

Synen på vad som är revision behöver differentieras

Frågan om revisionsplikt har väckts det senaste året. I denna artikel analyserar Elina Malmström och Erik Emilsson varför en höjning av gränserna för revisionsplikt ens diskuteras. Författarna kommenterar också hur diskussionen bör utvecklas och menar att debatten om revisionsplikt visar att synen på vad som är revision behöver differentieras. De framhåller också att en utveckling mot en standard som LCE bör kunna stärka förtroendet för revisionen av mindre företag och tydliggöra hur sådan revision uppnår samhällsnytta.

Text: **Elina Malmström & Erik Emilsson**



apporter¹ om för- och nackdelar med revisionsplikt och dess gränser har resulterat i vitt skilda ställningstaganden, vilket visar på frågans komplexitet och de många aspekter som finns att ta i beaktande.

När gränser för revisionsplikt diskuteras är det dock viktigt att inte låsa sig fast vid bilden av revision som storbolagsrevision och hur värde uppnås genom en sådan.

Nedan diskuteras regeringens betänkande SOU 2021:60 och punkt 4. 3. 1. om ändrade gränsvärden för frivillig revision. Under rubrikerna 1, 2 och 3 ges exempel på de argument som framförs i betänkandet kring förenklingar för mikroföretag² samt motargument till dessa. Sedan följer en analys kring varför en höjning av gränserna för revisionsplikt ens diskuteras och hur vi bör utveckla diskussionen (rubrik 4, Revisionens utveckling).

1. Aktieägarens perspektiv

Ett huvudargument som framförs i betänkandet går ut på att revision finns till för aktieägarna och alltså är det aktieägarna som själva ska få välja om de vill ha revision eller ej. Det lyfts fram att det finns en skillnad mellan aktieägare i mindre företag, som ofta är involverade i företaget, och aktieägare på en marknad. Eftersom det menas att revision av noterade företag handlar om att minska informationsasymmetri mellan ägare och ledning, följer att revision av mindre företag blir onödig, då dessa aktieägare ofta även är en del av ledningen i företaget och därför redan vet tillräckligt mycket om företaget för att inte behöva en revisor.

Ett motargument är dock att det finns fler intressenter till ett företag än aktieägarna, oavsett hur stort företaget är. Intressenterna är, utöver aktieägarna, exempelvis även kunder, leverantörer, företagspartner och anställda, det vill säga samhället i vilket företaget verkar i. Revision handlar inte enbart om minskad informationsasymmetri mellan ägare och ledning, trots att storbolagsrevisionen kan ge ett sådant intryck, revision ger även ett ökat förtroende i näringsliv och samhälle.

Det finns också ytterligare en dimension av revisionsnytta i revisionen av mindre företag i jämförelse med revisionen av stora företag. En revision av ett mindre företag innebär nämligen ofta en närmare revision än storbolagsrevisionen och revisorn ses då inte enbart som en distanserad kontrollfunktion, utan kan också ha en proaktiv roll genom att det reviderade företaget rådgör med sin revisor. Detta knyter an till nästa argument som framförs i betänkandet och som handlar om brottsbekämpning.

2. Konsekvenser för brottslighet och brottsbekämpning

Det antas i betänkandet att en frihet från revision inte väsentligt förvärrar brottslighet, med stöd i SOU 2008:32 och med stöd av kritik mot Riksrevisionens rapport från 2017 samt kritik mot Ekobrottsmyndighetens rapporter från 2016 och 2020 (se not ovan). Det menas att rapporterna ger för svagt stöd för att tillräcklig brottsbekämpning kan antas uppnås genom revisionsplikt.

Motargument till detta är att rapporternas olika slutsatser och kritiken mot dessa visar på frågans komplexitet, snarare än att det kan fastställas att revisionsplikt inte har betydelse för brottsbekämpning. Ytterligare aspekter kan ha en inverkan, trots att det kan vara svårt att fastställa kausalitet. Exempelvis kan revisorns proaktiva arbete, som nämndes ovan, göra skillnad för både medvetna och omedvetna brott. Revision kan dessutom ha en preventiv effekt, även om det är svårt att veta hur många brott som kan tänkas förhindras av vetskapen om att det kommer att ske en revision.

Därutöver ger revisorns insyn i och förståelse för ett företags verksamhet en möjlighet till vidareutveckling av brottsbekämpningen, exempelvis den mot penningtvätt. En möjlighet som beskärs, i stället för vidareutvecklas, om gränser för revisionsplikt höjs.

3. Förenklingskonsekvenser

Eftersom många företag, speciellt nystartade, väljer bort revision menas det i betänkandet att avskaffandet av revisionsplikt har haft en positiv effekt, i termer av faktisk förenkling för mikroföretag. Nuvarande gränsvärden för revision ses vidare som något negativt för Sveriges företags konkurrenskraft,

”I Sverige och Finland har vi låga gränsvärden i jämförelse med många andra länder.”

eftersom de anses vara för låga. Det menas att företag i Sverige ska ges samma möjligheter som företag utanför Sverige, där det finns högre gränser för revisionsplikt.

I Sverige och Finland har vi låga gränsvärden i jämförelse med många andra länder³. Men exempelvis Danmark har Extended Review⁴, som innebär att många företag som inte har revisionsplikt ändå måste välja mellan revision och Extended Review (och i praktiken oftast ändå väljer revision⁵), vilket innebär att även Danmark bör räknas in i gruppen länder som har låga gränser för revisionsplikt. Vad vi har gemensamt med Danmark och Finland är den stora andelen mindre företag. Företagandet i Sverige (och i andra nordiska länder) innebär alltså en stor andel små företag, i jämförelse med andra länder.

En risk med höjda gränser för revisionsplikt är att förtroendet i företagsklimatet minskar, med ökade transaktionskostnader som följd. I ett land med många små företag, innebär en höjning av gränser för revisionsplikt att en stor andel av alla företag påverkas. En jämförelse mellan olika länders gränser för revisionsplikt, och huruvida en viss (högre eller lägre) gräns bör eftersträvas i ett specifikt land, kräver därför även en förståelse för hur förtroendet i företagsklimatet ser ut i det specifika landet och vad som påverkar detta.

Det menas vidare i betänkandet att befrielse från revisionsplikt skulle kunna innebära att företag kan anställa fler, dock baserat på endast en forskningsstudie⁶ och i motsats till vad som framkom i Riksrevisionens rapport från 2017.

I den **sammanfattande bedömningen** lyfts det fram att 1) det handlar om väldigt små företag (dock utgör små företag merparten av svenska företag), 2) att aktieägarna själva bör välja om de vill ha revision (revisionens värde utgår från en minskning av informationsasymmetri mellan aktieägare och företagsledning sprunget ur storbolagsrevisionen, trots att betänkandet handlar om revision av mindre företag, dessutom nämns inte revisionens nytta i form av ökad förtroende i samhället), 3) det menas att revision i mikroföretag sannolikt inte har någon inverkan på brottsbekämpande arbete (proaktiv och preventiv effekt har dock inte diskuterats).

Slutligen argumenteras en höjning av gränser för revisionsplikt genom proportionalitetsperspektivet. Förenklingsvinsterna fastslås som tydliga: det blir billigare för mindre företag och de blir mer konkurrenskraftiga, eventuellt fås också en ökad tillväxt. Detta ställs mot att revision inte verkar ge några tydliga vinster i det brottsbekämpande arbetet. Revision i mindre företag anses alltså ge mindre nytta än den nytta som menas uppnås genom en kostnadsbesparing för de mindre företagen.

Som synes går det att finna motargument till de argument som framförs i betänkandet, men det är också viktigt att fundera över vad argumenten i betänkandet kan betyda. Revision av mindre företag anses vara mindre värt än den kostnadsbesparing som väntas uppnås om revisionsplikten höjs. Varför har det blivit så?

4. Revisionens utveckling

Forskning⁷ visar att revision har hämmats i innovationskraft under de senaste decennierna till följd av globalisering, harmonisering och en strävan efter jämförbarhet, vilket har forcerat in revision i samma form. Mantrat ”an audit is an audit” förespråkar att revision bör vara samma överallt och utgår dessutom från storbolagsrevisionen, som är mallen för hur revision bör utföras.

Svårigheterna att utföra en mindre revision enligt mallen för storbolagsrevisioner, på ett effektivt och relevant sätt, har därför länge motarbetat hur värde skapas i småbolagsrevisioner. Det finns inte tillräckligt mycket utrymme att göra annat än att bocka av ISA⁸ och mervärde i form av proaktivt och stödande arbete för företagare, och genom detta även samhällsnytta, blir därför lidande. Ett fokus på storbolagsrevisionen i standardutvecklingen har därmed gjort det svårare att bevara relevansen av revision i mikroföretag, eftersom det många gånger faktiskt inte är relevant att utgå från mallen för storbolagsrevisioner i ett litet företag, trots att en revision i sig kan vara relevant.

Bristen på innovation av revisionen har alltså begränsat en differentiering och exempelvis en specialisering och vidareutveckling av revisionen av mindre företag, som bättre kan matcha de specifika

omständigheterna för sådan typ av revision. Professionella branschorganisationer såsom FAR och sammanslutningen NRF⁹ har dock inte suttit tysta i denna utveckling. Speciellt försöket med den anpassade revisionsstandarden SASE (*Standard for Audits of Small Entities*¹⁰) bör nämnas. Problemet verkar vara att det har gått för långsamt. I betänkandet kring en höjning av gränser för revisionsplikt, tycks det vara svårt att finna relevans och värde i revisionen av mindre företag. I stället används storbolagsrevisionen som mall och slutsatsen i betänkandet blir att gränserna för revisionsplikt bör höjas.

Förutsättningarna för revisionen av mindre företag håller dock på att förändras i och med den separata standarden ISA for LCE (less complex entities, det vill säga mindre komplicerade företag), som arbetas fram inom IAASB¹¹. En separat standard för revisionen av mindre och mindre komplexa företag skulle kunna förbättra möjligheterna för en relevant revision av mindre företag, eftersom revisionen skulle kunna bli mer effektiv och bättre anpassad till de företag som revideras. En sådan utveckling bör kunna stärka förtroendet för revisionen av mindre företag och tydliggöra hur sådan revision uppnår samhällsnytta.

Utöver, ovan diskuterade, betänkande har regeringen nyligen utkommit med ett kommittédirektiv¹² som beskriver en kommande utredning av bland annat ett återinförande av revisionsplikten, i motsats SOU 2021:60 som föreslår en höjning av gränser för revisionsplikt. Förhoppningsvis kommer regeringens nya utredning diskutera revisionens värde ur ett vidare perspektiv än aktieägarperspektivet. Revisionen av mindre företag bör ses som ett sätt att stärka förtroendet för företagandet och som ett medel att upprätthålla de regler som omgärdar vårt samhälle, i stället för att ställas mot storbolagsrevisionens fokus på en minskning av informationsasymmetri mellan ägare och företagsledning för att därigenom avfärdas.

ELINA MALMSTRÖM,

revisor Revideco AB, PhD i redovisning och revision

ERIK EMILSSON,

auktoriserad revisor Revideco AB, styrelseledamot FAR

Fotnoter

1) Exempelvis Riksrevisionens rapport Avskaffandet av revisionsplikten för små aktieföretag – en reform som kostar mer än den smakar (2017), Ekobrottsmyndighetens rapport Effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktieföretag (2016), Ekobrottsmyndighetens uppföljningsrapport Fördjupad studie av effekter på den ekonomiska brottsligheten efter avskaffande av revisionsplikten för mindre aktieföretag (2020) kan ställas mot forskningsrapporten Free to choose: Do voluntary audit reforms increase employment growth? International Journal of the Economics of Business, 28(1): 163-178, (2020) och Utredningen Avskaffande av revisionsplikten för små företag, (SOU 2008:32) samt Handelns forskningsinstituts rapport Den slopade revisionsplikten för små bolag: en granskning av granskarnas rapporter (2021)

2) D.v.s. punkt 4.3.1. i SOU 2021:60, Förenklningar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen

3) Se exempelvis rapporten Audit Exemption Thresholds in Europe – Short – and long-term development in 32 European countries, Accountancy Europe (2021)

4) D.v.s. en utökad granskning, baserad på granskningsstandarden ISRE 2400, med ytterligare granskningsåtgärder

5) Se The Use of Extended Review is Growing in Denmark | Suomen Tilintarkastajat tilintarkastajat.fi/blogit/the-use-of-extended-review-is-growing-in-denmark/

6) Huq, A.M.; Daunfeldt, S.-O.; Hartwig, F.; Rudholm, N. Free to Choose: Do Voluntary Audit Reforms Increase Employment Growth? Int. J. Econ. Bus. 2020, 163-178.

7) Catasús, B., Hellman, N. och Humphrey, C. Revisionens roll i bolagsstyrningen, SNS Förlag, 2013. Curtis, E., Humphrey, C. och Turley, S. Standards of innovation in auditing. Auditing: A journal of practice and theory, 2016, 75-98. Humphrey, C., Sonnerfeldt, A., Komori, N. och Curtis, E. Audit and the Pursuit of Dynamic Repair, 2021, European Accounting Review, 445 – 471. Malmström, E. An audit is an audit, avhandling Stockholms universitet, 2021.

8) International Standards on Auditing, utfärdade av IAASB, se diskussion om detta i Lokatt, C. Auditors' constitution of performance. A study on the duality of performance in the auditing profession, avhandling Stockholms universitet, 2018.

9) Nordic Federation of Public Accountants, Nordiska revisionsförbundet.

10) På svenska ofta kallad Nordisk standard, som gick ut på remiss sommaren 2015.

11) International Auditing and Assurance Board, se www.iaasb.org/focus-areas/new-standard-less-complex-entities

12) Bolaget som brottsverktyg, kommittédirektiv beslutad 22 december 2021.