

# CER

CENTRUM FÖR FORSKNING OM  
EKONOMISKA RELATIONER

RAPPORT 2014:1

## PROFESSIONALISM OCH KOMMERSIALISM BLAND REVISORER



*En investering för framtiden*



EUROPEISKA  
UNIONEN  
Europeiska  
regionala  
utvecklingsfonden



Länsstyrelsen  
Västernorrland



Mittuniversitetet  
MID SWEDEN UNIVERSITY

# Professionalism och kommersialism bland revisorer

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

Förhållandet mellan professionalism och kommersialism i revisionsbranschen är utgångspunkt för den studie som Peter Öhman vid CER har gjort tillsammans med Thomas Carrington vid Uppsala universitet, Tobias Johansson vid Örebro universitet och Gustav Johed vid Stockholms universitet. På basis av den enkätundersökning som 1646 svenska revisorer besvarade finner författarna få belägg för att det skulle finnas två överordnade och konkurrerande logiker bland yrkesverksamma revisorer: en professionell och en kommersiell. Istället visar det sig finnas en spänning mellan två underordnade begrepp: revisorers oberoende och deras lojalitet gentemot sina klienter (dvs. de företag som revisorerna granskar). Forskningsresultaten har tidigare publicerats i den internationella tidskriftsartikeln "An empirical test of the hierarchical construct of professionalism and managerialism in the accounting profession" (Carrington, Johansson, Johed och Öhman, 2013).

## Inledning

Diskussionerna om förhållandet mellan professionalism och kommersialism i revisionsbranschen tycks vara ständigt aktuella.<sup>1</sup> Å ena sidan hävdas det att vissa revisorer identifierar sig med sin profession och i första hand förknippar sitt arbete med att vara "intressenternas vakthundar", medan andra revisorer identifierar sig med sina klienter och i första hand ser sig som "klienternas advokater".<sup>2</sup> Å andra sidan hävdas det att revisorerna verkar i gränslandet mellan professionalism och kommersialism och att de lärt sig vara trogna både professionen och sina klienter.<sup>3</sup>

Debatten har till och från varit mycket intensiv och vissa har kallat revisionsbyråerna för konsultvaruhus för att betona branschens avprofessionalisering,<sup>4</sup> men trots det saknas konsensus om hur man ska conceptualisera och mäta den spänning som finns mellan att som revisor vara lojal mot sin profession och ta vara på de affärsmöjligheter som bjuds.<sup>5</sup> I ett bidrag till debatten om spänningen mellan professionalism och kommersialism föreslås från kanadensiskt håll att studier inom detta område behöver utveckla modeller som är teoretiskt relevanta utifrån de specifika förutsättningar som gäller för revisionsbranschen snarare än att utgå från variabler som härstammar från andra yrkesområden.<sup>6</sup> Den modell som presenteras i Figur 1 grundar sig på fem för revisionsbranschen specifika byggstenar: lojalitet till revisorsprofessionen (LP), stringens i kravet på oberoende (KO), lojalitet till

---

<sup>1</sup> Bamber och Iver (2002); Wyatt (2004); Öhman et al. (2012).

<sup>2</sup> Jenkins och Lowe (1999); Westerdahl (2005).

<sup>3</sup> Covalski et al. (1998); Cooper och Robson (2006).

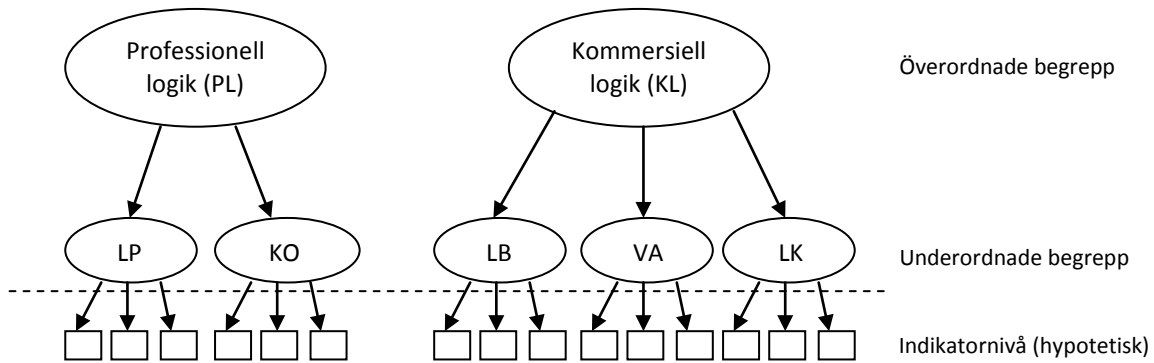
<sup>4</sup> Wyatt (2004).

<sup>5</sup> Hirsch och Levin (1999); Hall et al. (2005).

<sup>6</sup> Suddaby et al. (2009).



revisionsbyrån (LB), värdet av auktorisationen (VA) samt lojalitet till klienten (LK). På ett övergripande plan formar de två första byggstenarna en professionell logik (PL) medan de övriga tre byggstenarna ligger till grund för en kommersiell logik (KL). Modellen anger inte bara att det finns en hierarkisk begreppsstruktur med under- och överordnade begrepp utan också att den professionella och den kommersiella logiken är av konkurrerande art.



Figur 1: En modell av professionalism och kommersialism i revisionsbranschen.

\* PL = professionell logik: LP = lojalitet till revisorsprofessionen och KO = stringens avseende kravet på oberoende. KL = kommersiell logik: LB = lojalitet till revisionsbyrån, VA = värdet av auktorisationen och LK = lojalitet till klienten.

### Syfte och tillvägagångssätt

En utgångspunkt för denna studie var att det inte går att tolka de motstridiga resultaten i fråga om förhållandet mellan professionalism och kommersialism utan att först empiriskt testa de begrepp som ingår i den föreslagna modellen. Genom att testa modellen går det att avgöra hur de olika begreppen kan relateras till varandra och hur de övergripande logikerna förhåller sig till varandra. Syftet med studien var således att testa och validera den hierarkiska begreppsstrukturen som lanserats från kanadensiskt håll och att göra det med hjälp av rigorösa statistiska mätmodeller för att på allvar kunna bidra till debatten om professionalism kontra kommersialism i revisionsbranschen.

Även om revisionen i vissa avseenden skiljer sig åt mellan Sverige och USA/Kanada finns flera väsentliga likheter mellan svenska och nordamerikanska revisorer. De fyra största revisionsbyråerna (the Big 4) dominerar marknaden såväl i Sverige som i USA och Kanada och dessa byråer är organiserade på snarlika sätt i de olika länderna. Dessutom har både Sverige och de flesta anglosaxiska länder antagit internationella revisionsstandarder (International Standards of Auditing). Belägg för att såväl etiska problem<sup>7</sup> som oberoendeproblem<sup>8</sup> finns i revisionsbranschen och att

<sup>7</sup> Sweeney et al. (2010).

dessa kan ha en inverkan på revisorers professionella och kommersiella värderingar kan hämtas från såväl Sverige som USA och Kanada. På goda grunder går det således att inkludera svenska revisorer i den internationellt verksamma revisorsprofessionen.

Den aktuella studien baseras på en enkät som på det stora hela är jämförbar med den enkät som skickades ut till de kanadensiska revisorerna. Enkäten bestod av frågor arrangerade i fem huvudsektioner: (i) lojalitet till revisorsprofessionen, (ii) stringens i kravet på oberoende, (iii) lojalitet till revisionsbyrån, (iv) värdet av auktorisationen samt (v) lojalitet till klienten. De flesta frågorna hade svarsalternativ på en sjugradig skala från 1 (instämmer inte alls) till 7 (instämmer helt och hållet). Respondenterna ombads inledningsvis att svara på ett antal bakgrundsfrågor, vilka ställdes för att avgöra om olika grupper av revisorer besvarade frågorna på ett likartat eller olikartat sätt.

Enkäten riktades till alla yrkesverksamma auktoriserade och godkända revisorer i Sverige. Via Revisorsnämnden fick vi kontaktuppgifter till 4 088 revisorer. Av dessa nådde vi 3 999 stycken och fick svar från 1 646. Svarsfrekvensen 41 procent är hög i jämförelse med liknande studier i andra länder och lika viktigt är det att svaren kom från olika grupper av revisorer med avseende på ålder, kön, formell behörighet och byråtillhörighet. För att analysera datan använde vi strukturella ekvationsmodeller.

## Resultat

Studien ger få empiriska belegg för att det skulle finnas två överordnade och konkurrerande logiker – professionalism och kommersialism – i revisionsbranschen. Det skulle kunna tyda på att revisorerna kan hantera både professionens kärnvärderingar och det som är viktigt för att kunna verka på en konkurrensutsatt marknad på ett ekonomiskt framgångsrikt sätt.<sup>9</sup>

Vad gäller hur de fem begreppen på den underliggande nivån förhåller sig till varandra så fick vi inget stöd för uppfattningen att det skulle föreligga en konflikt mellan att vara lojal mot revisorsprofessionen och att vara lojal mot revisionsbyrån. Vårt resultat visar istället att revisorerna anser sig ha ett stort engagemang för både revisorsprofessionen och sina respektive revisionsbyråer, vilket indikerar att den inbyggda spänningen mellan dessa båda värderingar knappast är orsaken till branschens avprofessionalisering. I synnerhet uttrycker de revisorer som också är partners, dvs. delägare i den revisionsbyrå de jobbar för, ett stort engagemang för både sitt yrke och för sina respektive revisionsbyråer. Detta skulle kunna förklaras i

---

<sup>8</sup> Umar och Anandarajan (2004).

<sup>9</sup> Jämför Cooper och Robson (2006).

termer av att revisorers lojaliteter mot revisorsprofessionen och revisionsbyrån sammanvävs genom olika socialiseringsprocesser.<sup>10</sup>

Två av begreppen på den underordnade nivån tycks dock påvisa en spänning mellan professionella och kommersiella värderingar. I ena vågskålen finns begreppet stringens i kravet på oberoende och i andra vågskålen finns begreppet lojalitet till klienten. Detta tyder på att revisorerna har svårt att leva upp till oberoendekravet samtidigt som de ska tillfredsställa sina klienter.<sup>11</sup>

Alla våra statistiska analyser bekräftar denna spänning mellan kravet på oberoende och strävan efter lojalitet till klienten. De två begreppen kan således sägas representera spänningen mellan klassiska revisorsvärderingar och mer kommersiella värderingar, dvs. att å ena sidan upprätthålla ett avstånd till klienten för att kunna utföra revisionen på ett oberoende sätt och med intressenternas bästa för ögonen och att å andra sidan främja relationen till klienten.<sup>12</sup> På så sätt skiljer sig revisionsbranschen från exempelvis advokatbranschen. Medan en revisor har dubbla lojaliteter till både intressenter och klienter har en advokat en ensidig lojalitet till sin klient. Med andra ord finns det skäl att tro att spänningen mellan kravet på oberoende och lojalitet till klienten speglar arbetssituationen för en revisor. Våra resultat indikerar också att revisorer med tiden kan utveckla sitt engagemang för både yrket som sådant och sina klienter och att erfarna revisorer kan förhålla sig till både yrkets kärnvärden och till sina klienter. Därmed skulle antalet yrkesverksamma år kunna hjälpa revisorerna att bli medvetna om när konfliktfyllda situationer närmar sig.

Vi kan också konstatera att revisorer som granskar börsnoterade företag är mer utsatta än andra revisorer för kapitalmarknadsregleringar, en medial fokusering, påtryckningar från både den egna revisionsbyrån och det företag som revideras, hot om rättstvister etc. Detta innebär att revisorer i börsnoterade företag måste värdera eventuella konsekvenser av att vara i en utsatt position och ett sätt att hantera situationen är, enligt vår studie, att hålla sig till yrkets kärnvärden, dvs. att vara lojal mot revisorsprofessionen och leva upp till kravet på oberoende.<sup>13</sup> Detta skulle kunna förklara varför revisorer i börsnoterade företag värderar kravet på oberoende högre än lojaliteten till klienten, varför de värderar oberoendet högre än övriga revisorer och varför de är mindre engagerade i sina klienter än övriga revisorer.

---

<sup>10</sup> Jämför Covalski et al. (1998).

<sup>11</sup> Jämför Jenkins och Lowe (1999).

<sup>12</sup> Sweeney och Pierce (2011); Öhman et al. (2012).

<sup>13</sup> Hall et al. (2005).

## Slutdiskussion

Teoretiska begrepp och begreppskonstruktioner som används och diskuteras i forskningslitteraturen behöver testas och validerades.<sup>14</sup> Om så inte görs kan det leda till att felaktiga slutsatser dras i empirisk forskning och i förlängningen till att tveksamma forskningsresultat implementeras bland yrkesverksamma personer.<sup>15</sup> Vår studie påvisar behovet av att hierarkiska begreppskonstruktioner utsetts för rigorösa statistiska tester. Genom att testa en av de senaste och mest detaljerade modellerna avseende professionella och kommersiella värden i revisionsbranschen<sup>16</sup> finner vi att en sådan modell leder till både problem och möjligheter. För det första saknas det stöd för idén om två övergripande och motstridiga logiker: professionalism och kommersialism. Det innebär att ett teoretiserande om de överordnade begreppen (istället för om de fem begreppen på underordnad nivå) riktar uppmärksamheten på något som inte finns eller åtminstone inte lätt kan fångas med hjälp av etablerade mätinstrument.

Inför framtida studier av liknande begreppskonstruktioner är det således viktigt att vidta stor försiktighet och att göra noggranna empiriska tester innan en modell lanseras. Istället för att teoretisera på överordnad nivå föreslår vi, i det här fallet, att begreppen på underliggande nivå diskuteras. Exempelvis förefaller lojaliteten till klienten vara relaterad till det kommersiella intresset, vilket innebär att en revisor bör vara medveten om att sådana former av lojalitet kan äventyra hans eller hennes professionella bedömning.

Även om vi inte har kunnat tillbakavisa förekomsten av två övergripande logiker i revisionsbranschen (inget test kan göra det) har vi visat att dessa inte kan separeras i en förenklad mätmodell på det sätt som tidigare föreslagits. Istället bör man se de fem begreppen på underliggande nivå – lojalitet mot revisorsprofessionen, stringens avseende kravet på oberoende, lojalitet mot revisionsbyrån, värdet av auktorisationen samt lojalitet mot klienten – som viktiga byggstenar i professionell revision. En professionell revisor som arbetar på en konkurrensutsatt marknad och som utsätts för påtryckningar från lagstiftning och professionella ideal ska kunna följa lagstiftningen och tillämpa god revisionsd sed samtidigt som han eller hon engagerar sig i sina klienter. Detta argument innebär att den testade modellen bör ha ett enda teoretiskt överordnat begreppet – den professionella revisorn – snarare än två konkurrerande övergripande logiker i form av professionalism och kommersialism.

---

<sup>14</sup> Sandino (2011).

<sup>15</sup> Hirsch och Levin (1999).

<sup>16</sup> Suddaby et al. (2009).

## Referenser

- Bamber, E.M. och Iyer, V.M. (2002), "Big 5 auditors' professional and organizational identification: Consistency or conflict?". *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 21, Nr. 2, s. 21-38.
- 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.
- Cooper, D.J. och Robson, K. (2006), "Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization". *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, Nr. 4-5, s. 415-444.
- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W., Heian, J.B. och Samuel, S. (1998), "The calculated and the avowed: techniques of discipline and struggles over identity in Big Six public accounting firms". *Administrative Science Quarterly*, Vol. 43, Nr.2, s. 293-327.
- 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.
- Hirsch, P.M. och Levin, D.Z. (1999), "Umbrella advocates versus validity police: A life-cycle model". *Organization Science*, Vol. 10, Nr. 2 s. 199-212.
- 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.
- Sandino, T. (2011), "Developing good measures to advance management accounting and control research: A discussion of "corporate frugality: theory, measurement, and practice." *Contemporary Accounting Research*, Vol. 28, Nr. 4, s. 1388-1396.
- 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.
- 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.
- Sweeney, B. och Pierce, B. (2011), "Audit team defence mechanisms: Auditee influence". *Accounting and Business Research*, Vol. 41, Nr. 4, s. 333-356.
- Umar, A. och Anandarajan, A. (2004), "Dimensions of pressures faced by auditors and its impact on auditors' independence: A comparative study of the USA and Australia". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, Nr. 1, s. 99-116.
- Westerdahl, S. (2005), "Vad har de för sig? Om revisorers vardag och vad den betyder för etik och lärande", I Johansson, S.-E., Häckner, E. och Wallerstedt, E. (Red.). *Uppdrag revision: Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?*, Stockholm: SNS Förlag, s. 45-60.
- Wyatt, A.R. (2004), "Accounting professionalism: They just don't get it!". *Accounting Horizons*, Vol. 18, Nr. 1, s. 45-53.
- 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.