



# Påverkar en identifiering med klienterna revisorers oberoende?

*Peter Öhman och Jan Svanberg*

Olika hot mot revisorers oberoende har uppmärksammats i tidigare forskning. Ett av dessa hot har väckt CERs och i synnerhet Peter Öhmans och Jan Svanbergs intresse. Det är i vilken grad oberoendet påverkas av om revisorerna identifierar sig med sina klienter. Den genomförda studien visar att de revisorer som identifierar sig relativt mer med sina klienter har större sannolikhet att såväl acceptera klientföretagens redovisning som att begå kvalitetsförsämrade handlingar. Detta verkar inte kunna motverkas av om revisorerna identifierar sig med revisorsprofessionens kärnvärden. Forskningsresultaten har tidigare publicerats i den internationella tidskriftsartikeln "Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality" (Svanberg och Öhman, 2015).

## Inledning

Å ena sidan är det viktigt att revisorerna har goda relationer med företrädarna för de företag som de har till uppgift att granska och som samtidigt är deras klienter. Å andra sidan ska revisorerna vara oberoende gentemot sina klienter för att revisionen ska vara till nytta för företagets ägare och övriga externa intressenter, dvs. de parter som revisorerna enligt lag har till uppgift att skydda. Att etablera och vårda goda relationer med sina klienter och samtidigt upprätthålla en oberoende ställning är inte oproblematiskt.<sup>1</sup> Revisorernas oberoende är också något som ständigt diskuteras i både forskningslitteratur och medier, men som av olika skäl inte röner samma uppmärksamhet inom revisorsprofessionen.<sup>2</sup>

Bristande oberoende från revisorernas sida kan ta sig olika uttryck. Revisorerna kan exempelvis underlåta att genomföra revisioner enligt god revisionsred och god revisorsred. Det kan göras genom att revisorerna vidtar sådana tidsbesparande åtgärder som att endast granska dokument översiktligt eller att som regel förlita sig på muntliga förklaringar från de som företräder klientföretagen såsom verkställande direktörer och ekonomichefer.<sup>3</sup>

Amerikanska studier har uppmärksammat att oberoendet även kan hotas om revisorerna tenderar att identifiera sig med sina klienter.<sup>4</sup> Bland flera intressanta resultat som presenteras i dessa studier kan nämnas att revisorer som identifierar sig mer med sina klienter tenderar att okritiskt acceptera klientföretagens redovisning i

---

<sup>1</sup> Öhman et al. (2012).

<sup>2</sup> Gomez (2005).

<sup>3</sup> Otley och Pierce (1996); Coram et al. (2003); Pierce och Sweeney (2004); Svanberg och Öhman (2013).

<sup>4</sup> Bamber och Iyer (2002, 2007).

större utsträckning än revisorer som identifierar sig mindre med sina klienter. Den brist på professionell skepsis som de förstnämnda revisorerna uppvisar anses utgöra ett uppenbart hot mot deras oberoende.

Det antyds också att revisorer som identifierar sig med sina klienter i högre grad än andra revisorer skulle kunna begå flera s.k. kvalitetsförsämrade handlingar.<sup>5</sup> Exempel på sådana handlingar är att bara granska vissa poster översiktligt, att hoppa över vissa delar av granskningen eller att förlita sig på sina klienters interna kontroller eller muntliga förklaringar utan att själva samla in tillräckliga bevis för att kunna uttala sig om hur det förhåller sig.

Ovan refererade studier har företrädesvis undersökt revisorer anställda vid de fyra stora internationella revisionsbyråerna (Deloitte, EY, KPMG och PwC). Motivet till detta är att dessa byråer genomgående har både större och fler börsnoterade klienter än mindre revisionsbyråer och att oberoendet ställs på sin spets när externa aktieägare är inblandade eller när företag av andra skäl tilldrar sig allmänhetens intresse. Samtidigt finns det skäl som talar för att oberoendehot i form av att revisorer okritiskt accepterar klientföretags redovisningslösningar eller begår kvalitetsförsämrade handlingar kan vara allvarliga även för mindre revisionsbyråer.<sup>6</sup> Ett sådant skäl är att mindre revisionsbyråer kan vara minst lika ekonomiskt beroende av sina största klienter som större byråer. Ett annat skäl är att revisorer på mindre revisionsbyråer kan ha minst lika långvariga revisionsuppdrag som revisorer på större byråer och att alla revisorer med mångåriga revisionsuppdrag hos samma klienter riskerar att utveckla nära och särskilt starka relationer med dessa.

### Syfte, hypoteser och tillvägagångssätt

Trots att det finns en omfattande forskning om revisorers oberoende har bara ett fåtal studier undersökt i vilken grad revisorer identifierar sig med sina klienter och hur detta påverkar revisorernas oberoende. I Europa saknas sådana studier och ingen studie har heller intresserat sig för hur det förhåller sig för revisorer anställda vid mindre revisionsbyråer.

Denna studie undersöker därför i vilken utsträckning revisorer identifierar sig med sina klienter och i vilken utsträckning en sådan klientidentifiering kan kopplas till ett okritiskt accepterande av klientföretags redovisning och till kvalitetsförsämrade handlingar.

---

<sup>5</sup> Cianci och Bierstaker (2009).

<sup>6</sup> Svanberg och Öhman (2015).

Baserat på tidigare forskning formuleras följande fyra hypoteser:

H1: Det råder ett positivt samband mellan klientidentifiering och ett okritiskt accepterande av klientföretags redovisning.

H2: Det råder ett positivt samband mellan klientidentifiering och kvalitetsförsämrande handlingar.

H3: Det råder ett positivt samband mellan klientens betydelse och klientidentifiering.

H4: Det råder ett positivt samband mellan längden på revisionsuppdrag och klientidentifiering.

Om det skulle råda ett positivt samband mellan klientidentifiering och bristande oberoende är det rimligt att anta att detta skulle kunna motverkas av om revisorerna identifierar sig med revisorsprofessionens kärnvärden. Vissa studier gör gällande att revisorer antingen företräder sina klienter (och tenderar att identifiera sig med klienterna) eller ser sig som företrädare för allmänheten (och tenderar att identifiera sig med revisorsprofessionen).<sup>7</sup> Andra studier hävdar att revisorer har en förmåga att företräda både sina klienter och revisorsprofessionen.<sup>8</sup> Oavsett hur det är med den saken har det visat sig att en stark yrkesidentitet är positivt relaterad till förmågan att upprätthålla oberoendet.<sup>9</sup>

Två kompletterande hypoteser formuleras därför enligt följande:

H5: Det råder ett negativt samband mellan professionsidentifiering och ett okritiskt accepterande av klientföretags redovisning.

H6: Det råder ett negativt samband mellan professionsidentifiering och kvalitetsförsämrande handlingar.

En enkät skickades ut till 600 slumpmässigt utvalda svenska revisorer anställda vid mindre revisionsbyråer. Frågorna i enkäten hämtades från enkäter som använts i tidigare studier om klientidentifiering respektive kvalitetsförsämrande handlingar.<sup>10</sup> Enkäten pilottestades av två auktoriserade revisorer innan den distribuerades. De 600 utsända enkäterna resulterade i 141 fullständiga svar, vilket motsvarar en svarsfrekvens på 24 %. De flesta som besvarade enkäten var män. Något färre än hälften av respondenterna var auktoriserade revisorer och något fler än hälften var godkända revisorer. Majoriteten uppgav att de var chefer/delägare. Genomsnittsåldern var 47 år. Respondenterna hade i genomsnitt 17 års yrkeserfarenhet och

---

<sup>7</sup> Jenkins och Lowe (1999).

<sup>8</sup> Carrington et al. (2013).

<sup>9</sup> Bamber och Iyer (2007).

<sup>10</sup> Otley och Pierce (1996); Bamber och Iyer (2007).

uppgav att de i snitt arbetat för sin största klient i tio år. Enkätsvaren analyserades statistiskt.

## Resultat

Den genomsnittliga klientidentifieringen uppgick till 2,73 på en femgradig skala (från liten till stor grad av klientidentifiering), vilket är signifikant under skalans mittpunkt ( $p < 0,001$ ). Standardavvikelsen (0,69) indikerar variation i graden av klientidentifiering mellan respondenterna. Motsvarande professionsidentifiering var 3,31, vilket är signifikant över skalans mittpunkt ( $p < 0,001$ ). Variationen mellan respondenterna i fråga om professionsidentifiering kan jämföras med variationen i fråga om klientidentifiering.

Förekomsten av kvalitetsförsämrande handlingar (medelvärde = 1,83) var signifikant under mittpunkten på den femgradiga skalan (från inte förekommande till ofta förekommande). Emellertid anger siffervärdet att dessa handlingar förekommer – förvisso bara "sällan" – trots att majoriteten av respondenterna alltså uppgav att de var chefer/delägare. Den mest förekommande kvalitetsförsämrande handlingen av de fem som ingick i enkäten var att granska klienters dokument översiktligt (medelvärde = 2,24). Minst förekommande var att underteckna granskningsdokument i förtid (medelvärde = 1,62).

Resultaten ger stöd för de två första hypoteserna (H1 och H2). Revisorer som identifierar sig relativt mer med sina klienter har större sannolikhet att såväl acceptera klientföretagens redovisningslösningar som att begå kvalitetsförsämrande handlingar. Resultaten tyder alltså på att dessa problem inte bara berör de fyra stora revisionsbyråerna som amerikanska studier visat<sup>11</sup> utan även revisorer som arbetar på mindre revisionsbyråer.

Resultaten indikerar att revisorerna inte identifierar sig mer med större än med mindre klienter. Det tycks således inte finnas något samband mellan vilken betydelse en klient har och graden av klientidentifiering. H3 kan därmed förkastas. Däremot bekräftar resultaten det positiva sambandet mellan revisionsuppdragens längd och klientidentifiering, vilket ger stöd för H4.

Vidare fann studien inget samband mellan professionsidentifiering och vare sig accepterande av klientföretagens redovisning eller förekomsten av kvalitetsförsämrande handlingar, vilket lämnar såväl H5 som H6 utan stöd. Det betyder, tvärt emot föreställningarna, att ökad identifiering med revisorsprofessionens kärnvärden, enligt respondenternas enkätsvar, inte tycks bidra till att stärka deras professionella skepsis.

---

<sup>11</sup> Bamber och Iyer (2002, 2007).

Utfallet av de sex hypotestesterna sammanfattas i tabell 1. Som synes får tre av hypoteserna stöd. Övriga får det inte.

Tabell 1: Test av hypoteser

Hypotes	Resultat
<b>H1:</b> Det råder ett positivt samband mellan klientidentifiering och ett okritiskt acceptande av klientföretags redovisning.	Hypotesen får stöd
<b>H2:</b> Det råder ett positivt samband mellan klientidentifiering och kvalitetsförsämrade handlingar.	Hypotesen får stöd
<b>H3:</b> Det råder ett positivt samband mellan klientens betydelse och klientidentifiering.	Hypotesen får inte stöd
<b>H4:</b> Det råder ett positivt samband mellan längden på revisionsuppdrag och klientidentifiering.	Hypotesen får stöd
<b>H5:</b> Det råder ett negativt samband mellan professionsidentifiering och ett okritiskt acceptande av klientföretags redovisning.	Hypotesen får inte stöd
<b>H6:</b> Det råder ett negativt samband mellan professionsidentifiering och kvalitetsförsämrade handlingar.	Hypotesen får inte stöd

## Slutdiskussion

Revisorer tenderar att identifiera sig mer med revisorsprofessionens kärnvärden än med sina klienter. Samtidigt finns en betydande grad av klientidentifiering bland de undersökta revisorerna. Två underliggande antaganden i denna studie är att såväl klientens betydelse som revisionsuppdragets längd påverkar i vilken grad revisorer identifierar sig med sina klienter. Förväntningarna bekräftades endast i fråga om revisionsuppdragets längd, vilket innebär att revisorer som har samma granskningsuppdrag år efter år tenderar att identifiera sig mer med sina klienter än revisorer som inte har lika mångåriga uppdrag hos en och samma klient. Detta tyder på att revisorsrotation kan vara ett effektivt sätt att motverka de negativa effekterna av klientidentifiering eftersom det normalt tar tid för revisorer att utveckla nära och starka relationer med sina klienter.

Noteras kan att revisorers erfarenhet tycks ge ett visst skydd mot de negativa effekterna av mångåriga revisionsuppdrag. Resultaten från den föreliggande studien visar att de mer erfarna revisorerna var något mindre benägna än sina mindre erfarna kollegor att okritiskt acceptera klientföretagens redovisning.

Det fanns två skäl att förvänta sig att klientidentifiering skulle ha en inverkan på kvalitetsförsämrade handlingar. Det första skälet var att tidigare studier påvisat att

revisorer som är under press tenderar att ge avkall på professionella kärnvärden.<sup>12</sup> Det andra skälet var att revisorer som identifierar sig med sina klienter tycks ha samma underliggande drivkrafter som revisorer som är satta under press att se extra positivt på sina klienters interna kontroller och muntliga förklaringar.<sup>13</sup> Den aktuella studien inkluderade fem skilda kvalitetsförsämrande handlingar och fann belägg för det förväntade sambandet mellan revisorers klientidentifiering och förekomsten av kvalitetsförsämrande handlingar. Likaså indikerar resultaten att revisorer som är chefer/delägare i genomsnitt bedriver kvalitetsförsämrande handlingar i nästan samma utsträckning som tidigare studier rapporterat om för revisorer som är i början på sin karriär.<sup>14</sup>

Något illavarslande är att de negativa effekterna av klientidentifiering inte verkar kunna motverkas av om revisorerna identifierar sig med revisorsprofessionens kärnvärden. Detta går emot tidigare amerikansk forskning som visar att professionsidentifiering utgör ett skydd mot att revisorer okritiskt skulle acceptera klientföretags föreslagna redovisningslösningar.<sup>15</sup>

Sammanfattningsvis verkar klientidentifiering förekomma även i mindre revisionsbyråer, vilket tyder på att problemet är mer utrett än vad som framkommit i tidigare forskning. När revisorer identifierar sig med sina klienter ökar sårbarheten för negativa effekter till följd av bristande oberoende. Med tanke på att mindre revisionsbyråer enligt tidigare forskning tenderar att ha lägre revisionskvalitet än större revisionsbyråer<sup>16</sup> förefaller ett okritiskt accepterande av klientföretags redovisning och förekomsten av kvalitetsförsämrande handlingar vara minst lika allvarligt i mindre som i större revisionsbyråer.

---

<sup>12</sup> Glover et al. (2005).

<sup>13</sup> Cianci och Bierstaker (2009).

<sup>14</sup> Otley och Pierce (1996).

<sup>15</sup> Bamber och Iyer (2007).

<sup>16</sup> Francis (2004).

## Referenser

- Bamber, E. M. och Iyer, V. M. (2002), "Big 5 auditors' professional and organizational identification: consistency or conflict?". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21, Nr. 2, s. 21-38.
- Bamber, E. M. och Iyer, V. M. (2007), "Auditors' identification with their clients and its effect on auditors' objectivity". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 26, Nr. 2, s. 1-24.
- 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.
- Cianci, A. M. och Bierstaker, J. (2009), "Auditors' efficiency motivated evaluation". *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 25, s. 20-27.
- Coram, P., Ng, J. och Woodliff, D.R. (2003), "A survey of time budget pressure and reduced audit quality among Australian auditors". *Australian Accounting Review*, Vol. 13, Nr. 1, s. 38-45.
- Francis, J. R. (2004), "What do we know about audit quality?". *British Accounting Review*, Vol. 36, Nr. 4, s. 345-368.
- Gometz, U. (2005), "Värden och penningbegär – ett revisorsdilemma". I Nord, G. och Thorell, P. (Red). *Intressekonflikter och finansiella marknader*, Stockholm: Iustus, s. 162-183.
- Glover, S. M., Prawitt, D. F., Wilks, T. J. och McDaniel, L. (2005), "Why do auditors over-rely on weak analytical procedures? The role of outcome and precision". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 24, s. 197-233.
- 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.
- Otley, D. T. och Pierce, B. J. (1996), "Audit time budget pressure: Consequences and antecedents". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 9, Nr. 1, s. 31-58.
- 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.
- 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. (2015), "Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality". *British Accounting Review*, Vol. 47, Nr. 4, s. 395-408.
- 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.