

En annan slags revision

Revisionens utveckling, som är sprunget ur ett fokus på de stora revisionerna, har visat sig skapa problem för de revisioner som inte är stora, inte speciellt komplexa och där ägaren och företagsledningen kanske inte ens är åtskilda. I den här artikeln poängterar Elina Malmström och Erik Emilsson att det finns fler sätt att se på revision än genom agentteorin och att det finns fler sätt att uppnå legitimitet än genom ISA.

Text: **Elina Malmström & Erik Emilsson**



ad är egentligen revision och varför har vi det? Ett vanligt sätt att förklara revision är genom agentteorin, enligt vilken det menas att revision handlar om att minska informationsasymmetri mellan ägare och företagsledning. Grundtan-

ken är att när ägandet och ledningen av ett företag är åtskilt vet ägarna mindre om företagets utveckling än den anställda ledningen, som inte äger företaget men som har fått i uppgift att sköta verksamheten. De finansiella rapporterna används då som ett sätt att berätta för ägarna hur det går i företaget och därigenom minska informationsasymmetrin. Men eftersom det finns risk att rapporterna förvrängs till följd av företagsledningens egenintresse krävs en granskningsfunktion, det vill säga den som vi kallar revision. Revisorn ses här som en oberoende tredje part som efter sin granskning meddelar om de finansiella rapporterna, till en rimlig grad av säkerhet, inte innehåller väsentliga felaktigheter.

Detta perspektiv på revision¹, grundat i agentteorin, tenderar att dominera hur vi ser på revision och påverkar därför även revisionens utveckling². Alla aktiebolag eller organisationer har dock inte ett upplägg där ledningen av företaget är åtskilt ägandet, men de största bolagen har vanligen ett sådant arrangemang. Eftersom revisionsskandaler berör revisionen av stora organisationer, blir det naturligt att fokus inom standardutveckling ofta ligger på revisionen av just stora komplexa bolag. En reaktion på revisionsskandaler har varit att stärka revisionens legitimitet genom att sätta ett allt högre värde på struktur och dokumentation i revisionsprocessen. Standardutveckling har därmed påverkat revisionen som helhet med åtgärder som är menade att förhindra revisionsskandaler kopplade till revisionen av stora bolag. Exempelvis syftar ISA (en samling internationella revisionsstandarder som utfärdas av IAASB), bland annat till att harmonisera revisionen genom att göra den strukturerad och jämförbar. Således har ISA blivit en tongivande mall för hur revision ska utföras i alla segment. Genom ISA ska en revision vara en revision, oavsett utförandeland eller vilken slags organisation som revideras.

Utöver en utveckling mot en harmonisering av

revisionsstandarder menas det även att införandet av en oberoende tillsyn³ har standardiserat revisionen ytterligare⁴. Resonemanget handlar om att en tillsyn som står utanför revisionsprofessionen tenderar att luta sig mer mot revisionsstandarder i sin granskning än mot professionell bedömning. Det som står i ISA blir alltså viktigt när en revision granskas. I förlängningen innebär det att trots att samlingen internationella revisionsstandarder, det vill säga ISA, är menad att vara principbaserad uppfattar revisorer revisionsstandarderna som alltmer regelbaserade.

Sammanfattningsvis har utvecklingen av revisionen gått mot att revisionsprocessen har blivit mer strukturerad, jämförbar och transparent med exempelvis ökade dokumentationskrav. En utveckling där synen på revisionskvalitet visserligen kan diskuteras⁵, men som förhoppningsvis har potential att förhindra framtida revisionsskandaler, vilket vore en vinst för förtroendet på den finansiella marknaden.

Dock har denna utveckling, som är sprunget ur ett fokus på de stora revisionerna, visat sig skapa problem för de revisioner som inte är stora, som inte är speciellt komplexa eller där ägaren och företagsledningen kanske inte ens är åtskilda⁶. Detta eftersom revisionen av mindre företag och mindre organisationer skiljer sig från revisionen av stora företag och stora organisationer. Tanken med ISA är dock att alla revisioner, oavsett storlek och komplexitet, ska utgå från ISA. Arbetsättet i ISA är att de granskningsåtgärder som inte är relevanta skalas bort genom en så kallad top-down-approach, vilket har försvårat möjligheten att uppnå effektivitet i revisionen av mindre företag eller mindre organisationer. En revision enligt ISA resulterar i att revisionen av mindre komplexa organisationer kräver att en oproportionerligt stor del av arbetet ska läggas på dokumentation och bortskalning istället för på själva granskningen⁷. Dessutom innebär en bortskalning ofta ett krav på en motivering och i kombination med att det finns en oro bland revisorer att tillsynen inte kommer att dela bedömningen om att bortse från en föreslagen granskningsåtgärd resulterar det stundtals i att revisorn utför fler åtgärder än vad hon eller han skulle välja baserat på professionell bedömning⁸. Helt enkelt för att undvika kritik från tillsynen.

Revisionen av mindre företag och organisationer dras därmed med effektivitetsproblem och svårighet

att fokusera på rätt saker. Vi menar att det är perspektivet på revision, med utgångspunkt i agentteorin, som behöver vidgas. Det är nämligen svårt att hävda en relevans för revisionen av mindre komplexa organisationer, och speciellt revisionen av ägarledda fåmansbolag, i en kontext där fokus ligger på storbolagsrevisionen. Det kan till och med menas att när företagsledningen är samma som ägare råder ju ingen klassisk informationsasymmetri och därmed finns inte heller något behov av en oberoende tredje part i form av en revisor. Revisionen av mindre företag pekas då främst ut som om en kostnad för småföretagarna⁹.

Till följd av att revisionen av mindre företag och organisationer inte riktigt passar in i hur vi vanligen ser på revision, har det alltså blivit svårare att utföra en effektiv och relevant revision av ett mindre företag eller en mindre organisation. Och ju svårare det blir att utföra en relevant revision, desto mindre relevant riskerar den att bli. IAASB har dock tagit till sig av kritiken som har framförts mot ISA och utvecklar just nu en separat standard för revisionen av mindre komplexa företag¹⁰, så kallad *ISA for LCE*. Utvecklingen av en separat standard brottas emellertid med legitimitetsproblemet. Hur ska en revision, som inte görs genom ISA, kunna ge samma grad av säkerhet? Svårigheten med att låta struktur ge vika för mer professionell bedömning riskerar att begränsa en reell differentiering av revisionen. Vi vill därför poängtera att det finns fler sätt att se på revision än genom agentteorin och att det finns fler sätt att uppnå legitimitet än genom ISA.

Ett perspektiv som breddar revisionens syfte kallas revision som förbättring¹¹ och handlar om att revision ska minska informationsasymmetri i samhället överlag, inte bara mellan ägare och ledning. Istället bör större vikt läggas vid företagets intressentkrets och de aktörer som förekommer i företagets olika kontaktytor. Företagens finansiella rapporter bör enligt detta perspektiv rendera viss tillförlitlighet för att gynna tillförlitligheten i samhället som helhet. Om man ser på revision som samhällsförbättring blir det rimligt att revision har ett bredare mål än att minska informationsasymmetri mellan specifikt ägare och ledning och att revisionen av även mindre företag och andra organisationer ger samhällsnytta.

Vi ser även en annan dimension av nyttan med revision av speciellt ägarledda bolag. Denna nytta är sammankopplad med revision som samhällsförbättring, men beskriver mer specifikt skillnaderna mellan revisionen av ett stort bolag och ett mindre. Utöver revision som förbättring genom en minskning av informationsasymmetri i samhället som helhet, hävdar vi att det också finns en nytta genom en minskning av kunskapsasymmetri mellan ägaren och revisorn. När ett ägarlett bolag revideras är

det revisorn som besitter de redovisningstekniska kunskaperna medan ägarens fokus och kunskap brukar ligga på själva verksamheten, inte på hur de finansiella rapporterna avspeglar företagets verksamhet. Dock finns ofta en vilja hos ägaren att förstå hur företaget faktiskt går och vilka regler som bör följas och varför. Det är därför inte ovanligt att revisorn också behöver anta en pedagogisk roll, vid sidan av den granskande rollen, i vilken exempelvis redovisningsmässiga termer förklaras för ägaren/företagsledningen kring dennes eget bolag. Situationen skiljer sig alltså markant från revisionen av finansiella rapporter som har sammanställts av en företagsledning med långtgående förståelse för redovisning. Den pedagogiska roll som revisorn inträder i gentemot ägaren/företagsledningen vid revisionen av ett ägarlett bolag är därmed betydelsefull för företagandets tillförlitlighet, eftersom revisorn förklarar hur företagaren ska agera för att göra rätt. Det är också en aspekt av revision som samhällsnytta, men en byggsten som hamnar i skymundan när fokus ligger på storbolagsrevisionen, i vilken företagsledningen istället är kunniga inom redovisning och andra lagar och regler. De påfallande skillnaderna mellan olika typer av revisioner gör det viktigt att lyfta fram och diskutera hur revision kan göras på olika sätt, utanför ISA och agentteorin, men för att kunna ge samhällsnytta.

Om vi kan slå fast att även revisionen av mindre företag och mindre organisationer ger nytta bör vi arbeta för hur vi kan bevara och till och med öka dess relevans. Vi hävdar att revisionen av mindre, exempelvis ägarledda fåmansbolag, skiljer sig så pass mycket från revisionen av stora bolag, med en spridd ägargrupp och en kunnig, specialiserad företagsledning och ekonomiavdelning, att revisionsprocessen bör vara differentierad till en högre grad än vad den är idag och kanske till och med förväntas bli genom *ISA for LCE*.

Gemensamt för alla revisioner är att revisorn måste åtnjuta ett visst förtroende för att kunna vidarebefordra förtroende till de finansiella rapporterna, men hur revisionen genomförs måste anpassas mer till vad som revideras. Vi menar att revisionen av ett mindre och ägarlett bolag kan uppnå samma grad av säkerhet som en revision av ett börsbolag, även om revisionen inte sker genom samma struktur. Bevarandet av revisionens förtroende måste kunna ske trots en ordentlig differentiering av revisionen. Annars finns risken att revisionen av mindre företag på sikt försvinner.

Vi tror att om revisorn genom sin utbildning och praktik skolas i etiska regler och professionell skepticism för att säkerställa en professionalism i revisionen bör själva revisionsprocessen kunna differentieras utan att revisionens legitimitet urholkas. För

”Istället bör man koppla ihop förtroendet för revision med revisionens roll som profession, med ett särskilt professionellt omdöme.”

vad är revision? Inom kvalitativ forskning beskrivs revision ofta som en slags produktion av trygghet eller legitimitet¹², som ger ett ökat förtroende på den finansiella marknaden och i samhället överlag. Är det då rätt att fästa revisionens legitimitet vid en viss samling internationella revisionsstandarder och ett mantra om att en revision ska vara en revision¹³? Istället bör man koppla ihop förtroendet för revision med revisionens roll som profession, med ett särskilt professionellt omdöme. Fokus på att uppnå förtroende genom en specifik struktur och samling standarder riskerar i stället att urholka den professionella bedömningen och även innovationskraften inom revision¹⁴. Vi menar att revisionens relevans och kvalitet främst uppnås genom ett beaktande av vilket

företag eller organisation som revideras och genom att stärka revisorns professionalitet, inte nödvändigtvis genom att utföra all revision genom samma typ av struktur.



ELINA MALMSTRÖM,
revisor Revideco AB, PhD i redovisning och revision.

ERIK EMILSSON,
auktoriserad revisor Revideco AB, styrelseledamot FAR.

Fotnoter

1) Se exempelvis SOU 2021:60, Förenklingar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen.

2) Malmström, E. (2021). An audit is an audit. Doktorsavhandling, Stockholm: Stockholms universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten, Företagsekonomiska institutionen.

3) I motsats till när professionen utövade tillsyn över sig själv.

4) Dowling, C., Knechel, W. R. och Moroney, R. (2018). Public oversight of audit firms: the slippery slope of enforcing regulation. *ABACUS*, 54, (3). 353-380.

5) Se exempelvis den långtgående debatten kring structure vs judgment inom revisionsforskningen.

6) Coetzee, C., Barac, K., och Seligmann, J. (2019). Institutional logics and sustainability of selected small and medium-sized audit firms. *South African Journal of accounting research*, 33, (3), 163-186. Durocher, S., Gendron, Y. och Picard, C. (2016). Waves of global standardization small practitioners' resilience and intra-professional fragmentation within the accounting profession. *Auditing: a journal of practice & theory*, 35, (1), 65-88.

7) Lokatt, C. (2018). Auditors' Constitution of Performance: a study on the duality of performance in the auditing profession. Doktorsavhandling, Stockholm: Stockholms universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten, Företagsekonomiska institutionen.

8) Lokatt, C. (2018). Auditors' Constitution of Performance: a study on the duality of performance in the auditing profession. Doktorsavhandling, Stockholm: Stockholms universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten, Företagsekonomiska institutionen. Malmström, E. (2021). An audit is an audit. Doktorsavhandling, Stockholm: Stockholms universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten, Företagsekonomiska institutionen.

9) Se exempelvis SOU 2021:60, Förenklingar för mikroföretag och modernisering av bokföringslagen.

10) Se <https://www.iaasb.org/consultations-projects/audits-less-complex-entities>

11) Carrington, T., Vad är revision? Balans nr 11 2009.

12) Carrington, T. och Catasús, B. (2007). Auditing stories about discomfort: becoming comfortable with comfort theory. *European Accounting Review*, 16, (1), 35-58. Power, M. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28, (4), 379-394.

13) Malmström, E. (2021). An audit is an audit. Doktorsavhandling, Stockholm: Stockholms universitet, Samhällsvetenskapliga fakulteten, Företagsekonomiska institutionen.

14) Catasús, B., Hellman, N. och Humphrey, C. (2013). Revisionens roll i bolagsstyrningen. SNS Förlag, first edition.