

# Revisionsklienter som en institutionell utgångspunkt för revisionens kärnvärden

*Peter Öhman, Thomas Carrington, Tobias Johansson och Gustav Johed*



# Revisionsklienter som en institutionell utgångspunkt för revisionens kärnvärden

*Peter Öhman, Thomas Carrington, Tobias Johansson och Gustav Johed*

En utgångspunkt för denna studie är att revisorers uppfattningar om revisionens kärnvärden kan skilja sig åt beroende på vilka klienter de företrädesvis reviderar. Av det skälet valde Peter Öhman vid CER (tillsammans med Thomas Carrington, Uppsala universitet, Tobias Johansson, Örebro universitet och Gustav Johed, Stockholms universitet) att kontrastera revisorer som främst reviderar noterade bolag med revisorer som främst reviderar riktigt små företag (d.v.s. företag med en ensam ägare och en eller ett fåtal anställda). En analys av enkätdata från 1 646 svenska revisorer visar att dessa grupper skiljer sig åt i fråga om hur viktiga olika kärnvärden anses vara (i form av medelvärden) och hur homogena uppfattningarna är (i form av standardavvikelser). Börsbolagsrevisorer uppfattar överlag kärnvärdena som mer betydelsefulla och de är också mer samstämmiga i sina uppfattningar. Forskningsresultaten har tidigare publicerats i den internationella tidskriftsartikeln "The client as a source of institutional conformity for commitments to core values in the auditing profession" (Carrington, Johansson, Johed och Öhman, 2019).

## Inledning

Revisorer betraktas ofta som en relativt homogen grupp med stor respekt för och liten variation i synen på revisionens kärnvärden, d.v.s. de värden som revisorerna värnar om av legitimitetsskäl.<sup>1</sup> Samtidigt kan många förändringar i revisionsbranschen relateras till specifika typer av klienter snarare än till revisorsprofessionen som helhet. Förändringar i lagstiftning och rapporteringskrav för offentliga vs. icke-offentliga företag och för större vs. mindre företag har lett till olika institutionella arrangemang beroende på vilken typ av företag som revideras.<sup>2</sup> Det hävdas också att revisorer gör klokt i att tillfredsställa sina klienters önskemål för att vinna deras förtroende.<sup>3</sup>

Noterbart är att revisorer som är anställda vid någon av de s.k. Big 4-byråerna (Deloitte, EY, KPMG eller PwC) och som reviderar vissa typer av klienter tenderar att ha mer gemensamt med revisorer anställda vid mindre revisionsbyråer som reviderar liknande typer av klienter än med kollegor från den egna byrån som granskar andra typer av klienter.<sup>4</sup> Detta fenomen tycks vara särskilt utmärkande för Big 4-byråerna eftersom de har ett större och bredare spektrum av klienter än mindre revisionsbyråer, allt från stora koncerner till enmansföretag.

Vidare anförs att potentiella skillnader mellan Big 4-byråer och mindre revisionsbyråer vad gäller revisionskvalitet kan återspeglas i klienternas egenskaper. Det finns

---

<sup>1</sup> Carrington et al. (2013).

<sup>2</sup> Durocher et al. (2015); Ramirez et al. (2015).

<sup>3</sup> Westermann et al. (2015); Öhman et al. (2012).

<sup>4</sup> Lawrence et al. (2011).

bl.a. exempel på att stora revisionsbyråers klienter är tio gånger så stora som mindre revisionsbyråers klienter. Följaktligen skulle skillnader i revisionskvalitet mellan Big 4-revisorer och övriga revisorer kunna ses i ljuset av klienternas egenskaper snarare än att vara en effekt av olika revisionsbyråers ansträngningar.<sup>5</sup> Trots detta envisas revisionsforskningen med att i allehanda sammanhang ställa stora och små revisionsbyråer mot varandra.

Revisionsforskningens fokusering på olika revisionsbyråer gäller bl.a. i fråga om synen på revisionens kärnvärden, vilka täcker in att revisorer å ena sidan ska utföra sitt arbete på ett professionellt och oberoende sätt med intressenternas bästa för ögonen och å andra sidan värna om sina klienter, d.v.s. de företag som revideras.<sup>6</sup> Utifrån de specifika förutsättningar som speglar revisorernas arbetssituation (med både professionella och kommersiella intressen) lyfts ofta tre kärnvärden fram: lojalitet mot revisorsprofessionen (P), lojalitet mot oberoendebegreppet (O) och lojalitet mot klienten (K).

### Syfte och tillvägagångssätt

Även om det finns vissa indikationer på att revisorsprofessionen börjat bli något mer fragmenterad har det varit svårt att analytiskt koppla fragmenteringen till skillnader i synen på revisionens kärnvärden.<sup>7</sup> I denna studie tog vi därför fasta på förekomsten av olika institutionella ramar för revisorer beroende på typ av klient. I första hand valde vi att kontrastera revisorer som främst reviderar noterade bolag med revisorer som främst reviderar riktigt små företag (d.v.s. företag med ensamma ägare och en eller ett fåtal anställda) eftersom dessa båda grupper kan förväntas stå förhållandevis långt ifrån varandra i fråga om hur revisionen bedrivs. Övriga klientgrupper i undersökningen var små och medelstora företag samt företag (icke-börsnoterade bolag) av allmänt intresse.

Syftet med studien var att beskriva och analysera i vilken grad revisorer står bakom de tre kärnvärdena (P, O och K) och om uppfattningarna skiljer sig åt i styrka och homogenitet beroende på vilka typer av företag som är revisorernas huvudsakliga klienter. Vi använde oss alltså av två institutionella aspekter: betydelse och samstämmighet.<sup>8</sup> Betydelsen fångar i vilken utsträckning en grupp av revisorer håller med om vikten av ett kärnvärde (vilket mäts i form av medelvärde). Samstämmigheten (eller homogeniteten) fångar hur snarlika uppfattningar en grupp av revisorer har om ett kärnvärde (vilket mäts i form av standardavvikelse). Stor avvikelse från den "genomsnittliga åsikten" i en grupp indikerar att betydelsen av ett kärnvärde inte

---

<sup>5</sup> Lawrence et al. (2011).

<sup>6</sup> Hall et al. (2005); Öhman et al. (2012).

<sup>7</sup> Durocher et al. (2015); Suddaby et al. (2009).

<sup>8</sup> DiMaggio och Powell (1983).

tydligt delas av alla som ingår i gruppen, vilket i sin tur är en indikation på svag institutionalisering. När flera röster hörs från ett åsiktspektrums ytterkanter ökar normalt risken för falanger inom gruppen.<sup>9</sup>

Den aktuella studien baserades på en enkät med frågor indelade i tre huvudsektioner utifrån undersökta kärnvärden. Frågorna hade svarsalternativ på en sjugradig skala från 1 (instämmer inte alls) till 7 (instämmer helt och hållet). Respondenterna ombads även svara på ett antal bakgrundsfrågor, inklusive vilken typ av företag som utgjorde revisorns huvudsakliga klienter. Dessa frågor ställdes för att avgöra om olika grupper av revisorer besvarade övriga frågor på ett likartat eller olikartat sätt.

Enkäten skickades ut till kvalificerade revisorer i Sverige. Användbara svar från 1 646 revisorer motsvarar en svarsfrekvens på 41 procent. I jämförelse med andra enkätstudier riktade till revisorer är detta en hög siffra och lika viktigt är det att svaren kom från olika grupper av revisorer med avseende på ålder, kön, formell behörighet och byråtillhörighet. Den insamlade datan analyserades statistiskt.

## Resultat

Tabell 1 visar att medelvärdena för lojalitet mot revisorsprofessionen (P) respektive oberoendebegreppet (O) ligger klart över skalans mittpunkt, vilket indikerar att de revisorer som medverkade i studien värnar starkt om dessa båda kärnvärden. Medelvärdet för lojalitet mot klienten (K) ligger strax över skalans mittpunkt, vilket tyder på att detta kärnvärde inte anses lika betydelsefullt som de båda andra kärnvärdena. Vad gäller spridningen i åsikter om respektive kärnvärde så är den lägst för (P), vilket visar att samstämmigheten är jämförelsevis högst, och högst för (K), vilket visar att samstämmigheten är jämförelsevis lägst. Sammantaget visar tabellen att (P) har högst medelvärde och minst variation i åsikter, medan (K) har lägst medelvärde och störst variation i åsikter.

Tabell 1: Beskrivande statistik

Kärnvärde (betydelse respektive samstämmighet)	Medelvärde	Standardavvikelse
Lojalitet mot revisorsprofessionen (P) – betydelse	5,96	-
Lojalitet mot oberoendebegreppet (O) – betydelse	5,62	-
Lojalitet mot klienten (K) – betydelse	3,97	-
Lojalitet mot revisorsprofessionen (P) – samstämmighet	-	0,60
Lojalitet mot oberoendebegreppet (O) – samstämmighet	-	0,78
Lojalitet mot klienten (K) – samstämmighet	-	0,87

<sup>9</sup> Greenwood et al. (2011).

När olika grupper av revisorer jämförs med varandra visar resultaten att revisorer i noterade bolag har signifikant högre värden gällande betydelsen av (P) och (O) än revisorer i riktigt små företag. Det tyder på att börsbolagsrevisorer fäster jämförelsevis större vikt vid dessa båda kärnvärden. Gällande betydelsen av (K) finns däremot ingen skillnad mellan de båda grupperna. Som grupp uppvisar revisorerna i noterade bolag signifikant mindre avvikelser i sina åsikter gällande såväl (P) som (O) och (K) än revisorer som granskar företag med ensamma ägare och en eller ett fåtal anställda. Det visar att börsbolagsrevisorerna har mer enhetliga uppfattningar gällande samtliga tre kärnvärden.

Att revisorer i riktigt små företag fäster förhållandevis liten vikt vid revisionens kärnvärden och att de förefaller vara ganska svagt institutionaliserade förstärks när den gruppen av revisorer jämförs med den grupp av revisorer som företrädesvis granskar små och medelstora företag. Den senare gruppen uppvisar ett signifikant högre värde för (P) och signifikant större enhetlighet i fråga om både (P) och (O). Vidare skiljer sig revisorer som företrädesvis reviderar företag av allmänt intresse från revisorer i riktigt små företag genom att betydelsen av (O) har ett signifikant högre värde för den förstnämnda gruppen. Samstämmigheten gällande (O) och (K) är också större. Vidare visar resultaten att revisorer i små och medelstora företag inte uppvisar samma höga medelvärde för (O) och att revisorer i företag av allmänt intresse inte uppvisar samma höga medelvärde för (P) som revisorer i noterade bolag.

Det finns även skillnader mellan revisorer som inte kan kopplas till huvudsaklig typ av klient. Att vara revisor anställd vid en Big 4-byrå (jämfört med att vara revisor anställd vid en mindre revisionsbyrå) är starkare relaterat till (P) och (O) när det gäller såväl betydelse som samstämmighet. Partners (oavsett om de är engagerade i Big 4-byråer eller andra revisionsbyråer) värderar (P) högre och ser mer enhetligt på detta kärnvärde än icke-partners. Kvinnliga revisorer värderar (P) och (O) högre, men (K) lägre än sina manliga kollegor. Det skulle tyda på att kvinnliga revisorer som grupp är mer professionella och mindre kommersiella än gruppen manliga revisorer. Vidare har kvinnliga revisorer mer samstämmiga åsikter gällande (O) än manliga revisorer.

För att undersöka hur viktig tillhörigheten till en viss klienttyp är i förhållande till tillhörigheten till en viss revisionsbyråkategori i fråga om synen på de tre kärnvärdena gjordes en separat analys av Big 4-revisorer utifrån vilka dessa revisorer sade sig ha som huvudsakliga klienter. Kategorin Big 4-byråer har ett brett spektrum av revisionsklienter och här skiljer sig gruppen av revisorer som företrädesvis reviderar noterade bolag från gruppen av revisorer som företrädesvis reviderar riktigt små företag när det gäller betydelsen av (O) och i fråga om samstämmighet i synen på både detta kärnvärde och på (K). Till skillnad från resultaten som täcker in hela urvalet fann vi ingen skillnad i synen på (P) bland de revisorer som är verksamma i Big 4-byråer oavsett vilka dessa revisorer har som huvudsakliga klienter. Sammantaget har typen

av revisionsklienter en inverkan på hur Big 4-revisorer ser på oberoendebegreppet (O), men inte på hur de ser på lojaliteten mot professionen (P) eller mot klienten (K). Detta innebär att effekterna av att revidera olika klienter delvis tycks vara giltiga även för kategorin Big 4-revisorer gällande synen på revisionens kärnvärden.

## Slutdiskussion

Att tydligt utgå från revisionsklienterna ökar möjligheten att urskilja och analysera tidigare förbisedda förklaringar till de variationer som finns i revisorers syn på revisionens kärnvärden.<sup>10</sup> Resultaten visar att den typ av klient som huvudsakligen revideras av en revisor är relevant för att förklara variationer i betydelsen av och samstämmigheten avseende revisionens kärnvärden både i branschen som helhet och inom kategorin Big 4-byråer.

Revisorer i noterade bolag är i allmänhet mer engagerade i sin profession och mer trogna revisionens oberoendebegrepp än revisorer i riktigt små företag. Faktum är att dessa två grupper visar de starkaste respektive svagaste tecknen på betydelsen av, och institutionell samstämmighet gällande, två av revisorsyrkets tre undersökta kärnvärden. Mönstret med starkt engagemang för professionen och oberoendebegreppet gäller även när gruppen börsbolagsrevisorer ställs mot revisorer som företrädesvis reviderar små och medelstora företag eller företag av allmänt intresse. Detta skulle kunna förklaras av de institutionella arrangemang som genomförts i syfte att stärka oberoendet och integriteten hos börsbolagsrevisorer efter flera uppmärksammade revisionsmisslyckanden.<sup>11</sup>

Beträffande betydelsen av kärnvärdet lojalitet mot klienten fann vi inga avgörande skillnader mellan de undersökta grupperna av revisorer, vilket ger vid handen att vi i detta avseende hade en homogen grupp av respondenter. Bristen på variation mellan olika grupper av revisorer avseende betydelsen av klientlojalitet gör också att tidigare uttalanden kommer på skam gällande att revisorer i andra företag än noterade bolag – och då främst revisorer i riktigt små företag – skulle ha jämförelsevis lättare att identifiera sig med sina klienter och vara mer benägna att uppfylla deras önskemål. De jämförelsevis låga genomsnittsvärdena för betydelsen av klientlojalitet, vilket också tidigare studier har visat,<sup>12</sup> indikerar att klientlojalitet ännu inte har blivit accepterat som en integrerad del av revisorsyrket på samma sätt som det har blivit att vara lojal mot professionen eller stå bakom vikten av att vara oberoende gentemot den och det som granskas.

---

<sup>10</sup> Lawrence et al. (2011).

<sup>11</sup> Gendron et al. (2006); Humphrey et al. (2011).

<sup>12</sup> Bamber och Iyer (2007), Carrington et al. (2013); Suddaby et al. (2009); Svanberg och Öhman (2015).

Noterbart är att inte bara typ av revisionsklient utan också revisionsbyråkategori tycks vara av vikt för att förklara betydelsen av revisionens kärnvärden och graden av samstämmighet i uppfattningar. Det skulle dels tyda på skillnader i institutionella ramar för revisorer beroende på vilken typ av klient som revideras, dels indikera att Big 4-revisorer verkar under ett institutionellt tryck som inte träffar övriga revisorer på samma sätt. Det senare tycks borga för ett starkt engagemang och en samsyn gällande professionslojalitet oavsett vilka klienter som revideras.

I detta sammanhang är det viktigt att väga in den position som Big 4-byråer och deras revisorer traditionellt har haft och fortfarande har i Sverige.<sup>13</sup> Exempelvis får dessa revisorer ofta uppdrag som sakkunniga i frågor om redovisnings- och revisionsstandarder, revisionsmetoder och disciplinärenden, vilket innebär att de tycks vara mer involverade än andra revisorer i det arbete som påverkar olika institutionella aspekter av revisorsyrket.

Avslutningsvis behöver det också påpekas att partners (i förhållande till icke-partners) och kvinnliga revisorer (i förhållande till manliga revisorer) tenderar att hålla den professionella fanan extra högt. Detta utan hänsyn till typ av revisionsklient eller revisionsbyråkategori. En viktig slutsats blir därför att det behövs ytterligare studier om vad som styr olika revisorers syn på revisionens kärnvärden.

---

<sup>13</sup> Öhman och Wallerstedt (2012).

## 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.
- 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.
- Carrington, T., Johansson, T., Johed, G. och Öhman, P. (2019), "The client as a source of institutional conformity for commitments to core values in the auditing profession". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 36, Nr. 2, s. 1077-1097.
- DiMaggio, P. J. och Powell, W. W. (1983), "The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields". *American Sociological Review*, Vol. 48, Nr. 2, s. 147-160.
- Durocher, S., Gendron, Y. och Picard, C. F. (2015), "Waves of global standardization: Small practitioners' resilience and intra-professional fragmentation within the accounting profession". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 35, Nr. 1, s. 65-88.
- Gendron, Y., Suddaby, R. och Lam, H. (2006), "An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence". *Journal of Business Ethics*, Vol. 64, Nr. 2, s. 169-193.
- Greenwood, R., Raynard, M., Kodeih, F., Micelotta, E. R. och Lounsbury, M. (2011), "Institutional complexity and organizational responses." *Academy of Management Annals*, Vol. 5, Nr. 1, s. 317-371.
- Hall, M., Smith, D. och Langfield-Smith, K. (2005), "Accountants' commitment to their profession: Multiple dimensions of professional commitment and opportunities for future research". *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 17, Nr. 1, s. 89-109.
- Humphrey, C., Kausar, A., Loft, A. och Woods, M. (2011), "Regulating audit beyond the crisis: A critical discussion of the EU Green Paper". *European Accounting Review*, Vol. 20, Nr. 3, s. 431-457.
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M. och Zhang, P. (2011), "Can Big 4 versus non-Big 4 differences in audit quality proxies be attributed to client characteristics?". *The Accounting Review*, Vol. 86, Nr. 1, s. 259-286.
- Ramirez, C., Stringfellow, L. och Maclean, M. (2015), "Beyond segments in movement: A "small" agenda for research in the professions". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 28, Nr. 8, s. 1341-1372.
- 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.
- Westermann, K. D., Bedard, J. C. och Earley, C. E. (2015), "Learning the "craft" of auditing: A dynamic view of auditors' on-the-job learning". *Contemporary Accounting Research*, Vol. 32, Nr. 3, s. 864-896.
- 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.
- 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.