nöjda med revisionen så uppfattar de att även intressenterna är det och vice versa. Denna slutsats drar Peter Öhman och Einar Häckner vid CER i en studie som de gjort tillsammans med Dag Sörbom vid Uppsala universitetet. Författarna påvisar också att revisorers kompetens anses bidra till såväl "klienttillfredsställelse" som "intressentnytta", medan revisorers skepsis anses motverka båda dessa variabler. Vidare är relationerna till revisorerna viktiga för hur klienterna uppfattar revisionen, medan de inte anses ha något samband med hur värdefull revisionen är för intressenterna. Forskningsresultaten har tidigare publicerats i den prisbelönta internationella tidskriftsartikeln "Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective" (Öhman, Häckner och Sörbom, 2012).

Inledning

Samtidigt som revisorerna utför sitt arbete på uppdrag av ägare och andra externa intressenter ska de tillfredsställa dem som leder och driver de företag som granskas och som också betalar för revisionen. På så vis har alla revisorer dubbla lojaliteter.¹ Det har också visat sig att intressenterna och företrädarna för de företag som revideras (hädanefter kallade för revisionsklienter) kan ha olika uppfattningar om vad som utmärker en bra revision utifrån sina olika utgångspunkter.²

Tidigare forskning om hur revisionsklienter ser på revisionen har i första hand riktat in sig på vad som tillfredsställer klienterna. Att enbart beakta revisionsklienternas uppfattningar om sin egen tillfredsställelse med revisionen har emellertid kritiserats från flera håll.³ Kritikerna menar att revisionsklienter kan vara nöjda med en revision utan att ta hänsyn till vad som är värdefullt för intressenterna. Av det skälet är det viktigt att fästa avseende vid både klienttillfredsställelse och intressentnytta samt att behandla dessa som två separata variabler.

Hänsyn behöver också tas till att såväl klienternas tillfredsställelse med revisionen som deras bedömning av revisionens nytta för intressenterna varierar beroende på hur klienterna upplever att ansvariga revisorer och revisorsassistenter agerar i samband med revisionen.

¹ Jenkins och Lowe (1999); Öhman et al. (2006).

² Carcello et al. (1992).

³ Hellman (2006); Daugherty och Tervo (2008); Cameran et al. (2010).

Syfte och tillvägagångssätt

Genom att behandla klienttillfredsställelse och intressentnytta som två beroende variabler och ett antal faktorer – såsom revisorers kompetens, revisorers skeptiska förhållningssätt, relationen mellan den ansvarige revisorn och revisionsklienten samt relationen mellan revisorsassistenterna och revisionsklienten – som oberoende variabler går det att utveckla en strukturell ekvationsmodell på basis av tidigare forskning.

Syftet med studien var att beskriva och analysera revisionsklienters syn på revisionens klienttillfredsställelse respektive intressentnytta. Mer preciserat var avsikten att testa och förbättra den utifrån tidigare forskning framtagna modellen samt att testa åtta hypoteser om sambanden mellan de oberoende och beroende variablerna. Vi kontrollerade också för faktorer som det granskade företagens storlek, bransch och finansiella status, revisionsuppdragets längd, utfallet av revisionen (ren respektive oren revisionsberättelse), respondenternas titel, ålder och kön.

Våra empiriska data hämtades från ett urval av svenska aktiebolag med 50 anställda eller fler. Enligt Upplysningscentralen (UC), fanns det 4519 svenska aktiebolag i denna kategori vid tidpunkten för undersökningen. Vi säkerställde att det i urvalet ingick företag av olika storlek (såväl 50-99, som 100-199 och 200 eller fler anställda), verksamma i olika branscher och med olika finansiell status (där klass 1 avser finansiellt svaga bolag och klass 5 finansiellt starka bolag). Utifrån detta gjorde UC ett urval på 1472 bolag.

Enkäten bestod av frågor arrangerade i olika sektioner. De flesta frågor hade svarsalternativ på en sjugradig skala från 1 (instämmer inte alls eller är mycket missnöjd) till 7 (instämmer helt eller är mycket nöjd). Enkäten testades i två steg innan den skickades ut. Först gick en godkänd revisor igenom enkäten för att se om några frågor var otydligt formulerade. Sedan ombads en ekonomichef (i egenskap av revisionsklient) att fylla i frågeformuläret och kommentera frågorna. Efter dessa pilottester förtydligade vi enkäten där så ansågs befogat.

Totalt fick vi in 627 användbara enkäter, vilket ger en svarsfrekvens på 43 %. Det är en hög siffra jämfört med liknande studier från andra länder.⁴ Svaren kom från företaget i samtliga undersökta storleksklasser, branscher och finansiella riskklasser. Det fanns en något större vilja att besvara enkäten bland de största företagen (med 200 eller fler anställda) än bland företag med färre anställda och bland finansiellt starka företag (de i klass 4 och 5) än bland företag med svagare finansiell ställning.

För att analysera datan använde vi programvaran LISREL 8,8. Den gör det möjligt att upprätta en preliminär modell, att testa denna modell och att förbättra modellen på

⁴ de Ruyter och Wetzels (1999); Ismail et al. (2006); Cameran et al. (2010).

basis av insamlad data.⁵ LISREL kan dessutom identifiera enkätfrågor som visar sig vara oväsentliga givet övriga frågor i enkäten. Dessa frågor kan då exkluderas. Två frågor, som handlade om frekvensen i kontakterna mellan den ansvarige revisorn och revisionsklienten respektive mellan revisorsassistenterna och revisionsklienten, visade sig ha obetydligt förklaringsvärde och utelämnades därför i det fortsatta analysarbetet.

Resultat

Tabell 1 visar att det finns ett positivt samband mellan revisorers kompetens och klienttillfredsställelse (t-värdet för H1a = 10,05) och ett negativt samband mellan revisorers skepsis och klienttillfredsställelse (t-värdet för H2a = - 5,33). Även hypoteserna H3a och H4a får stöd. Revisionsklienterna anser att det finns ett positivt samband mellan en bra relation till såväl den ansvarige revisorn som revisorsassistenterna och klienttillfredsställelse.

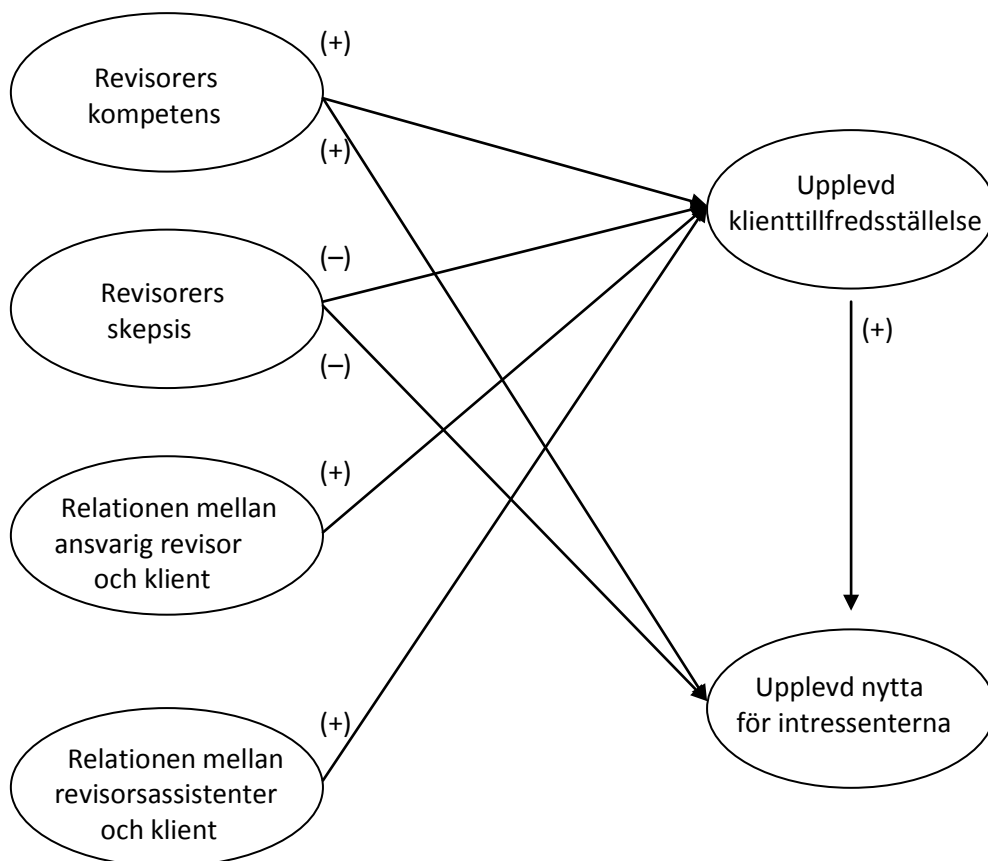
Tabell 1: Test av hypoteser

Hypotes	t-värde	Resultat
H1a: Ju högre kompetens hos revisorn desto högre klienttillfredsställelse	10,05	Hypotesen får stöd
H1b: Ju högre kompetens hos revisorn desto högre intressentnytta	2,72	Hypotesen får stöd
H2a: Ju högre skepsis hos revisorn desto lägre klienttillfredsställelse	- 5,33	Hypotesen får stöd
H2b: Ju högre skepsis hos revisorn desto högre intressentnytta	- 2,91	Hypotesen får inte stöd (minustecknet indikerar att sambandet är motsatt jämfört med det förväntade)
H3a: Ju bättre relation mellan ansvarig revisor och revisionsklient desto högre klienttillfredsställelse	3,43	Hypotesen får stöd
H3b: Ju bättre relation mellan ansvarig revisor och revisionsklient desto lägre intressentnytta	- 0,79	Hypotesen får inte stöd (ett värde lägre än 2 är för lågt för att ge stöd)
H4a: Ju bättre relation mellan revisorsassistenter och revisionsklient desto högre klienttillfredsställelse	4,43	Hypotesen får stöd
H4b: Ju bättre relation mellan revisorsassistenter och revisionsklient desto lägre intressentnytta	- 0,88	Hypotesen får inte stöd (ett värde lägre än 2 är för lågt för att ge stöd)

⁵ Jöreskog och Sörbom (1989); de Ruyter och Wetzels (1999).

När det gäller hur revisionsklienterna upplever nyttan med revisionen för externa intressenter får hypotes H1b stöd via ett positivt samband mellan hög kompetens hos revisorerna och nytta med revisionen för intressenterna. Förvånande nog visar sig ett negativt samband mellan revisorers skepsis och intressentnytta i H2b. Inte heller får hypoteserna H3b och H4b stöd. Resultaten visar obetydliga samband mellan en bra klientrelation och den nytta som revisionsklienterna upplever att intressenterna har av revisionen.

Vi kan vidare konstatera att modellen stämmer väl överens med våra empiriska data. Samtidigt visar datan att den preliminära modellen kan utvecklas med hjälp av fyra justeringar. Det handlar dels om de tre hypoteser som inte fick empiriskt stöd, dels om ett tidigare okänt samband. Som framgår av Figur 1 finns ett negativt samband mellan revisorers skepsis och nytta för externa intressenter (istället för ett positivt samband som tidigare forskning indikerat). Relationen mellan ansvarig revisor och klienten respektive mellan revisorsassistenter och klienten kan inte relateras till den upplevda nyttan för intressenterna (av det skälet finns inga pilar mellan dessa variabler i figuren).



Figur 1: Den strukturella ekvationsmodellen.

Utöver detta finns ett starkt positivt samband mellan klienttillfredsställelse och den upplevda nyttan med revisionen för intressenterna. Testerna av kontrollvariablerna visar att mönstret i modellen i Figur 1 går att finna hos alla undersökta grupper i urvalet. Det verkar således inte finnas mer än marginella skillnader mellan olika grupper av revisionsklienter i synen på hur olika variabler påverkar klienttillfredsställelsen respektive intressentnyttan.

Slutdiskussion

Enligt Figur 1 framgår det alltså att ett antal variabler har betydelse för klienttillfredsställelse. Det är hög kompetens, en skeptisk hållning samt förmågan att etablera och underhålla goda relationer med sina klienter. Förutom av hög kompetens hos de revisorer som utför arbetet, påverkas klienttillfredsställelsen positivt av ett gott förhållande till såväl ansvariga revisorer som revisorsassistenter. Klienterna tycks uppleva att alla revisorer är "spelare i samma lag" med liknande mål och intressen. Att kompetens och revisorerens relationer till sina klienter är positivt relaterade till klienttillfredsställelse och att ett skeptiskt förhållningssätt är negativt relaterat till klienttillfredsställelse ligger i linje med tidigare forskning.⁶

Samtidigt påverkar tillfredsställelsen med revisionen starkt vad som uppfattas som värdefullt för externa intressenter. Om klienterna är nöjda med revisionen uppfattar de även att revisionen är värdefull för intressenterna. Om klienterna inte är nöjda med revisionen uppfattar de heller inte att revisionen är värdefull för utomstående parter. En möjlig tolkning av detta är att revisionsklienterna projicerar sina åsikter på intressenterna. En annan tolkning skulle kunna vara att klienterna upplever att de och intressenterna har gemensamma intressen ifråga om vad som är en bra revision.

Att revisionsklienterna tycks sätta likhetstecken mellan klienttillfredsställelse och intressentnytta påvisar revisionens problematiska natur. Av särskilt intresse är upptäckten av ett negativt samband mellan revisorers skepticism och den nytta som revisionsklienterna upplever att intressenterna har av revisionen. Detta går på tvärs mot uttalanden om att ett skeptiskt förhållningssätt är en förutsättning för att revisionen ska vara till nytta för ägare och andra externa intressenter.⁷ Därmed verkar den första av de två tolkningarna ovan ligga närmast till hands för att förklara det starka sambandet mellan klienttillfredsställelse och intressentnytta. Revisionsklienterna överför sina åsikter på intressenterna snarare än att se det som revisorerens skyldighet att agera med skepsis för att kunna revidera bolag på ett sätt som är värdefullt för intressenterna.

⁶ Carcello et al. (1992); Behn et al. (1997); Ismail et al. (2006).

⁷ Gometz (2005).

Vidare visar resultaten att det inte finns något samband mellan relationen till revisorerna (ansvariga revisorer såväl som revisorsassistenter) och vad klienterna uppfattar som en värdefull revision för intressenterna. Revisionsklienterna verkar således inte tycka att en god klientrelation äventyrar revisorernas oberoende.

Vårt att notera är att bara hälften av respondenterna svarade att de och deras revisorer haft meningsskiljaktigheter i samband med revisionen. Bortsett från möjligheten att många klienter kan vara ovilliga att rapportera om konflikter med sina revisorer kan det finnas andra förklaringar till detta. Kanske är det få situationer som leder till meningsmotsättningar, kanske argumenterar revisorerna för sina åsikter på ett sätt som klienterna accepterar, kanske går revisorerna sina klienter till mötes eller kanske resonerar man sig fram till en lösning som båda parter är nöjda med.

Något som talar för att revisorerna argumenterar för sina åsikter på ett sätt som klienterna accepterar är att revisionen i samtliga undersökta fall utmynnade i en ren revisionsberättelse och att klienterna upplever att det finns ett negativt samband mellan ett skeptiskt förhållningssätt hos revisorerna och klienttillfredsställelse. Argument för att revisorerna skulle gå sina klienter till mötes eller resonera sig fram till en lösning som båda parter är nöjda med, är att tidigare studier funnit att revisorer ibland väljer att acceptera sina klienters önskemål samt att både revisorer och klienter är intresserade av att nå en överenskommelse som resulterar i en ren revisionsberättelse.⁸

Att revisionsklienterna tycks sätta likhetstecken mellan klienttillfredsställelse och intressentnytta ger upphov till en rad frågor. En viktig fråga för revisionsbranschens företrädare är att kommunicera revisorernas dubbla lojaliteter eftersom revisionsklienterna tycks anse att revisorers skepticism är negativt för både klienttillfredsställelsen och nyttan med revisionen för ägare och andra externa intressenter. Det tyder på att klienterna har svårt att se att ett skeptiskt förhållningssätt är en förutsättning för att revisorerna ska kunna utföra sitt arbete i allmänhetens intresse.

Ett förslag till fortsatt forskning är att ställa motsvarande frågor till intressenterna, dvs. att fråga dessa både vad de själva tycker och vad de bedömer att revisionsklienterna tycker. Då skulle det gå att ställa revisionsklienternas uppfattningar mot intressenternas uppfattningar.

⁸ Beattie et al. (2004); Westerdahl (2005); McCracken et al. (2008).

Referenser

- Beattie, V., Fearnley, S. och Brandt, R. (2004), "A grounded theory model of auditor–client negotiations", *International Journal of Auditing*, Vol. 8, Nr. 1, s. 1-19.
- Behn, B.K., Carcello, J.V., Hermanson, D.R. och Hermanson, R.H. (1997), "The determinants of audit client satisfaction among clients of big 6 firms", *Accounting Horizons*, Vol. 11, Nr. 1, s. 7-24.
- Cameran, M., Moizer, P. och Pettinicchio, A. (2010), "Customer satisfaction, corporate image, and service quality in professional services", *The Service Industries Journal*, Vol. 30, Nr. 3, s. 421-435.
- Carcello, J.V., Hermanson, R.H. och McGrath, N.T. (1992), "Audit quality attributes: The perceptions of audit partners, preparers and financial statement users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 11, Nr. 1, s. 45-67.
- Daugherty, B.E. och Tervo, W.A. (2008), "Auditor changes and audit satisfaction: Client perceptions in the Sarbanes-Oxley era of legislative restrictions and involuntary auditor change", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 19, Nr. 7, s. 931-951.
- Gometz, U. (2005), "Värden och penningbegär – ett revisorsdilemma". I Nord, G. och Thorell, P. (Red.). *Intressekonflikter och finansiella marknader*. Iustus Förlag, Stockholm, s. 162-183.
- Hellman, N. (2006), "Auditor–client interaction and client usefulness: A Swedish case study", *International Journal of Auditing*, Vol. 10, Nr. 2, s. 99-121.
- Ismail, I., Haron, H., Ibrahim, D.N. och Isa, S.A. (2006), "Service quality, client satisfaction and loyalty towards audit firms: Perceptions of Malaysian public listed companies", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, Nr. 7, s. 738-756.
- Jenkins, J.G. och Lowe, D.J. (1999), "Auditors as advocates for their clients: Perceptions of the auditor–client relationship", *Journal of Applied Business Research*, Vol. 15, Nr. 2, s. 73-78.
- Jöreskog, K.G. och Sörbom, D. (1989), *LISREL 7: A Guide to the Program and Application*, Scientific Software International, Chicago.
- McCracken, S., Salterio, S.E. och Gibbins, M. (2008), "Auditor–client management relationship and roles in negotiating financial reporting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, Nr. 4/5, s. 362-383.
- de Ruyter, K. och Wetzels, M. (1999), "Commitment in auditor–client relationships: Antecedents and consequences", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, Nr. 1, s. 57-75.
- Westerdahl, S. (2005), "Vad har de för sig? Om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande". I Johansson, S-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (Red.). *Uppdrag revision: Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* SNS Förlag, Stockholm, s. 45-60.
- Öhman, P., Häckner, E., Jansson, A-M. och Tschudi, F. (2006), "Swedish auditors' view of auditing: Doing things right versus doing the right thing", *European Accounting Review*, Vol. 15, Nr. 1, s. 89-114.
- Öhman, P., Häckner, E. och Sörbom, D. (2012), "Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27, Nr. 5, s. 477-499.