



# Sambandet mellan etisk kultur och revisorers oberoende

*Peter Öhman och Jan Svanberg*

Vilka etiska kulturer som råder på revisionsbyråerna kan ha betydelse för kvaliteten på revisorernas arbete. I denna rapport presenterar Peter Öhman och Jan Svanberg vid CER empiriska resultat som visar att den etiska kulturen har en koppling till revisorers oberoende. Ju starkare etisk kultur desto bättre förutsättningar för revisorerna att upprätthålla sin självständighet och opartiskhet gentemot sina klienter. Resultaten är av intresse inte minst för att etiska kulturer är något som revisionsbyråerna själva kan styra över. Forskningsresultaten har tidigare publicerats i den internationella tidskriftsartikeln "Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity?" (Svanberg och Öhman, 2016a). De centrala resultaten kan också relateras till en annan nyligen publicerad internationell artikel: "The effects of time budget pressure, organizational-professional conflict, and organizational commitment on dysfunctional auditor behavior" (Svanberg och Öhman, 2016b).

## Inledning

En av revisionens grundbultar är att revisorer ska vara oberoende gentemot sina klienter. Detta anses vara en förutsättning för att revisionen ska vara till nytta för de externa parter som revisorerna enligt lag har till uppgift att skydda.<sup>1</sup> Samtidigt finns det en rad hot mot revisorernas oberoende. Ett hot kan vara revisorernas ekonomiska beroende av sina klienter. Det gäller i synnerhet när det handlar om klienter som svarar för betydande andelar av revisionsbyråernas omsättning.<sup>2</sup> Ett relaterat hot kan vara att revisorer tenderar att identifiera sig med sina klienter. Det kan bland annat ske till följd av långvariga revisionsuppdrag hos en och samma klient.<sup>3</sup> Till saken hör att dessa hot kan påverka revisorer oavsett kön, ålder eller erfarenhet och oavsett om revisorerna är verksamma vid större eller mindre revisionsbyråer. Oberoendehoten kan således medföra att revisorer brister i professionell skepsis och att revisionskvaliteten därmed blir lidande. I värsta fall kan sådana brister drabba intressenterna ekonomiskt.<sup>4</sup>

Revisionslitteraturen har i första hand kopplat oberoendeproblematiken till just ekonomiskt beroende och nära klientrelationer. I ett försök att komma till rätta med de negativa effekterna av att revisionsbyråer är ekonomiskt beroende av sina klienter och att revisorer tenderar att etablera nära relationer med klienterna har olika lösningar presenterats. Bland annat är revisorerna numera skyldiga att inför varje revisionsuppdrag bedöma om deras oberoende är hotat. Revisorernas egna bedömningar av självständigheten och opartiskheten har dock sina begränsningar,

---

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

<sup>2</sup> Öhman et al. (2012).

<sup>3</sup> Bamber och Iyer (2007).

<sup>4</sup> Jenkins och Lowe (1999); Svanberg och Öhman (2015).

inte minst eftersom revisorerna ska beakta hur intressenterna kan tänkas uppfatta situationen. Därutöver har längden på uppdragen begränsats till följd av krav på revisorsrotation. Nya rön tyder dock på att revisorsrotation inte heller är en heltäckande lösning eftersom revisorers självständighet och opartiskhet kan påverkas även vid kortvariga klientrelationer.<sup>5</sup> Följaktligen behöver andra metoder övervägas som medel mot olika oberoendehot.

I ljuset av detta har forskningen lyft fram främjandet av etiska kulturer på revisionsbyråerna som en möjlig åtgärd mot olika revisionsproblem. Som exempel kan nämnas en studie som med hjälp av ett experiment undersökte förhållandet mellan etisk kultur och revisionskvalitet.<sup>6</sup> Studien fann att starka etiska kulturer minskar revisorernas benägenhet att agera dysfunktionellt eller begå kvalitetsförsämrade handlingar. Även andra studier har, med liknande resultat, undersökt hur etiska kulturer kan inverka på revisionskvaliteten.<sup>7</sup> Ytterligare en annan studie fann belägg för en koppling mellan revisionsbyråers etiska kulturer och i vilken mån revisorer ser en konflikt mellan organisationens (revisionsbyråns) mål och revisorsprofessionens mål. Ju starkare etisk kultur desto mindre sannolik är denna målkonflikt och vice versa.<sup>8</sup>

### Syfte och tillvägagångssätt

Trots en omfattande forskning om både revisorers oberoende och etiska kulturer i allmänhet saknas det studier om i vilken utsträckning ett etiskt förhållningssätt kan påverka revisorernas oberoende. Detta trots att internationella etiska riktlinjer för god revisorssed kräver att revisorerna ska visa medvetenhet om olika oberoendehot och vidta lämpliga åtgärder för att undvika onödig exponering från dessa hot. Syftet med denna studie är därför att beskriva och analysera i vilken utsträckning en stark etisk kultur kan relateras till enskilda revisorers självständighet och opartiskhet.

Etiska kulturer kan sägas innehålla två dimensioner.<sup>9</sup> En dimension är den allmänna etiska miljön, som inkluderar i vilken grad etiskt beteende belönas, i vilken omfattning oetiskt beteende bestraffas, företagsledningens roll och etiska normer. Den andra dimensionen är lydnad gentemot auktoriteter och inkluderar i vilken utsträckning en sådan lydnad krävs eller efterfrågas och i vilken mån enskilda revisorer måste göra som de blir tillsagda.

---

<sup>5</sup> Bauer (2015).

<sup>6</sup> Sweeney et al. (2010).

<sup>7</sup> Windsor och Ashkanasy (1996); Douglas et al. (2001); Svanberg och Öhman (2013).

<sup>8</sup> Shafer och Wang (2010).

<sup>9</sup> Treviño et al. (1998).

Med hjälp av ett av Revisorsnämndens register skickades en enkät ut till 1200 slumpmässigt utvalda auktoriserade revisorer verksamma i Sverige. En del av frågorna hämtades från en enkät som använts i tidigare studier av etisk kultur i en revisionskontext.<sup>10</sup> Denna del av enkäten innehöll påståenden om belöningar och bestraffningar för etiskt respektive oetiskt beteende, i vilken utsträckning revisionsbyråernas chefer fungerar som förebilder vad gäller etik och moral, i vilken utsträckning normer stöder etiskt beteende, i vilken mån det finns en samstämmighet mellan professionella etiska riktlinjer och informella normer samt i vilken utsträckning de anställda förväntas lyda auktoriteter utan att fråga.

Enkäten innehöll även en kort fallbeskrivning kopplad till oberoendeproblematiken, där revisorn uppgavs ha en klar uppfattning om en redovisningslösning, vilken klienten starkt motsatte sig. Även denna fallbeskrivning hämtades från tidigare forskning.<sup>11</sup> I vilken omfattning revisorn vidmakthöll sin ståndpunkt representerade revisorns oberoende.

Enkäten pilottestades på två auktoriserade revisorer innan den distribuerades. De utsända enkäterna resulterade i 281 fullständiga svar efter fyra påminnelser, vilket motsvarar en svarsfrekvens på drygt 23 %. De flesta som fyllde i enkäten var män. Något fler än hälften av respondenterna arbetade på någon av de fyra största revisionsbyråerna och det var något fler juniora och seniora revisorer än chefer och partners som besvarade enkäten. Genomsnittsåldern visade sig vara drygt 46 år och respondenterna hade i genomsnitt 17 års yrkeserfarenhet. Enkätsvaren analyserades statistiskt.

## Resultat

På basis av litteraturgenomgången föreställde vi oss att starka etiska kulturer gör revisorer mer benägna att göra objektiva bedömningar. Mer precist förväntade vi oss att en god etisk miljö påverkar revisorers oberoende positivt medan ett okritiskt förhållningssätt till auktoriteter påverkar revisorers oberoende negativt.

Som väntat visar korrelationsanalyserna signifikanta samband mellan de flesta av de undersökta variablerna. Sambanden mellan var och en av de etiska dimensionerna, etisk miljö respektive lydnad gentemot auktoriteter, och revisorns benägenhet att hålla fast vid sin redovisningslösning är signifikanta ( $p < 0,05$ ). Det ger ett preliminärt stöd för den uppställda hypotesen, nämligen att revisorer som är anställda vid revisionsbyråer med kulturer som stöder ett etiskt beteende tenderar att vara mer självständiga och opartiska än revisorer som tjänstgör vid revisionsbyråer som inte uppfattas ha sådana kulturer.

---

<sup>10</sup> Shafer och Wang (2010).

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

Även regressionsanalyserna ger starkt stöd för ovan nämnda hypotes ( $p < 0,01$ ). Riktningarna på sambanden varierar i enlighet med våra föreställningar. En kultur som stöttar enskilda revisorer att uppträda etiskt skapar förutsättningar att agera oberoende gentemot sina klienter, medan en kultur som ger enskilda revisorer litet utrymme för egna etiska beslut ökar sannolikheten för att revisorer ska ge sitt samtycke till sina klienters föreslagna redovisningslösningar. Med andra ord tycks en god etisk miljö på en revisionsbyrå uppmuntra revisorernas självständighet och opartiskhet, medan en okritisk lydnadskultur tycks inverka negativt på självständigheten och opartiskheten.

Våra resultat indikerar också att revisionsbyråers etiska kulturer har en koppling till i vilken mån revisorer ser en konflikt mellan revisionsbyråns mål och revisorsprofessionens mål. Ju starkare etisk kultur desto större sannolikhet att revisionsbyråns och revisorsprofessionens mål kan förenas på ett bra sätt, medan svagare etiska kulturer ökar risken för målkonflikter.

Resultaten visar vidare att revisorerna i genomsnitt identifierar sig mer med sin profession än med sina klienter. Det framgår också att revisorer som uppvisar en högre grad av professionsidentifiering (dvs. är lojala med revisorsprofessionens mål) är mer självständiga och opartiska än revisorer som uppvisar en lägre grad av professionsidentifiering. Däremot fann vi inget samband mellan klientidentifiering och revisorers oberoende. Sammantaget skulle detta betyda att det finns ett negativt samband mellan revisorers professionsidentifiering och ett okritiskt accepterande av klienters redovisningsrapporter, men att det inte finns något samband mellan klientidentifiering och ett okritiskt accepterande av klienters redovisningsrapporter.

## Slutdiskussion

De empiriska resultaten ger belägg för att revisorer är mer benägna att göra objektiva bedömningar i etiska kulturer som kännetecknas av uppmuntran till etiskt beteende och bestraffningar av oetiskt beteende, förekomst av etiska normer och ett synligt etiskt ledarskap samt ett kritiskt förhållningsätt till auktoriteter och till en kultur som går ut på att "göra som man blir tillsagd". Sammanfattningsvis tyder våra resultat på att revisorer vid revisionsbyråer med starka etiska kulturer är mer benägna att upprätthålla sin självständighet och opartiskhet än revisorer som anser sig arbeta i mindre stödjande miljöer. Detta indikerar att revisionsbyråer behöver arbeta aktivt med att skapa starka etiska kulturer som ett led i att främja revisorernas oberoende. Denna vikt av goda etiska miljöer i revisionsbranschen har även betonats i tidigare forskning.<sup>12</sup>

---

<sup>12</sup> Windsor och Ashkanasy (1996); Shafer och Wang (2010); Sweeney et al. (2010).

Till detta kan läggas att revisorer som är lojala med revisorsprofessionens mål förefaller vara mer självständiga och opartiska än revisorer med en lägre grad av professionsidentifiering. Detta resultat går i linje med tidigare amerikansk forskning som visar att professionsidentifiering utgör ett skydd mot att revisorer okritiskt ska acceptera sina klienters föreslagna redovisningslösningar.<sup>13</sup> Det ger även stöd för argumentet att en stark yrkesidentitet är av betydelse för att revisionen ska vara till nytta för de externa parter som revisorerna enligt lag ska skydda.

På ett övergripande plan visar studien alltså att redovisningsbyråers etiska kulturer i kombination med professionella värderingar är ett effektivt sätt att minska sannolikheten för att revisorerna ska rucka på sitt oberoende när de utsätts för påtryckningar. Detta har praktiska implikationer eftersom etiska kulturer i första hand är en fråga för respektive revisionsbyrå och att lojalitet gentemot professionen kan uppmuntras av såväl företrädare för branschorganisationer som chefer för revisionsbyråer. Likaså eftersom revisorsrotation har visat sig vara en otillräcklig lösning för att komma till rätta med olika oberoendeproblem (även om revisorsrotation förvisso kan vara ett effektivt sätt att motverka de negativa effekterna av klientidentifiering).

Genom att undersöka i vilken utsträckning etiska kulturer i revisionsbyråer kan främja revisorers oberoende och/eller utgöra ett skydd mot försämrat oberoende bidrar denna studie till revisionslitteraturen på åtminstone två sätt. För det första, eftersom en etisk kultur har potential att kontinuerligt påverka revisorers självständighet och opartiskhet kan den dämpa både långsiktiga och kortsiktiga oberoendehot. Kortsiktiga hot mot revisorers oberoende och sätten att hantera dessa har i stort sett ignorerats av revisionslitteraturen.<sup>14</sup> För det andra, de flesta tidigare undersökta faktorer som kan bidra till att stärka revisorers självständighet och opartiskhet eller mildra effekterna av olämpliga klientrelationer kan inte styras och kontrolleras av revisionsbyråernas chefer.<sup>15</sup> Till skillnad från dessa faktorer är etisk kultur ett verktyg som, om det hanteras varsamt och effektivt, kan sättas i händerna på de som ansvarar för revisionsbyråernas verksamheter.

---

<sup>13</sup> Bamber och Iyer (2007).

<sup>14</sup> Bauer (2015).

<sup>15</sup> Sweeney et al. (2010).

## Referenser

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.

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.

Douglas, P. C., Davidson, R. A. och Schwartz, B. N. (2001). "The effect of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments". *Journal of Business Ethics*, Vol. 34, Nr. 2, s. 101-121.

Flint, D. (1988), *Philosophy and principles of auditing – an introduction*. London: Macmillan.

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.

Treviño, L. K., Butterfield, K. D. och McCabe, D. L. (1998), "The ethical context in organizations: Influences on employee attitudes and behaviors". *Business Ethics Quarterly*, Vol. 8, Nr. 3, s. 447-476.

Shafer, W.E. and Wang, Z. (2010), "Effects of ethical context on conflict and commitment among Chinese accountants". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, Nr. 4, s. 377-400.

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.

Svanberg, J. och Öhman, P. (2016a), "Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity?". *Accounting in Europe*, Vol. 13, Nr. 1, s. 65-79.

Svanberg, J. och Öhman, P. (2016b), "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.

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.

Windsor, C. och Ashkanasy, N. (1996), "Auditor independence decision-making: The role of organizational culture perceptions". *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 8, supplement, s. 80-97.

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.