

Äventyras revisorers oberoende av karismatiska klienter?

Peter Öhman och Jan Svanberg

Tidigare studier har påvisat att revisorer som antingen är starkt ekonomiskt beroende av sina klienter eller som identifierar sig jämförelsevis mer med sina klienter har svårare än andra revisorer att värna sitt oberoende gentemot klienterna. I den här rapporten redovisar Peter Öhman och Jan Svanberg vid CER empiriska belägg för att revisorers oberoende även tenderar att äventyras av i vilken grad klientföretagens ledare uppfattas som karismatiska. Forskningsresultaten har tidigare publicerats i de internationella tidskriftsartiklarna "Does charismatic client leadership constrain auditor objectivity?" (Svanberg och Öhman, 2017) och "The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity" (Svanberg, Öhman och Neidermeyer, 2017).

Inledning

En förutsättning för att revisionen ska vara av sådan kvalitet att den är till nytta för externa intressenter är att revisorerna kan vara oberoende gentemot sina klienter. Samtidigt redovisar tidigare studier både ekonomiska¹ och icke-ekonomiska² hot mot revisorernas oberoende ställning. Genom att klientföretagen betalar för revisionen blir revisionsbyråerna per automatik ekonomiskt beroende av sina klienter, vilket blir extra påtagligt när det handlar om klienter som svarar för betydande andelar av revisionsbyråernas intäkter. Långvariga revisionsuppdrag hos en och samma klient kan bidra till det ekonomiska beroendet eftersom intäkterna då tickar på år efter år. Långvariga revisionsuppdrag kan även leda till att revisorer och klienter etablerar nära relationer, vilket kan utgöra ett icke-ekonomiskt oberoendehot. Tidigare studier från både USA och Sverige visar att revisorer tenderar att identifiera sig med sina klienter och att de som identifierar sig jämförelsevis mer med klienterna har svårare att hålla klienterna på armlängds avstånd.³ Detta oavsett revisorernas kön, ålder, erfarenhet eller byråtillhörighet. I värsta fall kan oberoendehoten leda till sådana kvalitetsbrister att de externa intressenter som revisorerna är satta att skydda drabbas ekonomiskt.

Forskningen har i första hand kopplat oberoendeproblematiken till 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 över tid tenderar att etablera nära relationer med klienterna har olika lösningar presenterats. Bland annat är revisorerna numera skyldiga att inför varje revisionsuppdrag ta ställning till om deras oberoende är hotat. Revisorernas egna

¹ Hollingsworth och Li (2012).

² Bauer (2015).

³ Bamber och Iyer (2007); Stefaniak et al. (2012); Svanberg och Öhman (2015).

bedömningar av självständigheten och opartiskheten har dock sina begränsningar, inte minst eftersom revisorerna ska beakta hur de externa intressenterna kan tänkas uppfatta situationen, vilket kräver en förmåga att sätta sig in i andras sätt att tänka.⁴ Vidare har längden på uppdragen begränsats till följd av krav på s.k. revisorsrotation. Forskningsresultat tyder dock på att revisorsrotation inte heller är en heltäckande lösning eftersom revisorers självständighet och opartiskhet kan påverkas även vid kortvariga klientrelationer.⁵ Följaktligen behöver andra metoder övervägas för att komma till rätta med olika oberoendehot, inte minst sådana hot som kan uppstå med kort varsel.

I ljuset av detta har forskningen lyft fram främjandet av etiska kulturer på revisionsbyråerna som en möjlig åtgärd mot olika kvalitetsproblem, inklusive kort- och långsiktiga oberoendehot. En studie fann genom ett experiment att starka etiska kulturer tenderar att minska revisorernas benägenhet att agera dysfunktionellt.⁶ Även andra studier har, med liknande resultat, undersökt hur etiska kulturer kan inverka på revisionskvaliteten. Ytterligare en studie fann belägg för att ju starkare etisk kultur en revisionsbyrå har, desto mindre sannolik är en konflikt mellan revisionsbyråns och revisorsprofessionens mål och vice versa.⁷ En revisor som har revisionsbyråns mål i fokus tenderar att i relativt stor utsträckning tjäna klienten, vilket inte alltid sammanfaller med professionens mål.⁸

Syfte och tillvägagångssätt

Trots en omfattande forskning om oberoendehot i revisionsbranschen saknas studier om potentiellt kortsiktiga hot, såsom huruvida karismatiska ledare för klientföretagen kan ha en inverkan på revisorers oberoende och i så fall i vilken omfattning. Huvudsyftet med denna rapport är att beskriva och analysera i vilken utsträckning revisorers oberoende kan äventyras om revisorerna uppfattar klientföretagens ledare som karismatiska. Andra syften är att analysera om en klientidentifiering kan förstärka, respektive om en professionsidentifiering kan mildra, oberoendehoten.

Med hjälp av ett av Revisorsinspektionens register skickades en enkät ut till 1000 slumpmässigt utvalda auktoriserade revisorer verksamma i Sverige. Till att börja med innehöll enkäten en kort fallbeskrivning kopplad till oberoendeproblematiken, där revisorn uppgavs ha en klar uppfattning om en redovisningslösning av väsentligt belopp, vilken klienten starkt ifrågasatte. Till vilken grad revisorn vidmakthöll sin ursprungliga ståndpunkt representerade revisorns oberoende. Denna fallbeskrivning

⁴ Öhman (2016).

⁵ Bauer (2015).

⁶ Sweeney et al. (2010).

⁷ Shafer och Wang (2010).

⁸ Suddaby et al. (2009).

har även tidigare använts i studier inom detta område.⁹ Vidare innehöll enkäten frågor inom två andra av studiens huvudområden. Eftersom inga tidigare revisionsstudier intresserat sig för karismatiskt ledarskap hämtades dessa frågor från enkäter som använts i studier inom andra områden.¹⁰ Frågorna om revisorers identifikation med klienter respektive med revisorsprofessionen hämtades från tidigare revisionsstudier.¹¹

Enkäten pilottestades på två auktoriserade revisorer innan den distribuerades. De utsända enkäterna resulterade i 200 svar efter påminnelser, vilket motsvarar en svarsfrekvens på 20 %. Majoriteten av de som fyllde i enkäten var män (vilket speglar hur det ser ut i branschen). Något fler än hälften av respondenterna arbetade på någon av de fyra stora revisionsbyråerna och det var fler chefer och partners än andra revisorer som besvarade enkäten. Genomsnittsåldern var 50 år och de som svarade hade i snitt 20 års yrkeserfarenhet. Enkätsvaren analyserades statistiskt.

Resultat

Resultaten visar 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 klienten starkt motsatte sig detta. Medelvärdet var 8 på den tiogradiga skalan, där 10 representerade att revisorn absolut skulle vidmakthålla sin ståndpunkt och 1 att han eller hon absolut inte skulle göra det. Vidare uppfattade revisorerna, i genomsnitt, att den ledande företrädaren för deras största klient var relativt karismatisk. Medelvärdet var 6 på den tiogradiga skalan, där 10 stod för extremt karismatisk och 1 för extremt okarismatisk. Vad gäller att identifiera sig med sina klienter respektive sin profession svarade revisorerna, i genomsnitt, 4 på den tiogradiga skalan vad gäller klientidentifikation och 6 på den tiogradiga skalan vad gäller professionsidentifikation. Det betyder att revisorerna, i genomsnitt, uppger att de identifierar sig något mer med sin profession än med sina klienter. De aktuella resultaten ifråga om klient- och professionsidentifikation är i stort sett identiska med resultaten från tidigare studier.¹²

Det är värt att poängtera att svaren beträffande såväl revisorernas oberoende som karismatiskt ledarskap och klient- och professionsidentifikation skiljer sig åt mellan olika revisorer, dvs. att spridningen i svaren är ganska stor. Att svaren skiljer sig åt mellan olika respondenter är också en förutsättning för att kunna göra ytterligare analyser, dvs. jämföra hur revisorer anser sig kunna upprätthålla sin oberoende ställning beroende på deras olika uppfattningar ifråga om hur karismatisk ledaren för

⁹ Bamber och Iyer (2007); Svanberg och Öhman (2015).

¹⁰ Conger och Kanungo (1994); Bass och Avoloi (1995).

¹¹ Bamber och Iyer (2007); Suddaby et al. (2009); Carrington et al. (2013); Svanberg och Öhman (2015).

¹² Bamber och Iyer (2007); Svanberg och Öhman (2015).

deras största klientföretag anses vara respektive i vilken grad de identifierar sig med sina klienter och sin profession.

I enlighet med förväntningarna visar analyserna att revisorernas oberoende tenderar att äventyras av karismatiska ledare. Ju mer karismatisk ledaren anses vara desto större är sannolikheten att revisorn går klientföretaget till mötes när parterna har olika uppfattningar om en redovisningslösning av vikt för de externa intressenterna. Vidare visar analyserna, också detta enligt förväntningarna, ett liknande mönster för klientidentifikation. Revisorer som identifierar sig jämförelsevis mer med sina klienter tenderar att i större utsträckning gå klientföretagen till mötes jämfört med revisorer som identifierar sig jämförelsevis mindre med sina klienter. Då klientidentifiering och karismatiskt ledarskap dessutom är starkt korrelerade tycks klientidentifiering förstärka de oberoendeproblem som karismatiska ledare för klientföretagen kan skapa. Däremot tycks inte en högre grad av identifiering med revisorsprofessionen kunna väga upp de oberoendeproblem som följer av karismatiskt ledarskap och klientidentifiering. Tvärt emot förväntningarna visar analyserna inga samband mellan professionsidentifiering och revisorers oberoende.

Slutdiskussion

De empiriska resultaten ger belägg för att revisorer upplever att ledande företrädare för deras klienter kan vara karismatiska och att karismatiska ledare kan äventyra revisorernas oberoende såtillvida att ju mer karismatisk ledaren anses vara desto större sannolikhet att revisorn går klientföretaget till mötes. Vidare bekräftar resultaten vad som framkommit i tidigare studier, dvs. att det finns ett samband mellan klientidentifikation och oberoendeproblem.¹³ Jämfört med andra revisorer har revisorer som i relativt hög grad identifierar sig med sina klienter lättare att gå klientföretagens önskemål till mötes.

Resultaten att revisorer som identifierar sig relativt starkt med sin profession inte kan upprätthålla sin oberoende ställning på ett bättre sätt än andra revisorer går emot vissa tidigare studier¹⁴ men är i linje med andra studier¹⁵. En möjlig förklaring till detta resultat skulle kunna vara att det, som vissa studier visar¹⁶, är möjligt för revisorer att identifiera sig med både sin profession och sina klienter och att effekterna av en sådan "dubbel identifiering" inte är klarlagda.

Sammanfattningsvis tyder våra resultat på att revisionsbyråer behöver arbeta aktivt för att stärka revisorernas oberoende, inte minst mot sådana hot som kan uppstå med

¹³ Bamber och Iyer (2007); Stefaniak et al. (2012); Bauer (2015); Svanberg och Öhman (2015).

¹⁴ Bamber och Iyer (2007).

¹⁵ Svanberg och Öhman (2015).

¹⁶ Carrington et al. (2013).

kort varsel. Ett sådant arbete verkar vara särskilt viktigt då denna rapport visar att karismatiskt ledarskap hos klientföretagen varit ett tidigare okänt oberoendehot och att införda lösningar inte har kommit till rätta med tidigare kända oberoendeproblem.¹⁷ Revisorernas egna bedömningar av sin självständighet och opartiskhet har sina begränsningar och likaså har revisorsrotation visat sig vara en otillräcklig lösning för att komma till rätta med olika oberoendeproblem (även om revisorsrotation kan vara ett sätt att motverka de negativa effekterna av klientidentifiering).

Vikten av att arbeta aktivt för att skapa goda etiska kulturer i revisionsbranschen har betonats i tidigare forskning.¹⁸ Inte minst har goda etiska kulturer potential att kontinuerligt påverka revisorers självständighet och opartiskhet och därmed dämpa både kortsiktiga och långsiktiga oberoendehot. Till skillnad från tidigare prövade sätt att mildra oberoendeproblemen kan etiska kulturer dessutom styras och kontrolleras av revisionsbyråernas chefer.

Arbetet med att stärka etiska kulturer skulle kunna inkludera hur revisionsbyråerna kan förhålla sig till karismatiska ledare i klientföretagen samt hur revisorer kan göras medvetna om att en identifiering med klientföretagen kan äventyra deras oberoende ställning, i synnerhet från de externa intressenternas perspektiv. Vidare skulle goda etiska kulturer kunna medverka till att en professionsidentifiering utgör ett skydd mot att revisorer okritiskt accepterar sina klienters föreslagna redovisningslösningar. En stark professionsidentitet förefaller vara av betydelse för att revisionen ska vara – och inte minst uppfattas vara – till nytta för de externa parter som revisorerna är satta att skydda.

¹⁷ Öhman (2016).

¹⁸ Sweeney et al. (2010); Svanberg och Öhman (2016).

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.
- Bass, B. M. och Avolio, B. J. (1995), *MLQ multifactor leadership questionnaire: Sampler set*, Redwood City: Mind Garden.
- 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.
- 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.
- Conger, J. A. och Kanungo, R. N. (1994), "Charismatic leadership in organizations: Perceived behavioral attributes and their measurement". *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 15, Nr. 5, s. 439-452.
- Hollingsworth, C. och Li, C. (2012), "Investors' perceptions of auditors' economic dependence on the client: Post-SOX evidence". *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 27, Nr. 1, s. 100-122.
- 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.
- Stefaniak, C. M., Houston, R. W. och Cornell, R. M. (2012), "The effects of employer and client identification on internal and external auditors' evaluations of internal control deficiencies". *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 31, Nr. 1, s. 39-56.
- Suddaby, R., Gendron, Y. och Lam, H. (2009), "The organizational context of professionalism in accounting". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 34 Nr. 3-4, s. 409-427.
- 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. (2016), "Does ethical culture in audit firms support auditor objectivity?". *Accounting in Europe*, Vol. 13, Nr. 1, s. 65-79.
- Svanberg, J. och Öhman, P. (2017), "Does charismatic client leadership constrain auditor objectivity?". *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 29, Nr. 1, s. 103-118.
- Svanberg, J., Öhman, P. och Neidermeyer, P. (2017), "The relationship between transformational client leadership and auditor objectivity". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 30, Nr. 5, s. 1142-1159.
- 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.
- Öhman, P. (2016), "Den problematiska revisionen". *Organisation & Samhälle*, Vol. 3, Nr. 1, s. 26-31.