

Den reviderade revisionen

en studie av avskaffandet av revisionspliktens påverkan på tjänsten revision

Abstract

Sweden has had statutory audit, which also includes a management audit, for all companies since 1988. A legislative proposal now suggests that the statutory audit shall be abolished for all small and medium sized companies starting on July 1, 2010. The aim for this master's thesis is therefore to study how the service of auditing will be affected by the legislative proposal. To answer the research question the authors have taken on a qualitative approach and fifteen interviews with representatives for different Swedish auditing firms have been completed.

In the theory part the authors explain what the statutory audit constitutes of today and what role the auditor takes on in a company he is revising. Boundaries are also set up towards other services the auditors may supply to their clients.

The authors find that the service of auditing is facing a number of changes, both in the short run and in the long run. To start with, which also in part follows from the proposal, is a limited audit where for example the management audit is no longer a part of the auditing process. Second, the audit offer is being revised and repackaged to better suit the clients. Third, a limited audit can be undertaken by just looking at certain items in the annual report. In the long run, the interviewees believe that the auditing process will be adjusted to suit companies with different turnovers.

Författare: Eline Vos, 20608
Sandra Ljungqvist, 20333
Handledare: Niclas Hellman

Framläggning: 29 maj 2009

FÖRORD

Vi vill rikta ett stort tack till er som vi har fått förmånen att intervjua under uppsatsens gång. Utan era professionella kunskaper och synpunkter hade det inte varit möjligt att genomföra denna studie. Vi vill även rikta ett tack till vår handledare Niclas Hellman samt till vår seminariegrupp, för de värdefulla kommentarer och råd vi har fått under arbetets gång.

Vi vill också tacka våra familjer och studiekamrater som har tagit sig tid att läsa vår uppsats.

Stockholm, maj 2009

Eline Vos och Sandra Ljungqvist

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1.1 BAKGRUND	5
1.2 PROBLEMOMRÅDE	6
1.3 SYFTE	6
1.4 FRÅGESTÄLLNING	7
1.5 AVGRÄNSNINGAR	7
1.6 DISPOSITION	8
2. METOD	9
2.1 VAL AV METOD	9
2.2 LITTERATURSTUDIE	9
2.3 INTERVJUSTUDIE	10
2.4 URVAL	10
2.4.1 Val av undersökningsområde	10
2.4.2 Val av revisionsbyråer och intervjupersoner	10
2.5 INTERVJUER	11
3. TEORETISK REFERENSRAM	13
3.1 REVISIONENS UTVECKLING I SVERIGE	13
3.2 REVISORNS ROLL	14
3.2.1 Bestyrkandeuppdrag	14
3.2.1.1 Revision	15
3.2.1.2 Översiktlig granskning	18
3.2.1.3 Bestyrkande av andra sakförhållanden än historisk ekonomisk information	18
3.2.2 Andra vanligt förekommande tjänster	18
3.2.2.1 Rådgivning	18
3.2.2.2 Granskning enligt särskild överenskommelse	20
3.2.2.3 Bokslutsberättelse	20
4. EMPIRISK BESKRIVNING	21
4.1 "AN AUDIT IS AN AUDIT"	21
4.2 ROLLEN SOM RÅDGIVARE	21
4.3 UTVECKLING INOM BRANSCHEN	22
4.3.1 Verktyslådan	23
4.4 GRANSKNINGSUPPDRAG MED OLIKA OMFATTNING	23
4.4.1 Revision i förhållande till omsättning	24
4.4.2 En avskalad revision	24
4.4.3 Översiktlig granskning	25
4.4.4 Punktgranskning	25
4.5 BOKSLUTSBERÄTTELSE	26
4.6 PAKETLÖSNINGAR	26
4.6.1 En paketerad lösning	27
4.6.2 Kombiuppdrag	27
4.7 SAMMANFATTNING	29
5. ANALYS	30
5.1 "AN AUDIT IS AN AUDIT"	30
5.2 ROLLEN SOM RÅDGIVARE	30
5.3 UTVECKLING INOM BRANSCHEN	31
5.4 GRANSKNINGSUPPDRAG MED OLIKA OMFATTNING	31
5.4.1 Revision i förhållande till omsättning	32
5.4.2 En avskalad revision	32
5.4.3 Översiktlig granskning	33
5.4.4 Punktgranskning	33
5.5 BOKSLUTSBERÄTTELSEN	34
5.6 PAKETLÖSNINGAR	34
5.6.1 En paketerad lösning	34
5.6.2 Kombiuppdrag	35

6. SLUTSATS	36
7. RESULTATENS TILLFÖRLITLIGHET OCH KÄLLKRITIK	39
8. REFERENSLISTA	40
9.1 BILAGA 1 - INTERVJUFRÅGOR	43

1. Inledning

I det inledande kapitlet ges en bakgrund till det problem som studeras. Vidare kommer problemområde, syftet med uppsatsen samt de avgränsningar som gjorts att presenteras. Kapitlet avslutas med uppsatsens disposition.

1.1 Bakgrund

Sverige har sedan 1988 haft revisionsplikt för samtliga aktiebolag och revisionskraven har varit desamma oavsett bolagens storlek.¹ Argumenten bakom ett införande av revisionsplikten var främst att motverka ekonomisk brottslighet samt att hjälpa bolagets ägare att uppmärksamma ekonomiska problem.² Detta har således inneburit att kvalificerade revisorer haft monopol på att tillhandahålla revisionstjänster till aktiebolag sedan dess.³

I artikel 51.1 i EG-rättens fjärde direktiv framgår att bolagens årsbokslut ska granskas av en behörig revisor. Revisorn ska även uttala sig om huruvida förvaltningsberättelsen stämmer överens med årsbokslut för samma räkenskapsår eller inte. Enligt direktivet är det dock upp till de enskilda medlemsländerna att välja om revisionsplikten ska gälla även för mindre och medelstora onoterade bolag.⁴ Sverige är idag, tillsammans med Malta, det enda landet av de ”gamla” medlemsländerna i EU som fortfarande har revisionsplikt för samtliga aktiebolag. Med de ”gamla” medlemsländerna avses de länder som ingick innan utvidgningen av EU år 2004. Av de nordiska länderna avskaffade Danmark revisionsplikten för små bolag under 2006 och samma reform infördes i Finland under 2007.⁵

Regeringen tillkallade därför under 2006 en särskild utredare för att se över frågor rörande revisorer och revision. Utredningen, som fått namnet ”Utredningen om revisorer och revision”, har nu föreslagit ett avskaffande av revisionsplikten för små aktiebolag i Sverige. Anledningen till detta är att Sverige vill anpassa sig till de standarder som är norm i resten av Europa. Genom lagförslaget vill man minska bolagens ekonomiska och administrativa börda och därmed öka svenska bolags konkurrenskraft i Europa. Utredningen föreslår att de nya reglarna ska träda i kraft från och med den 1 juli 2010.

Förslaget innebär att endast större bolag i fortsättningen ska omfattas av revisionsplikt, det vill säga bolag som uppfyller mer än ett av kraven: en balansomslutning på mer än SEK 41,5 miljoner, en nettoomsättning på över SEK 83 miljoner eller mer än 50 anställda. Detta skulle innebära att gränsvärdet för lagstadgad revision i Sverige sätts vid den maximalt tillåtna nivån.⁶ Andra länder som redan har valt att använda de maximala gränsvärdena är England, Nederländerna, Tyskland och Österrike.⁷ Motivet till ett slopande av revisionsplikten inom flera länder i Europa anses främst vara att nyttan av att genomföra revision i små aktiebolag inte överstiger kostnaden. I Sverige skulle det nya förslaget få till följd att 96,5% av 260 000 aktiva svenska bolag kommer att kunna välja om de vill ha revision eller inte.

¹ SOU 2008:32 s.74

² Thorell, P; Norberg, C (2005) s.5

³ Svanström, T (2008), s. 4

⁴ Europeiska Kommissionen (78/660/EEG), Artikel 51

⁵ SOU 2008:32 s. 153ff

⁶ ibid s.13ff

⁷ ibid s.154

I förslaget ingår även att förvaltningsrevisionen ska avskaffas för alla aktiebolag, att revisorn inte längre behöver anmäla misstanke om brott i verksamheten samt att revisorn ej längre behöver granska huruvida revisorskunden fullgjort sina skattebetalningar. För att minska risken för ekonomisk brottslighet innehåller dock lagförslaget även att skattemyndigheten ska få utökad insyn i bolagen genom att de ska ges möjlighet att löpande granska bolagets bokföring. Därutöver föreslås att det i skattedeklarationen görs ett tillägg där bolagen ska kryssa i en ruta för att informera huruvida de har anlitat en revisor för att granska årsredovisningen eller inte.⁸

1.2 Problemområde

Revisionsbranschen står inför förändrade förutsättningar till följd av det nya lagförslaget. I och med avskaffandet av revisionsplikten kommer revisionsbyråerna att verka på en öppen marknad i konkurrens med redovisningsbyråer, bokföringsbyråer och andra som tillhandahåller ekonomiska tjänster.⁹ Efter att ha studerat det presenterade lagförslaget ställde vi oss frågan vad det skulle kunna få för konsekvenser för tjänsten revision om det fick genomslag. I tidskriften Balans fann vi ett citat som ytterligare spädde på vår nyfikenhet. Där säger Björn Bäckvall och Bo Hjalmarsson, båda aktiva inom revisorernas branschorganisation FAR SRS, bland annat följande:

”Många av de ’nya’ tjänsterna och intygen är enligt vår mening revision. Men naturligtvis finns det gränsfall”.¹⁰

Med utgångspunkt i detta citat ansåg vi att det vore intressant att undersöka hur tjänsten revision kommer att förändras givet det nya lagförslaget.

Tidigare studier som har gjorts visar att ungefär 24 % av de bolag som idag har lagstadgad revision kommer att välja att avskaffa den. För att kompensera för ett eventuellt intäktsbortfall kan det tänkas att vissa revisionsbyråer riktar in sig på skatterådgivning, redovisning eller nya tjänster. Det kan även tänkas att marknadsföring av revisionstjänster kommer bli allt viktigare samt att den upplevda nyttan av revision kommer att hamna mer i fokus istället för den legala aspekten av revision.

1.3 Syfte

I uppsatsen strävar vi efter att isolera tjänsten revision från de övriga tjänster som revisionsbyråerna tillhandahåller. Med detta som utgångspunkt kommer vi sedan att, med det nya lagförslaget som grund, undersöka hur tjänsten revision kommer att förändras. Intresset för detta ämne torde vara stort då många bolag kommer att omfattas av den nya lagen och därmed undantas revisionsplikt. I och med att marknaden för revisionstjänster blir efterfrågestyrd är det därför intressant att titta på om revisionsbyråerna kommer att förändra sitt revisionserbjudande.

Vi hoppas därmed att vår studie ska kunna bidra till ny kunskap om hur tjänsten revision kommer att utvecklas under de närmaste åren.

⁸ SOU 2008:32 s.188

⁹ ibid s.25

¹⁰ Ehlin, Å (2009) s.20ff

1.4 Frågeställning

Utifrån syftet med vår studie kommer vi fram till frågeställningen:

”Hur kommer tjänsten revision att förändras givet lagförslaget om avskaffandet av revisionsplikten?”

1.5 Avgränsningar

Ett avskaffande av revisionsplikten kommer att påverka flera aktörer. I vår studie har vi dock valt att endast fokusera på hur revisionsbyråerna påverkas och närmare bestämt hur tjänsten revision kommer att utvecklas i och med avskaffandet av revisionsplikten. Denna avgränsning har vi valt att göra eftersom det är revisorerna på revisionsbyråerna som besitter störst kunskap inom området revision och därmed kommer vi att kunna granska begreppet revision mer djupgående än om vi hade valt att vända oss till andra aktörer. En ytterligare avgränsning vi har valt att göra är att vi endast undersöker revisionsbyråer i Stockholmsområdet. Den främsta anledningen till detta är att vi båda är hemmahörande i Stockholm och att resor ut i landet därmed skulle bli för tidskrävande för studiens omfång.

1.6 Disposition

1. Inledning

I det inledande kapitlet ges en bakgrund till det problem som studeras. Vidare kommer problemområde, syftet med uppsatsen samt de avgränsningar som gjorts att presenteras. Kapitlet avslutas med uppsatsens disposition.

2. Metod

I metodkapitlet redogör vi för vår arbetsprocess. Vidare kommer vi att behandla vårt tillvägagångssätt när det gäller utförandet av vår studie. Här kommer intervjuerna och urvalet av intervjupersonerna att beskrivas.

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel redogör vi för revisionens bakgrund och utveckling samt för hur revisionen ser ut idag. Vidare gör vi, de för vår uppsats nödvändiga, gränsdragningar mellan revision och andra tjänster en revisor kan tillhandahålla.

4. Empirisk beskrivning

Här presenteras den empiriska bakgrund som erhållits genom intervjuer. Först beskriver vi hur intervjupersonerna ser på revision idag, sedan presenterar vi hur de ser på framtiden för tjänsten. Avslutningsvis redogör vi för de nya tjänster som kan tänkas uppstå efter avskaffandet av revisionsplikten.

5. Analys

För att kunna besvara frågeställningen *"Hur kommer tjänsten revision att förändras givet lagförslaget om avskaffandet av revisionsplikten"* kommer vi i detta avsnitt att först analysera hur intervjupersonernas bild av revision idag stämmer överens med den teori som finns. Därefter kommer vi att kunna analysera vilka förväntade förändringar av begreppet revision som kan komma att ske.

6. Slutsats

I detta avsnitt kommer vi, att med utgångspunkt i analysen, redogöra för hur begreppet revision kommer att förändras till följd av revisionspliktens avskaffande. Först kommer vi att redogöra för de omedelbara förändringar som kommer att uppstå, för att därefter belysa de förändringar som kan tänkas uppkomma gradvis över tid.

2. Metod

I metodkapitlet redogör vi för vår arbetsprocess. Vidare kommer vi att behandla vårt tillvägagångssätt när det gäller utförandet av vår studie. Här kommer intervjuerna och urvalet av intervjupersonerna att beskrivas.

2.1 Val av metod

Då syftet med uppsatsen är att kartlägga hur tjänsten revision kommer att förändras i och med avskaffandet av revisionsplikten har vi valt att genom en kvalitativ ansats, med intervjuer och diskussioner med revisionsbyråer som grund, genomföra studien. Den kvalitativa ansatsen kännetecknas av en ringa grad av formalisering och har primärt ett förstående syfte¹¹. Forskaren ämnar försöka sätta sig in i den undersöktes situation och därigenom försöka se världen utifrån dennes ögon. Man försöker, genom att studera problemet inifrån, skapa en djupare förståelse för det problem som undersöks.¹² Vi anser att detta angreppssätt passar vår studie bäst, då vi inte vill undersöka *vad* revisionsbyråerna har förändrat, utan *hur* de uppfattar att tjänsten revision kommer att förändras till följd av avskaffandet av revisionsplikten. Det krävs därför en mer djupgående undersökning av ämnet än den en kvantitativ ansats erbjuder. Vi menar att det skulle vara svårt att komma åt vår frågeställning genom en kvantitativ ansats då detta skulle innebära att vi inte skulle få möjlighet att utveckla de frågor vi har valt att ställa. Vi önskar en mer diskussionsartad stämning, där vi även kan få möjlighet att ställa följdfrågor till våra intervjupersoner, och vi tycker att en kvalitativ ansats ger oss möjlighet till detta. Att en kvalitativ ansats är att föredra beror dessutom på att det lagförslag vi studerar ännu inte antagits, och att de svar vi skulle få om vi angrep problemen kvantitativt inte nödvändigtvis skulle vara ”sanna”, utan snarare ett bästa scenario ur bolagens synvinkel. Då ter sig möjligheten att kunna träffa berörda personer mer lockande eftersom vi då både kan konfrontera dem på de punkter där de tvekar och även med information vi tror skulle vara till nytta för vår studie.

Vår studie genomförs med en induktiv ansats, vilket innebär att vi kommer att försöka dra slutsatser utifrån de svar vi erhållit i den empiriska studien och på så sätt besvara vår problemfråga.¹³

2.2 Litteraturstudie

För att få en djupare förståelse för det ämne vi undersöker, inledde vi vårt arbete med att söka efter relevant litteratur. Vi har använt oss mycket av sökdatabasen FAR komplett, där några av nyckelorden vi har använt vid sökning är revision, RS¹⁴ och bestyrkandeuppdrag. Genom denna hittade vi en publikation av FAR förlag som har varit av stor betydelse för oss, ”Revision – en praktisk beskrivning”. Vi har dessutom sökt efter litteratur på olika bibliotek, mestadels på Handelshögskolans bibliotek, men även på Stadsbiblioteket i Stockholm. Där har vi hittat en rad intressant litteratur som behandlar revisionsteori och denna kommer att ligga till grund för vår teoretiska ansats. Vi har även använt oss av branschorganisationen FAR SRS:s hemsida, och vi har tagit del av rapporten ”Utredningen om revisorer och revision” samt de lagrådsremisser som inkommit från olika intressenter. Vägledning till litteratur har även hämtats från tidigare skrivna uppsatser och rapporter.

¹¹ Holme, I; Solvang, B (1997) s.14

¹² ibid s.92

¹³ Lundahl, U; Skärvad, P-H (1999) s.40

¹⁴ Revisionsstandard i Sverige

2.3 Intervjustudie

Vi har valt att utföra en intervjustudie istället för en arkivstudie för att försöka besvara vår problemställning. Detta faller sig naturligt då vi har riktat in oss på en frågeställning som behandlar vad som kan väntas ske i framtiden. Eftersom det dessutom är nytt att revisionsplikten eventuellt avskaffas i Sverige för små- och medelstora aktiebolag finns det begränsat med forskning på området som vi skulle kunna använda oss av i en arkivstudie. Genom att utföra intervjuer hoppas vi istället att kunna bidra med en ny vinkel på hur revisionsbyråerna ser på tjänsten revision och hur denna skulle kunna tänkas förändras i framtiden. Vi har valt att inte undersöka vad som har skett i andra länder där liknande lagstiftning genomförts, eftersom det hade blivit för tidskrävande för studiens omfattning. Vi fann under uppstartsfasen till vår studie ett intressant citat i tidningen Balans och vi ville, genom att utföra intervjuer, kunna konfrontera våra intervjupersoner med detta och på så sätt få höra deras åsikter om detta påstående. Vi tror att vi, genom att utföra en intervjustudie, kommer att kunna se frågan ur ett djupare perspektiv än om vi hade valt att utföra en arkivstudie.

För att kunna besvara vår fråga på bästa möjliga sätt har vi valt att inrikta vår intervjustudie på revisionsbyråer. Detta för att vi anser att de anställda borde ha den kunskap inom ämnet revision som krävs för att kunna tala dels om vad revision innebär idag, dels om tjänsten revisionsutveckling i framtiden i och med avskaffandet av revisionsplikten.

2.4 Urval

Nedan kommer vi att beskriva hur vi gick tillväga för att välja vilken region vi ville undersöka samt urvalet av intervjupersoner.

2.4.1 Val av undersökningsområde

Vi har valt att endast kontakta revisionsbyråer i Stockholm för att genomföra vår studie. Vi har gjort detta eftersom vi båda är hemmahörande i Stockholmsområdet och att resor runt till andra orter av den anledningen skulle vara för tidskrävande för studiens omfång. Dessutom har det förts fram att de aktiebolag som i störst utsträckning skulle välja bort sin revisor är de med verksamhet i Stockholmsområdet.¹⁵ Detta torde göra att revisionsbyråerna i Stockholm i större utsträckning kommer att vara tvungna att anpassa sig efter de förväntade nya förutsättningarna.

2.4.2 Val av revisionsbyråer och intervjupersoner

Vi har, som ovan nämnts, valt att endast arbeta med revisionsbyråer som finns i Stockholmsområdet. Vi insåg att det skulle kunna innebära problem att få kontakt med representanter på revisionsbyråerna eftersom vår undersökningsperiod i stor utsträckning sammanföll med bokslutsperioden. I vår sökning efter revisionsbyråer var därför det viktiga att de var medlemmar i branschorganisationen FAR SRS, då vi anser att detta är viktigt för kvalitetssäkringen av studien. Ett av våra önskemål när det kom till revisionsbyråernas verksamhet var att de inte endast skulle inrikta sig på ”ren” revisionsverksamhet, utan att de även skulle tillhandahålla viss rådgivning till sina klienter. Anledningen till detta var att vi gärna ville se om, och i sådana fall hur mycket, rådgivning och revision överlappar varandra i dagsläget och om intervjupersoner trodde att det skulle bli någon förändring av detta.

¹⁵ Svanström, T (2008) s.134

Då den internationella revisionsbranschen domineras främst av fyra revisionsbyråer, KPMG, Ernst & Young, Deloitte och PriceWaterhouseCoopers, även kallade "The Big Four",¹⁶ kändes det angeläget att komma i kontakt med dessa. Vi ville samtidigt bredda vårt perspektiv till att även innefatta små- och medelstora revisionsbyråer då vi ansåg att det skulle ge en heltäckande bild av vad branschen som sådan har för uppfattning, och för att vi på ett bättre sätt skulle kunna generalisera de svar vi fick vid intervjuerna.

För att göra vårt urval av små- och medelstora revisionsbyråer använde vi oss av sökmotorn eniro.se där sökordet var "revisionsbyrå". På så sätt kunde vi få ihop en lista med revisionsbyråer av olika storlek som vi kunde kontakta. Vi började med att kontakta tio revisionsbyråer via elektronisk post och denna följde vi sedan upp med telefonsamtal. Då någon revisionsbyrå tackade nej till att samarbeta med oss kontaktade vi en ny tills vi hade ett, enligt oss, tillräckligt bra urval. De revisionsbyråer som vi till sist valde var alltifrån enmansföretag till de allra största i branschen.

2.5 Intervjuer

Initialt var avsikten att studien skulle omfatta cirka åtta intervjuer, fyra med större revisionsbyråer och fyra med mindre. Vi fick dock en mycket positiv respons av revisionsbyråerna och lyckades boka in femton intervjuer, varav en kortare telefonintervju.

För att kunna besvara vår frågeställning ville vi komma i kontakt med personer som har god kännedom om ämnet revision och även om de förändringar som kan komma att ske i och med avskaffandet av revisionsplikten. Vi valde därför att i första hand kontakta auktoriserade eller godkända revisorer på revisionsbyråerna, och de flesta vi kontaktade hade även en ledande ställning inom bolaget. Vi fick även tala med två personer som inte arbetade som revisorer, en bolagsjurist och en ansvarig för middle-market bolagen (de bolag som till stor del kommer att påverkas av lagförslaget) på den revisionsbyrå denne arbetade för. Bolagsjuristen hade även suttit med som expert i "Utredningen om revisorer och revision" varför det kändes mycket aktuellt att tala med denne då det borde ge en djupare kunskap om vilka tankar som ligger bakom lagförslaget. Dessa intervjuer genomfördes som respondentintervjuer vilket innebär att de tillfrågade anses ha djupare kunskap i det ämne som studeras och alltså kan uttala sig i frågan.¹⁷ Värt att notera är att den kortare telefonintervju som utfördes inte följde den intervjufrågemall vi i förväg sammanställt, utan denna var endast till för att skapa förståelse för det citat vi har haft som utgångspunkt för vår studie. För komplett förteckning över intervjupersoner se referenslista.

Alla intervjuer, utom en, genomfördes på respektive revisionsbyrå då detta är en miljö där intervjupersonen känner sig trygg i. Den intervju där vi inte besökte revisionsbyrån i fråga var då det saknades ett kontor eftersom denna person arbetade ensam från hemmet. I det fallet träffades vi hemma hos en av författarna för att ändå kunna mötas i en lugn miljö. Alla intervjuer tog ungefär en timme att genomföra. Båda författarna var med vid samtliga intervjuer och alla intervjupersoner intervjuades enskilt, förutom i ett fall då det var två representanter från samma revisionsbyrå närvarande. Vid samtliga intervjuer framfördes en förfrågan från vår sida om att få spela in konversationen, och alla intervjupersoner godtog detta.

¹⁶ Ibid s. 6

¹⁷ Holme, I; Solvang, B (1997) s.104

För att vi på bästa sätt skulle kunna tillgodogöra oss material till vår empiriska beskrivning konstruerade vi i god tid före intervjuerna en intervjuguide. Vi genomförde öppna, individuella intervjuer med intervjuguiden som mall över vilka frågor som skulle behandlas (se bilaga 1). Att använda en intervjuguide är ett relativt ostrukturerat sätt att utföra en undersökning, men den passar bra vid kvalitativa studier.¹⁸ I förväg sammanställde vi även ett antal följdfrågor om det skulle visa sig att intervjupersonen kom alltför långt ifrån vår frågeställning i sin beskrivning. Efter förfrågan från ett flertal intervjupersoner skickades intervjuguiden ut till alla berörda ett par dagar i förväg så att de skulle få tid att förbereda sig inför intervjun. Vi ansåg att detta var en bra lösning, eftersom vi därmed minimerade risken för att viktig information skulle glömmas bort.

Vi fick även en förfrågan om anonymitet från ett antal intervjupersoner. Vi valde därför att genomföra vår studie med helt anonymiserade svar. Som ett led i detta har vi valt att i studien ibland referera till de intervjuade som "intervjupersonerna", "de tillfrågade revisorerna" eller "de tillfrågade". Då vi talar om revisorer, menar vi revisorskåren som helhet. En nackdel med att anonymisera undersökningen är att svaren inte kan verifieras, men däremot kan det leda till större öppenhet och ärlighet från de intervjuades sida. Dock skulle det visa sig att de svar vi fick från de olika intervjupersonerna i mångt och mycket stämde överrens med varandra, och att en närmare uppdelning av svaren än att i vissa fall dela in dem i två olika grupper var onödig. Trots att vi presenterar alla intervjupersonernas namn, kommer det att vara omöjligt att säga vem som har uttryckt vad. När en kvalitativ ansats används är det viktiga däremot inte att presentera hur många som är av en viss åsikt, utan visa att fenomenet existerar.¹⁹ Vi vill därför poängtera att då vi kvantifierar de svar vi erhållit genom att skriva "majoriteten/många/vissa av intervjupersonerna anser" är det viktigt för läsaren att hålla i minnet att detta inte behöver vara representativt för en hel population, utan endast för vårt urval.

Materialet från varje intervju sammanställdes direkt efter intervjun eller senast nästföljande dag för att eliminera eventuella misstolkningar och för att vi dessutom skulle kunna kontakta personen ifråga omedelbart om vi behövde klargöra något som inte framkommit tillräckligt tydligt under intervjun. Materialet från samtliga intervjuer sammanställdes sedan och delades in under olika rubriker för att vi skulle kunna skapa oss en bild av vad som sedan skulle kunna användas i den empiriska beskrivningen.

¹⁸ Ruane, J (2006) s.176

¹⁹ Trost, J (2002) s. 64

3. Teoretisk referensram

I detta kapitel redogör vi för revisionens bakgrund och utveckling samt för hur revisionen ser ut idag. Vidare gör vi, de för vår uppsats nödvändiga, gränsdragningar mellan revision och andra tjänster en revisor kan tillhandahålla.

3.1 Revisionens utveckling i Sverige

Revision av räkenskaper är ingen ny företeelse. Redan i slutet av 1500-talet grundades den första kända revisorsorganisationen i Venedig. I Sverige finns det bevis för att revision av affärsrörelser har skett ända sedan mitten av 1600-talet. Professionalismen började dock inte förrän Svenska Revisorssamfundet bildades år 1899. Redan i mitten av 1800-talet diskuterades dock i Sverige hur man skulle kunna komma till rätta med det stora antalet förskingringar som skedde på den tiden. Självständiga revisorer var då ett förslag men det fick inte genomslag förrän senare.

I den aktiebolagslag som antogs 1895 fanns för allra första gången ett krav på att alla aktiebolag skulle anlita en revisor för att granska både räkenskaper och styrelsens förvaltning. Från början ställdes dock inga krav på revisorns oberoende i förhållande till bolaget eller krav på högre utbildning för revisorn. De första revisorerna auktoriserades av Svenska Handelskammaren år 1912 och hade examen från Handelshögskolan i Stockholm. Marknaden för revisorer utvecklades dock långsamt och det var mycket vanligt att revisorerna tvingades ta andra uppdrag vid sidan av revisionen, till exempel som rådgivare i olika ekonomiska frågor. Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) bildades år 1923 och försökte under en lång period att genom annonser i tidningar öka intresset för att anlita en auktoriserad revisor. Deras ansträngningar var relativt verkningslösa eftersom intresset från bolagen att anlita en auktoriserad revisor var tämligen begränsat under flera decennier.

Revisionsplikten har funnits sedan sent 1800-tal, men att bolagen skulle tvingas anlita en auktoriserad revisor kom dock först långt senare. Detta berodde på att antalet auktoriserade revisorer i Sverige inte var tillräckligt många för att kunna täcka behovet som skulle uppstå vid en eventuell ändring av lagstiftningen.²⁰

Krav på att ett aktiebolag skulle anlita en auktoriserad revisor infördes först i 1944 års aktiebolagslag. Där föreskrevs att alla börsnoterade bolag, samt de bolag som hade ett aktiekapital som översteg två miljoner kronor, skulle ha en auktoriserad revisor. För andra bolag räckte det med en kvalificerad revisor.

Kravet på kvalificerad revision för samtliga aktiebolag infördes den 1 januari 1983, men gällde då endast för nybildade aktiebolag. För äldre bolag trädde lagen i kraft vid dess första bolagsstämma efter utgången av 1987. Lagen skrevs som en reaktion på de åsikter om ekonomisk brottslighet som Brottsförebyggande Rådet framfört. De menade att de aktiebolag som inte omfattades av den dåvarande lagstiftningen i högre utsträckning bedrev ekonomisk brottslighet och att även dessa borde ha kvalificerad revision.²¹

²⁰ Wallerstedt, E (2005) s.32

²¹ Norberg, C; Thorell, P (2005) s.16

Idag är revision, och till den relaterade tjänster, en omfattande kommersiell verksamhet och omsätter bara i Sverige över 8,7 miljarder kronor årligen och sysselsätter över 4000 kvalificerade revisorer.²²

3.2 Revisorns roll

Revisorn har som främsta uppgift att oberoende granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Denna granskning ska dessutom vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver.²³ Trots att det är VD och styrelse som har det yttersta ansvaret för att den ekonomiska situationen och förvaltningen redovisas på ett korrekt sätt, är det revisorns roll att kvalitetssäkra denna information. Revisorns arbete innebär en försäkran gentemot bolagets intressenter att den ekonomiska rapporteringen sker på ett tillfredsställande sätt. Ägarna, som också utser revisorn på bolagsstämman, är en av bolagets huvudintressenter. Bland övriga intressenter finns bland andra leverantörer, kreditgivare, kunder, anställda, styrelse och stat.

Den vanligaste tjänsten en revisor tillhandahåller är revision, men revisorns kompetensområde omfattar även andra uppdrag.²⁴ Det går att urskilja två tydliga grupper av tjänster revisorn kan erbjuda sina klienter. Den ena är bestyrkandeuppdrag, vilken omfattar revision, översiktlig granskning och bestyrkande av andra sakförhållanden än historisk finansiell information. Den andra gruppen har vi valt att kalla ”andra vanligt förekommande tjänster” och omfattar rådgivning samt granskning enligt särskild överenskommelse.²⁵ Vi har även valt att behandla de bokslutsberättelser redovisningskonsulter får lov att författa i detta avsnitt då dessa har utformats för att möta en förändrad efterfrågan på revision. Detta är dock inte en tjänst som en revisor i dagsläget vanligtvis erbjuder.²⁶

3.2.1 Bestyrkandeuppdrag

Ett bestyrkandeuppdrag syftar till att gentemot tredje part ge tilltro till den information revisorn har i uppdrag att granska. För att ett uppdrag överhuvudtaget ska kunna klassificeras som ett bestyrkandeuppdrag krävs att revisorn uttalar sig om ett sakförhållande med antingen ”hög, men inte absolut säkerhet” eller med ”begränsad säkerhet”.²⁷ Om uttalandet i sin tur bygger på en granskning av historisk finansiell information görs antingen en revision eller en översiktlig granskning. Vid en revision uttalar sig revisorn med hög men inte absolut säkerhet, och vid en översiktlig granskning sker uttalandet med ”begränsad säkerhet”.²⁸ Om granskningen som utförs inte bygger på historisk finansiell information kan det ändå vara ett bestyrkandeuppdrag om uppdraget är sådant att revisorn kan uttala sig med någon av de ovan uttryckta säkerhetsgraderna.²⁹

²² Svanström, T (2008) s.4

²³ Regeringens proposition 2004/05:85 9kap. 3§

²⁴ Revision - en praktisk beskrivning (2006) kap. 2

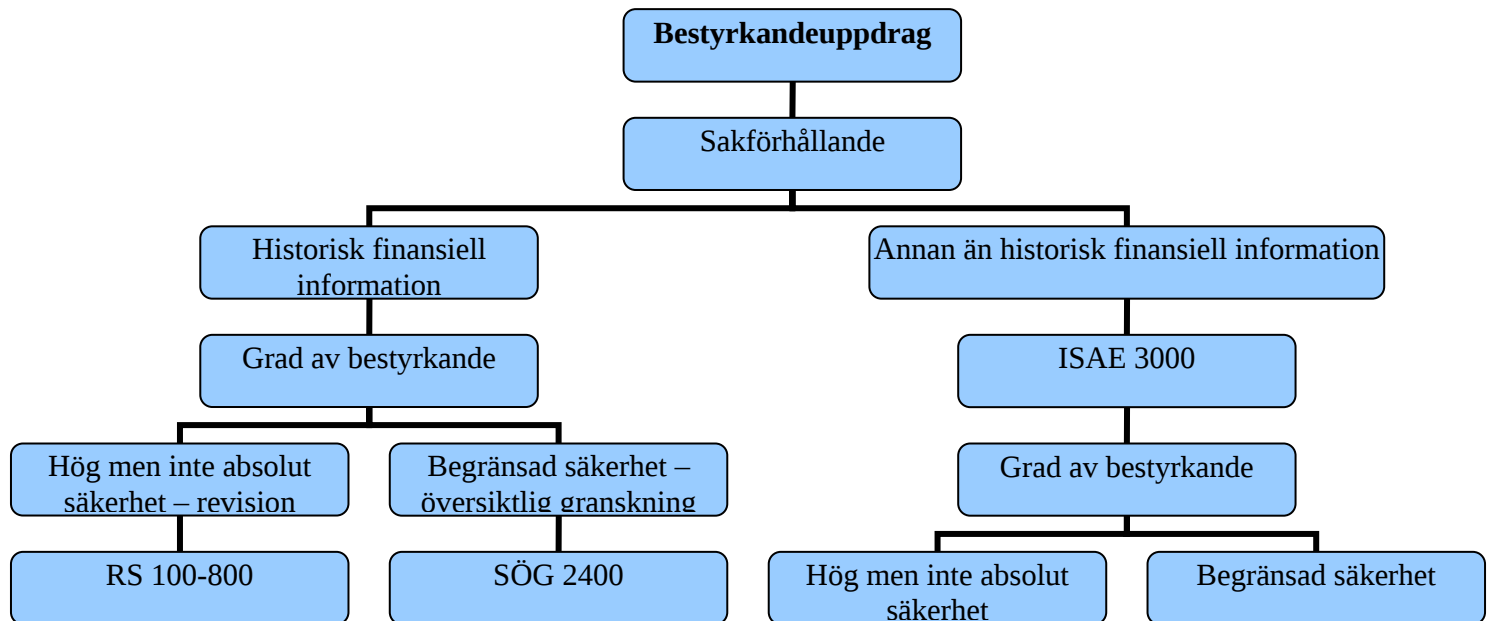
²⁵ Ramverk för bestyrkandeuppdrag (2008) pkt. 7-12

²⁶ Standard för redovisningskonsulter (2008)

²⁷ Bäckvall, B; Larsson, L-G (2005) s.42ff

²⁸ Ramverk för bestyrkandeuppdrag (2008) pkt. 3

²⁹ Bäckvall, B; Larsson, L-G (2005) s.42ff



Bilden är tagen från Balans nr 3 2008

Att fastställa vilket sakförhållande som revisorn avser att granska påverkar vilken typ av standard som ska tillämpas vid granskningen. Åsytter sakförhållandet historisk finansiell information ska antingen Revisionsstandard i Sverige (RS) eller Standard för Översiktlig Granskning (SÖG) tillämpas. Vilken av dessa revisorn ska följa beror på med vilken säkerhet denne vill kunna uttala sig om den information som granskas. Uttalar sig revisorn med "hög, men inte absolut säkerhet" klassificeras granskningen som revision och RS ska således följas. Sker uttalandet med "begränsad säkerhet" faller granskningen under begreppet översiktlig granskning och SÖG ska användas. Om sakförhållandet är något annat än historisk finansiell information ska standarderna för andra bestyrkandeuppdrag än revision och översiktlig granskning av historisk ekonomisk information, IASE, tillämpas.³⁰

3.2.1.1 Revision

I dagsläget krävs att alla företag som upprättar en årsredovisning revideras.³¹ Revision innebär att revisorn med en professionellt skeptisk inställning planerar, granskar, bedömer och uttalar sig om bolagets årsredovisning, bokföring och förvaltning. I Sverige skiljer man på revision av årsredovisning och bokföring, den så kallade räkenskapsrevisionen, och revision av VD:s och styrelsens förvaltning, förvaltningsrevisionen. Det nu liggande lagförslaget innebär dock att förvaltningsrevisionen tas bort, men bolagen kommer även i fortsättningen ges möjlighet att frivilligt välja denna del. Granskningen måste ske enligt god revisionssed och revisorn måste även iaktta god revisorssed. God revisionssed beskriver hur revisionen ska genomföras. I stort innebär detta att den granskande revisorn måste vara kunnig, ha relevant erfarenhet och professionellt omdöme. God revisionssed är ett begrepp som ständigt utvecklas genom nya rekommendationer från olika normgivande organ.³² God revisorssed innebär att revisorn måste iaktta de yrkesetiska regler som finns.³³ Målet med revisionen är att den ska leda fram till en revisionsberättelse som kan presenteras för bolagets ägare på bolagsstämman.³⁴

³⁰ Bäckvall, B; Engerstedt, U (2008) s.40ff

³¹ Johansson et al (2006) s.339

³² Normgivande organ är exempelvis Revisorsnämnden, FAR och domstolarnas praxis

³³ Revision - en praktisk beskrivning (2006) kap.2

³⁴ Kollegiet för svensk bolagsstyrning

Planering

I det inledande revisionsarbetet måste revisorn skaffa sig en helhetsbild av bolagets verksamhet och dess externa förhållanden. Detta måste ske för att revisorn ska kunna bedöma vad som är väsentligt att i nästa steg granska, och även för att se vilka risker som finns att revisorn i slutändan gör ett felaktigt uttalande i revisionsberättelsen.³⁵ Med väsentlighet menas: *”Information är väsentlig om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet eller felet. Väsentlighet är därför mer en fråga om en tröskelnivå än en grundläggande kvalitativ egenskap som informationen måste ha för att vara användbar.”*³⁶ Bedömningen av vad som är väsentligt är en fråga om professionellt omdöme, dock kan sägas att belopp som kan påverka bilden av bolaget i årsredovisningen måste granskas mer ingående.^(37,38) Revisorn måste, utöver detta, även sätta sig in i hur redovisningssystemet och systemet för intern kontroll fungerar i varje specifikt uppdrag. För att kunna göra detta måste revisorn samla in en stor mängd information för att på ett tillfredsställande sätt kunna överblicka bolaget. En del i det som är av väsentlig karaktär är antagandet om ”going concern”. Med detta menas ett antagande om huruvida bolaget kommer att fortsätta i drift fram till nästa räkenskapsårs slut. Detta antagande är av vikt för att revisorn ska kunna bedöma hur tillgångar och skulder värderats under året som har gått.³⁹ Revisorns arbete mynnar ut i en övergripande revisionsplan över revisionens inriktning och omfattning. Denna kan sedan hjälpa revisorn att utforma ett granskningsprogram.⁴⁰

Granskning

Granskningens syfte är att ge revisorn underlag för det ställningstagande denne gör i revisionsberättelsen. Revisorn riktar in sina granskningsinsatser beroende på hur väl bolagets interna kontroll fungerar. Om revisorn bedömer att bolagets interna kontroll är välfungerande kan det räcka att bara granska denna för att verifiera att kontrollsystemen faktiskt fungerat. Denna granskning kombineras ofta med en mindre omfattande substansgranskning, det vill säga en granskning av innehållet i olika resultat- och balansräkningsposter, i löpande redovisning eller i bokslut. I mindre bolag som helt eller delvis saknar interna kontrollsystem måste en större del av granskningsinsatserna riktas in på substansgranskningen. En kombination av dessa två granskningssätt är dock vanligast.

Granskningen av bolagets interna kontrollsystem består främst i att revisorn gör direkta iakttagelser av hur kontroller i praktiken utförts, pratar med bolagets anställda, ser över dokumentation och testar olika moment i kontrollsystemen för att se hur de fungerat. Detta sker för att bekräfta att bolagets kontrollsystem fungerat på det sätt som avsetts.⁴¹

Substansgranskning görs för att revisorn ska upptäcka fel i årsredovisningen som är av väsentlig karaktär. Granskningen är av två skilda slag, dels detaljgranskning av transaktioner och saldon, dels analytisk granskning av redovisade siffror och nyckeltal.⁴² När substansgranskningen görs

³⁵ Revision - en praktisk beskrivning (2006) kap.3

³⁶ RS 320 (2008) pkt.3

³⁷ RS 320 (2008) pkt.4SE

³⁸ FAR Förlag (2002) s.23

³⁹ Revision - en praktisk beskrivning (2006) kap.3

⁴⁰ RS 300 (2008) pkt.8

⁴¹ Revision - en praktisk beskrivning (2006) kap.4

⁴² RS Ordlistan (2008)

tittar revisorn närmare på de poster som denne i planeringsstadiet identifierat som väsentliga. En viktig aspekt är att granskningen inte får bli för detaljerad för då kan revisorn förlora överblicken över bolaget. En vanlig typ av substansgranskning är att exempelvis närmare granska ett varulager som utgör en stor andel av bolagets balansomslutning. Andra typer av substansgranskning som ofta utförs är att titta närmare på kundfordringars respektive leverantörsskulders värde.

Det bör noteras att när revisorn slutligen tar ställning till bolagets årsredovisning bedöms om bokslutet i sin helhet avspeglar bolagets verksamhet i stort. Då är det viktigt att alla separata granskningsmoment ses över som en enhet för att få en rättvisande bild av bolagets verksamhet.⁴³

Rapportering

Revisionsberättelsen är den enda rapport revisorn skriver som sedan offentliggörs, och den ska ge uttryck för huruvida det granskade materialet innehåller väsentliga felaktigheter eller inte.⁴⁴ Det finns en standardutformning för hur en revisionsberättelse ska se ut. I den ska det alltid finnas, utöver ett uttalande om årsredovisningen, uttalande om huruvida resultat- och balansräkning bör fastställas, uttalande om förslaget till disposition av vinst eller förlust samt ett uttalande angående om ansvarsfrihet för styrelsen och den verkställande direktören ska beviljas.⁴⁵ I revisionsberättelsen ska dessa uttalanden ske i positiv form om revisorn inte har något att anmärka på. Ett exempel på en sådan formulering är *"Jag (Vi) tillstyrker att årsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret"*. Denna formulering innebär i sig att revisorn uttalar sig med "hög men inte absolut säkerhet".

Löpande under året författar även revisorn interna rapporter som ställs till berörda befattningshavare för att de ska ges möjlighet att rätta till eventuella felaktigheter eller för att de rent allmänt ska kunna förbättra sina arbetsmetoder.⁴⁶

Dokumentation

Revisorn ska, under hela sitt uppdrag, dokumentera alla moment i revisionsprocessen, från planering till rapportering. Detta sker dels för att revisorn ska ha tillräckliga bevis för att tillstyrka sin åsikt i revisionsberättelsen, dels för att effektivisera granskningsprocessen. Den dokumentation som åsyftas är de arbetspapper revisorn upprättar i samband med revisionsprocessen. Dokumentationskraven på revisorn är höga, oavsett storlek på bolaget, och innefattar exempelvis promemorior och korrespondens. Revisorn ska även dokumentera karaktären, omfattningen och förläggningen i tiden av granskningsåtgärderna, dess resultat samt de slutsatser som dragits. Revisorns resonemang kring förhållanden av betydelse ska också dokumenteras.⁴⁷

⁴³ Revision - en praktisk beskrivning (2006) kap.3

⁴⁴ Revision - en praktisk beskrivning (2006) kap. 6

⁴⁵ RS 709 (2008) pkt 3SE

⁴⁶ Revision - en praktisk beskrivning (2006) kap. 6

⁴⁷ FAR Förlag (2002) s.51

3.2.1.2 Översiktlig granskning

Det finns tillfällen då revisorn, istället för att göra en fullständig revision, anlitas för att översiktligt granska bolagets verksamhet. Denna granskningsinsats ska innehålla de olika delmomenten planering, granskning, rapportering och dokumentation. I det här fallet kommer dock revisorn att medvetet begränsa sina granskningsinsatser vad gäller karaktär, omfattning och förläggning i tiden. Det krävs trots detta att revisorn inhämtar tillräckliga och ändamålsenliga bevis för att kunna stödja sitt uttalande i den bestyrkanderapport som skrivs. Dessa bevis samlas främst in genom analytisk granskning och förfrågningar. Det saknas tydliga riktlinjer för vilka granskningsåtgärder som ska vidtas vid en översiktlig granskning. Detta beror på att uppdragens karaktär är skiftande och granskningsåtgärderna skiljer sig därför åt från fall till fall.⁴⁸ Granskning av en kontrollbalansräkning är ett exempel på översiktlig granskning, granskning av finansiella delårsrapporter är ett annat.^(49,50)

Till skillnad från i en revisionsberättelse, görs revisorns uttalande vid en översiktlig granskning, med ”begränsad säkerhet”, vilket innebär att möjligheterna att upptäcka väsentliga fel är mindre. Det slutliga uttalandet sker därför i negativ form för att ge uttryck för den ökade osäkerheten. Precis som för revisionsberättelsen finns det en standardmall för hur denna rapport ska utformas. Ett exempel på ett uttalande i negativ form är: *”Det har **inte** kommit fram några omständigheter under vår översiktliga granskning som tyder på att de finansiella rapporterna **inte** ger en rättvisande bild i enlighet med de internationella redovisningsstandarderna IFRS”*.⁵¹

3.2.1.3 Bestyrkande av andra sakförhållanden än historisk ekonomisk information

Det finns även en tredje form av bestyrkandeuppdrag som vi inte i denna uppsats närmare kommer att beröra. Dock kände vi att det var meningsfullt att nämna att även denna typ av bestyrkandeuppdrag existerar. Här tittar inte revisorn närmare på den historiska finansiella informationen utan ser till andra aspekter som till exempel huruvida styrelsen har efterlevt aktiebolagslagen. Detta gäller sakförhållanden som avser bland annat beteende enligt ramverket för bestyrkandeuppdrag. En typ av sådant uppdrag är bedömning av apportegendoms värde i samband med exempelvis en apportemission. Det som den här typen av bestyrkandeuppdrag har gemensamt med översiktlig granskning och revision är att revisorn även här uttalar sig med ”hög, men inte absolut säkerhet” eller med ”begränsad säkerhet.”⁵²

3.2.2 Andra vanligt förekommande tjänster

3.2.2.1 Rådgivning

Rådgivning är en mycket vanligt förekommande tjänst i många olika sammanhang. Bolag anställer ofta en professionell rådgivare för att skaffa sig kunskap inom områden de inte fullständigt behärskar. Råden syftar till att ge uppdragsgivaren vägledning inför vilka beslut denne bör fatta i en given situation.⁵³ En revisor är ofta mycket populär i denna roll, då denne har en insyn i bolaget som få andra har. Detta innebär att bolaget spar både tid och pengar på att anlita revisorn för rådgivningstjänster istället för att anlita en extern konsult.⁵⁴ Revisorns arbete

⁴⁸ Ramverk för bestyrkandeuppdrag (2008) pkt.53

⁴⁹ RevR 1(2008)

⁵⁰ SÖG 2410 (2008) pkt.2SE

⁵¹ SÖG 2400 (2008)

⁵² RevR 9 (2008)

⁵³ Moberg, K (2003) s.170

⁵⁴ FAR Förlag (2005) s.137

som faller inom ramen för rådgivning kan vara av olika karaktär. För att få en bild av de typer av rådgivning revisorn kan utföra måste man skilja på den typ av rådgivning revisorn har rätt, men även i vissa fall skyldighet, att lämna till bolaget i anslutning till revisorns revisionsuppdrag. Rådgivning av denna karaktär faller alltså inom ramen för revisionsverksamheten.⁵⁵ Det går, utöver detta, att särskilja två andra varianter av rådgivning. Dels finns den rådgivning som faller inom ramen för kombiuppdrag, dels finns den helt fristående rådgivningen.⁵⁶

Rådgivning i anslutning till revisionsuppdrag

Denna rådgivningsform är speciellt viktig när det gäller mindre bolag. Där är ofta företagsledarna relativt ensamma i sin roll som beslutsfattare och saknar därför någon att bolla sina idéer med. I dessa bolag blir revisorn extra viktig i sin funktion som "bollplank". Att revisorn ska ställa sin kompetens till förfogande när det gäller rådgivning har ofta tagits för givet av revisors klienterna. Det har inte alltid framgått av fakturan i vilken utsträckning löpande rådgivning har tillhandahållits.⁵⁷ Rådgivning i anslutning till revisionsuppdrag är alltså en sådan naturlig del av revisionsarbetet att den faller under begreppet revision och benämns därför ofta revisionsrådgivning.^(58,59)

Fristående rådgivning

Rådgivning som hamnar utanför revisionsrådgivningen, men som har ett naturligt samband med revisionsverksamheten, brukar benämnas fristående rådgivning.⁶⁰ För att uppdrag ska klassas som att ha ett naturligt samband med revisionsverksamheten måste uppdraget ligga inom revisorns kärnkompetens.⁶¹ Fristående rådgivning kan exempelvis vara rådgivning inom redovisnings-, skatte- och organisationsfrågor. Det kan uppstå problem när det gäller att klassificera rådgivningen som antingen revisionsrådgivning eller fristående rådgivning. Dessa två tjänster går till stor del in i varandra och det kan vara svårt att dra en tydlig gräns mellan dem. Det som slutligen avgör var gränsen ska gå är god revisionssed och underförstått är detta revisorns eget professionella omdöme. Det är viktigt att dra denna gräns för att kunna skilja på vad som räknas in i begreppet revision och vad som klassificeras som "ren" rådgivning.⁶²

Fristående rådgivning kan delas in i två kategorier. Å ena sidan finns den helt fristående rådgivningen, det vill säga uppdrag där en revisor agerar som rådgivare men där revisionsbyrån inte utför den lagstadgade revisionen. Å andra sidan finns det de så kallade kombiuppdragen, där revisionsbyrån är anlitad för att utföra den lagstadgade revisionen, men också för att ge rådgivning inom olika områden. Innan revisorn accepterar ett rådgivningsuppdrag måste denne dock alltid försäkra sig om att det inte föreligger jäv eller hot mot revisorns opartiskhet eller självständighet. Detta blir högaktuellt när det gäller kombiuppdragen. Ofta innebär ett kombiuppdrag att bolaget dels vill köpa tjänsten lagstadgad revision, dels få rådgivning kring sin redovisning. För att kunna hålla på revisorns oberoende i dessa fall krävs att två revisorer skriver under uppdragsbrevet, varav den ena ansvarar för revisionsuppdraget och den andra för redovisningsuppdraget.⁶³

⁵⁵ Moberg, K (2003) s.49

⁵⁶ Allmänna villkor för fristående rådgivning (2007)

⁵⁷ Damberg, M (1993) s.315ff

⁵⁸ FAR Förlag (2005) s.137

⁵⁹ Moberg, K (2003) s.49

⁶⁰ FAR Förlag (2005) s.135

⁶¹ EtikU5 (2007)

⁶² Moberg, K (2003) s.51

⁶³ Allmänna villkor för fristående rådgivning (2007)

3.2.2.2 Granskning enligt särskild överenskommelse

Det finns även tjänster som en revisor kan tillhandahålla som faller utanför både begreppen bestyrkandeuppdrag och rådgivning. Ett av dessa uppdrag är granskning enligt särskild överenskommelse.⁶⁴ Dessa uppdrag skiljer sig från revision och översiktlig granskning så till vida att revisorn inte uttalar sig om huruvida rapporten är rättvisande eller inte. I dessa fall kommer bolaget överens med revisorn om vad som ska granskas och då kan inte revisorn uttrycka någon åsikt eftersom denne varit styrd i sitt arbete.⁶⁵ *”Målet för ett uppdrag att utföra granskning enligt särskild överenskommelse är att revisorn ska vidta de granskningsåtgärder av revisionskaraktär som revisorn, företaget och eventuell tredje man har kommit överens om samt rapportera de faktiska iakttagelserna”*. Exempel på en granskning enligt särskild överenskommelse är granskning av kundfordringar och granskning av leverantörsskulder.⁶⁶

3.2.2.3 Bokslutsberättelse

För att anpassa granskningsverksamheten i Sverige efter de nya förutsättningar som kan förväntas uppkomma i och med avskaffandet av revisionsplikten har FAR SRS tagit fram en standard för redovisningskonsulter (REKO). FAR SRS har i och med detta utvecklat branschorganisationens verksamhet till att även innefatta redovisningskonsulter. Detta har skett för att man från FAR SRS sida tror att marknaden för redovisningstjänster kommer att öka på grund av förändrade förutsättningar i omvärlden, och även för att redovisningskonsulternas ansvarsområde kommer att utökas på grund av förändringar i revisionsplikten. Som ett led i detta har FAR SRS tagit fram en så kallad bokslutsberättelse, det vill säga ett intyg som redovisningskonsulten lämnar efter avslutat uppdrag för att berätta vad denne har granskat. Dock tar inte redovisningskonsulten ställning till huruvida det granskade ger en rättvisande bild, utan denne kontrollerar bara att de transaktioner som finns bokförda har gått till på ett riktigt sätt. Redovisningskonsulten fastställer inte heller rapporten, och det går inte att lämna en oren bokslutsberättelse. Alla som tjänstgör som revisorer idag har erbjudits att gå en kurs för att bli auktoriserad redovisningskonsult. En revisor får nämligen inte skriva under en bokslutsberättelse med auktoriserad revisor, utan måste använda titeln auktoriserad redovisningskonsult.⁶⁷

⁶⁴ Ramverk för bestyrkandeuppdrag (2008) pkt.12

⁶⁵ Intervju Björn Bäckvall

⁶⁶ SNT 4400 (2008)

⁶⁷ Standard för redovisningskonsulter (2008)

4. Empirisk Beskrivning

Här presenteras den empiriska bakgrund som erhållits genom intervjuer. Först beskriver vi hur intervjupersonerna ser på revision idag, sedan presenterar vi hur de ser på framtiden för tjänsten. Avslutningsvis redogör vi för de nya tjänster som kan tänkas uppstå efter avskaffandet av revisionsplikten.

4.1 ”An audit is an audit”

Det råder samstämmighet inom revisorskåren om vad revision innebär. Alla de tillfrågade är ense om att revision är en kvalitetssäkrad produkt som i alla lägen ska vara fullskalig och upprättad i enlighet med de lagar, regler och rekommendationer som finns. Inom branschen används ofta uttrycket ”an audit is an audit”, det vill säga att en revision är en revision endast om den är upprättad enligt god revisionssed. En revision är alltså revision i lagens bemärkelse. I dagsläget ska en revision vara upprättad i enlighet med Revisionsstandard i Sverige (RS) som ges ut av revisorernas branschorganisation, FAR SRS. Det poängteras även att för att en granskningsåtgärd ska få kallas revision, krävs det att revisorn skriver under en revisionsberättelse. För de tillfrågade revisorerna dras alltså en skarp linje mellan granskning som slutar i en revisionsberättelse, och granskning som slutar i en annan typ av rapport.

För att kunna ge en rättvis bild av bolagets verksamhet samt att faktiskt kunna uttala sig med ”hög, men inte absolut säkerhet” i revisionsberättelsen betonar alla intervjupersonerna vikten av att skaffa sig en helhetsbild av bolaget. För att revisorn ska kunna bedöma vad som är väsentligt att granska krävs det av revisorn att denne känner bolagets verksamhet mycket väl. Om olika revisorer granskar olika delar av årsredovisningen kan man förlora en del av överblicken av processen. Det är dock ofta nödvändigt att flera revisorer arbetar tillsammans under ett uppdrag, i dessa fall blir kommunikationen mellan personerna som utför granskningen och den påskrivande revisorn mycket viktig.

4.2 Rollen som rådgivare

En stor del av revisorns arbete innebär att ha en nära kontakt med sina klienter. Detta gör att revisorn känner bolaget mycket väl och de tillfrågade revisorerna poängterar hur viktig denna kontakt är. De uttrycker till och med att de ibland arbetar som ett slags terapeut åt sina klienter. När det gäller nyttan med revisionen för små- och medelstora bolag lyfter därför ett stort antal av de tillfrågade fram den löpande rådgivningen som den viktigaste aspekten i revisionsprocessen. Här får alltså den ”rena” lagstadgade revisionen inte så stort utrymme, nyttan av denna ifrågasätts i stället från flera håll. Det bör dock här dras en gräns mellan de revisionsbyråer som riktar in sig på ägarledda⁶⁸ bolag och på dem som mestadels arbetar med större bolag. I den första kategorin är den lagstadgade revisionen ofta en utgångspunkt, en första kontakt med klienten. Här byggs ett system upp kring den lagstadgade revisionen, där denna process ser likadan ut oavsett bolag. Utöver denna tillkommer sedan andra tjänster som skräddarsys för varje enskilt bolag beroende på vad som framkommit i den lagstadgade revisionen. Detta kan exempelvis vara rådgivning kring generationsskifte, skatterådgivning och rådgivning kring bolagets deklaration. Revisionsprocessen utgår alltså från den lagstadgade revisionen, men sedan levereras ofta ett större antal kringtjänster. I dessa bolag kan det vara problematiskt att dra en tydlig gräns mellan vad som är revision och vad som är rådgivning som faller utanför

⁶⁸ Bolag där ägarna till stor del är involverade i bolagets operativa arbete

revisionsuppdraget. Det är därför ofta svårt för revisionsbyråerna att veta exakt hur de ska dela upp de fakturor som skickas till klienterna. Dessa revisionsbyråer är dock mycket noga med att framhålla att det är viktigt att separera dessa tjänster, men att viss rådgivning är så naturlig att den går in i revisionsuppdraget.

För de revisionsbyråer som arbetar mer med större bolag ligger ofta fokus för den påskrivande revisorn och dennes team enbart på den lagstadgade revisionen. På dessa revisionsbyråer finns ofta separata rådgivningsavdelningar dit klienten kan vända sig om de vill få fristående rådgivning. Revisionsrådgivningen blir i dessa bolag inte lika viktig eftersom revisorn inte i samma utsträckning kan påverka de beslut som fattas när det gäller att effektivisera exempelvis en process. Det dras alltså en tydlig gräns mellan revision och rådgivning, och det innebär få problem att skilja dem åt.

Revisorer är ”generalister, inte specialister”, vilket innebär att de har ett brett kompetensområde som sträcker sig utanför gränsen för vad som behandlas i den lagstadgade revisionen. Att yrkeskåren är generalister innebär dock även att de i stor utsträckning måste förlita sig på ett nätverk av specialister i sitt arbete. Detta kan innebära specialister exempelvis inom skatt, redovisning och juridik. Det framförs att det finns en tydlig skillnad mellan stora och små revisionsbyråer, där de stora ofta har en mycket bred specialistkunskap inom bolaget. De små byråerna måste istället luta sig helt mot kompetens som ligger utanför bolaget när det gäller frågor som ligger utanför revisorns kompetensområde.

4.3 Utveckling inom branschen

De tillfrågade revisorerna är eniga om att marknaden för revisionstjänster kommer att bli efterfrågestyrd om revisionsplikten avskaffas för små- och medelstora bolag och att bilden av revisionen skulle kunna förändras i och med detta. Detta skulle kunna innebära ett stort klientbortfall för revisionsbyråerna, men de tillfrågade revisorerna tror inte att så kommer att vara fallet. Många av revisionsbyråerna har själva gått ut till sina klienter och gjort undersökningar som pekar på att en mycket stor andel av de berörda klienterna fortfarande kommer att vilja anlita sin revisor. Dock är det i dagsläget oklart vilka tjänster klienterna kommer att vilja köpa av revisorn. Intervjupersonerna har därför insett att de kommer att tvingas bli mer flexibla med vilka tjänster de erbjuder sina klienter. Samtidigt tror de att det kommer att krävas en stor tydlighet med vad en revisor faktiskt kan utföra för arbete, alltså att man produktifierar sitt tjänsteutbud och faktiskt marknadsför detta mot sina potentiella klienter. I detta tjänsteutbud ingår dock även den revision som idag omfattas av den lagstadgade revisionen, då de flesta av de tillfrågade revisorerna anser att många av deras klienter kommer att fortsätta att anlita dem för att utföra just detta. Att ett tillägg i skattedeklarationen görs för att bolagen ska informera skatteverket om huruvida de anlitat en revisor för att granska årsredovisningen kan enligt några intervjupersoner öka incitamenten för bolagen att behålla sin revisor.

Det råder också stor enighet om att det kommer att uppkomma nya tjänster och intyg om lagförslaget går igenom. Åsikterna går dock isär när det gäller att försöka klassificera dessa nya produkter och förklara inom vilket tjänsteområde dessa ska placeras. Det är för de tillfrågade revisorerna självklart att dessa nya produkter kommer att ligga inom deras kompetensområde, men de vet ännu inte om det är fråga om revision eller någon annan typ av granskningsuppdrag eller rådgivningstjänst. En gruppindelning om två grupper kan då göras. En grupp, med ungefär hälften av de intervjuade tror att tjänsten revision kommer att finnas kvar precis som den ser ut idag. Det vill säga att även om plikten i sig avskaffas så ska en revision innebära samma sak som den gjort tidigare. Om begreppet skulle förändras riskerar revisionen att urholkas och

innebörden, med den kvalitetsstämpel som idag finns, försvinner. De tror att de nya tjänsterna och intygen kommer att benämnas revisionsnära tjänster. Dock menar denna grupp att revisionen som sådan kommer att förlora mark gentemot andra sorters tjänster revisorn kan utföra. Den andra gruppen tror att tjänsten revision kommer att breddas till att innefatta fler tjänster än just bara den lagstadgade revisionen och den därtill tillhörande rådgivningen. Den här gruppen anser dock inte att alla tjänster kommer att vara revision utan vissa av dem kommer att falla under benämningen revisionsnära tjänster. De tjänster som faller inom begreppet revision kommer alltså att utvidga tjänsten revision och luckra upp innebörden av begreppet. Dessa tjänster kommer längre fram att beskrivas närmare.

Gemensamt för alla intervjupersoner är dock att de anser att det krävs en tydlighet med vilka regelverk som ska gälla och när dessa ska användas. De vill kunna åberopa rekommendationer om hur olika granskningsmoment ska utföras, och vad som har granskats under ett specifikt regelverk. De håller hårt på att revisionen är en produkt som ska kvalitetssäkra bolagets verksamhet gentemot bolagets intressenter, och de menar att om man inte har ett regelverk att åberopa kommer denna kvalitetssäkring att kunna gå om intet. Om regelverk inte finns anser de att man släpper på kontrollen och på så sätt förlorar mycket av det som revisionen finns till för att uträtta.

4.3.1 Verkttygslådan

För att förebereda branschen på den framtida utveckling som väntas ske i och med avskaffandet av revisionsplikten har en verkttygslåda som symboliserar revisorns fulla kompetensområde utvecklats av FAR SRS. Denna är i dagsläget inte färdigkonstruerad, men ramverket för den är klart. Den kommer att innehålla riktlinjer för hur revisorerna bör arbeta med olika uppdrag och vilka standarder som ska vara gällande. Gemensamt för tjänsterna i verkttygslådan är att de är olika typer av granskningsuppdrag, där revision i alla fall tidigare har varit en stor del. Meningen med verkttygslådan är att visa att revisorn kan vara flexibel och inte endast kan arbeta med "ren" lagstadgad revision. Här ska klienten alltså tydligt kunna se vilka olika sorters tjänster en revisor kan tillhandahålla, och sedan efter sitt behov kunna anpassa på vilket sätt denne anlitar revisorn. Verkttygslådan har tillkommit som ett svar på att revisionen efter ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten blir efterfrågestyrd. Man menar att revisorerna kommer att behöva bli bättre på att visa klienten vad de kan erbjuda, och inte bara vänta på att uppdragen ska trilla in vilket i stor utsträckning tidigare varit fallet. Klienten ska alltså kunna välja med vilken säkerhet och precision revisorn ska utföra granskningen, eller om granskning endast ska ske av enstaka poster i årsredovisningen.

4.4 Granskningsuppdrag med olika omfattning

Som ett led i att anpassa sig till den förväntade avskaffade revisionsplikten anser många av intervjupersonerna att revision som tjänst bör finnas i olika nivåer. Denna åsikt kommer främst från den grupp som tidigare uttryckt en önskan om ett utvidgande av begreppet revision. Med detta menar dessa intervjupersoner att en skala av revisionstjänster är önskvärd, där "ren" revision (den idag lagstadgade) ligger högst upp. Denna skulle sedan följas av andra tjänster, också benämnda revision, som dock inte är lika omfattande som en fullrevision. Många av de tillfrågade efterfrågar även ett mellanting mellan en fullskalig revision och en översiktlig granskning, alltså att man önskar infoga ytterligare nivåer beroende på bolagets behov eller omsättning. De är dock överens om att man inte får göra det för komplicerat med alldeles för många nivåer, och man trycker hårt på att det är viktigt att man inte tar bort för mycket. När dessa intervjupersoner talar om en skala på revisionen bör poängteras att de menar en revision

som fortfarande omfattar hela bolaget, men att man lättar på kraven för vissa bolag alternativt skalar av vissa moment av revisionen. De kan dock även tänka sig att skalan omfattar ett slags begränsad revision, där granskningsåtgärderna endast syftar till delar av bolagets verksamhet. De tillfrågade menar att samma grundläggande tänkesätt används vid de olika granskningsåtgärderna och att det därför kan bli fråga om en revision.

Den andra gruppen intervjupersoner kan även se en fallande skala av tjänster, men vill helst inte att de ska falla under begreppet revision eftersom den granskning som då skulle göras inte blir lika omfattande som den idag lagstadgade revisionen. De vill inte öppna upp för möjligheten att man ska kunna göra en halv revision, det vill säga ”bara granska lite här och där”, utan att det är viktigt att hålla hårt på de krav som finns idag. Nya tjänster som kan uppkomma ska alltså inte benämnas revision.

4.4.1 Revision i förhållande till omsättning

Som ett alternativ till den idag lagstadgade revisionen kan vissa av intervjupersonerna se olika nivåer av revision beroende på det granskade bolagets omsättning. De tillfrågade är dock eniga om att revisionen för små bolag idag är alldeles för omfattande och att en förändring skulle vara att föredra för att möta en eventuell lägre efterfrågan. Många av de tillfrågade anser att detta kommer att vara ett måste om revisionsbyråerna ska kunna fortsätta locka nya klienter. Som ett led i detta trycker de främst på att det skulle vara önskvärt att minska dokumentationskraven för de mindre bolagen. Som det ser ut idag krävs i princip samma dokumentation oavsett storlek på bolaget och intervjupersonerna tror att en förändring av detta kommer att kunna bli avgörande om man vill säkerställa att de små bolagen fortfarande anlitar sin revisor efter revisionspliktens avskaffande. Dock bör poängteras att det även finns andra aspekter på detta. Som ovan nämnts anser de tillfrågade revisorerna att alla bolag har nytta av tjänsten revision, men att de små bolagen är i större behov av revisionsrådgivningen än den faktiska revisionen. De menar att bolagen även fortsättningsvis kommer att ha behov av att anlita sin revisor som rådgivare, men att de kanske hämmas att göra detta om revisorn först tvingas att granska hela verksamheten på det omfattande sätt som idag krävs. Dock är revisionen en viktig startpunkt för revisorerna då de lär känna bolaget väl och detta anses vara en nödvändighet om rådgivning ska kunna ges. Intervjupersonerna menar därför att en lättnad av dokumentationskraven skulle innebära att de små bolagen i större utsträckning kan använda sig av revisorn som rådgivare.

De tillfrågade menar även att många av kraven som ställs på småföretagare idag är orimliga när det gäller vissa utlåtanden som ska göras. Ibland avkrävs även de mindre bolagen på speciella utlåtanden från bolagets ledning och advokat när det gäller huruvida redovisningen upprättats korrekt. Intervjupersonerna menar då att det både är absurt och orimligt att samma krav ska ställas på de små ägarledda företagen som på ett storföretag som exempelvis Ericsson. Många av de tillfrågade revisorerna skulle därför gärna se en återgång till det arbetssätt som rådde för ett tiotal år sedan innan utökade krav på exempelvis dokumentation kom från USA, vilket intervjupersonerna menar följde som en konsekvens av revisionsskandalerna då Enron och Worldcom gick under. Dock understryker de att även om dessa förändringar sker är det av största vikt att revisionen fortfarande håller hög kvalitet och att utomstående kan lita på de dokument som publiceras.

4.4.2 En avskalad revision

Idag granskar inte revisorerna enbart räkenskaperna, utan de granskar även styrelsens och ledningens förvaltning. Intervjupersonerna är alla medvetna om att det lagförslag som

presenterats innebär att förvaltningsrevisionen avskaffas helt om det genomförs. Dock kan varje bolag välja att frivilligt granska styrelsens och ledningens förvaltning. Många av intervjupersonerna har uttryckt att förvaltningsrevisionen är överflödigt för bolag i mindre skala, och att de välkomnar denna förändring. De kan då tänka sig en tydligt definierad produkt där utgångspunkten är lagstadgad revision som den ser ut idag (alltså med både räkenskaps- och förvaltningsrevision) men att varje bolag sedan kan välja att plocka bort vissa delar ur revisionen, då exempelvis förvaltningsrevisionen eller kontrollen av bolagets skatte- och avgiftsbetalningar.

Dock bör sägas att de tillfrågade revisorerna är mycket tveksamma till att skala av revisionen som den ser ut idag alltför mycket. De uttrycker att det är möjligt att ta bort vissa delar av revisionen och fortfarande behålla helhetsbilden av bolaget, men att man inte får eliminera för mycket. Hur mycket som är för mycket blir en fråga för varje enskild revisor att, med stöd i olika riktlinjer, bedöma.

Det som diskuterats ovan anser de tillfrågade revisorerna vara tjänster inom begreppet revision och ska således kunna leda till en revisionsberättelse. Revisionsberättelsen ska då omfatta de delar som revisorn har granskat och det ska även i denna framgå tydligt vilka moment som har utelämnats. Vad som här bör poängteras är att den grupp som anser att dessa tjänster faller utanför begreppet revision, inte heller anser att dessa tjänster ska kunna mynna ut i en revisionsberättelse om alltför mycket har skalats av.

4.4.3 Översiktlig granskning

Det som ovan beskrivits av intervjupersonerna definierar många som ett slags revision, trots att den inte är fullskalig ur dagens perspektiv. I diskussionen framkommer även andra former av granskningsåtgärder en revisor kan vidta. De definierar då först översiktlig granskning i olika former. Med den översiktliga granskningen menar de en granskning där revisorerna medvetet begränsar granskningsåtgärderna för att sedan kunna rapportera med "begränsad säkerhet". Detta faller alltså inte idag under begreppet revision. Denna granskning finns i olika former och det är upp till revisorn själv att bedöma vad som är väsentligt att granska för att uppnå den avsedda säkerheten i rapporten. De tillfrågade revisorerna tror att denna typ av granskning möjligtvis kommer att öka som en konsekvens av avskaffandet av revisionsplikten. De tror exempelvis att kreditinstitut och andra intressenter i högre grad kommer att efterfråga denna typ av granskning i framtiden för att hela tiden kunna hålla sig ajour med bolagets ställning. Aktuellt blir då, enligt intervjupersonerna, att löpande granska diverse finansiella rapporter över året. Många av dem menar även att en stor andel av bolagen som kommer att undantas från revisionsplikt i allt större utsträckning kommer att välja denna form av granskning istället för den traditionella revisionen.

4.4.4 Punktgranskning

En "ny" typ av granskning som många av de tillfrågade tror kommer att utvecklas är den så kallade punktgranskningen. Med detta menas att en eller flera poster i årsredovisningen granskas ingående. Sedan ska ett intyg på att granskningen är utförd skrivas. Detta bör skiljas från granskning enligt särskild överenskommelse eftersom revisorn här oberoende skulle granska posterna och alltså inte av ledningen blivit styrd i sitt arbete. Det intyg som skrivs skulle sedan offentliggöras för allmänheten. Intervjupersonerna anser att denna typ av granskning skulle falla inom begreppet revision om den benämns begränsad revision. Detta beror dock på om dessa poster skulle granskas lika ingående som vid en fullständig revision. Med detta menar de tillfrågade att denna granskning innebär att de lyfter ut vissa moment ur det totala

granskningsprogrammet. Denna begränsade revision kommer främst att åsyfta granskning av varulager, internkontroll och kundfordringar menar de.

Gemensamt för översiktlig granskning och punktgranskning är att ett intyg skrivs för vad som har granskats. För detta finns redan idag ett regelverk som ska följas. Dock kan många av intervjupersonerna tänka sig att punktgranskningen skulle kunna mynna ut i en begränsad revisionsberättelse. Viktigt blir då att det i revisionsberättelsen tydligt uttrycks vad som har granskats och med vilken säkerhet revisorn uttalar sig. Det blir även mycket viktigt att utforma denna begränsade revisionsberättelse på ett sätt som markant skiljer sig från den ”klassiska” revisionsberättelsen för att inte förvirra allmänheten och bolagets intressenter anser de tillfrågade revisorerna. En del av dem anser dock att det inte ska kunna skrivas en revisionsberättelse för den här sortens granskning eftersom den inte är fullständig. De vill istället se att intygen får en annan benämning och vill således inte kalla detta för revision. En revision ska omfatta hela bolaget, däremot kan dessa mindre omfattande granskningsuppdrag tänkas vara en typ av bestyrkandeuppdrag. Ingen av intervjupersonerna anser att en översiktlig granskning ska kunna mynna ut i en revisionsberättelse eftersom uttalandet sker med ”begränsad säkerhet”. Detta kommer alltså inte att skilja sig från de regelverk som idag finns.

4.5 Bokslutsberättelse

De flesta av intervjupersonerna är överens om att en bokslutsberättelse inte på något sätt skulle kunna ersätta en revisionsberättelse när det gäller väsentlighet och fastställande av resultat. Dock framför ett antal av de tillfrågade att en bokslutsberättelse skulle kunna vara ett bra alternativ till en revisionsberättelse när det gäller de allra minsta bolagen där granskningen ändå inte behöver vara särskilt omfattande. De tillfrågade revisorerna är mycket noggranna med att en bokslutsberättelse inte medför samma ansvar som en revisionsberättelse. Vid författandet av bokslutsberättelsen krävs det inte att den påskrivande redovisningskonsulten tar ställning för räkenskapernas riktighet, utan att denne endast berättar att de är granskade.

Det framförs att den standardiserade bokslutsberättelsen är mycket lik den mall som finns för revisionsberättelser. Bokslutsberättelsen är dock kortare. Det finns en rädsla hos intervjupersonerna för att allmänheten inte ska förstå skillnaden mellan de två olika produkterna och att förvirring kommer att råda på marknaden. De anser att om det inte finns tydliga riktlinjer för hur dessa ska separeras och vad de olika tjänsterna betyder för bolagen skulle en bokslutsberättelse eventuellt kunna misstas för en revisionsberättelse om läsaren inte är tillräckligt insatt.

De tillfrågade revisorerna är överens om att en bokslutsberättelse inte ger samma värde för klienten som en revisionsberättelse gör. Den är i sig ingen egentlig kvalitetsstämpel. Detta grundar sig i att den påskrivande redovisningskonsulten inte lämnar något uttalande om årsredovisningen/årsbokslutet utan endast påpekar att denne bistått ledningen vid upprättandet av årsredovisningen/årsbokslutet. Dock har de flesta av de tillfrågade revisorerna gått FAR SRS:s utbildning för att bli auktoriserade redovisningskonsulter och kommer därmed att kunna skriva under en bokslutsberättelse.

4.6 Paketlösningar

Vad som är gemensamt för alla tillfrågade är att de framhåller hur viktigt det i fortsättningen kommer att vara hur de paketerar och marknadsför sina tjänster. De poängterar också att det kommer vara av största vikt för verksamheten att revisorerna visar för allmänheten vilket brett

spektrum av tjänster de faktiskt har kompetens att utföra. De vill även kunna dra nytta av de kontaktnät de arbetat upp genom att gentemot klienten marknadsföra tjänster som möjligtvis ligger utanför deras kompetensområde men där revisionsbyrån har samarbetspartners inom andra områden. Detta kan exempelvis handla om skattekonsulter, redovisningsexperter och jurister. Intervjupersonerna påpekar att de alltid har haft detta breda kontaktnät, men att de tidigare inte marknadsfört det utåt mot sina klienter.

4.6.1 En paketerad lösning

Som ett led i att även i framtiden kunna behålla sin klientstock pekar intervjupersonerna på hur viktigt det kommer att vara att visa vilken nytta en revision har för klienten. Detta innebär dock inte att de vill "tvinga" ett bolag att behålla sin revisor, utan att de måste se till att kunna erbjuda rätt tjänst till rätt bolag vid rätt tidpunkt. De tillfrågade har insett att det kommer att vara viktigt att de är ärliga mot klienten när de försöker sälja in sina tjänster, annars finns risken att klienten förloras. Antingen väljer denne att inte ha revision eller vänder sig till en annan revisionsbyrå. Revisionsbyråerna måste alltså se till att paketera sitt tjänsteutbud på ett för klienten tillfredsställande sätt.

Denna paketering av tjänsterna menar intervjupersonerna dels kommer att ske på varje enskild revisionsbyrå, men även genom standardisering från normgivande organ. Revisorerna kommer i stor utsträckning att bredda sitt sortiment av tjänster och erbjuda ett paket till klienterna beroende på klientens behov. Dessa paket kommer att ha de olika bestyrkandeuppgifterna som utgångspunkt och sedan utvecklas till att innefatta även andra tjänster. Många av de tillfrågade revisorerna menar att de kommer att ha större frihet när det gäller att skraddarsy en tjänst till sina klienter. De ser framför sig en situation där de kan plocka ur vissa delar ur den lagstadgade revisionen och kombinera detta med rådgivning och även till viss del redovisning inom samma revisionsbyrå. Då dessa paket säljs till klienten skulle de kunna benämnas revision i de fall då den övervägande delen av paketet innebär en djupgående granskning av bolagets verksamhet även om inte hela den "rena" revisionen används. Revision får då bli ett samlingsnamn för paketet även om alla tjänster som ingår inte är revision i sin rätta bemärkelse. Dock vill de tillfrågade revisorerna poängtera att för att dessa nya paket ska kallas revision får de inte endast innebära en översiktlig granskning tillsammans med viss rådgivning, utan revisorerna måste även fortsättningsvis kunna gå i god med samma säkerhet som i dagsläget.

4.6.2 Kombiuppdrag

Ett paket som flera revisionsbyråer i fortsättningen i större utsträckning kommer att erbjuda sina klienter är kombiuppdrag. Det innebär att många av revisionsbyråerna som inte redan erbjuder redovisningstjänster har valt att utöka sin verksamhet till att även innefatta denna tjänst. Intervjupersonerna från dessa revisionsbyråer menar att klienten kommer att kunna anlita dem för kombiuppdrag och på detta sätt minska kostnaderna för bolaget. Från revisionsbyråernas sida innebär detta att man får utökad kunskap om bolaget som sedan ska revideras och man kan därmed effektivisera revisionsprocessen. Genom att erbjuda klienten denna helhetslösning hoppas de tillfrågade att själva revisionen ska bli mer kostnadseffektiv eftersom arbetet med bolaget utvecklas. De poängterar dock att de fortfarande kommer att hålla hårt på reglerna om oberoende och att de inte kommer att rucka på kvaliteten, vare sig på redovisning eller på revision.

Vissa av revisionsbyråerna fokuserar istället helt på tjänsten revision och har valt att ha ett nära samarbete med utomstående redovisningsbyråer. På detta sätt vill de specialisera sig på ett område och därmed kunna erbjuda klienten en, enligt dessa revisorer, bättre produkt.

När det gäller slutprodukten, det vill säga revisionsberättelsen, kommer endast de paket som har revision som grundpelare leda till denna. I de fall granskningen utförs på ett sätt där revisorn kan uttala sig med den säkerhet som krävs för att det ska få kallas revision kommer dessa uppdrag att mynna ut i en revisionsberättelse. För att en revisionsberättelse ska få författas krävs också att det som granskas är historisk finansiell information. De uppdrag som faller utanför denna definition kommer att avslutas med ett annat slags intyg.

4.7 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan sägas att revisorn i verkligheten främst har två roller, den som revisor och den som rådgivare. För mindre bolag är revisorns roll som rådgivare den viktiga, men dessa bolag får oftast kontakt med sin revisor genom att anlita denne för revisionsuppdrag. För de större bolagen ser relationen till revisorn annorlunda ut. Det finns bland de tillfrågade revisorerna en klar bild över vad revision är, men de som arbetar mer med ägarledda bolag tenderar att lägga till mer rådgivning i begreppet än andra. I empirin har det även framkommit att de tillfrågade kan se en breddning av begreppet revision. Med utgångspunkt i citatet *"De 'nya' tjänsterna och intygen är enligt vår mening revision. Men naturligtvis finns det gränssfall"* vill vi nedan förklara hur de tillfrågade ser på olika tjänster och om dessa kan benämnas revision eller inte. Tabellen som följer är därmed en sammanfattning av de synpunkter som framkommit under intervjuerna.

	Revision	Ej revision
Granskningsuppdrag med olika omfattning	Ja. Revisorn använder samma "grundtänk" som vid en fullskalig revision. Detta kan komma att krävas av klienter och intressenter och man måste helt enkelt anpassa sig. Behövs ett mellanting mellan lagstadgad revision och översiktlig granskning.	Ger inte revisorn den helhetsbild som krävs. Det finns risk för begreppsförvirring.
Revision i förhållande till omsättning	Ja. En lättnad för mindre bolag efterfrågas, främst när det gäller dokumentation. Dock behövs förändrade riktlinjer för hur bolag med olika omsättning ska behandlas.	
En avskalad revision	Ja. Detta beror dock på vad som tas bort och hur mycket av revisionen som skalas av.	
Översiktlig granskning		Ingen revision. Kommer att följa samma regelverk som idag.
Punktgranskning	Ja, om granskningen är tillräckligt omfattande kan den benämnas "begränsad revision".	Nej, revisionen ska omfatta hela bolagets verksamhet.
Bokslutsberättelse		Nej, den skiljer sig markant från revisionen.
En paketerad lösning	Ja, om paketet till större delen innefattar en omfattande granskningsåtgärd kan revision bli ett samlingsnamn för paketet.	Nej, om föregående ruta inte uppfylls.
Kombiuppdrag	Ja, till den del som är lagstadgad revision.	Nej, inte den del som består av exempelvis redovisning.

5. Analys

För att kunna besvara frågeställningen ”Hur kommer tjänsten revision att förändras givet lagförslaget om avskaffandet av revisionsplikten” kommer vi i detta avsnitt att först analysera hur intervjupersonernas bild av revision idag stämmer överens med den teori som finns. Därefter kommer vi att kunna analysera vilka förväntade förändringar av begreppet revision som kan komma att ske.

5.1 ”An audit is an audit”

I den empiriska beskrivningen har framkommit att de tillfrågade revisorernas bild av vad som är revision i stora drag stämmer överens med den definition som finns i de rekommendationer som ska följas då en revision upprättas, det vill säga RS. När det gäller den idag lagstadgade revisionen ska god revisionssed iakttas, och detta innebär bland annat implicit att den revisionsprocess som finns beskriven i RS ska följas. Utifrån intervjupersonernas svar kan vi se att de har god kännedom om det som finns beskrivet i RS och att de även arbetar utifrån detta då de genomför en revision av ett bolag. I detta avseende skiljer sig alltså inte deras svar från den teori som finns beskriven.

Intervjupersonerna är mycket noggranna med att poängtera vikten av att revisorn vid en revision ska granska de poster i bolagets årsredovisning som är väsentliga för att kunna få en helhetsbild av bolagets verksamhet. Detta innebär alltså att revisorn inte ska granska alla poster utan använda sitt omdöme för att välja de poster som bäst speglar verksamheten. Ur intervjupersonernas svar kan vi urskilja att helhetsbilden är en mycket viktig aspekt när det gäller revisionen, men i och med att det som granskas ska vara av väsentlighet bör revisorn inte göra en alltför detaljerad granskning.

Något som intervjupersonerna anser vara avgörande för huruvida en granskningsåtgärd får kallas revision är om den mynnar ut i en revisionsberättelse. För att en revisionsberättelse ska kunna skrivas måste revisorn kunna uttala sig med ”hög, men inte absolut säkerhet”. Här följer alltså de tillfrågade RS till punkt och pricka. Vi kan alltså se att utan en revisionsberättelse får inte ett granskningsuppdrag kallas för revision enligt vad som finns föreskrivet idag. Däremot kan vi ana att en dörr har lämnats öppen för tolkningar. RS är i sig ett mycket uttömmande regelverk, men revisorns eget omdöme styr i stor utsträckning revisionsprocessen och alltså torde inte någon revision helt och hållet vara den andra lik. Vi anser att detta skulle kunna vara en av anledningarna till att vi i vår undersökning i vissa avseenden fått skiftande svar från intervjupersonerna exempelvis då det gäller att klassificera olika tjänster.

5.2 Rollen som rådgivare

I RS finns vissa rekommendationer om hur revisorn ska agera som rådgivare i revisionsprocessen. I den så kallade revisionsrådgivningen ska revisorn löpande ge bolaget råd i frågor som uppkommit under revisionen eller under revisorns kontakt med bolaget. Dock ska denna rådgivning vara avgränsad till revisionsrelaterade frågor. I verkligheten har vi i vår kontakt med intervjupersonerna dock stött på skiftande åsikter om vad som faktiskt ska finnas med när de levererar tjänsten revision. Vi kan tydligt se att många av de revisionsbyråer som främst arbetar med ägarledda bolag ofta levererar en större tjänst inom begreppet revision än vad revisionsbyråer inriktade på större bolag gör. Skillnaden ligger då i hur mycket rådgivning som bakas in i begreppet. Detta menar vi grundar sig i dessa revisionsbyråers nära kontakt med

klienten, och deras möjlighet att ge klienten råd som har stor betydelse. Den nära kontakten med klienten anser vi göra det svårare att dra en skarp gräns mellan vad som är revision och vad som är rådgivning. Detta trots att revisionsbyråerna är mycket medvetna om vad som innefattas i den lagstadgade revisionen. Eftersom revisorn genom sin granskningsprocess redan känner bolaget blir inte rådgivningen särskilt tidskrävande, utan revisorn kan komma med tips under tiden. Detta gör gränsdragningen extra svår. En ytterligare aspekt till varför gränsdragningen mellan rådgivning och revision kan vara svår att göra är att, som vi sett i teorin, revisorn har en tradition av att agera som rådgivare som sträcker sig långt bak i tiden. Däremot menar vi att eftersom revisionen varit lagstadgad under relativt många år nu, kanske revisorns roll som rådgivare kommit i skymundan och inte poängterats utåt.

5.3 Utveckling inom branschen

Mycket av det som framkommit i vår empiriska beskrivning tyder på att revisionen i framtiden inte kommer att se ut som den gör idag. Intervjupersonerna lyfter fram att i och med att marknaden för revisionstjänster kommer att bli efterfrågestyrd kommer det att krävas av dem att de blir mer flexibla med vad de erbjuder klienten. Det kommer att krävas att revisorerna tydligt klargör för klienten vilka produkter de kan erbjuda denne. Som ett led i detta utvecklar branschorganisationen FAR SRS den så kallade verktygslådan, och detta menar vi tyder på att en förändring kommer att ske, men frågan är vad som kommer att förändras. Framhållas bör den synpunkt vissa av de tillfrågade har lyft fram då det gäller förslaget om att en ruta i skattedeklarationen ska läggas till som ger information om huruvida bolaget som granskas anlitar en revisor för att granska årsredovisningen. Detta skulle enligt oss kunna innebära att fler bolag väljer att även fortsättningsvis anlita sin revisor. Dock är det fortfarande mycket osäkert vad detta kommer att innebära. Nedan kommer vi att analysera de olika nya produkter som kan tänkas uppkomma och vad dessa skulle ha för betydelse för begreppet revision.

5.4 Granskningsuppdrag med olika omfattning

I den empiriska beskrivningen lyfts här fram två olika ståndpunkter från intervjupersonernas sida, där den ena sidan kan se en skala av revisionstjänster som benämns revision medan den andra sidan inte vill se denna utveckling. Där framhåller intervjupersonerna att det inte blir någon revision om revisorn bara tittar på vissa delar. De menar alltså att klienten inte ska kunna få exempelvis en halv revision.

Vi kan se ett problem med den första ståndpunkten så till vida att det är relativt tydligt definierat i RS vad som menas med revision och idag finns inte revisionen som tjänst i olika nivåer. Vi menar att det finns en anledning till att revisionen ännu inte har blivit nivåindelad på det sätt de tillfrågade revisorerna önskar. I teorin sägs att revisionen ska stå för en kvalitetsförsäkring gentemot bolagets intressenter och för att den ska upprätthållas ska en omfattande granskning genomföras. Problemet vi kan se ligger då i att besluta om hur mycket som måste granskas för att kunna upprätthålla väsentlighet i granskningen samt att utåt mot intressenterna visa en övergripande helhetsbild av bolaget. Däremot kan vi se att en förändring av detta slag kan komma att krävas av klienterna om de inte anser att revisionen som den ser ut idag uppfyller sitt syfte. Trots de riktlinjer för revision som finns tydligt uttryckta i teorin har ändå vissa av intervjupersonerna öppnat upp för en möjlighet att bredda begreppet revision.

Om en nivåindelning görs, kan vi även se svårigheter i att skilja dessa tjänster från den översiktliga granskningen som kan utföras idag. Enligt teorin begränsar revisorn medvetet sina granskningsinsatser vid en översiktlig granskning och vi har svårigheter att se hur man skulle

kunna infoga ytterligare nivåer mellan denna och revisionen och att granskningen fortfarande skulle omfatta hela bolaget.

5.4.1 Revision i förhållande till omsättning

Som tidigare beskrivits har intervjupersonerna framfört att en nivåindelning av revisionen i förhållande till det granskade bolagets omsättning är önskvärd. Detta skulle då kunna lösa problemet som togs upp ovan med hur man rent praktiskt skulle kunna infoga ytterligare nivåer mellan revision och översiktlig granskning. Intervjupersonerna har framhållit att det ställs alltför höga krav på mindre bolag och detta problem skulle man kunna komma runt med en revision uppdelad enligt omsättning. Intervjupersonerna menar då att man för de mindre bolagen skulle kunna lätta på kraven utan att för den sakens skull förlora väsentlighet och helhetsbild. Med teorin om väsentlighet och helhetsbild som grund menar vi att man för ett mindre bolag skulle kunna skära ner relativt mycket av vad som idag ingår i revisionen, men samtidigt behålla en övergripande bild och kunna uttala sig om verksamheten med ”hög, men inte absolut säkerhet”. För ett större bolag är detta inte möjligt då man skulle kunna riskera att förlora helhetsbilden. Varken planerings- eller granskningsprocessen skulle i sig behöva ändras utan det är främst en effektivisering av dokumentationen som efterfrågas. Det beror på att ungefär samma krav ställs på de allra största bolagen som för de allra minsta när det gäller dokumentation. Vi menar att de höga krav som ställs kan innebära att revisionen blir alldeles för kostsam för de små bolagen och således inte kan motiveras. Ur väsentlighetssynpunkt ställer vi oss dessutom frågande till om denna omfattande dokumentation verkligen ger de små bolagen ett mervärde eller om granskningen de facto blir alltför detaljerad.

5.4.2 En avskalad revision

Enligt det nu liggande lagförslaget om avskaffandet av revisionsplikten behandlas bland annat förvaltningsrevisionen och kravet för revisorn att granska huruvida bolaget fullgjort sina skattebetalningar separat. Dessa delar kommer, om lagförslaget går igenom, att avskaffas. Dock kommer alla bolag att kunna välja om de vill granska dessa moment även i fortsättningen. De tillfrågade intervjupersonerna är väl medvetna om denna del i förslaget och välkomnar det. Med en utgångspunkt i detta ser de en möjlighet till en avskalad revision. Det vill säga en revision där granskningen utgår från den idag lagstadgade revisionen, men att bolagen kan välja att ta bort förvaltningsrevisionen eller granskningen av skatterna om de så önskar. Man kommer alltså fortfarande att utgå från det vida begreppet och sedan skala av efter klientens behov.

Detta innebär att en revision i fortsättningen endast skulle kunna utgöras av räkenskapsrevisionen. Vi anser att detta, med utgångspunkt i de regelverk som finns idag, inte skulle innebära en revision eftersom man tagit bort något som idag ingår i definitionen. Av den anledningen skulle det krävas att revisionen får en annan mening för att anpassas till dessa förändringar. Dock bör påpekas att räkenskapsrevisionens omfattning fortfarande kommer att vara densamma. En revisionsberättelse kommer alltså att kunna skrivas på bara denna del och det blir därför en revision. Eftersom räkenskapsrevisionen behålls intakt, anser vi, med stöd i teorin, att revisorn fortfarande kan uttala sig med den säkerhet som krävs för att få kalla det revision. Dessutom separerar teorin redan från början granskningen av bolagets räkenskaper och granskningen av styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Vi anser då att det är möjligt att ta bort den ena utan att för den sakens skull påverka riktigheten i den andra. Dock anser vi att försiktighet måste iaktas när det gäller att eliminera moment inom räkenskapsrevisionen då det finns risk att helhetsbilden går förlorad. Denna avskalade revision menar vi skulle innebära en större flexibilitet för klienterna om vad revisionen ska omfatta, men

det skulle då i vissa fall innebära att revisionen blir smalare jämfört med vad den är idag och alltså inte vara överensstämmande med teorin.

5.4.3 Översiktlig granskning

Enligt teorin omfattar en översiktlig granskning hela bolaget, men den är inte lika djupgående som en revision. Däremot liknar en översiktlig granskning revisionen så till vida att det är samma moment som ska gås igenom och det är även samma grundläggande tänkesätt som vid en revision. Detta är alltså en tjänst revisorerna kan tillhandahålla och även gör så idag, bland annat i formen av granskning av en kontrollbalansräkning. De tillfrågade revisorerna menar att den översiktliga granskningen kommer att finnas kvar i sin nuvarande form även efter avskaffandet av revisionsplikten, men att den möjligtvis kommer att kunna ersätta den fullständiga revisionen för de bolag som undantas revisionsplikt.

Vi menar att en översiktlig granskning i vissa fall skulle kunna ge ett mervärde för alla inblandade parter, beroende på det granskade bolagets storlek. En revision görs endast en gång per år och alltså innebär det att det material som offentliggörs begränsas till att endast utkomma årsvis. För exempelvis bolag där en fullständig revision skulle kunna tänkas vara för omfattande kan vi istället se att bolagets intressenter, främst kreditgivare, skulle kunna dra nytta av en löpande översiktlig granskning av bolagets finansiella rapportering. Detta görs redan idag i form av granskning av finansiella delårsrapporter, men vi tror att detta i högre grad skulle kunna efterfrågas vid ett avskaffande av revisionsplikten, främst av bolag som väljer att ta bort revisionen, men även av andra. Dessa rapporter skulle sedan kunna offentliggöras.

5.4.4 Punktgranskning

Enligt idag gällande bestämmelser kan en revisor anlitas för att utföra en granskning enligt särskild överenskommelse. De tillfrågade kan se en utveckling av denna tjänst till följd av revisionspliktens avskaffande. De skulle då oberoende kunna gå in i ett bolag och granska enstaka poster i bolagets årsredovisning. Åsikterna går dock isär när det gäller huruvida detta ska kunna kallas begränsad revision som vissa av intervjupersonerna föreslår. Alla är dock överens om att de skulle tillhandahålla denna tjänst.

Om vi utgår från de bestämmelser som finns idag skulle detta inte innebära en revision eftersom det inte ger en helhetsbild av bolaget som granskas. Dock menar vi att det skulle kunna göra det beroende på det granskade bolagets omfattning. I ett mindre bolag där lagret utgör det övervägande värdet av balansomslutningen kanske det endast är väsentligt att granska denna post. Dessutom skulle granskningen då kunna ge en helhetsbild av bolaget. Detta skulle kunna jämföras med den substansgranskning som i hög grad utförs i mindre bolag där interna kontroller ofta saknas. För större bolag eller för bolag med en annan typ av uppbyggnad skulle en mer omfattande granskning behöva genomföras för att ge en övergripande bild av bolaget. Detta kan kopplas samman med det faktum att det för större bolag är nödvändigt att både utföra en granskning av interna kontroller samt en substansgranskning. Vi menar därför att försiktighet bör iakttas när det gäller att kalla denna granskning för en revision. Ett bättre begrepp, som även revisorerna lyfter fram, är begränsad revision. Framhållas bör dock, att alla intervjupersonerna inte är ense om detta, vissa menar att denna typ av granskning måste skiljas från revisionen då det skulle kunna uppstå förvirring om det inte görs.

Anledningen till att revisionsbegreppet överhuvudtaget ska få användas menar vi i detta fall följer av att granskningen av de olika posterna görs lika omfattande som vid en fullständig

revision. Revisorn lyfter alltså endast ur vissa delar ur det totala granskningsprogrammet och tittar djupgående på dessa och kan därför uttala sig med ”hög, men inte absolut säkerhet”. Detta resonemang innebär att den begränsade revisionen enligt oss kommer att falla under begreppet bestyrkandeuppdrag.

5.5 Bokslutsberättelsen

Vid intervjuerna har framkommit att många av de tillfrågade har gått en utbildning för att även få titeln auktoriserad redovisningskonsult och därmed kunna upprätta och skriva under en bokslutsberättelse. Denna skulle dock inte ersätta revisionsberättelsen. Däremot anser vissa att bokslutsberättelsen skulle kunna vara tillräcklig för de minsta bolagen. Detta skulle inte falla inom begreppet revision och skulle således inte påverka tjänsten i sig, men det skulle kunna påverka antalet revisionsuppdrag hos revisionsbyråerna. Vi anser att en anledning till revisorernas vidareutbildning är att det finns en oro för att förlora klienter.

I empirin har framförts att bokslutsberättelsen är relativt lik en revisionsberättelse till utseendet och med detta som utgångspunkt menar vi att revisionen skulle kunna komma att få lämna rum åt denna sorts granskning om inte skillnaderna explicit påpekas för klienten och intressenterna. Detta strider mot teorin som skarpt drar en gräns mellan dessa uppdrag. Trots att teorin så noggrant särskiljer dessa tjänster vill vi ändå belysa det ”problem” som kan tänkas uppstå. Vi menar alltså att det som betyder något är hur klienten, intressenterna och allmänheten värdesätter och uppfattar revisionen som tjänst. Om klienten inte tycker att revisionen tillför bolaget mervärde, finns risken att denne i framtiden väljer en annan tjänst eller kanske inte förstår skillnaden mellan de olika tjänsteerbjudandena.

5.6 Paketlösningar

5.6.1 En paketerad lösning

Revisionsbyråerna arbetar redan nu med att utveckla de tjänster de kan erbjuda sina klienter för att, efter revisionspliktens avskaffande, kunna vara mer flexibla i sitt erbjudande. Som många av de tillfrågade revisorerna påpekat är de mindre bolagen mer beroende av revisorn som rådgivare än av just revisionen som sådan. Vi tror därför att större fokus kommer att ligga på just rådgivningen efter revisionspliktens avskaffande och att revisionsbyråerna kommer att utveckla tjänster som poängterar just revisorn som rådgivare. Med utgångspunkt i den beskrivna teorin skulle detta innebära en förflyttning av revisorns roll, från att i dagsläget vara fokuserad på revision till att bli mer rådgivningsinriktad.

I empirin har framkommit att revisionsbyråerna kommer att vara tvungna att paketera om sitt tjänsteutbud. Utgångspunkten för dessa paket kommer i mångt och mycket vara bestyrkandeuppdrag, främst då revision, men de kommer att paketeras om till att omfatta även andra tjänster. Dessa andra tjänster innefattar främst det som i teorin genomgåts som revisorns kompetensområde. Vi kan alltså tänka oss, utifrån det som framkommit i intervjuerna, att man kommer att kunna plocka ur delar ur revisionen, som till exempel de punktgranskningsmoment som diskuterades ovan och sedan kombinera dessa med diverse andra tjänster. Detta betyder inte att revisionen som sådan blir annorlunda, utan att man kan bestämma vilka bitar som passar bolagen bäst i ett visst läge.

Genom att studera både teori och empiri har vi sett att revisionsrådgivningen spelat en viktig roll för bolagen, men att revisorerna har erbjudit rådgivning först när ett behov har uppstått hos

klienten under ett revisionsuppdrag. Nu kan vi istället se att revisionsbyråerna i större utsträckning kommer att aktivt gå ut till klienten och berätta vilken kompetens de har inom rådgivningsområdet. Vi menar att revisorerna redan i uppstartsfasen med en klient kommer att visa de olika paket med tjänster de kan erbjuda och sedan i samråd med klienten komma överens om vad som i det läget passar bäst. I och med att revisionen har varit lagstadgad har denna varit utgångspunkten för ett samarbete. Nu ser vi istället att revisorerna kan ta tillfället i akt att inte endast marknadsföra revision, utan även sammanfoga andra tjänster med revisionen.

5.6.2 Kombiuppdrag

I empirin har framkommit att en del av revisionsbyråerna redan idag arbetar med kombiuppdrag, och att många av dem som inte gör det kommer att utöka sin verksamhet till att även omfatta dessa. Som ett led i detta har de revisionsbyråerna utvecklat redovisningsavdelningar. Många av de tillfrågade revisorerna tror även att omfattningen av dessa uppdrag kommer att öka till följd av revisionsplikts avskaffande. Teorin medger att det inte är något hot mot revisorns oberoende att revisionsbyrån tar sig an kombiuppdrag så länge det är två skilda personer som har hand om de olika delarna och att de inte arbetar tillsammans. Om dessa uppdrag ökar som de förmodas göra kan vi dock se ett problem med revisorernas oberoendeställning, främst i de mindre revisionsbyråerna. Att problemet skulle vara större där menar vi beror på att de anställda arbetar närmare varandra. Vi kan även tänka oss att de anställda litar på varandra i högre utsträckning och att kontrollerna därför inte blir tillräckliga. Till detta kan föras argumentet om en effektiviserad revisionsprocess om revisionsbyrån även är anlita för att utföra redovisningsuppdrag. Vi ställer oss frågande till hur processen skulle kunna effektiviseras samtidigt som samma kvalitet som tidigare behålls bara genom att även utföra redovisningsuppdrag.

Utifrån intervjupersonernas svar tycker vi oss kunna se att revisionen kan bli mindre kostsam om revisionsbyråerna anlitas för kombiuppdrag. I den mån de tjänster som revisorerna tillhandahåller inte faller utanför de krav som ställs på oberoende i teorin, ser vi inga problem med ett ökat utbud av dessa tjänster. Dock blir det viktigt att kvaliteten på revisionen upprätthålls annars skulle innebörden av revisionen kunna förändras så till vida att intressenterna inte skulle kunna lita på den i samma utsträckning som tidigare. I empirin framförs att den del i kombiuppdraget som främst utgörs av revision ska mynna ut i en revisionsberättelse och så är även fallet i dagsläget.

6. Slutsats

I detta avsnitt kommer vi, att med utgångspunkt i analysen, redogöra för hur begreppet revision kommer att förändras till följd av revisionspliktens avskaffande. Först kommer vi att redogöra för de omedelbara förändringar som kommer att uppstå, för att därefter belysa de förändringar som kan tänkas uppkomma gradvis över tid.

Med utgångspunkt i analysen kan vi se att revisionen kommer att förändras i två steg. Dels kommer förändringar att ske omedelbart efter revisionspliktens avskaffande och dels kan förändringar komma att ske på sikt. De omedelbara förändringarna menar vi med stor sannolikhet kommer att inträffa. De förändringar som ligger längre fram i tiden är mer osäkra då dessa kan komma att kräva förändrade riktlinjer, men vi vill ändå presentera dessa möjliga förändringar.

Omedelbart efter revisionspliktens avskaffande kommer vi att kunna se en avskalad revision, det vill säga en revision där en eller flera delar har eliminerats för att bättre passa det granskade bolagets behov. Detta är en direkt följd av lagförslaget i och med att både förvaltningsrevisionen och granskningen av bolagets skattebetalningar avskaffas. Vi menar alltså att tjänsten revision på så sätt kommer att förändras till att omfatta färre moment än den gör idag och således bli smalare och att klienten därmed själv kan välja vilka moment som revisionen ska omfatta. En revisionsberättelse kommer att kunna skrivas på de moment bolaget väljer att inkludera vilket innebär att detta kommer att kallas för revision.

En annan förändring som kommer att ske är att tjänsten revision paketeras om. Vissa moment kommer alltså att kunna lyftas ur revisionsbegreppet och sammanfogas med andra tjänster en revisor kan erbjuda som exempelvis rådgivning. Dessa paket handlar enligt oss i stor utsträckning om redan befintliga tjänster som sedan sätts samman på ett nytt sätt för att bättre passa klientens efterfrågan. Detta förändrar egentligen inte begreppet revision som sådant, men begreppet kommer att vidgas eftersom man kommer att vara mer flexibel i hur man sätter samman olika tjänster. De paket som sedan har revision som utgångspunkt, det vill säga att en övervägande del i paketet innebär revision, kommer att gå under samlingsnamnet revision. Däremot tycker vi oss kunna se, med utgångspunkt i empirin, att många revisionsbyråer redan arbetar med sådana paket till viss del idag. Det gäller främst de revisionsbyråer som arbetar mycket med ägarledda bolag och därför ofta lägger in mer rådgivning i begreppet revision än vad teorin uttrycker är önskvärt. Det som kommer att förändras är alltså enligt oss inte nödvändigtvis bara verkligheten, utan även den teoretiska framställningen av tjänsten revision.

En tredje slutsats om hur tjänsten revision kommer att förändras på kort sikt berör den så kallade punktgranskningen. Givet det resonemang som har förts i analysen menar vi att punktgranskningen kommer att kunna bredda begreppet revision, så till vida att benämningen begränsad revision kommer att användas. Denna slutsats kommer vi främst till eftersom revisorn fortfarande kommer att kunna uttala sig med ”hög, men inte absolut säkerhet” om riktigheten i den posten. Punktgranskningen ska därför kunna mynna ut i en begränsad revisionsberättelse. Varför begreppet revision inte kommer att användas beror på avsaknaden av helhetsbild, samt att det för större bolag är önskvärt att granska fler poster än en för att uppnå den väsentlighet som krävs.

Vi har i vår studie även kunnat urskilja olika förslag på tjänster som på längre sikt skulle förändra begreppet revision. Dessa tjänster finns redan idag i stora drag utarbetade. Den tjänst revisorerna speciellt framhåller är en revision som görs olika omfattande beroende på bolagets

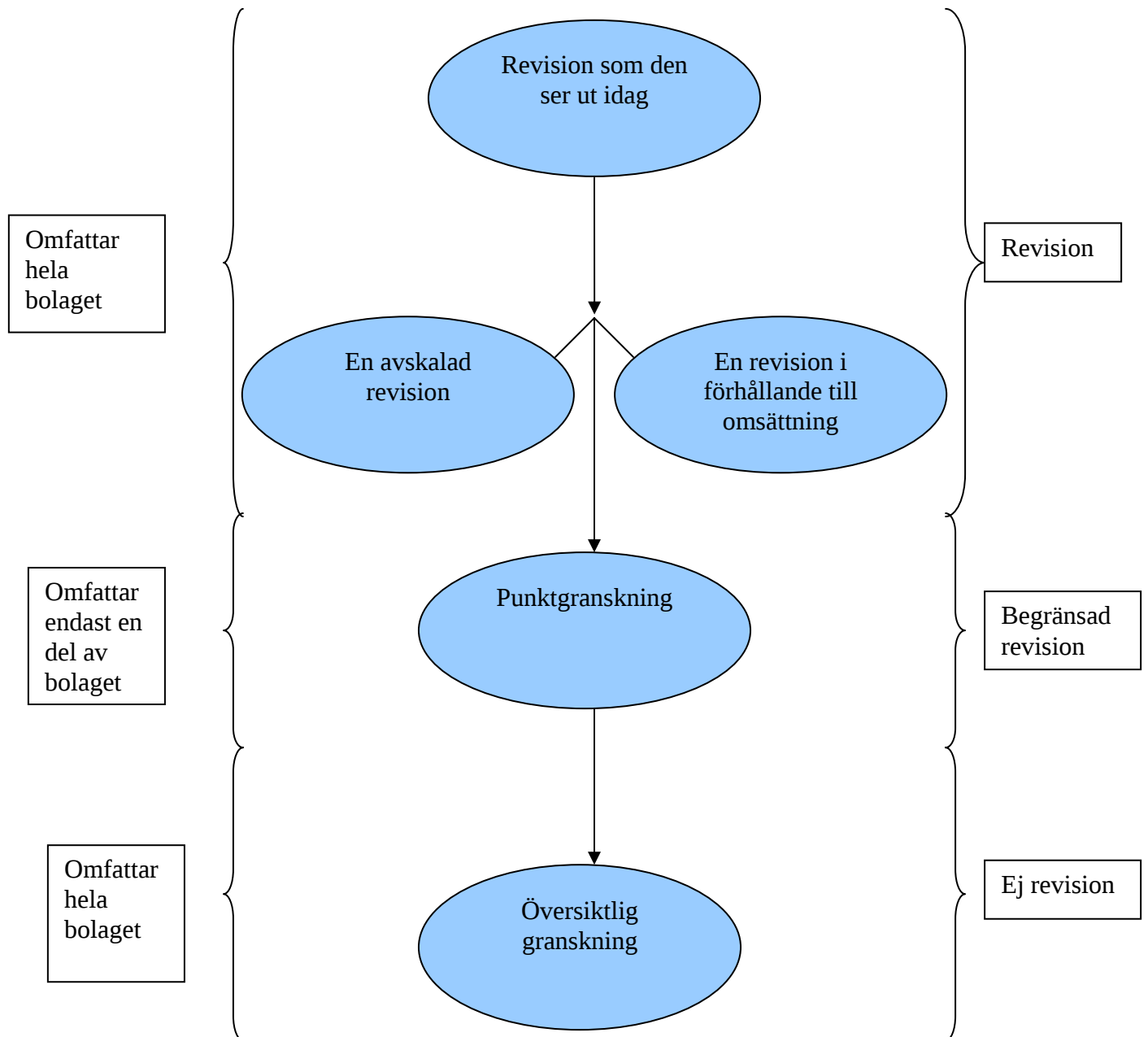
storlek. Med grund i det resonemang som har förts i analysen anser vi att de olika nivåerna kan benämnas revision i och med att revisorerna fortfarande får en helhetsbild av bolaget då de även fortsättningsvis skulle granska de väsentliga posterna. Denna granskning skulle leda till en revisionsberättelse och därmed kunna benämnas revision. Däremot skulle en omskrivning av de bestämmelser som finns idag krävas för att göra denna omsättningsgruppering av bolagen och specificera vilka revisionsmoment som i fortsättningen skulle krävas för de olika grupperna. På detta sätt skulle begreppet revision enligt oss förändras så till vida att det inte ställs samma krav på större och mindre bolag. För de små bolagen skulle till och med vissa moment kunna elimineras. Anledningen till att vi för detta på tal är att vi tror att en anpassning på detta sätt kommer att krävas för att göra revisionen mer attraktiv för mindre bolag.

Några av de andra tjänster som förts på tal i vår empiriska studie kommer inte direkt att påverka tjänsten revision som sådan. Dock vill vi poängtera att exempelvis bokslutsberättelsen vid en första anblick inte kommer att förändra tjänsten revision som sådan men risken finns, om klienten och bolagets intressenter anser dem vara likvärdiga, att bokslutsberättelsen i framtiden kommer att ges utökat rum och eventuellt tjäna samma syfte som en revision. Samma resonemang gäller för den översiktliga granskningen. Om en sådan utveckling kommer att ske är helt beroende på hur klienten och intressenterna värdesätter de olika granskningsuppdragen. Denna utveckling är också beroende av hur stor vikt Skatteverket kommer att lägga vid huruvida ett bolag kryssat i rutan för om det granskats av en revisor eller inte. Huruvida tillägget i skattedeklarationen görs eller inte anser vi inte påverka tjänsten revision som sådan, eller de förändringar av tjänsten som kan komma att ske, utan snarare om bolaget kommer att välja att även fortsättningsvis anlita sin revisor. Under denna kategori faller även de så kallade kombiuppdragen. De skulle inte i sig förändra begreppet revision, men som sagts i analysen, skulle de kunna leda till en effektivare revisionsprocess men risken finns då att kvaliteten på revisionen skulle kunna ifrågasättas av bolagets intressenter. Ingen av dessa tjänster skulle alltså påverka revisionen som tjänst, men de skulle kunna förändra revisorns roll.

Med stöd i resonemanget ovan kan vi se att tjänsten revision står inför en rad förändringar i och med revisionspliktens avskaffande, både på kort och på lång sikt. Dessa förändringar kan enligt oss illustreras i nedanstående bild där vi sammanfattat en skala av granskningsuppdrag av olika omfattning. Med denna bild vill vi visa de varianter av bestyrkandeuppdrag⁶⁹ som en auktoriserad revisor enligt oss kommer att kunna skriva i framtiden, och vilka av dessa som kommer att benämnas revision. Vi har valt att redovisa dessa i hierarkisk ordning där den idag lagstadgade revisionen som är mest omfattande är placerad överst. På nästa nivå har vi placerat den avskalade revisionen och en revision som är indelad beroende på omsättning. Båda dessa omfattar fortfarande hela bolaget men de är inte fullskaliga utifrån vad som idag innefattas i den lagstadgade revisionen. Ytterligare en nivå under det anser vi att punktgranskningen ska placeras. Punktgranskningen kan enligt oss benämnas begränsad revision eftersom revisorn kan uttala sig med ”hög, men inte absolut säkerhet” om den post som granskats. Längst ner i bilden har vi valt att placera den översiktliga granskningen som ju innefattar hela bolaget men där revisorn inte uttalar sig med samma säkerhet. Med denna bild blir det tydligt att detta skiljer sig från vad som idag är definierat som bestyrkandeuppdrag i teorin. Det som är nytt är att det infogats ytterligare nivåer mellan den lagstadgade revisionen och den översiktliga granskningen, och att dessa granskningsuppdrag ska benämnas revision. Dessa nivåer är enligt oss inte helt nya tjänster utan de har istället uppstått till följd av en ökad flexibilitet med hur man kombinerar de olika delar som idag är den lagstadgade revisionen. Bokslutsberättelsen är inte inkluderad i bilden eftersom den endast kan skrivas under av en auktoriserad redovisningskonsult.

⁶⁹ Som avser historisk finansiell information.

Illustration över bestyrkandeuppdrag som avser historisk finansiell information



Författarnas egen konstruktion

7. Resultatens tillförlitlighet och källkritik

Då vi har använt oss av en kvalitativ ansats, för att med intervjuer försöka besvara vår forskningsfråga, kan vi se ett antal problem som kan tänkas ha uppkommit. I och med att vi har valt att endast tala med representanter för olika revisionsbyråer har vi begränsat oss till att bara se till utbudssidan av tjänsten revision. För att få en mer nyanserad bild hade vi även kunnat studera hur efterfrågan på revision kommer att se ut efter ett avskaffande av revisionsplikten. Detta hade möjligtvis kunnat hjälpa oss att få förståelse för hur tjänsten revision kommer att behöva förändras för att möta klienternas och intressenternas behov. Dock hade detta angreppssätt i och med studiens omfattning blivit för stort, och vi valde därför att fokusera på den grupp som förväntas vara mest kunniga inom ämnet revision. Att revisorerna har stor kännedom om revisionsprocessen ger svaren högre tillförlitlighet än om vi hade talat med någon annan. Vi kan däremot inte vara säkra på huruvida intervjupersonerna har varit helt uppriktiga då de svarat på våra frågor. Intervjupersonernas vilja att besvara våra frågor kan ha begränsats av att ämnet vi berör till stor del handlar om revisionsbyråernas framtida strategier. Det är möjligt att de inte vill delge någon utomstående information som skulle kunna vara en nackdel i deras konkurrensstrategi. Intervjupersonerna kan även ha varit rädda för att få sina åsikter publicerade och för att motverka detta har vi anonymiserat studien. Detta gör dock att studien inte kan genomföras igen och således att svaren inte kan verifieras vilket kan vara en nackdel. Däremot tror vi att detta kan ha varit en fördel då intervjupersonerna förhoppningsvis känt att de kan vara mer ärliga i sina uttalanden och därmed ge studien större tillförlitlighet.

Det bör även sägas, till studiens fördel, att det är en omfattande intervjustudie som genomförts. Vi är medvetna om att dessa personer inte på något sätt kan representera hela revisorskårens åsikter, men vi tycker ändå att vårt utgångsläge är tillfredsställande då våra intervjupersoner arbetat för revisionsbyråer av olika karaktär och storlek. Däremot gör studiens karaktär att det kan vara svårt att generalisera intervjupersonernas åsikter. Vi kan ha misstolkat deras svar och omedvetet tolkat dessa utifrån våra egna förutfattade meningar. Vi har däremot försökt att i så stor utsträckning som möjligt se på frågan ur olika perspektiv och med så öppna ögon som möjligt. Som i alla intervjustudier finns en risk för att vi kan ha ställt ledande frågor eller att intervjupersonerna medvetet valt att utelämna vissa viktiga bitar. Vi har dock, i stor mån försökt underbygga våra frågor med konkreta exempel för att öka studiens tillförlitlighet.

Positivt är även att vi i stor utsträckning använt oss av primärkällor vilket torde innebära att det föreligger en förhållandevis liten risk för missuppfattningar. De sekundärkällor som används är dessutom i hög grad författade av normgivande organ och borde därför vara relativt tillförlitliga. Dock går det inte att säkerställa att sekundärkällorna är av helt objektiv karaktär då författarna kan ha lagt in egna värderingar i det som skrivits. Detta gäller främst de tidningsartiklar som använts.

8. Referenslista

Tryckt litteratur

Damberg, M. *Den dolda revisorsrollen borde lyftas fram*. I: FAR Förlag. (1993). 1 uppl. *Revisorn en antologi*. Stockholm: Föreningen Auktoriserade Revisorer FAR.

FAR Förlag. (2002). *FAR:s revisionsbok*. Stockholm: FAR Förlag.

FAR Förlag. (2005). *Revision – En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag.

Holme, I. Solvang, B. (1997). 3 uppl. *Forskningsmetodik. Om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Johansson, C. Johansson, R. Marton, J. Pautsch, G. (2006). 1 uppl. *Extern redovisning*. Stockholm: Bonnier Utbildning.

Kollegiet för svensk bolagsstyrning. (2008). *Svensk kod för bolagsstyrning*.

Lundahl, U. Skärvad, P-H. (1999). 3 uppl. *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*. Lund: Studentlitteratur.

Moberg, K. (2003). 2 uppl. *Bolagsrevisorn*. Stockholm: Norstedts Juridik AB.

Regeringens proposition 2004/05:85. *Ny aktiebolagslag Del 2 Författningskommentar*. Stockholm: Riksdagen.

Ruane, J. (2006). 1 uppl. *A och O i samhällsvetenskaplig forskning*. Lund: Studentlitteratur.

Statens Offentliga Utredning (SOU 2008:32). *Avskaffandet av revisionsplikten för små företag*. Delbetänkande av utredningen om revisorer och revision. Stockholm: Fritzes.

Trost, J. (2002). 2 uppl. *Att skriva uppsats med akribi*. Lund: Studentlitteratur

Wallerstedt, E. *Kriser och konsolidering: revisionsbranschen i Sverige under hundra år*. I: Johansson, S-E. Häckner, E. Wallerstedt, E. (2005). 1 uppl. *Uppdrag revision. Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?* Stockholm: SNS Förlag.

Tidningsartiklar

Bäckvall, B. Engerstedt, U. (2008). *Ökade krav på innehåll i revisorsyttranden*. Balans årgång 34 Nr 3.

Bäckvall, B. Larsson, L-G. (2005). *Nytt ramverk för revision och andra uppdrag att bestyrka information*. Balans årgång 31 Nr 4.

Ehlin, Å. (2009). *Revisorn kan så mycket mer än lagstadgad revision*. Balans årgång 35 Nr 2.

Elektroniska källor

Europeiska Kommissionen (78/660/EEG). Rådets Fjärde Direktiv. [Elektronisk]

Tillgänglig: <[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:19950101:SV:PDF)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:19950101:SV:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:19950101:SV:PDF)>

[2009-02-01]

Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning - efterfrågan, kvalitet och oberoende*. Umeå: Umeå School of Business. [Elektronisk]

Tillgänglig: <<http://www.diva-portal.org/smash/record.jsf?searchId=1&pid=diva2:141745>>

[2009-02-01 till 2009-05-10].

Thorell, P. Norberg, C. (2005). *Revisionsplikten i små aktiebolag*. Utredning på uppdrag av svenskt näringsliv. [Elektronisk]

Tillgänglig: <http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00000/Revisionsplikten_i_sm_458a.pdf>

[2009-02-01 till 2009-05-10]

FAR SRS Komplet:

FAR SRS. (2007). FAR SRS Medlemsvolym. [Elektronisk]

Tillgänglig: <[http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-](http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN0000239F@@RTN000039A2@@RTN000039AB@@TN000039AD@@N66421@@N66464@@N66533&searchResultId=1607349063_1241962406865#N66533)

[customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN0000239F@@RTN000039A2@@RTN000039AB@@TN000039AD@@N66421@@N66464@@N66533&searchResultId=1607349063_1241962406865#N66533](http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN0000239F@@RTN000039A2@@RTN000039AB@@TN000039AD@@N66421@@N66464@@N66533&searchResultId=1607349063_1241962406865#N66533)>

[2009-02-01 till 2009-05-10]

- **Allmänna villkor för fristående rådgivning**
- **Etikregler – EtikU5**

FAR SRS. (2008). Samlingsvolymen del 1 redovisning. [Elektronisk]

Tillgänglig: <[http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-](http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN65788@@RTN0000346B@@TN0000346C&searchResultId=1093725165_1241959736169#top)

[customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN65788@@RTN0000346B@@TN0000346C&searchResultId=1093725165_1241959736169#top](http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN65788@@RTN0000346B@@TN0000346C&searchResultId=1093725165_1241959736169#top)>

[2009-02-01 till 2009-05-10]

- **Standard för redovisningskonsulter**

FAR SRS. (2008). Samlingsvolymen del 2 revision. [Elektronisk]

Tillgänglig: <[http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-](http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN66898@@RTN0000399A@@TN0000399B&searchResultId=1771899242_1241960147132#top)

[customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN66898@@RTN0000399A@@TN0000399B&searchResultId=1771899242_1241960147132#top](http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN66898@@RTN0000399A@@TN0000399B&searchResultId=1771899242_1241960147132#top)>

[2009-02-01 till 2009-05-10]

- **Revisionsstandard i Sverige – Ordlistan, RS 300, RS 320, RS 709, Ramverk för bestyrkandeuppdrag, SNT 4400, SÖG 2400, SÖG 2410,**
- **FAR SRS rekommendationer och uttalanden i revisionsfrågor – RevR1, RevR4, RevR9**

FAR SRS. (2006) Revision en praktisk beskrivning. [Elektronisk]

Tillgänglig: <[http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-](http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN70376@@TN00002392&searchResultId=1001165684_1241883405458#top)

[customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN70376@@TN00002392&searchResultId=1001165684_1241883405458#top](http://0-www.farsrskomplett.se/inn.hhs.se/folng-customer/document.do?searchHit=1&idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN70376@@TN00002392&searchResultId=1001165684_1241883405458#top)> [2009-02-05 till 2009-05-10]

Muntliga Delgivningar

Andreasson, Lars-Åke. SET Revisionsbyrå 2009. VD, godkänd revisor. Muntlig delgivning 30 mars 2009 i Stockholm.

Bergman-Marcus, Carina. Ernst & Young 2009. Bolagsjurist, expert i utredningen om revisorer och revision, ordförande i FAR SRS etikkommitté. Muntlig delgivning 31 mars 2009 i Stockholm.

Bucht, Johan. Sonora Revision 2009. Partner, auktoriserad revisor. Muntlig delgivning 7 april 2009 i Stockholm.

Bäckvall, Björn. Ernst & Young 2009. Auktoriserad revisor, har medverkat i utvecklingen av verktygslådan. Muntlig delgivning per telefon 22 april 2009.

Christensson, Michael. Skeppargatans Revision 2009. Partner, auktoriserad revisor. Muntlig delgivning 2 april 2009 i Stockholm.

Engberg, Lars Erik. Allegretto Revision 2009. Partner, auktoriserad revisor. Muntlig delgivning 25 mars 2009.

Engquist, Göran. Deloitte 2009. Branschgruppsansvarig för Financial Services, partner, auktoriserad revisor. Muntlig delgivning 6 april 2009 i Stockholm.

Lindahl, Eric. R3 Revisionsbyrå 2009. Auktoriserad revisor. Muntlig delgivning 16 april 2009 i Stockholm.

Markman, Malin. Finnhammars Revisionsbyrå 2009. VD, partner, auktoriserad revisor. Muntlig delgivning 31 mars 2009 i Stockholm.

Mähler, Johan. KPMG 2009. Ansvarig för middle-market företag. Muntlig delgivning 25 mars 2009 i Stockholm.

Möller, Bengt. RevisorCompaniet 2009. Partner, auktoriserad revisor. Muntlig delgivning 21 april 2009 i Stockholm.

Möllerström, Lena. Grant Thornton 2009. Auktoriserad revisor, ansvarig för verksamhetsområdet revision i Sverige, medlem i FAR SRS revisionskommitté. Muntlig delgivning 27 mars 2009 i Stockholm.

Rudenäs, Lennart. Norkvist & Rudenäs Revisionbyrå 2009. Partner, auktoriserad revisor. Muntlig delgivning 1 april 2009 i Stockholm.

Skarle, Leif. Sonora Revision 2009. Partner, auktoriserad revisor. Muntlig delgivning 7 april 2009 i Stockholm.

Sterner, Elisabeth. Es:ets Revisionsbyrå 2009. Partner, auktoriserad revisor. Muntlig delgivning 6 april 2009 i Stockholm.

9. Bilagor

9.1 Bilaga 1 - Intervjufrågor

- Berätta lite kortfattat om din bakgrund. Hur många år har du arbetat som godkänd/auktoriserad revisor?
- Vad består arbetsuppgifterna av för en godkänd/auktoriserad revisor i dagsläget?
- På vilket sätt har du tagit del av debatten om avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag?
- Hur stor andel av era klienter hamnar i kategorin små- och medelstora företag och skulle omfattas av den nya lagen? (alltså, uppfyller max ett av dessa kriterier: en balansomslutning på mer än SEK 41,5 miljoner, en nettoomsättning på över SEK 83 miljoner eller mer än 50 anställda). Hur stor omsättning utgör dessa företag av er totala omsättning?
- Beskriv vad du anser vara revision.
- Vad betyder "lagstadgad revision" för dig?
- Vad kommer att hända med tjänsten revision vid ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten för små- och medelstora företag?
- Tror du att dina arbetsuppgifter kommer att förändras till följd av revisionspliktens avskaffande?
- Bo Hjalmarsson och Björn Bäckvall skriver i en artikel i tidningen Balans om revisorns verktygslåda – alltså att revisorn kan mycket mer än bara lagstadgad revision. I artikeln säger de att "många av de 'nya' tjänsterna och intygen är enligt vår mening revision. Men naturligtvis finns det gränssfall." Hur ställer du dig till detta påstående?
- Vilka tjänster tror du att Bäckvall och Hjalmarsson syftar till?
- Vad upplever du att den lagstadgade revisionen tillför små aktiebolag?
- Anser du att detta "värde" kan tillföras de små aktiebolagen på något annat sätt?
- Skulle du i sådana fall kalla det för revision?
- Vad består ert revisionserbjudande till klient av?
- I utredningen om revisorer och revision (SOU 2008:32) som ligger till grund för det nya lagförslaget föreslås bland annat att förvaltningsrevisionen och revisorns skyldighet att granska om företaget fullgjort sina skattebetalningar tas bort. Hur ställer du dig till detta?
- Tobias Svanström, professor vid Umeå Universitet, har i en studie undersökt drygt 400 små- och medelstora företag som skulle undantas revisionsplikten om den avskaffas. Han kommer fram till att ~56% skulle behålla sin revisor, ~24% skulle välja att ta bort den och ~20% vet ej hur de ställer sig till frågan. Utifrån dina erfarenheter, tror du att dessa siffror är korrekta? Vad kommer ni att göra för att upprätthålla er intäktsnivå?
- Hur ser er process ut för att locka nya företag att använda sig av era revisionstjänster?
- Hur kommer ni att göra för att attrahera nya klienter i framtiden?
- Har ni vidtagit några åtgärder för att bemöta de nya förutsättningar som kan tänkas uppkomma i och med den nya lagstiftningen?
- Om ja, hur länge har dessa förberedelser pågått?
- Vad skulle det leda till för konsekvenser för era arbetsuppgifter?
- Får vi lov att återkomma om vi har någon ytterligare fråga?