

# Tidspress, etisk kultur och revisionskvalitet

*Peter Öhman och Jan Svanberg*

Den tidspress som revisorer kan uppleva har visat sig vara en bidragande orsak till att vissa revisionsuppdrag brister i kvalitet. Denna studie, gjord av Peter Öhman och Jan Svanberg vid CER, visar att revisionsbyråernas etiska kulturer har större betydelse för revisionskvaliteten än vad tidspressen har. Forskningsresultaten har tidigare publicerats i den internationella tidskriftsartikeln "Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality?" (Svanberg och Öhman, 2013).

## Inledning

En svårighet i revisionsbranschen, såväl som i flera andra branscher, är att hålla kostnaderna i schack men ändå utföra uppdrag av hög kvalitet. Det hävdas att revisionsbyråerna anstränger sig för att få varje revisionsuppdrag att gå ihop ekonomiskt, men att de inte alltid är lika intresserade av att leverera hög revisionskvalitet.<sup>1</sup>

Då personalkostnaderna är en betydande kostnadspost upprättar revisionsbyråerna tidsbudgetar för varje revisionsuppdrag och tidigare forskning gör gällande att enskilda revisorer inte alltid anser sig kunna utföra en revision av hög kvalitet utifrån den tid som står till buds.<sup>2</sup> För att hantera snävt tilltagna tidsbudgetar kan revisorer uppvisa olika sorters beteenden.<sup>3</sup> En del av dessa beteenden är funktionella. Det kan handla om att omfördela resurser, att i större utsträckning granska särskilt relevant information, att använda effektivare granskningsmetoder eller att lägga ut delar av ett uppdrag på andra medarbetare vid revisionsbyrån. Det kan också handla om att tilldela det aktuella revisionsuppdraget mer tid. Denna extra kostnad kan då antingen debiteras klienten eller belasta revisionsbyrån. Dessa beteenden utgör normalt ingen eller liten risk för att kvaliteten på revisionen ska försämrans.<sup>4</sup>

Allvarligare är det när beteendena övergår till att bli dysfunktionella. Det hävdas att det har utvecklats en kultur i revisionsbranschen där både kvalificerade revisorer (dvs. auktoriserade och godkända revisorer) och revisorsassistenter förväntas jobba på sin fritid, dvs. obetald övertid, för att uppdragen ska kunna utföras med hög

---

<sup>1</sup> Power (2003).

<sup>2</sup> Alderman och Deitrick (1982); Willet och Page (1996); Bowrin och King II (2010).

<sup>3</sup> Pierce och Sweeney (2004).

<sup>4</sup> Coram et al. (2003).

kvalitet. Detta beteende brukar kallas för underrapportering av tid (URT).<sup>5</sup> Än allvarligare är de situationer som innebär att revisorerna hoppar över vissa delar av granskningen, att de utan att samla in tillräckliga bevis förlitar sig på sina klienters interna kontroller eller att de accepterar klienternas förklaringar till valda redovisningslösningar, vilka inte skulle ha accepterats utan tidspress. Dessa beteenden går under benämningen kvalitetsförsämrande handlingar (KFH).<sup>6</sup>

Revisionsverksamheten präglas normalt av hög individuell autonomi och av det skälet är möjligheten att övervaka kvaliteten på enskilda revisorers arbete begränsad. Ett utmärkande drag för revisorsprofessionen, och andra professioner såsom läkare och jurister, är därför förekomsten av etiska regler och ett etiskt förhållningssätt.<sup>7</sup> Den etiska kulturen i professionella organisationer har visat sig ha betydelse för i vilken utsträckning oönskade beteenden förekommer. Tidigare studier har visat att de beslut som fattas av revisorer (såväl funktionella som dysfunktionella beslut) kan påverkas av respektive revisionsbyrås etiska kultur och likaså att besluten kan ha stor inverkan på revisionskvaliteten.<sup>8</sup>

### Syfte, hypoteser och tillvägagångssätt

Revisionsforskningen avseende såväl revisorers upplevda tidspress som revisionsbyråers etiska kulturer är relativt omfattande, men trots det har endast ett fåtal studier undersökt relationen mellan tidspress, etisk kultur och revisionskvalitet. Ingen av dessa studier har gjorts i Europa. Syftet med denna studie var därför att kartlägga och analysera i vilken omfattning upplevd tidspress respektive svag etisk kultur leder till dysfunktionella beteenden som riskerar att äventyra kvaliteten på revisionen. Studien syftade även till att undersöka relationen mellan tidspress och etisk kultur.

Baserat på tidigare forskning formulerade vi följande hypoteser:

H1a: Det råder ett positivt samband mellan upplevd tidspress och underrapportering av tid (URT).

H1b: Det råder ett positivt samband mellan upplevd tidspress och kvalitetsförsämrande handlingar (KFH).

H2a: Underrapportering av tid (URT) förekommer oftare när den etiska kulturen är svag.

---

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

<sup>6</sup> Otley och Pierce (1996).

<sup>7</sup> Öhman och Wallerstedt (2012).

<sup>8</sup> Douglas et al. (2001); Shafer och Wang (2010); Sweeney et al. (2010).

H2b: Kvalitetsförsämrande handlingar (KFH) förekommer oftare när den etiska kulturen är svag.

H3: Det råder ett positivt samband mellan upplevd tidspress och en svag etisk kultur.

Med hjälp av en enkät som skickades ut till 1 200 kvalificerade revisorer i Sverige samlade vi in data om tidspress, dysfunktionella beteenden och etisk kultur. Enkäten innehöll även bakgrundsfrågor om revisorernas kön, ålder och yrkeserfarenhet samt om deras arbetsgivare (revisionsbyrå) och befattning. Enkäten distribuerades i maj 2011 och veckorna därefter gick fyra påminnelser ut med korta tidsintervall. Vi fick in 332 användbara svar, vilket motsvarar en svarsfrekvens på 28 procent. De flesta som svarade var män (203 stycken). Genomsnittsåldern var 47 år och i genomsnitt hade respondenterna 19 års yrkeserfarenhet. Fördelningen var relativt jämn mellan auktoriserade och godkända revisorer och likaså mellan revisorer anställda vid de fyra största revisionsbyråerna och revisorer anställda vid övriga revisionsbyråer. Något anmärkningsvärt var att de flesta som svarade på enkäten uppgav att de antingen var chefer eller delägare. Enkätsvaren analyserades statistiskt.

## 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 omöjliga att uppnå). Genomsnittsvärdet var 2,32 och spridningen mellan olika svarsalternativ var relativt liten, även om samtliga fem svarsalternativ förekom. Det innebär att majoriteten av revisorerna i undersökningen ansåg att tidsbudgetar är relativt lätta att uppnå, även om de behöver anstränga sig för att hålla sig inom den budgeterade tiden.

Förekomsten av URT och KFH undersöktes via en annan femgradig skala (där 1 stod för aldrig och 5 för så gott som alltid). Genomsnittsvärdet var 2,22 för URT och 2,01 för KFH. Spridningen mellan hur olika respondenter svarade var relativt liten, men samtliga fem svarsalternativ förekom i båda fallen. Det betyder att både underreportering av tid och kvalitetsförsämrande handlingar förekommer, men att det sker förhållandevis sällan. De vanligast förekommande kvalitetsförsämrande handlingarna var att "gena" i granskningsarbetet och att lättvindigt acceptera klienternas förklaringar.

Etisk kultur undersöktes med hjälp av en sexgradig skala (där respondenterna fick klassificera 15 påståenden och där 1 stod för håller med helt och 6 för tar helt avstånd). Tre olika dimensioner av etisk kultur visade sig förekomma: (i) etiskt

ledarskap och etisk miljö, (ii) sanktioner mot och bestraffningar för oetiskt agerande och (iii) lydnadskrav från auktoriteter.

Tabell 1 visar utfallet av hypotestestningen. H1a och H2b får stöd, men inte H1b och H2a. Det betyder att det finns ett samband mellan tidspress och URT samt mellan svag etisk kultur och KFA. Däremot påverkas inte URT av etisk kultur eller KFA av tidspress. Avslutningsvis får H3 stöd, vilket indikerar att strikt tidsbudgetering och upplevd tidspress sker i större utsträckning i revisionsbyråer med svag etisk kultur än i revisionsbyråer med stark etisk kultur.

Tabell 1: Test av hypoteser

Hypotes	Resultat
<b>H1a:</b> Det råder ett positivt samband mellan upplevd tidspress och underrapportering av tid (URT)	Hypotesen får stöd
<b>H1b:</b> Det råder ett positivt samband mellan upplevd tidspress och kvalitetsförsämrade handlingar (KFH).	Hypotesen får inte stöd
<b>H2a:</b> Underrapportering av tid (URT) förekommer oftare när den etiska kulturen är svag.	Hypotesen får inte stöd
<b>H2b:</b> Kvalitetsförsämrade handlingar (KFH) förekommer oftare när den etiska kulturen är svag.	Hypotesen får stöd
<b>H3:</b> Det råder ett positivt samband mellan upplevd tidspress och en svag etisk kultur.	Hypotesen får stöd

## Slutdiskussion

Enligt våra resultat är förekomsten av tidspress inte lika utbredd som den har visat sig vara enligt tidigare studier.<sup>9</sup> Det kan dels bero på att vår studie är av senare datum och dels på att tidigare studier har gjorts i andra länder än i Sverige. Däremot är förekomsten av URT och KFH i paritet med vad tidigare studier visat.<sup>10</sup>

En intressant iakttagelse är att URT och KFH tycks förhålla sig på olika sätt till tidspress respektive etisk kultur. URT har ett samband med tidspress men inte med etisk kultur, medan KFH har ett samband med etisk kultur men inte med tidspress. Skillnaden mellan URT och KFH kan i detta avseende förklaras av hur oetiska olika beteenden uppfattas vara.<sup>11</sup> KFH uppfattas som mer oetiskt än URT och vissa revisorerna anser till och med att underrapportering av tid kan vara acceptabelt ur ett etiskt perspektiv. Detta kan tolkas som att KFH har att göra med den etiska kulturen och att den rådande kulturen på en revisionsbyrå kan främja ett etiskt

<sup>9</sup> Alderman och Deitrick (1982); Willet och Page (1996); Bowrin och King II (2010).

<sup>10</sup> Otley och Pierce (1996).

<sup>11</sup> Pierce och Sweeney (2006); Coram et al. (2008); Sweeney et al. (2010).

förhållningssätt och motverka dysfunktionella beteenden, medan URT till stor del är en fråga om att agera enligt en informell kulturell norm för att hantera tidspress.

Att döma av tidigare studier skulle tidspressen i sig vara den primära orsaken till att vissa revisionsuppdrag brister i kvalitet. Revisionsbyråerna skulle därmed ha ganska lite att vinna på att förbättra sina respektive etiska kulturer. I detta sammanhang är det viktigt att påpeka att den studie som vi i första hand jämför våra resultat med bygger på experiment<sup>12</sup>, medan vår studie grundar sig på revisorers enkätsvar utifrån verkliga, självupplevda situationer. Studierna är således inte metodologiskt jämförbara.

På basis av våra resultat gör vi gällande att de vinster som kan följa av starka etiska kulturer är större än vad som tidigare framkommit och att den etiska kulturen har flera dimensioner av betydelse för att kunna stävja oönskade beteenden. Samtliga tre dimensioner av etisk kultur som visade sig förekomma enligt vår studie är relaterade till kvalitetsförsämrade handlingar. Bland annat indikerar våra resultat att olika former av sanktioner och bestraffningar kan vara effektiva sätt att begränsa dysfunktionella beteenden i samband med revisionsuppdrag, vilket överensstämmer med resultat från studier inom andra verksamheter än revision.<sup>13</sup>

Den kanske viktigaste slutsatsen från denna studie är att en revisionsbyrås etiska kultur spelar en viktig roll för de processer som ligger till grund för hur revisionsuppdrag genomförs och för revisionskvaliteten i situationer då revisorer upplever tidspress. Revisionsbyråernas etiska kulturer har större betydelse för revisionskvaliteten än vad den upplevda tidspressen har, åtminstone för revisorer med många år i yrket. De beslut som revisorer fattar för att komma till rätta med snävt tilltagna tidsbudgetar påverkas således av den rådande etiska kulturen.

---

<sup>12</sup> Sweeney et al. (2010).

<sup>13</sup> Kaptein (2011).

## Referenser

- Alderman, C.W. och Deitrick, J.W. (1982), "Auditors' perceptions of time budget pressures and premature sign-offs: A replication and extension". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 1, Nr. 2, s. 54-68.
- Bowrin, A.R. och King II, J. (2010), "Time pressure, task complexity and audit effectiveness". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, Nr. 2, s. 160-181.
- 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.
- 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.
- Kaptein, M. (2011), "Understanding unethical behavior by unraveling ethical culture". *Human Relations*, Vol. 64, Nr. 6, s. 843-869.
- 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.
- 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.
- Power, M. (2003), "Auditing and the production of legitimacy". *Accounting Organizations and Society*, Vol. 28, Nr. 4, s. 379-394.
- Shafer, W.E. och Wang, Z. (2010), "Effects of ethical context on conflict and commitment among Chinese accountants". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, Nr. 4, s. 377-00.
- 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.
- Sweeney, B. och Pierce, B. (2006), "Good hours, bad hours and auditors' defence mechanisms in audit firms". *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 19, Nr. 6, s. 858-892.
- 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.
- 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.
- Öhman P. och Wallerstedt, E. (2012), "Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden". *Accounting History*, Vol. 17, Nr. 2, s. 241-257.