



Företagsekonomiska
Institutionen

FEK 591
VT 2005

”Det praktiska arbetet i mindre revisionsbyråer”

- i kontexten av ett eventuellt slopande av revisionsplikten -

Författare

Anna Forsén
Marcus Josefsson
Peter Kaiser

Handledare

Anne Loft
Claes Norberg

Sammanfattning

Uppsatsens titel: ”Det praktiska arbetet i mindre revisionsbyråer”

Seminariedatum: 2005-06-09

Ämne/kurs: FEK 591, Magisteruppsats i företagsekonomi, Fördjupningsinriktning: Redovisning 10 poäng.

Författare: Anna Forsén, Marcus Josefsson och Peter Kaiser

Handledare: Anne Loft och Claes Norberg

Fem nyckelord: Revisionsplikt, Revisionstjänsten, Fristående rådgivning, Oberoende, Mindre revisionsbyråer

Syfte: Uppsatsens syfte är att kartlägga och beskriva det *faktiska arbete* som revisorn från en mindre revisionsbyrå utför gentemot små aktiebolag. Detta innefattar att undersöka förhållandet mellan den lagstadgade revisionsverksamheten och övrig mot klienten riktad serviceverksamhet. Författarna ämnar även att, med hjälp av den insamlade empirin, reflektera över hur revisions- och rådgivningstjänsten kommer att se ut i framtiden. Vår förhoppning är att genomförd undersökning kan komma att utgöra ett bidrag i debatten kring ett eventuellt slopande av revisionsplikten för mindre aktiebolag.

Metod: Författarna har startat i den litterära referensramen för att med hjälp av denna försöka beskriva verkligheten. Vi har genomfört en kvalitativ undersökning med sex stycken semistrukturerade intervjuer. Uppsatsen byggs kring det empiriska material vi erhållit genom de genomförda intervjuerna. Därefter testas empirin mot ett antal formulerade hypoteser samt analyseras i förhållande till den beskrivna teorin. De hypoteser som framkastas, slutsatser som författarna drar samt den diskussion som föregår dem grundar sig i första hand på en resonemangsvaliditet.

Teoretiska perspektiv: Tjänsteutbud, Kärn- och kringtjänst, Kärnkompetens, Branschanalys, Generiska strategier, Branschutveckling

Empiri: Det empiriska materialet består av en kartläggning av revisorns arbetsuppgifter och ungefärlig tidsåtgång i den lagstadgade- och utvidgade revisorsrollen. Empirin beskriver bland annat de problem som respondenterna upplever i sin yrkesroll, vad respondenterna tror att deras klienter anser vara värdeskapande i revisionstjänsten, den historiska utvecklingen av tjänsteutbudet samt respondenternas syn på framtiden.

Slutsatser: Ensampraktiserande revisorer arbetar i högre utsträckning enbart med lagstadgad revision i jämförelse med byråer som har en eller flera anställda. På grund av de begränsningar som jävs- och oberoenderegleringen medför ligger de tjänster som i huvudsak erbjuds av mindre revisionsbyråer nära revisorns kärnkompetensområde. Den största bristen i dagens system är att lagstiftningen gällande revision inte är anpassad till de mindre aktiebolagen. Vid ett borttagande av revisionsplikten kommer de byråer som väljer att stanna kvar på marknaden att behöva ställa om sin tjänsteproduktion och det blir troligtvis svårare för ensampraktiserande revisorer att bibehålla sin lönsamhet.

Abstract

Title: "The practical work in a small Audit firm"

Seminar date: 2005-06-09

Course: FEK 591, Master thesis in business administration, Major: accounting, 10 Swedish credits (15 ECTS)

Authors: Anna Forsén, Marcus Josefsson och Peter Kaiser

Advisors: Anne Loft och Claes Norberg

Five key words: Statutory Audit, Audit, Consulting, Independence, Small Audit Firm

Purpose: The purpose of the thesis is to map and describe the *actual work* that the auditor from a smaller firm does for their small clients. This involves examining the relationship between the statutory audit and other services that are offered to the client. The authors also intend to, with help from the gathered empirical foundation, reflect about what the audit and the consulting services will look like in the future. We hope that our investigation of the actual work of the auditor will constitute as a contribution to the debate about the abolition of the statutory audit for small companies in Sweden.

Methodology: The study's starting point was in the literary frame of reference, which was used to try to describe the reality. We have executed a qualitative investigation with six semistructured interviews. Our study is built on the empirical foundation that was created from the interviews that were held. We have thereafter tested the empirical foundation against a set of formulated hypotheses which is followed by an analysis of the empirical foundation in a theoretical context. The foundation of our hypotheses, findings and discussion is first and foremost based on the validity in the line of reasoning.

Theoretical perspectives: Service Management, Core service, Core competence, Five Forces of Competition, Generic Strategies, Market Development

Empirical foundation: The empirical foundation contains a description of the legislated and non-legislated work of the auditor and the approximate time consumption of each task. Among other things the empirical foundation also describes the problems that the respondents are faced with in their profession, which services the respondents believe their clients are finding value creating, the historical development of the supplied services, and the respondents view on the future.

Conclusions: Sole practitioners work with statutory audit exclusively at a higher extent than audit firms with one or a few employees. The services that are supplied by the small audit firms are closely linked to the statutory audit because of the limitations that the legislation involves. When it comes to auditing the largest deficiency in the legal system today is that it is not suited for small companies. If the statutory audit were to be abolished the firms will have to change the way that they are producing their services. It is also very likely that it will be harder for the sole practitioners to sustain their profitability.

- Författarnas tack -

Författarna vill tacka sina handledare för den stora tillgänglighet, hjälp och det stöd som de har bidragit med under uppsatsprocessen. Vi vill även rikta ett särskilt tack till respondenterna vilka ställde upp med dyrbar tid under en hektisk period i revisionsbranschen.

Begrepp/definitioner

Slopande av revisionsplikten	När författarna i uppsatsen pratar om ett slopande av revisionsplikten pratar vi i samtliga fall om ett slopande av revisionsplikten för mindre aktiebolag.
Mindre aktiebolag:	Bolag definieras som små/mindre aktiebolag (mikroföretag) om de har en omsättning under 3 miljoner SEK. ¹
Mindre revisionsbyråer	Mindre revisionsbyråer har vi valt att definiera som byråer med färre än 10 anställda och en omsättning som understiger 6 miljoner SEK.

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer (heter numera bara ”FAR”)
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
RevL	Revisorslagen
RN	Revisorsnämnden
RS	Revisionsstandard i Sverige
SOU	Statens offentliga utredningar

¹ Norberg, Thorell, 2005

SRS Svenska Revisor Samfundet

ÅRL Årsredovisningslagen

Notsystem

Uppsatsens referenser presenteras löpande i enlighet med Chicagomanualen, metoden innebär att referensen placeras längst ner på varje sida med tillhörande numrering. Numreringen återfinns upphöjd i den löpande texten, om noten är placerad efter punkten i slutet av stycket fungerar referensen som källa för hela stycket. Återfinns noten istället innan punkten så gäller referensen enbart för den aktuella meningen. Återfinns ingen not i slutet av stycket gäller nästkommande not för hela avsnittet från den not som presenterades senast.²

² Backman, 1998

1	<u>INLEDNING</u>	10
1.1	PROBLEMFORMULERING OCH ÄMNESVAL	10
1.1.1	REVISORNS FAKTISKA ARBETE	10
1.1.2	REVISORNS PRAKTISKA ARBETE I FÖRHÅLLANDE TILL REVISIONSPLIK TEN	11
1.2	SYFTE	12
1.3	FRÅGESTÄLLNING	13
1.4	HYPOTESER	13
1.5	AVGRÄNSNINGAR	13
1.6	DISPOSITION	14
2	<u>METOD</u>	16
2.1	TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	16
2.2	ANGREPPSSÄTT	17
2.3	FORSKNINGSMETOD	18
2.3.1	INTERVJUUNDERLAG	19
2.3.2	DATAINSAMLING	19
2.3.3	DATABEARBETNING	20
2.3.4	LITTERATURSÖKNING	21
2.3.5	JURIDISK METOD	21
2.3.6	URVAL AV RESPONDENTER	21
2.4	VALIDITET	21
2.5	KÄLLKRITIK	22
3	<u>HISTORIK OCH BAKGRUND</u>	24
3.1	ETYMOLOGI OCH DEFINITION	24
3.2	VARFÖR BEHÖVS REVISION?	24
3.3	REVISIONENS UTVECKLING	25
3.3.1	STICKPROV	25
3.3.2	ANALYTISK REVISION	25
3.3.3	RISKMODELLEN	26
3.3.4	DET STRATEGISKA TILLVÄGAGÅNGSSÄTTET	26
3.4	DEN SVENSKA REVISIONENS HISTORIA	27
3.5	REVISIONSMARKNADEN IDAG	29
3.5.1	REVISIONSMARKNADENS AKTÖRER	29
3.5.2	REVISIONSMARKNADENS KUNDER	30
3.6	DEMOGRAFI	31
3.7	HYPOTESER	32
4	<u>TJÄNST & BRANSCH</u>	34

4.1	TJÄNSTEUTBUDET	34
4.2	KÄRN- OCH KRINGSERVICE	34
4.3	KÄRNKOMPETENS	34
4.4	BRANSCHANALYS	35
4.4.1	NYA AKTÖRER	35
4.4.2	KONKURRENS BLAND EXISTERANDE FÖRETAG	36
4.4.3	SUBSTITUT	36
4.4.4	KUNDER	36
4.4.5	LEVERANTÖRER	37
4.5	PORTERS GENERISKA STRATEGIER	37
4.6	BRANSCHUTVECKLING	37
5	REVISORNS VERKSAMHET OCH ROLLER	39
5.1	REVISIONSVERKSAMHETEN	39
5.2	LAGSTADGAD REVISION	40
5.2.1	LAGSTADGADE TILLÄGGSUPPDRAG	41
5.2.2	REVISIONSRÅDGIVNING	41
5.3	EJ LAGSTADGAD REVISION OCH RÅDGIVNING	42
5.4	RÄTTSLIGA STANDARDS FÖR REVISORNS BETEENDE	42
5.4.1	GOD REVISIONSSED	42
5.4.2	GOD REVISORSSSED	43
5.5	TYSTNADSPLIKT	43
5.6	REVISORNS OBEROENDE	44
5.6.1	ANALYSMODELLEN	45
5.6.2	KOMBIUPPDRAG	48
6	REVISORNS FRISTÅENDE TJÄNSTER	50
6.1	SKATT	51
6.2	IT- OCH REDOVISNINGSSYSTEM	51
6.3	JURIDIK	52
6.4	BUDGETERING OCH KALKYLERING	52
6.5	ADMINISTRATION	52
6.6	CORPORATE FINANCE	53
6.7	ÖVRIGA KONSULT- OCH RÅDGIVNINGSTJÄNSTER	53
7	DET PRAKTISKA ARBETET FÖR EN REVISOR I EN MINDRE REVISIONSBYRÅ	54
7.1	RESPONDENTERNA	54
7.1.1	FÖRETAG 1	54
7.1.2	FÖRETAG 2	58
7.1.3	FÖRETAG 3	61
7.1.4	FÖRETAG 4	63
7.1.5	FÖRETAG 5	66

7.1.6	FÖRETAG 6	68
7.2	DIAGRAM OCH TABELLER	72
8	<u>ANALYS</u>	76
8.1	HYPOTESER	76
8.1.1	“REVISORER ARBETAR I HÖG UTSTRÄCKNING MED KONSULTTJÄNSTER”	76
8.1.2	“REVISORNS KÄRNTJÄNST ÄR INTE VÄRDESKAPANDE FÖR DET LILLA AKTIEBOLAGET”	77
8.1.3	“LAGSTIFTNINGEN HÄMMAR REVISORERNAS KOMPETENSUTVECKLING GÄLLANDE TILLÄGGSTJÄNSTER”	78
8.2	BRANSCHUTVECKLING	80
8.3	GENERISKA STRATEGIER	82
8.4	PORTERS FEM KONKURRENSKRAFTER	83
8.4.1	NYA AKTÖRER	83
8.4.2	KONKURRENS BLAND EXISTERANDE FÖRETAG	83
8.4.3	SUBSTITUT	84
8.4.4	KUNDER	85
8.4.5	LEVERANTÖRER	85
9	<u>SLUTSATSER</u>	86
9.1	NUTID	86
9.1.1	FOKUSERING	86
9.1.2	LITET VÄRDE FÖR KUNDEN	87
9.2	KONSEKVENSER VID FÖRÄNDRING	88
9.3	FRAMTID	89
9.4	AVSLUTANDE KOMMENTARER	90
10	<u>FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING</u>	91
	<u>KÄLLFÖRTECKNING</u>	92
	<u>BILAGOR</u>	96

1 Inledning

I detta uppsatsens första kapitlet presenteras uppsatsens bakgrund och problemdiskussion, utmynnande i den frågeställning uppsatsen har för avsikt att behandla. Därefter beskrivs uppsatsens syfte, de hypoteser som kommer att presenteras samt gjorda avgränsningar. Avslutningsvis presenteras uppsatsens disposition.

1.1 Problemformulering och ämnesval

1.1.1 Revisorns faktiska arbete

Debatter rörande revision förs i dagsläget på flera plan, samhällsekonomiskt såväl som företagsekonomiskt, med bakgrund av bland annat Enron- och WorldCom skandalerna, vilket lett till ett ökat intresse för revisorn och dennes yrkesroll. Ett problem med den debatt som förs för närvarande är att den i allmänhet förs på väldigt hög nivå, ur ett makroperspektiv, litet eller inget intresse ägnas mikroperspektivet, exempelvis den enskilde revisorns faktiska arbetsuppgifter. Ett annat problem med debatten är att de stora börsbolagen och deras revisorer dominerar debatten totalt, vilket givetvis färgar av sig på branschen i dess helhet.

De större revisionsbyråerna har ofta tillgång till olika specialister inom t ex skatt eller företagsfinansiering. Beroende på vilken kompetens som kunderna behöver, sätts olika team av revisorer och specialister samman för att svara mot kundens behov. I en mindre revisionsbyrå finns varken sådana resurser eller specialistkompetens utan det blir ofta samma person som ställs till förfogande för alla olika behov. Om inte revisorn har den kompetens som krävs får denne söka efter expertis utanför den egna byrån.

Kunskapen om revisorns faktiska och praktiska arbetsuppgifter är enligt författarnas mening bristande, vilket är en av huvudanledningarna till vårt intresse för att försöka få en inblick i revisorsrollen mer praktiska, och kanske vardagliga aspekter. Det finns en viss grundläggande allmän kunskap om vad en revisor gör, men vad består revisorns arbete ute hos klienten egentligen av? Vi vet att revisorer på de stora byråerna vanligtvis arbetar i team, att de befinner sig i en kontext av intensiva, pågående samspel med olika medlemmar i teamen, deras byrå, klientens företag och inom yrket. Hur ser arbetet ut för en revisor på en mindre revisionsbyrå, där det varken finns olika revisionsteam eller några avdelningar med specialistkunskap? Kunskap om detta skulle enligt författarnas mening ha ett stort värde i sig, då det bland annat skulle kunna minska eventuellt rådande missuppfattningar om vad revisorns faktiska arbete består i, och hur dennes vardag ser ut. Vidare skulle kartläggningen med fördel kunna utgöra ett utmärkt underlag för de diskussioner och debatter som förs kring revisorn och dennes roll. Exempelvis den i skrivande stund fortfarande högaktuella

oberoendeproblematiken eller den nyligen återaktualiserade frågan om revisionsplikt för små- och medelstora bolag.

1.1.2 Revisorns praktiska arbete i förhållande till revisionsplikten

Plikten att revidera företags årsbokslut och granska förvaltningsberättelsen återfinns i artikel 51 i EG:s fjärde bolagsdirektiv. Det finns emellertid ett undantag i EG-rätten för medlemsländerna att undanta mindre företag från revisionsplikten om de inte överskrider mer än ett av följande gränsvärden: 50st anställda, omsättning på 7,3 miljoner euro och en balansomslutning på 3,65 miljoner euro. Bortsett från de nordiska länderna har samtliga länder som ingick i EU före utvidgningen 2004 valt att utnyttja undantaget.³

Den svenska revisionsplikten för mikro-, små- och medelstora bolag har ifrågasatts flera gånger sedan dess införande 1983, och ett flertal utredningar, uppsatser, artiklar och annan litteratur har behandlat ämnet, vilket nyligen har fått förnyad aktualitet i och med att debatten och diskussionen ännu en gång blossat upp. Även i England, där revisionsplikten för mindre bolag har avskaffats sedan en tid tillbaka, och Danmark pågår debatter kring revisionsplikten. Ett par av de mest uppmärksammade inläggen i debatten är Jill Collis studie angående revisionsplikten, där hon intervjuat ett stort antal företagsledningar i mindre företag för att ta reda på deras syn på undantaget från revisionsplikt och nyttan av revision, samt en dansk rapport om revisionsplikten i mindre bolag gjord av *Erhverv- og Selskabsstyrelsen*. Både dessa rapporter ställer sig i princip positiva till ett slopande av revisionsplikten.

Den svenska debatten om revisionspliktens vara eller icke-vara för små bolag förs i skrivande stund på många nivåer inom samhällsekonomin. Både det borgerliga blocket och Svenskt Näringsliv har på senare tid lagt fram förslag respektive argumenterat för ett slopande av revisionsplikten i de allra minsta bolagen, medan bland andra SRS ordföranden Martin Johansson argumenterar för revisionspliktens bevarande för alla aktiebolag. Förespråkarna nämner blanda andra Danmark och England som exempel för att ytterligare motivera sitt ställningstagande. De menar att där överstiger värdet av de besparingar som ett slopande av revisionsplikten skulle innebära nyttan av att ha kvar den. Motståndarna mot ett slopande talar däremot om problematiken med att mäta nyttan av en allmän revisionsplikt, medan besparingar som ett slopande eventuellt skulle kunna leda till enklare låter sig uppskattas. Revisionspliktens förespråkare menar att dagens revisionsplikt bland annat är brottsförebyggande och brottsbekämpande, att den leder till en högre tillförlitlighet på ekonomisk information och rapportering samt en förbättrad ekonomistyrning, även för de allra minsta bolagen. Nyttor som är svårkvantifierade men ändå anses mycket betydande av revisionspliktens förespråkare.

³ Balans, "Sällan revision av små företag i EU-länderna", nr 3 2005

Efter att ha följt debatten kring revisionsplikens vara, eller icke-vara har författarna intresserat sig för det faktum att mycket lite information finns att tillgå för hur själva arbetet med att revidera mindre bolag faktiskt ser ut. En inblick i det arbete som revisorn faktiskt utför gentemot de små bolagen skulle enligt författarnas mening kunna utgöra ett värdefullt inlägg i en pågående debatt, där det arbete som de facto debatteras i det närmaste behandlas axiomatiskt, en självklarhet som samtliga debattörer anses vara väl förtrogna med. Författarna är dock inte helt övertygade om att så är fallet och anser att ett kunskapsgap eventuellt kan föreligga. Författarna har trots omfattande litteratursökningar i princip inte funnit någon litteratur som empiriskt behandlar revisorns roll i praktiken, och det arbete denne utför gentemot små bolag. Den enda litteraturen vi har funnit, som mer allmänt beskriver revisorns arbete, är litteratur utgiven av olika intresseorganisationer som t ex FAR. Denna problematik har vidare identifierats av Thorell och Norberg i den utredning de företagit för svenskt näringslivs räkning vilket författarna anser utgöra ytterligare ett belegg för att detta område är dåligt beskrivet och utforskat inom svensk företagsekonomisk forskning.

För att på ett meningsfullt sätt kunna diskutera vilka konsekvenser ett slopande av revisionsplikten för de allra minsta aktiebolagen kan komma att få bör man enligt författarnas mening även ha själva revisionsarbetet som utgångspunkt, ett arbete som idag får anses dåligt beskrivet. Som författare av en uppsats på magisternivå är det givetvis mycket svårt, för att inte säga omöjligt, att på ett uttömmande sätt beskriva och kartlägga revisorns praktiska arbete gentemot små bolag. Syftet är snarare att skapa ett underlag för debatt, analys, diskussion och vidare studier inte bara avseende revisionsplikten utan även hur revisorns yrkesroll har utvecklats, och hur den kan tänkas komma att utvecklas i framtiden.

1.2 Syfte

Uppsatsens syfte är att kartlägga och beskriva det *faktiska arbete* som revisorer på mindre revisionsbyråer utför gentemot sina klienter. Detta innefattar att undersöka förhållandet mellan den lagstadgade revisionsverksamheten och övrig mot klienten riktad serviceverksamhet.

Författarna ämnar även att, med hjälp av den insamlade empirin, reflektera över hur revisions- och rådgivningstjänsten kommer att se ut i framtiden. Hur påverkas de mindre revisionsbyråerna av den regleringsmässiga utvecklingen och av utvecklingen i branschen? Vår förhoppning är att genomförd undersökning kan komma att utgöra ett bidrag i debatten kring ett eventuellt slopande av revisionsplikten för mindre aktiebolag.

1.3 Frågeställning

Med utgångspunkt i uppsatsens syfte ställs två undersökningsfrågor vilka författarna avser besvara:

- Vilka tjänster utgörs revisorns arbete av?
- Hur stor andel av revisorns arbete utgörs av lagstadgad revisionsverksamhet kontra övrig serviceverksamhet?

1.4 Hypoteser

Författarna har även valt att ta fram ett antal hypoteser med avsikten att testa dessa mot insamlat empiriskt material.

- Revisorer arbetar i stor utsträckning med konsulttjänster.
- Revisorns kärntjänst är inte värdeskapande för det lilla aktiebolaget.
- Lagstiftningen hämmar revisorernas kompetensutveckling gällande tilläggstjänster.

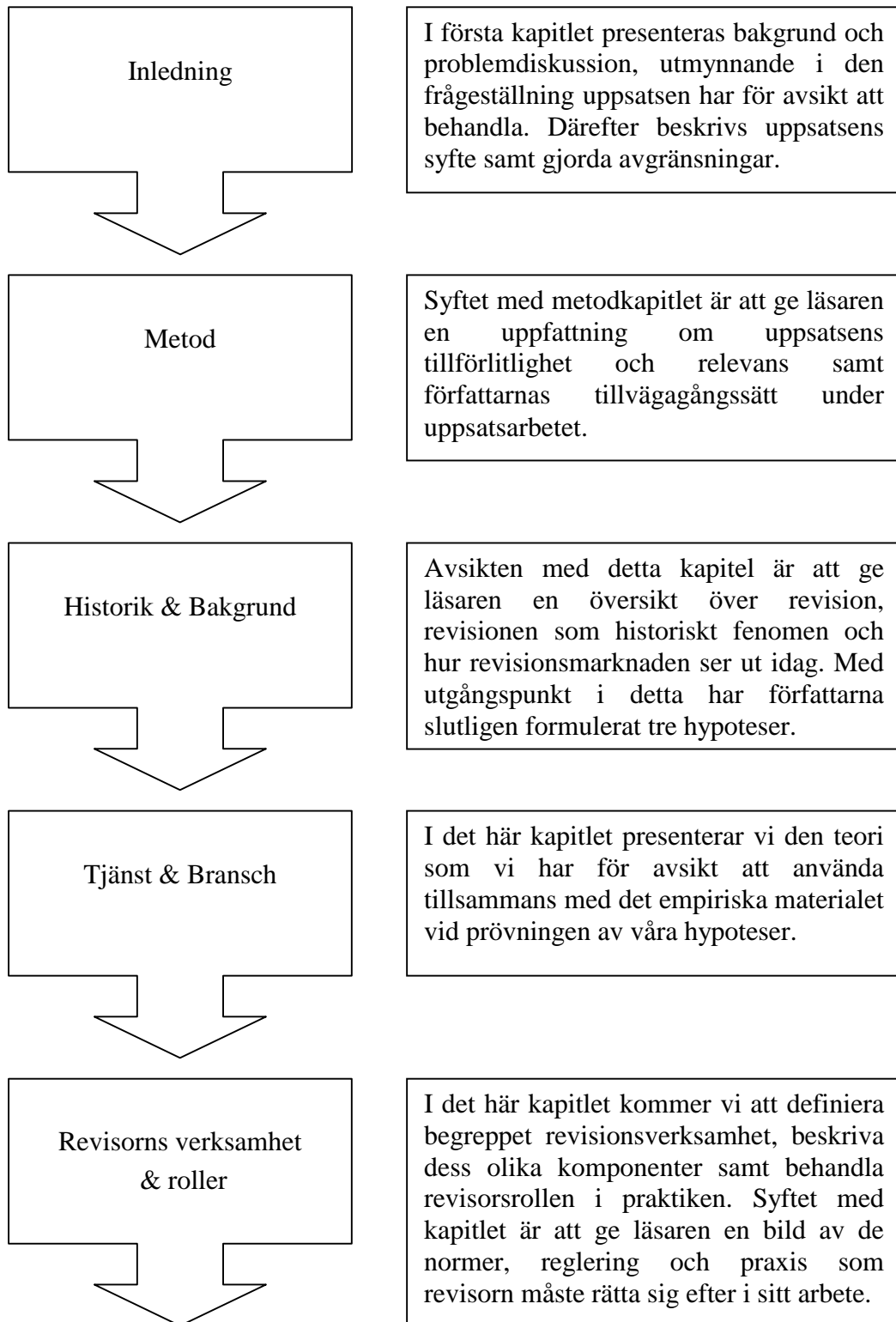
1.5 Avgränsningar

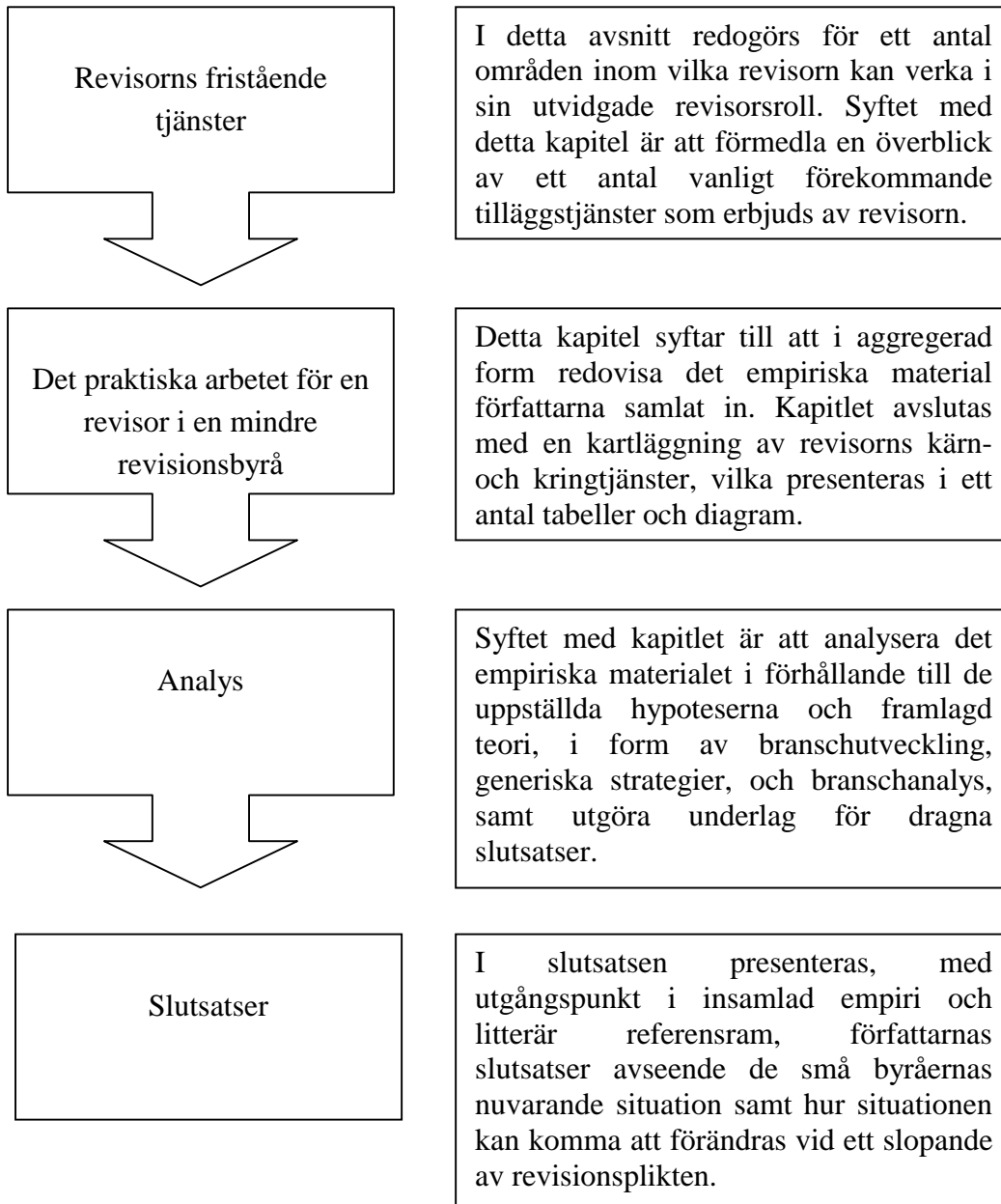
Som tidigare nämnts så har stor fokus, i den existerande litteraturen, lagts på de stora aktörerna i revisionsbranschen. Vi har därför valt att avgränsa vår empiriska studie till att endast intervjua ett antal av de mindre revisionsbyråerna bestående av en, eller ett fåtal kvalificerade revisorer och eventuellt ett par anställda.

Vi har inte heller någon avsikt att undersöka frågan ur ett internationellt perspektiv. Då en sådan infallsvinkel skulle vara för omfattande i förhållande till uppsatsens tidsbegränsning.

Vad gäller revisionsplikten har vi valt att endast ge en övergripande beskrivning av den pågående debatten och kort förklara hur lagstiftningen ser ut. Vårt mål med uppsatsen är inte att svara på huruvida revisionsplikten skall slopas eller inte utan endas att belysa frågan ur de mindre revisionsbyråernas synvinkel. Vi anser därför inte att en fördjupad redogörelse för övriga intressenters perspektiv eller de för och nackdelar som har identifierats är nödvändig. Vi har inte heller valt att gå för djupt in på frågor som oberoendeproblematiken, revisorsjäv eller kombiuppdrag, utan att endast beröra dessa frågor i den mån de är intressanta för uppsatsens syfte och frågeställningar.

1.6 Disposition





2 Metod

I detta kapitel beskrivs och motiveras användandet av de undersökningsmetoder som författarna använt sig av, samt på vilket sätt författarna har gått tillväga för att ge ett vetenskapligt svar på uppsatsens frågeställning. Syftet med metodkapitlet är att ge läsaren en uppfattning om uppsatsens tillförlitlighet och relevans samt författarnas tillvägagångssätt under uppsatsarbetet. Kapitlet delas in i fem avsnitt: tillvägagångssätt, angreppssätt, forskningsmetod, validitet samt källkritik. Det existerar inga vattentäta skott mellan avsnitten, varför vissa teman återkommer i flera avsnitt.

2.1 Tillvägagångssätt

Tillvägagångssättet vid författandet av föreliggande uppsats representeras i nedanstående steg. Dessa steg bör inte ses som sekventiella och från varandra avskilda utan snarare som delar i en iterativ process:

- *Ämnesval*
Författarna enas om att intressera sig för revisionsplikten i små bolag. Flera angreppssätt, aspekter och facetter av temat diskuteras.
- *Problemformulering och fokus*
Författarna enas efter vidlyftiga diskussioner, såväl internt som med handledare om att kartlägga det arbete som bedrivs av revisorer i mycket små revisionsbyråer. Huvudsyftet med kartläggningen är att använda denna som underlag och utgångspunkt för en diskussion avseende revisionsplikten och de berörda partnernas framtid.
- *Planering med avsikt på metod för att uppfylla uppsatsens syfte och svara på dess frågeställning*
Författarna tar ställning till vilka metoder som bör användas för att säkerställa att uppsatsen i största möjliga mån skall svara mot uppställda krav på validitet och reliabilitet.
- *Sökande efter och sammanställning av relevant litterär referensram*
Författarna genomför litteraturstudie med avsikt att skapa förståelse för det valda ämnet och dess inneboende problematik. Här har författarna sammanställt litteratur vilken rör såväl revisorns praktiska arbete, regelverket som omgärdar revisorn samt information om den pågående debatten kring revisionsplikten framtid.
- *Sökande efter och sammanställning av bakgrund fakta*
En sammanställning av relevant bakgrundsinformation avseende revisorns roll görs med avsikten att fördjupa de egna kunskaperna på området samt att sammanställa ett avsnitt där läsaren introduceras för ämnet och dess bakgrund. Här återfinns såväl

redogörelser för professionens huvudsakliga verksamhetsfält, de tjänster som erbjuds samt det regelverk revisorn och den lagstadgade revisionen omges av.

- *Utformning av intervjumall*
En mall för intervjuer skapas med utgångspunkt i den litterära referensramen, framtagen bakgrundsfakta och uppsatsens frågeställning.
- *Urval av respondenter*
Respondenter för genomförandet av intervjuer väljs ut. Efter samtal med handledare tas beslutet att välja ut totalt sex respondenter. Samtliga respondenter skall vara kvalificerade revisorer, tre av respondenterna skall utgöras av revisorer vilka arbetar helt ensamma utan assistent, i så kallade enmansbyråer. Respondentgruppens andra hälft skall utgöras av revisorer vilka har någon eller några assistenter anställda.
- *Genomförande och uppföljning av intervjuer*
Intervjuer genomförs, material transkriberas och kodas med avsikten att presenteras i uppsatsens empirikapitel.
- *Analys av intervjuer med utgångspunkt i den litterära referensramen*
Författarna analyserar och för en diskussion kring insamlad empirisk data med utgångspunkt i uppsatsens syfte, dess frågeställning, litterära referensram och framtagen bakgrundsfakta.
- *Uppsummering av analysen i en slutsats*
Uppsatsens diskussionskapitel sammanfattas, uppsummeras och konkretiseras.

2.2 Angreppssätt

Det finns ett flertal möjligheter att relatera teori och empiri till varandra inom vetenskapen. Generellt går det att urskilja två tillvägagångssätt: *induktion* och *deduktion*, vilka i viss utsträckning utgör varandras motpoler.⁴ Det finns avslutningsvis en tredje ansats som kallas *abduktion*, vilken bäst beskrivs som en kombination av de induktiva och deduktiva angreppssätten.⁵ Inom det abduktiva synsättet utgår undersökningen från verklighet och empiriska data för att i nästa skede ta hjälp av befintlig teori för att analysera, förstå och finna mönster i verkligheten.⁶

I uppsatsarbetet har författarna använt sig av en deduktiv ansats; initialt ställs en forskningsfråga utifrån vilken uppsatsens syfte formuleras. Nästa steg har varit att konstruera verktyg för att beskriva och identifiera de fenomen som författarna i syftet säger sig vara intresserade av att studera. Dessa verktyg har konstruerats med utgångspunkt i en litterär referensram. Författarna har således tagit avstamp i den litterära referensramen bland annat för att med hjälp av denna försöka beskriva verkligheten. Författarna kommer slutligen i

⁴ Andersen, 1998

⁵ Patel, Davidson, 2003

⁶ Saunders, 2002

uppsatsens diskussions- och analyskapitel gå tillbaka till den litterära referensramen för att diskutera hur denna förhåller sig till insamlat empiriskt material vilket innebär att metoden även uppvisar klart abduktiva inslag.⁷

Den största nackdelen med ett deduktivt angreppssätt är att vi som forskare riskerar att begränsas av vår fasta förståelseram. Om de teorier och den litteratur som används är bristfälliga i sin konstruktion eller olämpliga för studerandet av det valda ämnet kommer undersökningens kvalitet att bli lidande, oavsett om de empiriska undersökningarna är kompent genomförda. Detta har i viss mån utgjort ett problem vid uppsatsarbetet då det i viss utsträckning saknats litteratur som behandlar de allra minsta revisionsbyråernas arbete, samt att det material som finns att tillgå ofta utgörs av politiserade partsinlagor i debatten eller utgörs av litteratur från 70- och 80-talen vars relevans kan ifrågasättas. Författarna har försökt att förhålla sig till denna problematik genom att läsa in sig på den litteratur som ändå stått till buds samt hela tiden söka efter ny litteratur under uppsatsarbetet. Litteratursökandet har dock visat sig fruktbart och författarna anser att bristen på litteratur har avhjälpes genom extensivt litteratursökande.

Under uppsatsarbetet har vi varit tvungna att till viss del göra avkall på vår objektivitet, vilket faller sig tämligen naturligt då utgångspunkten tas i en litterär referensram innehållande redan konstruerade teorier. Detta har fått till följd att vi eventuellt närmast oss forskningsobjektet med *förutfattade meningar*, vilka har sitt ursprung i författarnas på förhand konstruerade referensram. Det är dock svårt, för att inte säga omöjligt att på den nivå vi befinner oss, och inom uppställda ramar för magisteruppsatsens omfattning, använda sig av en induktiv metod för att skapa en egen litterär referensram oberoende av tidigare forskning på området.⁸

2.3 Forskningsmetod

Ett av huvudsyften med föreliggande uppsats är att beskriva revisorns aktiviteter och vad dennes arbete består i, vilket vid en första anblick torde vara att beteckna som ett kvantitativt syfte då det i princip handlar om att kvantifiera revisorns arbete, det vill säga hur stor tidsåtgången är vid olika aktiviteter. Situationen kompliceras dock av att många revisorer har ett ekonomiskt egenintresse i revisionspliktens framtid samt att revisorns verksamheter och tjänster omgärdas av ett visst mått av sekretess. En kombination vilken enligt författarna gör det problematiskt att bedriva storskaliga kvantitativa studier då validiteten och reliabiliteten lätt skulle bli lidande i händelse av att man enbart skulle förlita sig på enkäter för datainsamling.⁹

⁷ Jacobsen, 2002

⁸ Andersen, 1998

⁹ Holme, Solvang, 1998

Den kvantitativa ansatsen till skillnad från den kvalitativa är mer inriktad på att beskriva, förklara och fokusera på det genomsnittliga, objektiva och allmängiltiga. Angreppssättet används ofta vid olika sorters undersökningar där tanken är att kvantifiera för att på så sätt få fram ett mer generaliserbart underlag.¹⁰ Att kartlägga de tjänster som erbjuds och det arbete som utförs av de mindre revisionsbyråerna gentemot företrädesvis mindre klienter på ett sådant sätt skulle givetvis vara mycket värdefullt; författarna anser dock inte att det finns någon möjlighet att göra med ledning av det ovan sagda. Istället byggs uppsatsen kring ett empiriskt material som härstammar från ett begränsat urval respondenter. Detta innebär att det för författarna är väldigt svårt att få fram något genomsnittligt, och i någon vidare mening generaliserbart resultat, på grund av det begränsade empiriska underlaget. Uppsatsens relevans ligger snarare i möjligheten att formulera en välgrundad hypotes än en vattentät teori kring hur arbetets bedrivs och vilka tjänster som erbjuds, med utgångspunkt i ett relativt litet empiriskt material. Formulerade hypoteser kan förhoppningsvis utgöra ett intressant diskussionsunderlag och ett inlägg i debatten kring revisionsplikens framtid.

Vidare anser författarna att en omfattande kvantitativ studie helt enkelt inte ryms inom magisteruppsatsens ramar, på grund av dess omfattning och det faktum att den skall färdigställas under tio veckor. En sådan studie skulle dock vara möjlig, och i allra högst grad intressant, att företa inom ramarna för en doktors- eller licentiatavhandling, med utgångspunkt i föreliggande uppsats.

2.3.1 Intervjuunderlag

Det underlag vilket författarna använt sig av vid genomförandet av intervjuundersökningar, är semistrukturerat och diskussionsartat till sin natur; respondenterna har beretts möjlighet att svara på ställda frågor så brett och djupt som de ansett sig behöva för att besvara författarnas frågor.¹¹ Det semistrukturerade intervjuunderlaget har kompletterats med ett intervjuunderlag vilket är mer kvantifierande till sin natur och har för avsikt att kartlägga respondentens yrkesaktiviteter och hur stor tidsåtgången är för respektive aktivitet. Förhoppningen är från författarnas sida att dessa två intervjuunderlag skall komplettera varandra och ge en mer heltäckande bild av respondentens aktiviteter samt dess relation till revisionsplikten jämfört med om endast en typ av intervjuunderlag skulle användas. Intervjumallen är framtagen i samråd med handledarna och har i viss mån hämtat idéer och inspiration av en liknande undersökning utförd av Jägerhorn 1981¹².

2.3.2 Datainsamling

Våra sekundärdata består av facklitteratur, artiklar och tidigare forskning genomförd inom forskningsområdet. Litteratursökningen är till största delen gjord med hjälp av Lunds

¹⁰ Lundquist, 1993

¹¹ Holme, Solvang, 1998

¹² Jägerhorn, 1981

Universitets datanät, exempel på nyckelord som använts vid informationssökningen är revisionsplikt, revision, rådgivning och revisionsverksamhet.¹³

Primärdata samlas däremot in av forskaren själv.¹⁴ Då författarna i viss utsträckning saknat empirisk data avseende exakt de fenomen vi önskar beskriva, det vill säga hur revisorns arbete ser ut gentemot små- och mikrobolag har författarna ansett det värdefullt att samla in primärdata i form av intervjuer.

Syftet med utförda intervjuer har varit att skapa en insikt i respondentens perspektiv, för att därigenom få förståelse för hur hon eller han beskriver och resonerar kring det bedrivna arbetet och inte bara vad själva arbetet utgörs av. Författarna har i uppsatsarbetet haft mycket begränsade möjligheter att observera respondenternas faktiska handlingar och beteende, det vill säga hur arbetet i praktiken bedrivs. Författarna har heller ingen möjlighet att tillägna sig kunskap om respondenternas känslor, emotioner och på vilket sätt de tolkar sin omvärld, vilket kan ha vittgående påverkan på data som insamlats. Möjligheterna att minimera subjektiviteten hos respondenterna är dock långt större vid en intervju än vid en enkätundersökning. Forskaren har vid intervjutillfället en möjlighet att be om motiveranden och klargöranden i form av följdfrågor samt göra en bättre bedömning av respondentens bakomliggande motiv.¹⁵

Ett alternativt tillvägagångssätt, vilket författarna emellertid valt att inte använda sig av är enligt ovan enkäter. fördelarna med enkäter är att de är billiga för forskaren och tidsbesparande för respondenterna, forskaren har vidare möjlighet att nå fler respondenter och förekomsten av intervjuareffekter uteblir. Nackdelarna med enkäter är risken för bortfall, att det är tidskrävande för intervjuaren och att möjligheterna till följdfrågor är begränsade.¹⁶ Vid författandet av denna uppsats har respondenternas resonemang varit av stort intresse för författarna på grund av ämnets politiska laddning och relativt komplexa natur, och valet blev därför intervjuer.

2.3.3 Databearbetning

Genomförda intervjuer har resulterat i ett antal ljudupptagningar. Dessa ljudupptagningar utgör så kallad *rådata*, det vill säga data som varken är manipulerad eller bearbetad av forskaren. I och med att de intervjuer som genomförts har varit semistrukturerade till sin natur måste insamlad rådata genomgå en tolknings- och kodningsprocess för att kunna presenteras som *empirisk data*. Denna metamorfos påbörjades när författarna transkriberat intervjuerna. Därefter påbörjades en kodningsprocess, som inneburit att författarna har strukturerat upp och bearbetat transkriberingarna utifrån den tidigare konstruerade intervjumallen. De kodade transkriberingarna har sedan aggregerats med avsikten att öka deras läsvärde.

¹³ Andersen, 1998

¹⁴ Ibid.

¹⁵ Merriam, Sharan, 1994

¹⁶ Dahlström, 2000

Det är dessa aggregerade transkriberingar som utgör uppsatsens empiriska data. Bearbetningen av empirisk data har gjorts i enlighet med de rekommendationer och anvisningar som återfunnits i metodlitteraturen. Författarnas intention har varit att i så liten utsträckning som möjligt förändra innehållet vid såväl transkriberings- som aggregeringsarbetet, och snarare att kodifiera och strukturera för att underlätta analys av insamlad data. Avsikten med denna försiktighet att undvika förlust av betydelsefull information i så hög utsträckning som möjligt, vilket annars lätt kan inträffa när intervjuer varken spelas in eller transkriberas.¹⁷

2.3.4 Litteratursökning

Det finns tre grundläggande tillvägagångssätt för litteratursökning: fråga andra, läsa tryckta källor och söka litteratur med hjälp av bibliografiska sökredskap.¹⁸ Den största delen av den litteratur författarna använt sig av i uppsatsarbetet har påträffats i källförteckningar från vetenskapliga artiklar, uppsatser och på webbplatser, samt genom användandet av bibliografiska sökverktyg. Författarna har utöver det fått muntliga rekommendationer från bland andra handledare avseende relevant litteratur, samt i viss utsträckning använt sig av litteratur författarna kommit i kontakt med tidigare under studietiden.

2.3.5 Juridisk metod

I de fall lagtext eller andra rättskällor fungerat som underlag i uppsatsen har författarna använt sig av traditionell juridisk metod.

2.3.6 Urval av respondenter

Författarna har efter vidlyftiga diskussioner med handledare valt att rikta intervjuerna till sex kvalificerade revisorer, anställda på eller ägare av mindre revisionsbyråer. Tre av dessa utgörs av revisorer vilka arbetar helt ensamma utan några anställda. Övriga tre respondenter utgörs av respondenter som inte arbetar helt själva utan tillsammans med någon eller ett fåtal assistenter. Skälet till detta är att författarna misstänkt att det kan finnas skillnader i hur arbetet bedrivs bland revisorer som arbetar helt på egen hand och revisorer som har anställda assistenter, sekreterare och dylikt, bland annat på grund av föreliggande oberoenderegler.

2.4 Validitet

Författarna har lagt ner stor möda på att försöka presentera ett relevant och giltigt arbete, då de är väl medvetna om vikten av att undersökningen skall karakteriseras av hög validitet. Insamlad empirisk data och teoretiska begrepp skall vara relevanta med hänsyn tagen till

¹⁷ Andersen, 1998

¹⁸ Ibid.

uppsatsens frågeställning, vilket är särskilt viktigt vid bedrivandet av kvalitativ forskning.¹⁹ Författarna har vid granskandet av källor i form av artiklar, litteratur, uppsatser, Internetbaserade källor och vid genomförandet av intervjuer försökt att i möjligaste mån inta ett kritiskt förhållningssätt, med medvetenhet om att källor ofta framställs partiskt, särskilt inom det i hög utsträckning politiserade ämnet revision.

Uppsatsens existensberättigande grundar sig i första hand i ämnets inneboende aktualitet och relevans, samt det faktum att det existerar mycket lite material som beskriver och kvantifierar de små revisionsbyråernas arbete gentemot klienter och i vad detta arbete egentligen består, samt den inbördes relationen mellan arbetets olika beståndsdelar.

De hypoteser som framkastas, slutsatser som författarna drar samt den diskussion som föregår dem grundar sig i första hand på en resonemangsvaliditet, det vill säga att kausala samband identifieras utan att de vilar på en stabil empirisk grund. Resonemang och slutsatser baseras istället på det sunda förnuftet vilket stöds och inspireras av empirisk data. Inom samhällsvetenskaperna tvingas forskaren ofta falla tillbaka på resonemangsvaliditet då en objektiv bedömning i många fall inte låter sig göras. En av anledningarna till detta är svårigheten att identifiera beroende och oberoende variabler, och hur sambanden dem emellan ser ut. Kvaliteten på förd resonemangsvaliditet kan inte bedömas objektivt utan författarna måste istället låta den oberoende läsaren bedöma huruvida de resonemang och tankekedjor som författaren försöker förmedla är trovärdiga eller inte.²⁰ Huvudanledningen till att en statistiskt validitet har varit svår att uppnå inom ramarna för uppsatsen är de undersökningstekniska svårigheter som undersökningen varit behäftad med, att det krävts både djup och bredd i undersökningen. I och med att krav på djup i det empiriska materialet har ställts av såväl författare, som handledare var en kompromiss tvungen att komma till stånd avseende antal respondenter, och uppsatsen statistiska validitet har således blivit lidande för att någon undersökning alls skulle vara möjlig att företa inom ramarna för arbetet med magisteruppsatsen.

2.5 Källkritik

Vid intervjuerna har vi ställts inför problemet att respondenten skapar en intervju effekt genom att svara på det sätt som han tror att vi förväntar oss, eller på ett sätt där respondenten framstår i bättre dager. I den här uppsatsen torde risken ligga i att respondenterna friserar sina svar utifrån ett egenintresse av revisionspliktens bevarande. Författarna har dock inte fått intrycket av att så har skett under intervjuerna, vilket i stor utsträckning bekräftats av de resultat som intervjuerna givit upphov till. Respondenterna är vidare anonyma för läsaren, vilket varit helt nödvändigt med tanke på revisorns känsliga position och dennes tystnadsplikt.

¹⁹ Dahlström, 2000

²⁰ Andersen, 1998

Respondenternas anonymitet torde även minska intervjuareffekten, då respondenterna är medvetna om att deras svar på intervjufrågorna behandlas konfidentiellt och anonymt och förhoppningsvis inte kommer att känna sig obekväma vid diskussion kring kontroversiella teman.

Författarna har vidare försökt undvika en omvänd intervjuareffekt genom att utforma intervjuerna så standardiserat som möjlig samt att i görligaste mån förhålla sig neutrala till respondenterna och deras intervjusvar.²¹

På grund av det låga antalet respondenter i författarnas urval, kommer uppsatsen inte att uppnå samma validitet som med ett större och bredare urval. Ett sätt att höja validiteten på empirin vore att öka antalet respondenter och undersökningsenheter, samt användandet av en kompletterande insamlingsmetod som t ex enkäter.²² En sådan utökning anses emellertid inte möjlig med hänsyn tagen till uppsatsens omfång.

För att uppnå tillförlitlighet och god reliabilitet i uppsatsen har vi använt oss av samma intervjumall vid samtliga intervjuer, för att på detta sätt försäkrat oss mot att undersökningen blir beroende av författarnas referensram. Reliabiliteten bestäms av hur mätningen utförts, vilket innebär att en god reliabilitet kräver att intervjuerna ger tillförlitliga och stabila utslag. Med tillförlitlighet och stabila utslag menas att det skall vara möjligt för andra forskare att gå in och utföra samma mätningar och få samma resultat vid användandet av ett liknande angreppssätt²³, vilket möjliggörs av en reproduktion av intervjumallen.

²¹ Patel, Davidson, 2003

²² Andersen, 1998

²³ Eriksson, Wiedersheim, 1991

3 Historik och bakgrund

Avsikten med detta kapitel är att ge läsaren en översikt över revision, revisionen som historiskt fenomen och hur revisionsmarknaden ser ut idag. I kapitlets första två avsnitt beskrivs revisionens syfte och etymologi. Sedan följer en exposé över revisionens internationella utveckling samt en genomgång av revisionens och revisorsyrkets historia, utveckling och bakgrund i Sverige. Därefter beskrivs dagens revisionsmarknad med dess aktörer, kunder och demografi. Med utgångspunkt i det som skildrats har författarna slutligen formulerat tre hypoteser.

3.1 Etymologi och definition

Ordet revision härstammar från det latinska ordet *revidere* som betyder att se tillbaka. I FARs revisionsbok kan utläsas följande definition: ”Revision är att kritiskt granska, bedöma och uttala sig om redovisning och förvaltning.” Syftet med revisionen definieras i aktiebolagslagen (ABL) 10:3 som säger att revisorn i den omfattning god revisionsred bjuder skall kontrollera bolagets årsredovisning, bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning. Revisionen syftar sammanfattningsvis till att ge ökad trovärdighet till extern finansiell rapportering.

3.2 Varför behövs revision?

Orsaken till revisionens uppkomst var främst ett resultat av ägarnas behov av kontroll över företagsledningens förvaltning av bolagets verksamhet.²⁴ Idag görs emellertid revisionen inte bara i ägarnas intresse utan har även till uppgift att säkerställa att det reviderade företaget iakttar de regler, t ex ABL och bolagsordningen, som har till syfte att skydda bolagets borgenärer, anställda, allmänheten, enskilda aktieägare samt stat och kommun.²⁵

I aktiebolag där varken ägare, styrelse eller VD är ansvariga för bolagets skulder, är det viktigt att bolagets resultat och ekonomiska ställning redovisas för omvärlden på ett korrekt sätt. Kreditgivare, statliga myndigheter, leverantörer och andra intressenter måste kunna lita på den ekonomiska information som bolaget lämnar, vilket leder till högt ställda krav på bolagets ekonomiska rapportering. För att säkerställa tillförlitligheten och trovärdigheten kontrolleras

²⁴ Moberg K, 2003

²⁵ SOU 1999:43

den lämnade informationen av en revisor. Denna trovärdighet anses är viktig för att näringslivet skall fungera på ett effektivt sätt.²⁶

3.3 Revisionens utveckling

Revisionen har aldrig varit ett statistiskt fenomen utan snarare befunnit sig i en konstant förändringsprocess genom historien. Från början handlade revisionen om att inspektera och verifiera kvitton på kontanta betalningar, för att sedan gå över till att vara mindre detaljerad och mer översiktlig med fokus på system snarare än enskilda transaktionen.²⁷

3.3.1 Stickprov

Den detaljerade granskningen blev snabbt mindre väsentlig och ett stickprov var istället mer adekvat i takt med att den reviderade organisationens verksamhet växte, och ett stort antal liknande noteringar uppstod. Stickprovet gjordes inte slumpmässigt utan togs fram på ett vetenskapligt sätt.²⁸ Med anledning av detta baserades revisionen på utvalda prover istället för att undersöka hela populationen. Tillvägagångssättet legitimerades genom den vetenskapliga statistiska retoriken.²⁹ I de fall där det fanns ett internt kontrollsystem kunde den detaljerade revisionen bytas ut mot revision av balansräkningen, vilken idag benämns analytisk granskning³⁰. Runt mitten av 1930-talet fick revisionen genom statistiskt urval sitt genombrott i USA för att sakta sprida sig till resten av världen.

3.3.2 Analytisk revision

Under mitten av 1960-talet blev det statistiska urvalet emellertid utbytt mot den analytiska revisionen. Revision var inte längre baserad på inspektion och verifikation av kvitton utan bestod till största delen av att undersöka och utvärdera interna kontrollsystem. Kvitton och andra typer av verifikat undersöktes emellertid fortfarande i viss utsträckning för att stödja funktionaliteten i systemet. Det nya angreppssättet spreds relativt fort runt om i världen, delvis på grund av den initiala spridningen av internationella revisionsbyråer och global spridning av ämnesrelevant litteratur.³¹

²⁶ Moberg K, 2003

²⁷ Montgomery 1922 i Jeppesen, 1998

²⁸ Dicksee 1933:47-9 i Jeppesen, 1998

²⁹ Power 1992 i Jeppesen, 1998

³⁰ Montgomery 1922 i Jeppesen, 1998

³¹ Jeppesen, 1998

3.3.3 Riskmodellen

Under första halvan av 1980-talet kompletterade de stora revisionsbyråerna den analytiska revisionen med ett angreppssätt inriktat på risk. Med hjälp av de globala fusioner som inträffade i slutet av 1980-talet spreds riskmodellen snabbt runt om i världen. Revisionen baserades emellertid fortfarande på utvärderingen av interna kontrollsystem och därmed skedde även en viss kontroll av verifikat i form av kvitton, kontrakt, patent, fakturor och liknande. Riskmodellen fokuserade på revisionen i förhållande till en bedömning av väsentlighet och risk. Därmed reducerades revisionens omfattning drastiskt på vissa områden av revisionen, när inneboende risk för materiella fel bedömdes som låg och där kontrollrisken var låg, kunde områden helt förbigås.³²

3.3.4 Det strategiska tillvägagångssättet

Till följd av den stora priskonkurrensen i slutet av 1980-talet utvecklades något som kan ses som ett fjärde tillvägagångssätt för revision³³, det strategiska tillvägagångssättet. Det strategiska tillvägagångssättet håller formellt fortfarande fast vid riskmodellen, men skiftar tyngdpunkt från minimering av upptäcktsrisken till minimering av den inneboende risken och kontrollrisken. Om ledningen är medveten om den inneboende risken, och har kontroller för att hantera den, reduceras eller försvinner behovet av att kontrollera upptäcktsrisken genom revision.³⁴

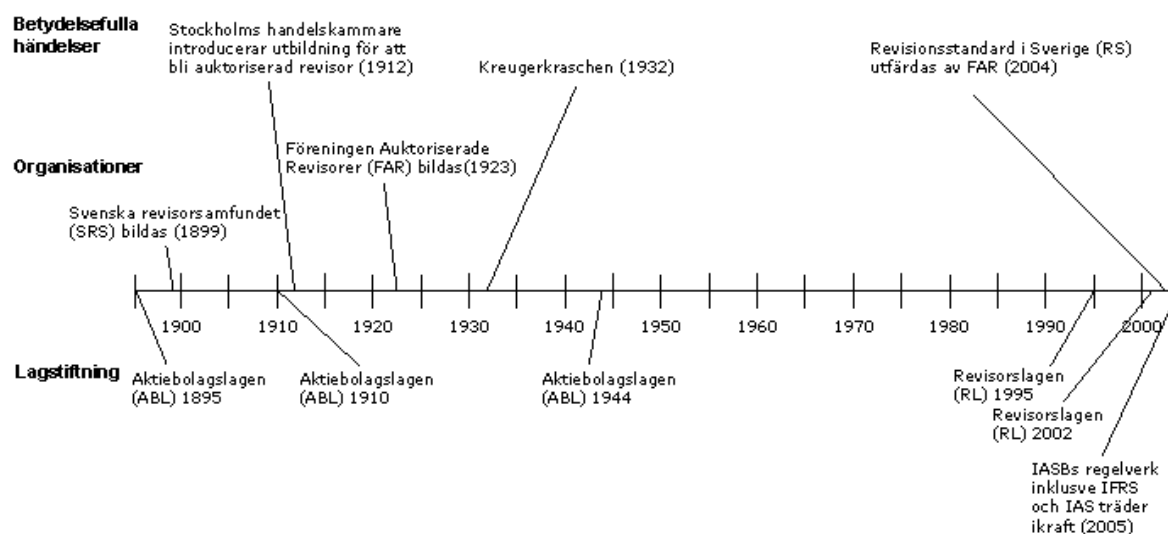
³² Jeppesen, 1998

³³ Davis 1995 i Jeppesen, 1998

³⁴ Jeppesen, 1998

3.4 Den svenska revisionens historia

Avsikten med nedanstående, egenhändigt konstruerade, tidslinje är att för läsaren åskådliggöra ett antal viktiga händelser i modern svensk revisionshistoria. Händelserna är indelade i tre grupper, organisationer, lagstiftning och betydelsefulla händelser vilka redovisas på respektive nivå i nedanstående modell. De händelser som återfinns i tidslinjen beskrivs i efterföljande text.



Figur 3.1

Den svenska revisionen har sitt ursprung i att handelsbolag vilka etablerades under 1600-talet. I Tjärhandelskompaniet revisionsberättelse från 1652 går att finna följande lydelse ”*befriande från allt åtal och klander*” från participanterna till förmån för ”*directorerne med dem som wederbör*” vilket torde utgöra en av de första dokumenterade revisionerna i svensk redovisningshistoria. Under 1700-talet började termer som ”*räkenskaper och förvaltning*” eller ”*styrelsens förvaltning och bolagets räkenskaper*” dyka upp. Dessa uttryck levde kvar ända in på slutet av 1800-talet då de första större aktiebolagen i Sverige redovisade sina ekonomiska resultat. Framväxten av professionella revisionsbyråer och yrkesmän har sitt ursprung i Stockholm kring 1900-talet. 1899 bildades föreningen Svenska Revisor Samfundet (SRS) vilken till stor del bestod av kamrerer, direktörer och statstjänstemän.³⁵

Den första lagstiftningen om revision kom genom 1886 års lag om bankaktiebolag³⁶. I samband med skapandet av 1895 års aktiebolagslag lämnades en motion in angående anslag till att bedriva en utredning vilken syftade till att kartlägga det lämpligaste sättet att bedriva revision av räkenskaperna av särskilt utbildade personer. Motionen blev dock inte antagen. Under de första åren av 1900-talet förekom flertalet utredningar vilkas avsikt var att belysa

³⁵ Sillén, Affärs ekonomi 6/49, *Auktoriserade revisorer förr, nu och framledes*

³⁶ Moberg, 2003

revisorernas roll samt behovet av bokföringsskyldighet. Dessa utredningar kom att leda fram till skärpta ansvarsbestämmelser för revisorer och möjligheten för en minoritet (1/5 av aktiekapitalet) att i 1910 års aktiebolagslag begära särskilda revisorer. Det ställdes krav på revision, men inte på revisorernas yrkeskunskaper eller hur revisionen skulle ske i praktiken.³⁷ SRS lade år 1908 fram en utredning bestående av lösningar och förslag på de problem som dåtidens offentliga revisorer brottades med; utbildning, examination och legitimering. Några åtgärder vidtogs däremot inte varvid Sverige fick vänta till 1912, då Stockholms Handelskammare initierade den första utbildningen för att bli auktoriserad revisor. Utbildningskraven för auktorisation var tämligen höga vilket troligtvis bidrog till att utbildningen blev framgångsrik, även om tillgången på auktoriserade revisorer kom att bli väldigt knapp på grund av detta.

Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) bildades 1923 i samband med en konferens mellan revisorer i Sverige, Norge och Danmark.³⁸ I samband med Kreugerkraschen kom antalet uppdrag för de verksamma revisorerna att öka avsevärt. Stockholms fondbörs styrelserekommendation 1933/34, vilken angav att börsnoterade bolag bör ha en auktoriserad revisor knutet till företaget, bidrog också i hög grad till ökandet av arbetsbördan för yrkeskåren. Fram till 1949 var FAR:s kanske största bidrag till utvecklingen av revisorsstandarden i Sverige säkerställandet av titeln auktoriserad revisor. Titeln fick ett tillfredställande skydd i samband med 1944 års aktiebolagslag, vilken gjorde det obligatoriskt för börsnoterade bolag och bolag med en ett aktiekapital på 2 miljoner kronor att ha en revisor.³⁹

Vid införandet av 1975 års aktiebolag inkorporerades begreppet god revisionssed i lagen. Revisorernas granskningsområde utvidgades till att gälla hela årsredovisningen. Revisorn ålades också att avlägga rapport om hur väl gällande rätt efterföljdes. Högre krav ställdes på koncernrevisionen. Ett utvecklande av jävsreglerna medförde att kraven för jäv skärptes.

År 1983 upprättades ett lagkrav vilket gjorde det obligatoriskt för samtliga aktiebolag att ha en godkänd eller auktoriserad revisor knuten till företaget. Obligatoriska skatt- och avgiftsrapporter infördes 1985. År 1999 infördes gällande regler om revisorernas skyldighet att rapportera och agera vid misstanke om brottslig verksamhet, se ABL 10:38-40.⁴⁰

Rekommendationer och uttalanden om god revisionssed i Sverige utfärdas av FAR. Som ett led i den internationella harmoniseringen samt för att möta nya behov och förväntningar utfärdade FAR Revisionsstandard i Sverige (RS), vilken skall tillämpas för räkenskapsår som inleds den 1 januari 2004 eller senare.⁴¹ RS ställer mer detaljerade krav på revisionen än vad

³⁷ Artsberg, 2003

³⁸ Sillén, Affärsekonomi 6/49, *Auktoriserade revisorer förr, nu och framledes*

³⁹ Ibid.

⁴⁰ FARs Revisionsbok, 2002

⁴¹ FAR, RS – *Revisionsstandard i Sverige*

som tidigare gällt i Sverige och är främst inriktad på revision av större företag. På frågan om hur RS skall tillämpas i mindre företag har FAR därför gjort ett uttalande där man säger att revisionen skall anpassas till förhållanden i små företag⁴². Vid ingången av 2005 ska Sverige tillsammans med övriga EU-länder följa IASB:s (International Accounting Standards Board) regelverk beträffande redovisning: IFRS (International Financial Reporting Standards) och IAS (International Accounting Standards). Detta har ytterligare komplicerat regelverket på området, särskilt med tanke på att uppräknade regelverk har hög tekniskt komplexitetsgrad och är konstruerade för revision av större företag.

3.5 Revisionsmarknaden idag

3.5.1 Revisionsmarknadens aktörer

Det frekventa temat vid förändringen av revisionen genom tiderna har varit att förenkla och effektivisera kostsamma revisionsprocedurer. Revisionsbyråerna själva förklarar förändringen som ett försök till anpassning till de förändrade strukturerna hos de reviderade klienterna. En annan tydlig drivkraft för förändring kan identifieras i den strukturella utvecklingen av revisionsbranschen. Revisorernas syn på sig själva förändrades på grund av priskonkurrensen och den globala marknadens koncentration till ett litet antal riktigt stora revisionsbyråer.⁴³

De större byråerna marknadsför sig inte längre som rena revisionsbyråer utan snarare som kunskapsföretag med kompetens spännande över ett brett ekonomiskt spektrum. En sådan utveckling har bidragit till att de traditionella gränserna mellan branscher nu luckras upp. Fokus ligger för närvarande på att erbjuda helhetslösningar och att bygga kundrelationer. Utbudet av olika tjänster har ökat markant och de största byråerna erbjuder tillsammans med mer traditionella tjänster inom redovisnings-, organisations-, och skatterådgivningens områden, även tjänster så som företagsanalys, företagsutveckling, finansiell analys, företagsvärdering och informationsteknologirelaterade tjänster. I de allra största revisionsföretagen finns idag avdelningar eller dotterbolag som enbart arbetar med rådgivning. Andelen specialister, som inte är revisorer, som har anställts på revisionsbyråer för att arbeta som rådgivare och konsulter inom olika områden har ökat på senare tid. Den allmänna samhällsutvecklingen, exempelvis globaliseringen har bidragit till att frågeställningarna revisionsbyråerna ställs inför har blivit allt mer komplexa. Detta tillsammans med den ökade förändringstakten har lett till att revisorn omöjligen själv kan uppfylla alla de kompetenskrav som han/hon ställs inför. Revisorn måste därför ta hjälp av specialister inom olika områden, antingen internt som i de större byråerna eller som i de mindre byråerna genom ett externt nätverk. En annan orsak till det ökade intresset för fristående rådgivning är den numera hårda

⁴² RevU1005 "De särskilda övervägandena vid revision i små företag", FAR

⁴³ Stevens 1991, Sikka and Willmott 1995, Elliott 1995, Saul 1996 i Jeppesen, 1998

prispressen på revisionsarvoden, vilken gör rådgivningsverksamheten alltmer ekonomiskt intressant.⁴⁴

Revisorn har intresse av att tillhandahålla tilläggstjänster eftersom de direkt bidrar till att öka hans/hennes välfärd. Om tjänsten utförs med framgång kommer den dessutom att ge revisorn företräde på framtida uppdrag hos samma klient och i andra hand ett bättre rykte hos andra företag. Eftersom det ofta finns en nära koppling mellan revisionen och tillhandahållandet av andra tilläggstjänster har den revisor som företaget anlitar för revisionen en konkurrensfördel gentemot andra företag som erbjuder konsultation.⁴⁵ Efterfrågan och utbudet av revisorns konsulttjänster kan baseras på ett delat intresse hos klienten och revisionsbyrån att öka sin välfärd.⁴⁶

3.5.2 Revisionsmarknadens kunder

Flertalet av de små och medelstora företagen som agerar på marknaden idag är i behov av extern konsultation eller hjälp med upprättandet av årsredovisningen, medan större bolag internt har kvalificerad personal vilka förstår och kan analysera dokumentet. Kontentan blir att det som ska anses vara konsultverksamhet i stora bolag inte behöver kategoriseras likadant i små- och medelstora bolag.⁴⁷ Behovet av konsultation är oftast större hos små- och medelstora bolag p.g.a. den bristande interna kontrollen. Stora delar av revisorns arbete i sådana bolag består av att komplettera de brister som uppstått i redovisningsrapporter och kontrollsystem. Kunskapsbristen har sitt ursprung i avsaknaden av fackkunnig personal vid framställandet av de ekonomiska rapporterna. Mindre företag saknar ofta egen ekonomisk kompetens och behöver därför oftare utnyttja sin valda revisor som rådgivare. Revisorn blir i dessa fall företagets närmaste, och kanske enda konsult.⁴⁸

Om kunden förväntar sig hjälp med saker som sträcker sig utanför själva revisionen ligger det i revisionsbyråns intresse att kunna erbjuda den efterfrågade kompetensen. De mindre aktiebolagens utökade behov ställer följaktligen krav på revisorskåren att erbjuda de tjänster som efterfrågas. På senare år kan en tydlig förändring observeras i revisionsbyråernas marknadsföring av den fristående rådgivningsverksamheten. Revisionen är inte längre det enda som erbjuds utan utgör numera endast en tjänst bland många. Det är vanligt att revisorn utför uppdrag som inte innefattas av begreppet revisionsverksamhet. Den fristående rådgivningen får anses vara det vanligaste exemplet på detta och innefattar bland annat rådgivning i redovisnings-, skatte- och organisationsfrågor.⁴⁹

⁴⁴ SOU 1999:43

⁴⁵ Fant, 1994

⁴⁶ Ibid.

⁴⁷ Blomberg, Företagsekonomi 11/73, *Morgondagens revisor – specialrevisor eller superkonsult*

⁴⁸ FAR, *Vad gör en auktoriserad revisor?*

⁴⁹ Moberg, 2003

3.6 Demografi

De tre största (The Big Three), Ernst & Young, KPMG och Öhrlings PricewaterhouseCoopers svarar de för 45 % av samtliga revisorer i Sverige. De i storleksordning nästföljande tre byråerna (Next Big Three), Deloitte, Lindebergs Grant Thornton och SET har 12 % av det totala antalet revisorer. Följande modell visar revisorernas fördelning på byråer som det såg ut år 2003.

Storleksgrupp	Antal Revisionsbolag	Aukt. Rev.	Andelar i %		
			E-godk. Rev. ⁵⁰	Godk. Rev.	Totalt Rev.
Totalt antal ⁵¹	1208	2500	220	1630	4350
The Big Three	3	52,8	73,9	27,9	44,6
Next Big Three	3	14,2	15,3	7,1	11,6
Övriga byråer	1202	33	10,8	65	43,8
Därav med:					
10-35 revisorer	10	5,6	4,1	2,2	4,3
5-9 revisorer	38	4,7	1,8	6,9	5,4
2-4 revisorer	228	8,4	2,3	21,5	13
1 revisor	926	14,3	2,6	34,4	21,1

Figur 3.2

Tabellen visar att 6st av Sveriges över 1200 revisionsbyråer svarar för 56 % av samtliga revisorer. Bland de resterande byråerna dominerar de allra minsta byråerna, med endast en revisor, vilka är 926st.

När det gäller marknadsandelar har de sex byråerna en sammanlagd marknadsandel på 45,2 %, varav de tre största revisionsbyråerna står för 34,4 % och de nästföljande 10,8 %. De allra minsta byråerna, med 1-9st revisorer, står för 53,3 %. Detta innebär alltså att marknaden är koncentrerad till två större grupper: de stora och de riktigt små byråerna. Av den totala summan revisionsuppdrag per år svarar de tre största byråerna för mer än vart tredje uppdrag. Ju större bolaget som revideras är, desto större dominans har de tre största revisionsbyråerna.

Nettomarginalen⁵² i revisionsbranschen ligger i genomsnitt på 6,2 %, och de byråer med 20-99st anställda har högst marginal med 9,4 %. En jämförelse mellan nettomarginalen i revisionsbranschen och andra närliggande branscher kan ses i den högra tabellen:⁵³

⁵⁰ Godkända revisorer med revisorsexamen

⁵¹ I tabellen om revisorernas fördelning på byråer har en koncernansats tillämpats för de sex största byråerna/koncernerna och de ingående revisionsbolagen har lagts samman. Den andra tabellen avser endast aktiebolag och några större kommanditbolag inom revisionsbranschen.

Nettomarginal i förhållande till antal anställda och bransch

Storleksgrupp	Antal	Nettomarginal	Storleksgrupp	Antal	Nettomarginal
		År 2002			År 2002
0-4 anställda	627	6	Revisionsbyråer	837	6,2
5-9 anställda	150	6,4			
10-19 anställda	36	6,2	Redovisningsbyråer	1696	3,6
20-99 anställda	12	9,4	Advokatbyråer	1370	5,9
100- anställda	12	3,3	Org. Konsulter	2094	2,9
			Datakonsulter	4361	2,5
Totalt	837	6,2			

Figur 3.3

Antalet aktiva aktiebolag i Sverige är drygt 260 000.⁵⁴ De flesta av dessa bolag har en mycket liten verksamhet och ett fåtal anställda. Gruppen av de allra minsta företagen, med en omsättning på högst 3 miljoner kr, utgörs av ungefär 200 000st aktiebolag.⁵⁵

3.7 Hypoteser

Tidigare forskning visar att branschens större aktörer i hög grad sysslar med konsulttjänster. Författarna har därför för avsikt att undersöka om detta även är fallet för de mindre revisionsbyråerna.

Hypotes: Revisorer arbetar i stor utsträckning med konsulttjänster

Ett argument i den pågående debatten om revisionsplikts borttagande är huruvida nyttan av revisionen överstiger kostnaden av densamma. Vi finner det därför intressant att undersöka vad respondenterna anser vara värdeskapande för kunden.

Hypotes: Revisorns kärntjänst är inte värdeskapande för det lilla aktiebolaget

⁵² Ekonomiskt nyckeltal vilket räknas fram enligt följande: årets resultat / omsättning

⁵³ Sundberg, "De stora byråerna blir större och de mindre blir färre", Balans nr 5 2004

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Norberg, Torell, 2005

Tillhandahållandet av revisorns konsulttjänster baseras på ett delat intresse hos klienten och revisionsbyrån att öka sin nytta. Den detaljerade lagstiftningen på området, med oberoenderegleringen som det tydligaste exemplet, ställer emellertid långtgående krav och riktlinjer för hur revisorns verksamhet ska bedrivas.

Hypotes: Lagstiftningen hämmar revisorernas kompetensutveckling gällande tilläggstjänster

4 Tjänst & Bransch

I det här kapitlet presenterar vi den teori som vi har för avsikt att använda tillsammans med det empiriska materialet vid prövningen av framlagda hypoteser och förande av analys. Först redogörs för teorier kring tjänsten och tjänsteutbudet, följt av teori om branschanalys, generiska strategier och branschutveckling.

4.1 Tjänsteutbudet

En tjänsts värde, attraktivitet och kvalitet beror på hur kunden uppfattar den i dess helhet, vilket är anledningen till att ett tydligt tjänstekoncept mycket viktigt. Konceptet måste svara mot de kundbehov företaget avser tillfredsställa. För att lyckas med att utforma ett bra tjänstekoncept måste leverantören sätta sig in kundens situation, behov och förväntningar. Om tjänsteföretaget förstår kunden och dess bedömningsgrunder kan en konkurrensfördel på marknaden uppnås.⁵⁶

4.2 Kärn- och kringsservice

Den sammansättning av service som tjänsteföretaget erbjuder kunden kan delas in i *kärnservice* och *kringservice*. Kärnservicen består av den primära servicen, t ex revisionstjänsten, och exempel på kringsservice kan vara olika typer av rådgivning. Det kan i vissa fall vara svårt att göra en distinktion mellan kärn- och kringsservice. Svårigheten uppkommer i branscher där det är liten skillnad mellan de konkurrerande företagens kärnservice. I sådana situationer påverkas kundens val ofta av den kringsservice som erbjuds.⁵⁷

4.3 Kärnkompetens

Hamel och Prahalad myntade begreppet kärnkompetens för att karakterisera de egenskaper som är fundamentala för ett företags prestation och strategi. De definierar kärnkompetenser enligt nedan:

- Kärnkompetensen utgör ett oproportionerligt bidrag till det ultimata kundvärdet, eller till graden av skicklighet i det levererade värdet.

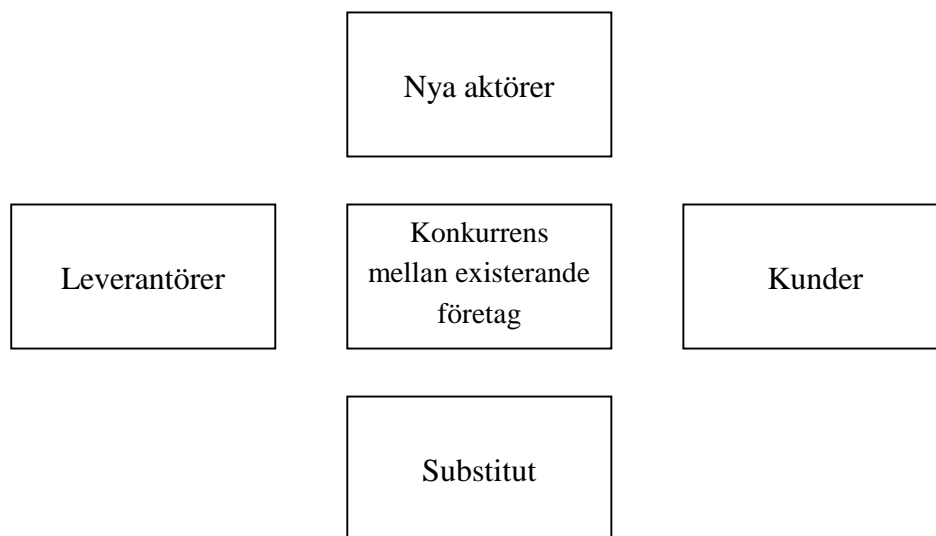
⁵⁶ Arnerup-Copper, Edvardsson, 1992

⁵⁷ Normann, 2000

- Kärnkompetensen erbjuder en förutsättning för att kunna ta sig in på nya marknader.⁵⁸

4.4 Branschanalys

Enligt Porter så bör företag försöka verka inom affärsområden som har god lönsamhetspotential och låg konkurrens. Ett marknadsområdes lönsamhetspotential är omvänt proportionellt mot den konkurrensintensitet som förekommer. Konkurrensintensiteten på marknaden påverkas enligt Porter av fem strukturella krafter, även kallad five-forces-modellen:



Figur 4.1

4.4.1 Nya aktörer

Nyetableringar i en bransch resulterar i ny kapacitet och därmed en utökad kamp om marknadsandelar och väsentliga resurser. Detta kan medföra ett lägre pris eller/och större kostnader vilket leder till en sämre lönsamhet. Hotet för att nya aktörer skall ta sig in på marknaden beror på vilka inträdesbarriärer som finns i relation till de reaktioner som det nyetablerade företaget kan vänta sig från konkurrenterna. Exempel på inträdesbarriärer kan vara stordriftsfördelar, kundlojalitet hos existerande företag på grund av differentiering, omställningskostnader, kapitalbehov samt tillgång till distributionskanaler.⁵⁹

⁵⁸ Hamel, Prahalad, 1992

⁵⁹ Porter, 1994

4.4.2 Konkurrens bland existerande företag

Konkurrens mellan de redan etablerade företagen utgörs av traditionella, välkända metoder för att få en mer fördelaktig position på marknaden, till exempel prissättning, reklam, kundservice och garantiåtaganden. Rivalitet uppstår främst i de fall företag känner sig pressade eller om de ser en möjlighet att förbättra sin position på marknaden.⁶⁰

För att undersöka vilken grad av konkurrens och vilken typ av marknadsmodell som finns inom en bransch kan five-firm concentration ratio användas. Genom att ta de fem största bolagens omsättning dividerat med branschomsättningen får man en procentsats vilken indikerar hur konkurrensutsatt marknaden är. En procentsats på över 60 % tyder på att de största aktörerna innehar ett marknadsmonopol. Procentsatser under 40 % är tillika tecken på att sund konkurrens råder på området. Extremvärdena 0 % och 100 % är tecken på fullkomlig konkurrens respektive totalt monopol.⁶¹

4.4.3 Substitut

Ett substitut är produkt eller tjänst som kan utföra samma funktion som den tjänst eller produkt som erbjuds i branschen. Alla företag i en bransch kan sägas konkurrera med branscher som producerar substitutprodukter. Ju attraktivare priset är på substitutprodukterna desto svårare blir det att öka lönsamheten i den egna branschen. De substitut som utgör störst hot mot en bransch, är de som uppvisar tendenser till bättre pris- eller nyttorelation till branschens produkt eller de som produceras av branscher som karakteriseras av höga vinster.⁶²

4.4.4 Kunder

Den här strukturella kraften behandlar kundernas förhandlingsstyrka gentemot branschen. Kunderna utsätter branschen för tryck genom att tvinga ner priserna, förhandla om högre kvalitet, fler tjänster och spela ut konkurrenterna mot varandra vilket sker på bekostnad av branschens lönsamhet. Styrkan hos kunden beror på ett antal faktorer som kännetecknar dess marknadssituation och den relativa betydelsen av deras köp. Kunden är mäktig om den köper stora volymer i förhållande till leverantörens försäljning, om de produkter den köper utgör en viktig del av kundens totala inköp, om de produkter de köper är standardiserade och odifferentierade, om produkten inte är speciellt viktig för kvalitén hos kundens produkter eller tjänster samt om köparen har full information.⁶³

⁶⁰ Porter, 1994

⁶¹ Perloff, 1999

⁶² Porter, 1994

⁶³ Ibid.

4.4.5 Leverantörer

Leverantörernas förhandlingsstyrka gentemot deltagarna i en bransch ligger i deras förmåga att hota med att höja priser eller sänka kvaliteten på levererade varor eller tjänster. Leverantörerna tenderar att vara mäktiga om de är få och deras bransch är mer koncentrerad än den bransch de säljer till, om de inte behöver konkurrera med substitutprodukter om försäljningen till branschen, om branschen inte är någon viktig kund för leverantörerna eller om leverantörernas produkt utgör en viktig komponent i köparens verksamhet.⁶⁴

4.5 Porters Generiska strategier

Men avseende på de fem strukturella krafterna som Porter presenterar så har tre grundstrategier för att nå lönsamhet inom affärsområdet utvecklats.

- *Lågkostnadsstrategin*: försäkra sig om att man har de lägsta kostnaderna för leverans och produktion.
- *Differentieringsstrategin*: utveckla produkten/tjänstens egenskaper så att marknaden upplever den speciell.
- *Fokuseringsstrategin*: koncentrera verksamheten till en specifik kundgrupp, produktlinje eller geografiskt område för att nå konkurrensfördelar genom låg kostnad och/eller differentiering.⁶⁵

Differentieringsstrategin är fördelaktig när kundernas behov och preferenser är för utbredda för att kunna uppfyllas av en enda standardiserad produkt, eller när flera företag har liknande möjligheter. För en lyckad differentieringsstrategi krävs kunskap om vad kunderna värderar och vad de är beredda att betala för. Konkurrensfördelen uppkommer när ett tillräckligt stort antal kunder har fastnat för konceptet. Ju högre företaget lyckas få kunden att värdera de attribut som erbjuds, desto starkare blir konkurrensfördelen.⁶⁶

4.6 Branschutveckling

Vid utvecklandet av en konkurrensstrategi är det viktigt att förstå hur konkurrenskrafterna ser ut i en bransch. Branschstrukturer förändras, ofta på ett grundläggande sätt, branschutvecklingen har därför stor påverkan på strategiformuleringen. Den som först kan förutse en förändring i branschen och anpassa sin strategi därefter får en fördel gentemot

⁶⁴ Porter, 1994

⁶⁵ Bruzelius, Skärvad, 2000

⁶⁶ Thompson, Strickland, 2001

konkurrenterna. Branschförändringar är strategiskt viktiga om de ser ut att kunna påverka de bakomliggande orsakerna till de fem konkurrenskrafterna.⁶⁷

Genom olika regleringar kan statsmakten ha en viktig och påtaglig inverkan på branschstrukturförändringar. Krav på auktorisationer och tillstånd tenderar exempelvis att begränsa nyetablering och skyddar därmed redan existerande aktörer. Borttagandet av regleringar kan resultera stora förändringar i branschstrukturen, t ex förändrade inträdeshinder och en ökad konkurrens.⁶⁸

⁶⁷ Porter, 1994

⁶⁸ Ibid.

5 Revisorns verksamhet och roller

I det här kapitlet kommer vi att definiera begreppet revisionsverksamhet samt beskriva dess olika komponenter, som t ex lagstadgad revision och rådgivning i revisionsuppdraget, och därmed även försöka ringa in begreppet fristående rådgivning. Vi kommer även att behandla revisorsrollen i praktiken genom att ta upp ett antal övergripande begrepp och seder, samt de olika roller revisorn kan tillägna sig i sin verksamhet. Vid en granskning av revisorns praktiska arbete är det viktigt att ha i åtanke att sammansättningen av revisorns arbete styrs av externa faktorer som revisorn själv inte kan påverka. Syftet med kapitlet är därför att ge läsaren en bild av de normer, reglering och praxis som revisorn måste rätta sig efter i sitt arbete.

5.1 Revisionsverksamheten

I 2 § revisorslagen (RevL) definieras det regleringsmässiga begreppet revisionsverksamhet som

- a) verksamhet som består i sådan granskning av förvaltning eller ekonomisk information som följer av författning, bolagsordning, stadgar eller avtal och som utmynnar i en rapport eller i någon annan handling som är avsedd att utgöra bedömningsunderlag även för någon annan än uppdragsgivaren, samt
- b) rådgivning eller annat biträde som föranleds av iakttagelser vid granskning enligt a.

Rådgivning eller annat biträde till en revisionsklient som inte föranleds av revisorns iakttagelser vid utförandet av ett revisionsuppdrag, så kallad *fristående rådgivning*, omfattas i revisorslagen inte längre av begreppet revisionsverksamhet. Samma sak gäller för rådgivning eller annat biträde till en icke-revisionsklient. Samtliga intressenters behov av trovärdig offentlig ekonomisk information måste kunna tillgodoses innan revisorn har möjligheter att utöva någon verksamhet som saknar samband med revisionsutövning.⁶⁹ I oberoenderegleringen görs skillnad mellan revisionsverksamhet och annan verksamhet. Om verksamheten inte anses utgöra revisionsverksamhet kan den därför förbjudas på grund av att utövningen ofta riskerar att rubba förtroendet för huruvida revisorn är opartisk och självständig. På samma grunder kan inte en verksamhet förbjudas om den omfattas av begreppet revisionsverksamhet.⁷⁰

Den lagstadgade revisionsplikten åligger i huvudsak aktiebolag, ekonomiska föreningar, stiftelser, banker och försäkringsbolag samt vissa handelsbolag. För aktiebolagen är revisionen obligatorisk oavsett företagsstorlek. För de andra företagsformerna reglerar olika gränsvärden,

⁶⁹ SOU 1999:43

⁷⁰ Ibid.

till exempel omsättning och antal anställda, huruvida revisionsplikt föreligger eller ej.⁷¹ I 2 § revisionslagen återfinns de generella reglerna om revisionsplikt. Reglerna gäller då det inte finns några särskilda regler i någon annan lagstiftning som t ex aktiebolagslagen. Revisionsplikt kan även följa av avtal eller stadgar men är då inte lagstadgad.

5.2 Lagstadgad revision

För att få grepp om vilka verksamheter som ingår i begreppet revisionsverksamhet får vi börja i den lagstadgade revisionen, ett åtagande som är centralt för revisorerna och utgör huvudkomponenten i begreppet revisionsverksamhet.⁷² Revisionskraven stadgas ibland ABL, föreningslagen och revisionslagen. ABL 10:3 anger att revisorn skall granska bolagets årsredovisning tillsammans med räkenskaperna samt styrelsens och verkställande direktörs förvaltning. Syftet med granskningen är att säkerställa att en rättvisande bild ges av företagets bokslut.

Att som revisor genomföra den granskning som benämns lagstadgad revision innebär vidare att sätta sig in i och förstå företaget och dess verksamhet, därefter granska den och slutligen rapportera om företagets redovisning och förvaltning. I Sverige delas revisionen ofta in i *förvaltningsrevision* och *redovisningsrevision/räkenskapsrevision*. De båda delarna hänger ihop och kan därför delvis utföras samtidigt. Förvaltningsrevisionen syftar till att kontrollera att de av ABL uppställda reglerna för styrelsen och verkställande direktör är uppfyllda. Redovisningsrevisionen innefattar att granska och bedöma räkenskaper och årsredovisning.⁷³

Arbetet är reglerat i lag och skall leda fram till en revisionsberättelse och en förvaltningsberättelse. I revisorsberättelsen uttalar sig revisorn om årsredovisningen och om styrelsens och verkställande direktörs förvaltning. Revisionsberättelsen kan sedan tillsammans med årsredovisningen utgöra beslutsunderlag för företagets intressenter.⁷⁴ Om revisorn finner att årsredovisningen inte uppfyller de krav som ställs måste revisorn anmärka på det i revisionsberättelsen. Det kan även resultera i att revisorn avstyrker att balansräkningen, resultaträkningen eller förslaget till vinstdisposition fastställs av bolagsstämman.⁷⁵

Avsikten med granskningen av styrelsens och verkställande direktörs förvaltning är att upptäcka eller förebygga olagliga eller oförsvärliga förvaltningsåtgärder vilka har anknytning till redovisning och förvaltning. Revisorn behöver inte anmärka på den ekonomiska lämpligheten av förvaltningsåtgärden i större utsträckning än när åtgärderna förmodas leda till vägrad ansvarsfrihet eller försummade plikter från ledningens sida.

⁷¹ SOU 1999:43

⁷² Moberg, 2003

⁷³ FARs revisionsbok, 2002

⁷⁴ Ibid.

⁷⁵ Ibid.

I ABL 10:28 kan det utläsas att revisorn måste uttala sig om huruvida årsredovisningen har upprättats i överrensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. 30 § 2 stycket anger revisorns skyldighet att anmärka i revisionsberättelsen om han funnit att en åtgärd eller försummelse, vilken kan leda till skadeståndsskyldighet, har orsakats av styrelse eller verkställande direktör eller att dessa har brutit mot aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Revisorn skall även beakta bl.a. borgenärernas, samhällets och aktieköparnas intressen.

Revisorns rapporteringskyldighet till skattemyndigheten återfinns i ABL 10:31. Revisorn är skyldig att i revisionsberättelsen anmärka om bolaget har fullgjort sin skyldighet att betala vissa skatter och avgifter. Granskningen som revisorn utför skall ske utifrån rådande principer om väsentlighet och risk.⁷⁶

5.2.1 Lagstadgade tilläggsuppdrag

Det finns ett flertal bestämmelser, t ex i ABL och Finansinspektionens föreskrifter, som anger att vissa handlingar skall granskas av bolagets revisor. Exempel på detta är granskning av kontrollbalansräkning (ABL 13:2 1 st), granskning av emissionsprospekt (ABL 4:18, L om handel med finansiella instrument 2:2) samt granskning av fusionsplan (ABL 14:7).⁷⁷ Vidare krävs det i vissa fall ett yttrande från den valda revisorn. Situationer då detta krävs är i frågor som rör exempelvis apportbildning vid bildande av aktiebolag (2 kap ABL.), byte av bolagskategori från privat till publikt bolag (ABL 17:1) samt information inför beslut om nyemission, apport och kvittning (4 kap. ABL). Den granskningsverksamhet som utmynnar i yttranden i likhet med de ovan nämnda samt sådan särskild granskning som följer av 11 kap ABL bör enligt SOU 1999:43 också omfattas av begreppet revisionsverksamhet.⁷⁸

5.2.2 Revisionsrådgivning

För att revisorn skall kunna fullfölja sitt revisionsuppdrag i enlighet med god revisors- och revisionsredovisning är han/hon skyldig att lämna råd och förslag till förbättringar beträffande bolagets redovisning och förvaltning. Denna revisionsrådgivning, vilken är grundad på revisionsuppdraget, anses vara både nödvändig och önskvärd och utgör en del av revisionsuppdraget och skall således inkluderas i begreppet revisionsverksamhet. Om rådgivningen däremot ges i vidare omfattning än vad som krävs på grund av revisionsuppdraget bör denna inte innefattas i revisionsverksamhetsbegreppet. Gränsdragningen mellan vilken rådgivning som ligger innanför begreppet och vilken som inte

⁷⁶ SOU 1999:43

⁷⁷ Moberg, 2003

⁷⁸ SOU 1999:43

gör det är svår. Hittills har gränsen dragits med hjälp av domstolarnas praxis, inom ramen för god revisors- och revisionsssed.⁷⁹

5.3 Ej lagstadgad revision och rådgivning

En revisor kan få i uppgift att utföra en granskning på grund av avtal mellan revisionsklienten och någon utomstående. I den utsträckning granskningen resulterar i exempelvis en rapport vilken är avsedd för flera än revisionsklienten ingår detta arbete i begreppet revisionsverksamhet.⁸⁰ Denna klassificering stöds ytterligare i SOU 1999:43 där det står att läsa att även tilläggsuppdrag som grundas på avtal mellan revisionsklienten och annan person i allmänhet bör falla under begreppet revisionsverksamhet. Utredningen stödjer sitt argument med hjälp av att ge ett exempel på ett sådant avtal. Stockholms Fondbörs noteringsavtal innehåller en bestämmelse om att det i börsbolagens halvårs- och delårsrapporter skall lämnas upplysning om huruvida revisorn granskat rapporten eller inte. Regeln gäller även för OTC- och O-listebolag. Enligt börsens riktlinjer skall den valde revisorn även granska noteringsprospekt.⁸¹

Det finns självklart även granskningsuppdrag hos en revisionsbyrå som inte omfattas av lagstiftningen, t ex utförandet av en fullständig revision för en ideell förening vilken inte omfattas av den lagstadgade revisionsplikten. Uppdraget ligger visserligen utanför den lagstadgade revisionen men kan trots det inte sägas vara annan verksamhet än revisionsverksamhet. Om revisorn i ett sådant bolag åtar sig tilläggsuppdrag av revisionskaraktär eller om granskningen gäller ett mer begränsat uppdrag än en fullständig revision bör även dessa karakteriseras som revisionsverksamhet.⁸²

5.4 Rättsliga standards för revisorns beteende

5.4.1 God revisionsssed

God revisionsssed syftar till att säkerställa kvalitén i revisorns arbete. Lagstiftningen definierar inte god revisionsssed utan seden är istället utvecklad av ett antal branschorganisationer. God revisionsssed finns i hög utsträckning kodifierad i FAR:s samlingsvolym.

⁷⁹ SOU 1999:43

⁸⁰ Moberg, 2003

⁸¹ SOU 1999:43

⁸² Ibid.

Två huvudbegrepp i seden är risk och väsentlighet, vilka ska underlätta granskningen och riskbedömningen av förvaltning och årsredovisningsdokument för att hitta väsentliga fel.⁸³ Bestämmelser för auktoriserade revisorer och medlemskap i intresseföreningar som t ex FAR förpliktigar revisorerna att i sin verksamhet följa god revisions sed.⁸⁴

Den nya revisionsstandarden (RS) ställer nya, och mer detaljerade krav på revisorn och innebär att denne skall granska och uttala sig om fler områden än tidigare. Detta innebär i sin tur att en större mängd information än tidigare skall samlas in och bearbetas. Den större detaljgraden medför att revisorn får mindre utrymme för att välja granskningsmoment och blir tvungen att spendera mer tid på dokumentation. Ett exempel på de utökade arbetsuppgifterna är att revisorn särskilt skall bedöma risken för att årsredovisningen kan ha påverkats av avsiktliga eller oavsiktliga fel. Revisorerna har alltså, genom RS, fått en tydlig och standard som talar om hur de skall göra en revision.⁸⁵

5.4.2 God revisors sed

I RevL 19 § finns den allmänna regeln som säger att revisorn skall utföra sina uppdrag med omsorg och i enlighet med god revisors sed. God revisors sed innebär att revisorn skall vara fri och självständig i förhållande till varje intresse som kan tänkas begränsa revisorns möjligheter att ta hänsyn till allt som har betydelse för dennes huvuduppgift, nämligen att avge en revisionsberättelse. Skyldigheten att handla i enlighet med god revisors sed gäller inte i revisionsuppdrag utan är även tillämpliga på revisorns yrkesverksamhet överhuvudtaget, t ex på närliggande uppdrag så som rådgivning och skattefrågor. Syftet är att revisionens intressenter skall kunna förlita sig på att revisorn fullgör sitt uppdrag utan att bry sig om saker som är ovidkommande för uppdraget.⁸⁶

5.5 Tystnadsplikt

Revisorns tystnadsplikt styrs idag av god revisions sed tillsammans med lagregler, den är dock inte bindande till hundra procent. Vissa undantag finns, speciellt gällande upplysnings- och anmälningsskyldighet.

Revisorn har en särställning gentemot sina revisionsklienter vilken ger henne en unik inblick i företagets ekonomiska transaktioner och affärer vid yrkesutförandet. Tillgången på dessa uppgifter leder till att företagen är beroende av att revisorn inte lämnar information till utomstående, tystnadsplikten hos revisorn måste därför i alla lägen förbli intakt. När uppgifter lämnas ut till revisorn skyddas bolaget av tystnadsplikten i kombination med revisorns

⁸³ FARs samlingsvolym del I och II, 2004

⁸⁴ Fant, 1994

⁸⁵ Balans, *Nya revisionsstandarden i Sverige kräver mer tid och höjda arvoden*, nr 8-9 2004

⁸⁶ SOU 1999:43

skadeståndsansvar bland annat är kopplat till brott mot tystnadsplikten. Bevarandet av förtroendet och tystnadsplikten är av stor väsentlighet för att revisorn ska ha möjlighet att utföra sitt arbete. Det faktum att revisorns är har upplysningsskyldighet ställer höga krav på revisorns självständighet och integritet, svåra avgöranden måste göras vid ett eventuellt utlämnande av information vid bolagsstämman eller i andra sammanhang.⁸⁷

5.6 Revisorns oberoende

Den allmänna debatten kring revisorsrollen och dennes oberoende har utifrån olika utgångspunkter varit aktuell ända sedan början av förra seklet då revisorsyrkets professionalisering inleddes i Sverige.⁸⁸ Revisorns dubbla roll, revisorsrollen och konsultrollen är kontroversiell, vilket har givit upphov till omfattande forskning på området. Forskningen har i de flesta undersökningar koncentrerats sig på revisorns oberoende kontra större börsnoterade bolag. Detta kan anses vara normalt då ägarstrukturen i mindre företag där ägare och företagsledare ofta är samma person, inte ger upphov till samma intresse från externa intressenter vilket medför att kraven på redovisningsinformationens kvalitet och transparens inte är lika höga. I situationer där revisorn tjänstgör som rådgivare och konsult och delaktig i det lilla företags affärer kan ett förtroende mellan revisorn och dennes klient byggas upp varvid revisorns oberoende kan ifrågasättas.⁸⁹

God redovisningssed ställer inte bara krav på att revisorn genomför granskningsuppdraget självständigt och objektivt, utan även på att revisorns arbete skall framstå som en opartisk och självständig granskare för den externa intressenten.⁹⁰ Vanasco et al anser att oberoendet är revisorernas bästa verktyg för att externt visa att uppnådda resultat är framtagna genom tillförlitliga metoder. Bolagens intressenter ska kunna förlita sig på att årsredovisningen är upprättad enligt de fastslagna etiska principer som gäller angående oberoende och integritet.⁹¹

Cassel menar att revisorns särställning sätter honom eller henne i en förtroendeposition. Klientens intressenter måste kunna förlita sig på att den information som redovisas är korrekt och kontrollerad efter gällande regler samtidigt som de måste ha förtroende för revisorn. Revisorns arbete fungerar i dubbel bemärkelse som en kvalitetsstämpel på att årsredovisningsdokumenten är korrekta.⁹²

Företagen är enligt årsredovisningslagen (ÅRL) skyldiga att offentligt redovisa hur revisorns arvode är fördelat mellan redovisning och rådgivning. Regelns uppkomst motiveras av att

⁸⁷ <http://www.far.se/balans/tystnad/20050415>

⁸⁸ SOU 1999:43

⁸⁹ Svanström, 2004

⁹⁰ SOU 1999:43

⁹¹ Vanasco, Skousen, Santagato, 1997

⁹² Cassel, 1996

omfattningen av rådgivningsverksamheten har betydelse för frågan om revisorns oberoende i förhållande till det företag som granskas.⁹³

5.6.1 Analysmodellen

Den svenska oberoenderegleringen bygger numera på IFAC:s (International Federation of Accountants) etiska regler från 2001, EU-rekommendationen (2002/590/EG) och RevL. I samtliga regleringar begränsas revisorns rådgivnings- och revisionsverksamhet av en analysmodell. Den svenska lagen skiljer sig dock betydligt på en punkt, den svenska revisorn förutsätts vara förhindrad att åta sig ett revisionsuppdrag så länge det inte går att säkerställa revisorns oberoende. Det åligger således revisorn att bevisa sitt oberoende gentemot klienten.⁹⁴

Analysmodellen fungerar som underlag och vägledning vid ingången av ett revisionsuppdrag när revisorn skall avgöra om kraven för oberoende uppfylls. Systemet är uppbyggt på sådant sätt att användaren själv gör bedömningen medan domstolar och lagstiftare tolkar den fastslagna regleringen. I Sverige har utvecklingen av gällande rätt utvecklas tillsammans med intresseorganisationer som FAR och SRS.⁹⁵

Att en revisor skall vara oberoende i sin verksamhetsutövning är inget som direkt uttrycks i revisorslagen. Ordet oberoende återfinns inte ens i RevL, utan begrepp som opartiskhet och självständighet används istället. Enligt 20 § RevL skall revisorn i revisionsverksamheten utföra *sina uppdrag med opartiskhet och självständighet samt vara objektiv i sina ställningstaganden*. Orsaken till upprättandet av paragrafen är att den ekonomiska information som lämnas av bolagen har väsentlig inflytande på svenskt näringsliv.⁹⁶ Revisionsverksamheten skall organiseras så att revisorns opartiskhet, självständighet och objektivitet säkerställs. Innan en revisor åtar sig ett nytt uppdrag eller vid förändringar i pågående uppdrag skall revisorns opartiskhet och självständighet prövas. Denna prövning genomförs med hjälp av analysmodellen vilken syftar till att identifiera eventuella hot mot revisorns oberoende samt de motåtgärder som revisorn kan vidta för att minska alternativt eliminera risken för att en beroendesituation skall uppkomma.⁹⁷

Den svenska analysmodellen är indelad i tre steg: identifiering av förtroendeskadliga förhållanden, eliminering av förtroendeskadliga förhållanden och dokumentation av analysen. Nedan redogörs mer i detalj för analysmodellens tre steg.

1. Identifiering av förtroendeskadliga förhållanden.

⁹³ SOU 1999:43

⁹⁴ Diamant, 2004

⁹⁵ Svanström, 2004

⁹⁶ Proposition 2000/01:146

⁹⁷ Revisorslagen 20 och 21 § §

Denna del syftar till att identifiera och åskådliggöra möjliga hot som kan påverka revisorns opartiskhet och självständighet.⁹⁸

Självgranskningshot föreligger när granskaren skall ta ställning till något förhållande som han/hon i ett tidigare skede redan lämnat sin åsikt om. Problem kan t ex uppstå i de fall en revisor för sin klients räkning genomfört en företagsvärdering, vilken senare leder till ett köp. När revisorn i framtiden skall genomföra en korrekt värdering av aktierna i balansräkningen ställs han/hon inför svårigheten att kritiskt granska sin egen tidigare värdering. Indirekta självgranskningshot förekommer också t ex när närstående till revisorn har deltagit i verksamhet som revisorn i ett senare skede måste granska.⁹⁹

När revisorn själv eller någon i revisionsgruppen har direkta eller indirekta ekonomiska intressen i klientens verksamhet föreligger ett *egenintressehot*. Om revisorn har en affärsmässig relation till sin klient, och intresset på något sätt förändrar revisorns situation gällande opartiskhet eller självständighet är det fråga om ett direkt ekonomiskt intresse. Andra exempel är när revisorn deltar i samma projekt som klienten eller när närstående personer till revisorn gått i borgen eller lämnat lån till klienten. Exempel på indirekta hot är när till revisorn närstående har nära ekonomiska affärsrelationer vilka har betydelse för klienten, eller när revisorn har intresse i ett företag som är delägare i klientens verksamhet.¹⁰⁰

Partsställningshot föreligger när någon inom revisionsteamet i officiella sammanhang tagit ställning för eller emot klientens ståndpunkt i en ekonomisk eller rättslig fråga där skiljaktigheter råder; vilket givet leder till att revisorns opartiskhet kan ifrågasättas. Som exempel kan nämnas när revisorn företräder klienten i skattemål eller vid kontakt med skatteverket.¹⁰¹

Ett *vänskapshot* existerar om revisorn eller någon annan i revisionsgruppen har nära personliga kontakter med revisionsklienten vilka leder till att revisorn blir alltför vänligt inställd till klientens intressen vilket i sin tur leder till minskat förtroende för revisorn. Detsamma gäller när revisorn har alltför nära förbindelser med personer i företagets ledning, styrelse, VD eller andra chefer i ledande befattningar.¹⁰²

Skrämselhotet karakteriseras av olika hot och påtryckningar från kunden eller andra personer med kopplingar till klienten, vilka syftar till att ge revisorn obehag. Dessa medför ett minskat förtroende för revisorns opartiskhet och självständighet.¹⁰³ Lagrådet har dock vissa

⁹⁸ Revisorslag 21 §

⁹⁹ Diamant, 2004

¹⁰⁰ Proposition 2000/01:146

¹⁰¹ Svanström, 2004

¹⁰² Proposition 2000/01:146

¹⁰³ Diamant, 2004

invändningar mot denna bestämmelse därför att den inkräktar på svensk lag, då hot eller andra påtryckningsmetoder är regleras i brottsbalken.¹⁰⁴

Generalklausulen innebär att revisorn i alla lägen kan avböja eller säga upp uppdraget oavsett hot, om revisorn anser att dennes förtroende kan komma att skadas.¹⁰⁵

2. *Eliminering av förtroendeskadliga förhållanden.*

Enligt revisionslagen 21 § behöver inte revisorn avsäga sig uppdraget om tillräckliga motåtgärder har vidtagits, eller att det i det enskilda ärendet inte finns sådana förhållanden att revisorns opartiskhet eller självständighet kan ifrågasättas.¹⁰⁶ Det finns alltså två omständigheter där revisorn inte behöver avsäga sig uppdraget¹⁰⁷.

De motåtgärder som kan användas för att eliminera eventuella hot kan vara antingen individuella eller generella. De generella hoten avhjälpas genom att byråinterna förändringar genomförs, vilka leder till en kvalitetssäkring av uppdraget. För att undvika risken för att opartiskhets- och självständighetskraven inte uppfylls gällande de generella hoten är revisorn beroende av möjligheten att genomföra förändringar i organisationen. De individuella åtgärderna delas in i tre grupper: externa-, interna- och informativa motåtgärder. De externa motåtgärderna anses vara kraftfullare än de interna. Vanligtvis används interna åtgärder för att neutralisera hot som uppkommer p.g.a. redovisnings- och skattefrågor, och i kombination med att rådet lämnats av en tredje part.¹⁰⁸

Oavsett om revisorn kan behålla sin självständighet och förbli opartisk så kan utomstående betraktare komma ifrågasätta att så är fallet. Årsredovisningen riskerar då få minskad trovärdighet, vilket kan få konsekvenser för både klienten och revisorn på sikt. Genom att iscensätta motåtgärder så som att tillsätta en extern granskare eller lämna över rådgivningen eller revisionen till en annan avdelning eller byrå kan revisorn kvalitetssäkra sitt arbete.¹⁰⁹ Vilka motåtgärder som ska brukas måste anpassas efter respektive hot:¹¹⁰

Informativa åtgärder: i vissa sammanhang kan information angående det ställningstagande som revisorn tagit vara tillräckligt för att undvika att oberoendet ifrågasätts.

Byråinterna åtgärder: i allvarigare fall än i punkten ovan kan interna kontrollsystem och rutiner vara tillräckliga för att kvalitén på arbetet kan upprätthållas. Genom att byråer fastställer klara regler gällande samverkan mellan olika avdelningar eller att ytterligare en revisor inom byrån lämnar sin åsikt, kan förtroenderisken neutraliseras.

¹⁰⁴ Svanström, 2004

¹⁰⁵ RevL 21 §, p.2

¹⁰⁶ RevL 21 §

¹⁰⁷ Svanström, 2004

¹⁰⁸ Ibid.

¹⁰⁹ FARs Revisionsbok, 2002

¹¹⁰ Proposition 2000/01:146

Externa åtgärder: om någon inom revisionsgruppen lämnar ett råd i samband med ett konsultuppdrag vilket i ett senare skede blir en del i ett granskningsuppdrag, bör en extern revisor granska hela arbetet för att förtroendet inte ska gå att ifrågasätta. Detta gäller särskilt när det givna rådet har stor inverkan på klientens möjliga resultat.

3. *Analysen dokumenteras*

I samband med att analysmodellen penetreras skall arbetet dokumenteras så att eventuella överväganden och val kan följas, vilka hot har identifierats samt vilka motåtgärder de har aktiverat.

Dokumentationen skall ske löpande under arbetet men senast i samband med att revisorn fullgör sitt revisionsuppdrag.¹¹¹ RN kompletterade dokumentationskravet med att tillägga, att den dokumentation som sker skall vara så tydlig och detaljerad att den kan ligga till grund för en eventuell rättslig tvist angående revisorns oberoende.¹¹²

5.6.2 Kombiuppdrag

År 2003 kom en promemoria från Justitiedepartementet innehållande ett förslag om införandet av ett så kallat *byråjäv*. Byråjävet innebär att den som är verksam i samma företag som den som hjälper till med bolagets bokföring inte får vara bolagets revisor. Den typen av förhållanden är mycket vanliga idag och kallas för kombiuppdrag. Kombiuppdrag förekommer huvudsakligen i mindre företag. Företag med mer än ett tiotal anställda sköter vanligtvis själva all sin bokföring och berörs därför inte av den föreslagna ändringen. SRS uppskattar att hälften av uppdragen för revisionsbyråer utanför storstäderna idag består av kombiuppdrag och att 40-50 % av de anställda på revisionsbyråer utanför storstäderna arbetar med bokföringstjänster. De sistnämnda riskerar att drabbas då revisionsbyråerna kan komma att bli tvungna att avstå från att delta i bokföringsarbetet hos sin revisionsklienter. Det finns emellertid inget hinder mot att revisionsföretagen fortsätter att erbjuda redovisningstjänster till bolag som inte redan revideras av det egna företaget.¹¹³

Det viktigaste motivet till regleringen är att byråjävet anses utgöra ett hot mot revisorns oberoende. Motståndarna till förslaget att införa byråjäv menar att förändringen skulle leda till högre kostnader hos mindre företag, vilket har bestridits i promemorian. Motståndarna menar även att kombiuppdrag en högre kvalitet i revisionen eftersom revisorns kontroll över bolagets räkenskaper starkare. RN anser emellertid att revisorn i ett kombiuppdrag ofta förlitar sig allt för mycket på den redovisning som har upprättats med deltagande av någon av dennes medarbetare.¹¹⁴ Den allmänna meningen hos de olika organisationerna och instanserna som

¹¹¹ Proposition 2000/01:146

¹¹² RN:s uttalande 11 juni 2003 dnr 2003-576

¹¹³ Justitiedepartementets promemoria "Några frågor om revision" 25 juni 2003

¹¹⁴ Ibid.

har yttrat sig är att reglerna för de små och medelstora företagen bör ses över. Förslag har getts på att de företag som är av mindre samhällligt intresse bör lyda under andra regler än resterande företag. Detta har även lett fram till en diskussion kring ett eventuellt slopande av revisionsplikten i mindre aktiebolag.¹¹⁵

¹¹⁵ Justitiedepartementet ”*Sammanställning av remissyttranden över promemorian: Några frågor om revision*” 2003

6 Revisorns fristående tjänster

I detta avsnitt redogörs för ett antal områden inom vilka revisorn kan verka i sin utvidgade revisorsroll. Revisorn besitter ofta specialistkunskaper inom ett flertal områden vilka inte är direkt relaterade till den lagstadgade revisionen. Syftet med detta kapitel är att förmedla en överblick av ett antal vanligt förekommande tilläggstjänster som erbjuds av revisorn.

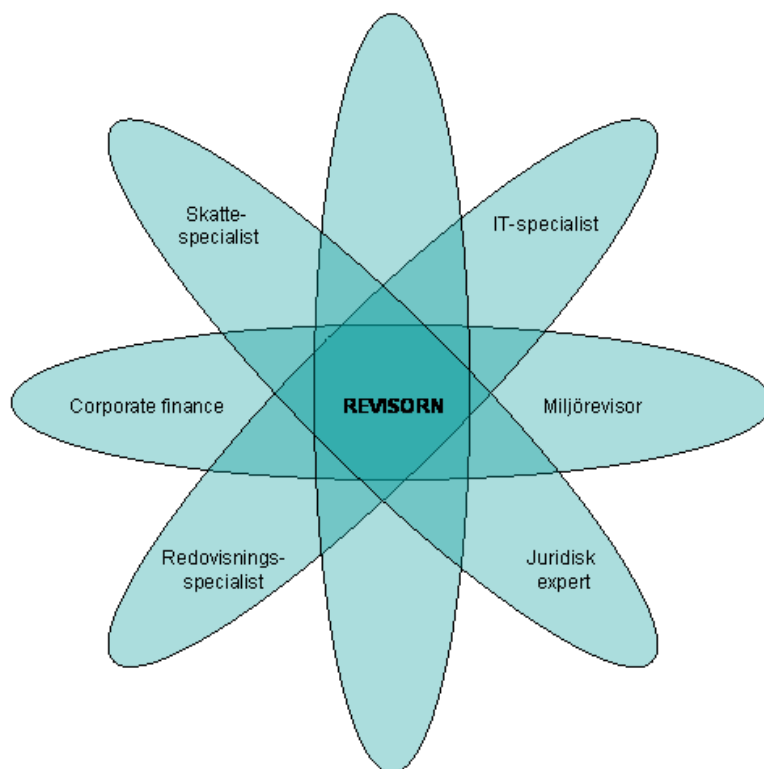
Nedan återfinns en typologi över ett antal områden inom vilka revisorn verkar i sin utvidgade revisorsroll. Nedanstående urval av verksamhetsområden är på intet sätt heltäckande då revisorns verksamhetsområden och specialistkompetenser kan variera väldigt beroende på bl.a. bakgrund och utbildning. I statens offentliga utredning ”Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet” från 1999 räknas ett antal verksamhetsområden upp samtidigt som svårigheten med att sammanställa en komplett lista över revisorns verksamhetsområden framhävs.¹¹⁶ Utredarna menar att revisorns specialistkompetenser och verksamhetsområden i viss utsträckning är en funktion av revisionsbyråns storlek och huruvida byrån bedriver omfattande internationell verksamhet. Listan i ovanstående utredning har kompletterats av författarna genom bland annat samtal med kvalificerade revisorer, handledare samt en utredning av Jägerhorn¹¹⁷.

I FARs skrift ”Vad gör en auktoriserad revisor” kan man läsa att en viktig uppgift för revisorn är att vara rådgivare på områden som berör redovisning, skatter, finansiering, bolagsrätt, IT-frågor m.m.¹¹⁸ FAR menar sammanfattningsvis att revisorn måste ha tillgång till specialistkunskaper inom ett flertal områden. Om inte denna specialistkompetens finns att tillgå inom revisionsbyrån bör det finnas specialister knutna till byrån inom dessa områden. De områden som nämns av FAR återfinns i modell 6.1 nedan.

¹¹⁶ SOU 1999:43

¹¹⁷ Jägerhorn, 1981

¹¹⁸ FAR, *Vad gör en auktoriserad revisor?*, 1998



Figur 6.1

6.1 Skatt

Det stora flertalet revisorer besitter betydande kunskaper inom beskattningsrättens område. Beskattningsfrågor utgör inte bara en viktig del i revisorns ut- och fortbildning, utan även en betydande del av revisorns dagliga arbete fokuserar kring skatt och skatterådgivning. Revisorns roll som skattekonsult är tätt sammankopplad med den renodlade revisorsrollen då företagsbeskattningen är kopplad till den bokföring som revisorn har i uppgift att granska, vidare ingår granskandet av skattetransaktioner i den renodlade revisionsrollen. Det är också vanligt att revisorn hjälper till med bland annat skatteplanering och momsfrågor. Det torde heller inte vara ovanligt att revisorn biträder vid upprättande av skattedeklaration och vid skattebesvär trots att detta strikt talat inte är tillåtet.

Revisorn är i sin rådgivande roll inte särskilt begränsad av lagstiftning och regelverk i och med att skatterådgivning anses ligga så nära den renodlade revisorsrollen att detta arbete omfattas av revisorns ansvarsförsäkringar.

6.2 IT- och Redovisningssystem

Många företag, oavsett storlek, tar idag hjälp av sin revisionsbyrå i IT-relaterade ärenden. Särskilt vid val och implementering av ekonomi- och redovisningssystem kan revisorn ha

mycket att tillföra. Särskilt i de riktigt små bolagen vilka helt saknar en egen ekonomiavdelning får revisorn en viktig roll att spela vid val och implementering av ekonomisystem, eftersom revisorn i dessa bolag i allmänhet är den absolut viktigaste samarbetspartnern avseende ekonomisk rådgivning. En annan tjänst som tillhandahålls vid sidan om de tjänster som kopplas till revisionen är analyser inom området informationssäkerhet i och med att revisorn i viss utsträckning är ålagd att revidera denna i sin renodlade revisorsroll.¹¹⁹

6.3 Juridik

Revisorsrollen tangerar i första hand beskattningsrättens område inom juridiken, det förekommer dock juridisk konsultation av annat slag. Det är intressant att notera att revisorns ansvarsförsäkringar inte gäller vid företagande av civilrättslig rådgivning, vilket tyder på att denna tjänst i princip är helt frikopplad från den rena revisorsrollen. SRS avråder sina medlemmar från att ge rådgivning inom detta område, men det kan dock inte uteslutas att detta ändå sker. Om revisorn själv inte tillhandahåller juridisk rådgivning och konsultation är det vanligt att revisorn har tillgång till kvalificerad juridisk rådgivning i sitt nätverk. Vissa revisionsbyråer har uttalat täta samarbeten med juridisk expertis med avsikten att kunna tillhandahålla kvalificerad juridisk rådgivning vilken går utanför den traditionella revisorsrollen.

6.4 Budgetering och kalkylering

Revisorn får för vissa av de allra minsta företagen antas ha något av en ekonomisk stabsfunktion, då dessa sällan besitter sådan kompetens internt. Exempel på när denna typ av tjänster efterfrågas är vid kontakt med banker avseende lån och dylikt, då det inte är ovanligt att man från bankens sida vill se en budget eller kalkyl från klientföretaget avseende exempelvis den investering som lånet avser.

6.5 Administration

Administrativa tjänster i allmänhet och bokföring i synnerhet är traditionella områden för revisorn att verka inom. Tidigare fick revisorn även tas sig an bokföringen hos respektive klientföretag parallellt med sin roll som revisor och granskare, detta är inte längre tillåtet på grund av gällande oberoenderegler. Det är dock inte ovanligt att andra personer inom revisionsbyrån ombesörjer själva bokföringen vilken sedan granskas av revisorn inom ramen

¹¹⁹ SOU 1999:43

för revisionsuppdragets natur, vilket utgör ett så kallat kombiuppdrag. Utöver bokföringstjänster är det inte helt ovanligt att revisorn i viss utsträckning hjälper till med administrativ rådgivning, utbildning och handledning, exempelvis i affärs- och bokföringssystem.

6.6 Corporate Finance

Detta område innehåller olika typer av finansiell rådgivning, bl.a. bedömningar av framtida betalningsflöden, rådgivning och värdering under en förvärvs- och försäljningsprocess. Tjänsterna kan exempelvis bestå av att förvärvsanalyser, eller analyser vid överlåtelse eller marknadsnotering. Detta innebär bland annat att revisorn identifierar och kvantifierar de möjligheter och risker som hör till ett visst förvärv eller att ge underlag för affärs- eller marknadsplaner för verkställande direktör, styrelse eller ägare.¹²⁰ Arbete inom Corporate Finance sektorn torde vara vanligt förekommande på de allra störst revisionbyråerna, även om det troligen förekommer att även mindre byråer verkar inom området.

Den typ av rådgivning som levereras av mindre aktörer på marknaden, vilka inte har tillgång till specifika Corporate Finance avdelningar torde vara något mindre kvalificerad. Exempel på sådana finansiella tjänster på finansieringsområdet kan vara att biträda klienten i kontakter med banker och andra finansörer. Revisorns har här en roll som garant för tillförlitligheten hos den ekonomiska information som presenteras av klientföretaget.

6.7 Övriga konsult- och rådgivningstjänster

Beroende på den enskilde revisorns specifika bakgrund kan denna tillhandahålla tjänster av varierande slag. Det är inte ovanligt att revisorer specialiserar sig på ett område, särskilt på lite större byråer där man har behov av såväl kunskapsmässig bredd som djup. Utlandsetableringar, personalrekrytering, miljöredovisning och internationell beskattningsrätt är exempel på konsult- och rådgivningstjänster som torde ligga utanför det stora flertalet revisorers kompetensområde.

¹²⁰ SOU 1999:43

7 Det praktiska arbetet för en revisor i en mindre revisionsbyrå

Detta kapitel syftar till att i aggregerad form redovisa det empiriska material författarna samlat in vid kvalitativa intervjuer med revisorer i sex stycken mindre revisionsbyråer. Först ges en kort presentation av respondenterna och deras verksamhet därefter ges en beskrivning av revisorns arbete och roll, upplevda problem samt syn på framtiden. Kapitlet avslutas med en kartläggning av revisorns kärn- och kringtjänster, vilka presenteras i ett antal tabeller och diagram.

7.1 Respondenterna

7.1.1 Företag 1

Utbildning: Respondent 1: Civilekonom, Respondent 2: Jurist Magister samt kompletterande ekonomiutbildning

Titel: Respondent 1: Auktoriserad revisor, partner, Respondent 2: Godkänd revisor, partner

Antal år som revisor: Respondent 1: 34, Respondent 2: 32

Tid som egen företagare: Respondent 1 & 2: Startade firma tillsammans 1985

Ålder: Respondent 1 & 2: 58 år

Omsättning: Mellan 1,3 och 1,5 miljoner

Antal klienter: Mellan 100 och 110

Antal kvalificerade revisorer: 2

Antal assistenter: 0

Övrig relevant information: Respondenterna arbetar endast halvtid och byråns hela verksamhet sköts inom ramen för en heltidstjänst.

Den lagstadgade revisorsrollen

Respondenterna visar i sina svar med all önskvärd tydlighet att man i första hand arbetar med revision, en aktivitet vilket utgör åtminstone 90 procent av arbetad tid på firman. Skämtsamt säger respondenterna att 40 procent av tiden läggs på granskning av redovisning och 60 procent läggs på granskning av bokslut. Efter att ha kontrollerat sin tidredovisning informerar oss respondenterna om att andelen revision utgör ganska exakt 85 % av antalet fakturerade timmar.

Granskning

Avseende granskning av den interna kontrollen, talar respondenterna om den stora skillnad som föreligger mellan revisionsarbetet i småbolag och i större noterade bolag och menar att föreliggande regelverk leder till att revisionen av småbolag blir allt mer absurd. I egenskap av revisorer är de skyldiga att göra en kontrollgranskning, det vill säga granska föreliggande administrativa system och liknande. Kontrollgranskningen skall sedan verifieras i en

substansgranskning av exempelvis enskilda verifikat. I praktiken sker aldrig någon kontrollgranskning på de riktigt små klienterna, då en sådan granskning skulle rikta sig mot en eller två människor vilket inte låter sig göras. Respondenterna har ett fåtal klienter vilka har den storlek som krävs för att göra en kontrollgranskning meningsfull.

Respondenterna upplever samma problematik avseende granskningen av styrelse och VD:s arbete som vid företagandet av en kontrollgranskning. Även i respondenternas största klientföretag med en omsättning på 1.5 miljarder sitter styrelse, VD och ägare så tätt samman och har så pass god insyn att förvaltningsgranskningen i allmänhet blir en formalitet. Situationen blir än mer absurd när ägare, styrelse och VD utgörs av en och samma person. Respondenterna understyrker dock att förvaltningsgranskningen sker, men att den i första hand sköts löpande och ingår som en naturlig del revisionsarbetet.

Rollen

Respondenterna uppfattar sin roll gentemot klienten i första hand som revisor. Det är dock ingen okomplicerad bild som målas upp utan respondenternas roll sträcker sig helt klart utanför den klassiska revisorsrollen som utomstående granskare. Man säger sig ha ett personligt engagemang i samtliga klientföretag och sätter en ära i att alltid vara underrättad om hur varje enskilt klientföretag fungerar och vilka problem de kan tänkas ha för närvarande samt föra samtal med klienterna avseende deras företags utveckling och framtid. Respondenterna kompletterar revisorsrollen med att likna sin utvidgade roll vid den som en koncerncontroller har gentemot ett dotterbolag. När problem uppstår i klientföretagen agerar respondenterna som både rådgivare, samtalspartner och controller.

Det praktiska arbetet

Respondenterna beskriver den typiska arbetsgången för det lagstadgade revisionsarbetet och börjar sin beskrivning vid bokslutet den 31 december. Bokslutsgranskning och revision sker sedan under våren. I samband med detta intresserar sig respondenterna för vad som hänt i klientföretaget under årets tre-fyra första månader. Om inget periodbokslut inkommit från klienten under augusti månad skickas en förfrågan ut från respondenterna. När bokslutet sedan inkommer sker en granskning och jämförelse gentemot tidigare år avseende bland annat kostnader och intäkter för att se vilka förändringar som skett och vad de kan tänkas bero på. Med utgångspunkt i periodbokslut och granskningen av denna görs en plan upp för den löpande granskningen. Respondenterna gör en bedömning av vad som kan tänkas vara relevant att intressera sig för. Ofta vet respondenterna redan i detta läge vilka verifikat som är intressanta för en substansgranskning. Respondenterna beskriver denna analys och uppläggande av granskningsplan som ett omfattande arbete, och själva den löpande granskningen sker cirka en månad efter granskningsplanens färdigställande, det vill säga i oktober eller november.

Utvidgad revisorsroll

Respondenterna anser inte att det finns någon genomsnittlig rådgivning gentemot klientföretagen, nästan all rådgivning sker ad hoc, behoven skiljer sig från år till år och konsultuppdragen utgör en väldigt liten del av verksamheten. Områden inom vilka man ändå agerar konsult och rådgivare är allmänna redovisningsproblem, biträdande vid personalrekrytering, generationsväxling och bolagsbildning. Gemensamt för nämnda områden är att respondenterna knappt arbetar mer än 5-10 timmar per år inom respektive område. Områden vilka man arbetar mer med är utlandsetableringar samt utländska företag som vill etablera sig i Sverige, företagsförsäljningar samt pensionsfrågor. Här rör det sig snarare om mellan 50 och 100 timmar per år. Respondenterna understryker flertalet gånger att en av anledningarna till att de inte ägnar sig mer åt konsultverksamhet inom det egna kompetensområdet, utan att de i första hand håller sig till aktiviteter inom den lagstadgade granskarrollen, är föreliggande regelverk avseende revisorns oberoende och jäv.

Tidsbrist

Respondenterna upplever att den lagstadgade revisionen tar för mycket tid i anspråk för att det skall finnas någon möjlighet att ägna sig åt någon konsultverksamhet, även om de alltid försöker ta sig tid att agera bollplank åt klienterna i mån av behov.

Nätverk

Respondenterna talar i dessa sammanhang om att man har ett omfattande nätverk för att förse sina klienter med kompetent hjälp inom bl.a. IT-området, skattefrågor av mer avancerat slag, samt utlandsetableringar och dylikt. Respondenterna har vidare ett stort nätverk med revisions- och advokatbyråer i princip samtliga europeiska länder samt Israel och USA.

Rena konsultuppdrag

Respondenterna betonar skillnaden i kvalitet på det arbete de utför gentemot bolag vilka de inte är påskrivande för. När de begränsningar som föreligger i den lagstadgade revisorsrollen tas bort anser respondenterna att de har långt större möjligheter att blicka framåt och koncentrera sig på företagets framtida utveckling snarare än det senaste årets transaktioner. I dessa bolag arbetar respondenterna med att lägga upp planer för verksamhetens bedrivande inom den närmaste framtiden och betonar här revisorns möjligheter att pendla fritt mellan revisors- och konsultrollen.

Upplevda problem

Respondenterna talar mycket om revisorns problematiska roll och anser sig vara mycket begränsad i sin relation till klienten, inte bara på grund av oberoende och jävsproblematiken utan även de krav som ställs i regelverken avseende exempelvis dokumentation och revisionens allmänna genomförande. Respondenterna uttrycker frustration över att de ofta upplever att de inte arbetar för någons bästa utan istället spenderar allt för mycket tid på

formalia, och på grund av lagstiftningen inte har möjlighet att arbeta optimalt gentemot klienten. Detta gäller såväl i konsult- som i revisorsrollen.

Revisionens innehåll

Den svenska lagstadgade revisionen och det regelverk som omger den är enligt respondenterna fullkomligt fel utformat, regelverket och de internationella förlagor det bygger på är avsett för företag med långt många fler anställda och högre omsättning än det genomsnittliga svenska småföretaget. En stor del av dokumentationen och kontrollgranskningen upplevs av respondenterna som smått bisarr vid revision av de riktigt små klienterna.

Värdeskapande

De aktiviteter som i av respondenterna betraktas som värdeskapande för klienten är när det ges tillfälle att diskutera klienternas löpande drift av företaget, det vill säga när det ges tillfälle att fokusera på framtiden och man kan ställa frågan: *"vad gör du imorgon företagare"*. Respondenterna går så långt som att säga att de värden som de skapar för klienten skapas under ett fåtal timmar på hösten. Under dessa timmar diskuteras de senaste åtta månaderna i samband med att en ingående diskussion förs kring hur kommande år kommer att se ut för klienten. Respondenten menar att den tid som är värdeskapande utgör en knapp tredjedel av de antal timmar som klienten debiteras.

Respondenterna anser inte att de skapar något värde för samhället såtillvida att de i sin verksamhet förhindrar brottslighet och småfusk i någon betydande utsträckning. Respondenterna är av den bestämda åsikten att om en företagare vill ägna sig åt ekonomisk brottslighet så gör han det oavsett, och förmodligen väljer brottslingen inte ens aktiebolagsformen att bedriva sin verksamhet i. Det talas även om statens väl utbyggda kontrollmaskineri, med kontrolluppgifter och marknadsreglering vilket innebär att en stor del av den brottspreventiva funktionen med revision faller bort. Respondenterna menar att staten ofta vet mer om klientföretaget än de själva gör i och med alla rapporteringskrav som åligger svenska företag.

Historisk utveckling

Respondenterna återkommer till att tala om framtiden och hur det för 15 år sedan var möjligt att syssla med framtidfrågor inom revision. Idag anser inte respondenterna detta vara möjligt längre av flera anledningar:

- A) Arvodet är alldeles på tok för högt för ett litet företag, den lagstadgade revisionens formaliakrav kostar för mycket och det blir inga pengar över till någon annan typ av granskning och rådgivning än den lagstadgade.
- B) Det ges inte utrymme för rådgivning då respondenterna inte vet vad som händer imorgon. Framtiden är väldigt oviss för den svenska företagaren. Politiker och beslutsfattare

kan komma att hitta på i princip vad som helst, beslut och rådgivning har enligt respondenterna ett bäst-före datum på bara några månader i Sverige.

C) Oberoenderegler - om respondenterna skulle arbeta aktivt med företagsledningen och klientföretagets framtid skulle detta i dagsläget betraktas som en jävssituation och är således otillåtet. Det är förvisso lättare i större byråer där det finns möjlighet att gå i varandras klienter.

Syn på framtiden

Både respondenterna anser att revisionsplikten för de allra minsta bolagen bör avskaffas, vilket skulle få ett antal konsekvenser.

- Förmodligen skulle ett slopande leda till att många revisorer kommer att få övergå till att syssla med annan verksamhet. Det kan dock komma att ha en kvalitetshöjande effekt på branschen i sin helhet.
- Vidare tror respondenterna på en harmonisering med omvärlden avseende revisionsplikt, bolagsformer och regelverk. Detta får dock inte ske till priset av att regelverket kompliceras ytterligare.

7.1.2 Företag 2

Utbildning: Civilekonom

Titel: Auktoriserad Revisor och ägare

Antal år som revisor: 17

Tid som egen företagare: 16

Ålder: 50

Omsättning: 1,3

Antal klienter: 70

Antal kvalificerade revisorer: 1

Antal assistenter: 0

Övrig relevant information: Respondenten arbetar ensam på byrån och har ett antal bokföringsbyråer knutna till sig, arbetet består i princip enbart av ren revisionsverksamhet.

Den lagstadgade revisorsrollen

Cirka 90 % av respondentens verksamhet och fakturerade timmar utgörs av ren revisionsverksamhet vilken ryms inom den renodlade revisorsrollen. Det talas om att såväl granskning av redovisning, bokslut och förvaltning sker pragmatiskt i så hög utsträckning som möjligt i och med att regelverken inte är anpassat för riktigt små klienter. Exempelvis upplever respondenten granskningen av intern kontroll hos det lilla företaget som paradoxal. Det är ofta frågan om ett enmansföretag där ägaren har 100 procentig kontroll och total verksamhetsöversikt. Det finns heller inga egentliga system vilka går att revidera hos de riktigt små bolagen. I samband med detta talar respondenten om att mellan 40 och 60 procent av fakturerade revisionstimmar består av dokumentation snarare än revision på grund av regelverkets utformande.

Genomsnittlig revision

Respondenten har löpande kontakter i mån av behov med såväl redovisningskonsulter som klientföretag. Respondenten anser det viktigt att i tid få tillgång till information vilken kan tänkas tyda på att något missförhållande föreligger i klientföretaget. Den absolut största delen av arbetet gentemot klienten utgörs dock av bokslutsgranskning, då det är i samband med denna som den löpande granskningen görs. Det söks efter extraordinära poster och tas stickprov i klientens redovisning. Detta arbete förenklas med tiden i och med att respondenten lär sig bolagen, och vet vad som är att vänta vid bokslutet jämfört med föregående år. Medianrevisionen tar cirka 10-12 timmar men det finns samtidigt större bolag vilka tar mer än 100 timmar att revidera. Vid de riktigt stora uppdragen med internationella förgreningar samarbetar respondenten med PriceWaterhouseCoopers, särskilt vid revision av dotterbolag i andra länder och dylikt. Respondenten har vidare inga klienter för vilka han inte är påskrivande revisor.

Utvidgad revisorsroll

Respondenten svarar i princip nej på samtliga frågor om han arbetar med frågor utanför den renodlade revisorsrollen. Exempel på uppgifter som respondenten inte alls befattar sig med är: upprättande av bokslut, redovisningskonsultation, organisationsfrågor, juridisk konsultation, finansiell rådgivning, budgetering och IT. När respondenten väl går utanför sin lagstadgade granskarroll sker det i mycket liten omfattning och aldrig mer än 50 timmar per aktivitet. Skatteplanering och –rådgivning ägnas cirka 50 timmar per år och arbetet med övriga aktiviteter: pensionsfrågor, generationsväxling, finansiell rådgivning och lagerfunktioner uppgår endast till 5-10 timmar per aktivitet och år, i princip försumbart. Det är dock vanligt att respondenten refererar klienter vidare till extern kompetens då byrån har ett stort nätverk inom många områden, bl.a. internationella beskattningsfrågor och IT.

Upplevda problem

Respondenten känner att regelverket för oberoende i viss utsträckning är problematiskt då det verkar begränsande. Detta utgör, i kombination med en uttalad vilja att inte ha anställda, huvudanledningen till att respondenten i princip endast ägnar sig åt revisionsverksamhet och nästan aldrig går utanför den lagstadgade granskarrollen. Vidare talar respondenten om det faktum att man som revisor alltid är utsatt för ett hårt tryck från lagstiftarhåll och risken för att exempelvis revisionsplikten skulle komma att avskaffas, vilket skulle komma att leda till att respondenten lägger ner sin verksamhet.

Kompetens

Respondenten menar att det sätt han bedriver sin verksamhet, utan anställda och med redovisningskonsulter i nätverk, har lett till att han kommit att endast arbeta med revision och således blivit väldigt renodlad i sin kompetens. Respondenten upplever inte att det finns några incitament till att kompetensutveckla inom andra områden i och med att utvecklingen på revisionsområdet är krävande utbildningsmässigt. Respondenten tar inte på sig uppgifter vilka

faller alltför långt utanför den lagstadgade granskarrollen. Det har funnits väldigt få incitament till kompetensutveckling i och med att det funnits mer än nog revisionsarbete för att fylla respondentens dagar, respondenten tar endast i undantagsfall in nya klienter trots att han får många förfrågningar.

Värdeskapande

Samtalet kring vilka värden som respondenten anser sig skapa för klienten kretsar kring värdet av tillgången till högkvalitativ och rättvisande ekonomisk information. Respondenten menar att han huvudsakligen skapar värde för klienten genom säkerställandet av att klienten känner till sin ekonomiska situation och status. Respondenten säger att denna uppgift kan skötas lika bra av en kompetent redovisningskonsult. Det finns dock stora skillnader mellan klientföretagen gällande hur mycket nytta de har av själva revisionsarbetet. Det stora flertalet har troligen en försumbar nytta av revisionen. Externa intressenter har enligt respondenten en viss nytta av att redovisningen kvalitetsstämplas av revisorn, men även här skulle det förmodligen räcka med en liknande kvalitetsstämpel från en redovisningskonsult. I övrigt anser respondenten att han skapar vissa värden i sin skatterådgivning. Sammanfattningsvis anser inte respondenten att hans verksamhet skapar några betydande värden i klientföretagen.

Historisk utveckling

Avseende huruvida verksamheten har förändrats med avsikt på innehållet i de tjänster som respondenter erbjuder sina klienter menar respondenten att skillnaderna inte är särskilt betydande. Givetvis har skattelagstiftningen förändrats innehållsmässigt under årens lopp, men själva revisionstjänsten har i stort sett förblivit densamma. Respondenten menar dock att även om själva kärntjänsten förblivit i stort sett oförändrad har dokumentationskraven ökat markant, vilket innebär betydande merarbete jämfört med för 15 år sedan.

Syn på framtiden

Respondenten ser med tillförsikt och ödmjukhet på framtiden, om revisionsplikten tas bort kommer han dock att lämna branschen och söka sin försörjning på annat sätt; att gå över till bokförings-, redovisnings- och bokslutskonsulting intresserar inte respondenten. Avseende hur branschen kommer att utveckla sig har respondenten egentligen ingen åsikt, utan tror att utvecklingen kan gå i vilken riktning som helst.

7.1.3 Företag 3

Utbildning: civilekonom
Titel: godkänd revisor
Antal år som revisor: 25
Tid som egen företagare: 10

Ålder: 51
Omsättning: 2,5-3 miljoner
Antal klienter: 150
Anställda: 1 godkänd revisor

Den lagstadgade revisorsrollen

Respondenten anger att han till 90 % enbart arbetar med lagstadgad revision. Arbetet är upplagt med ett nära samarbete med redovisningsbyråerna vilka sammanställer de flesta underlagen till revisionen. Respondenten menar att detta upplägg bidrar till att fler klienter kan kontrakteras samtidigt som kontrollarbetet inte försvåras.

Respondenten upplever att han i sitt arbete har en renodlad revisorsroll, fördelen att ikläda sig en sådan roll anser respondenten vara möjligheten att från sidan kunna kontrollera och intyga att företaget förvaltats på ett betryggande sätt under året. En för tät kontakt med klienten upplevs av respondenten som negativt då risken för ett partiskt agerande kan uppstå.

Granskning

De revisionstjänster som till störst del upptar respondentens arbetstid är granskning av redovisning och granskning av bokslut. Svårigheten med att utöva granskning av intern kontroll och granskning av VD:s förvaltning anser respondenten vara de små ägarnas beskaffenhet, ägaren sitter ofta på samtliga poster vilket medför att någon granskning inte är möjlig enligt reglernas egentliga innebörd. Granskningen utförs istället i den mån som det är möjligt i små företag respektive större. Det viktigaste är dock enligt respondenten att kontrollera vilken redovisningsbyrå som sammanställt bokslutet. Detta därför att några av byråerna inte upprättar bokslutet efter gällande regler utan snarare efter kundens önskemål.

Det praktiska arbetet

Arbetet påbörjas när bokslutet är framtaget av redovisningsbyråerna och lämnat till respondenten. Respondenten genomför en substansgranskning av klientens redovisning en gång per år i 90 % av fallen. Någon löpande kontroll av klienternas verksamhet sker i stort sett inte. Respondenten poängterar att han väljer vilka klienter han skall åta sig i stor utsträckning, *eftersom man får de uppdrag man förtjänar*. Det viktigaste vid kontakten med klienterna är att de är nöjda och kommer tillbaka nästa år.

Utvidgad revisorsroll

Respondenten bedriver inte någon större rådgivningsverksamhet, tidsmässigt under 10 % av årets totala arbetstid. De huvudsakliga konsultuppdragen består då av att bistå vid allmänna redovisningsproblem och upprättandet av skattedeclarationer, dessa två rådgivningstjänster tar sammanlagt upp mindre än 250 timmar per år. Respondenten tror att redovisningsbyråerna

sköter den största delen av rådgivningsverksamheten till kunderna, då de har kontinuerlig kontakt med klienten. Andra konsultuppdrag är analys av investeringsalternativ och finansiell rådgivning, vilka uppgår till max 50 timmar per år. Respondenten har också medvetet distanserat sig från rådgivningsverksamheten för att minimera risken för att hämna i en situation där oberoendet kan ifrågasättas.

Nätverk

Respondenten har ett väl utbyggt nätverk av specialister som är behjälpliga vid förfrågningar som han själv inte har kompetens för. De huvudsakliga samarbetspartnerna är jurister och skattespecialister. Revisorn anser dock att de flesta problem hanteras av redovisningsbyråerna som har ett större kontaktnät än vad han själv har.

Upplevda problem

Den nya standarden har bidragit till att dokumentationskraven har höjts avsevärt vilket respondenten är starkt negativ till. Standarderna är inte applicerbara på mindre aktiebolag vilket bidragit till en känsla av att dokumentationen är viktigare än revisionen. Respondenten ger uttryck för en besvikelse gentemot branschorganisationen som inte verkat för förenklade regler gentemot små- och mikroföretag. Utvecklingen idag anser han kan leda till att man slår undan fötterna för sina medlemmar om revisionsplikten försvinner. Vilket uttrycks i *"Det är ju idiotiskt som bara den då blir vi ju av med våra kunder"*.

Värdeskapande

Den lagstadgade revisionen har höjt kvalitén på redovisningen generellt enligt respondenten, och detta tjänar samhället på. Revisionen skapar ett värde för externa intressenter som kanske inte skulle erhållas i annat fall. Han anser dock inte att något värde skapas i monetära termer utan redovisningen fungerar mer som en försäkringspremie. Det är dock viktigt att inte revisionen blir för dyr för då överstiger den nyttan av revisionen, detta problem gäller speciellt mindre bolag. Respondenten anser att hans största bidrag ligger i att upprätthålla en bra standard på redovisningen, då kunder som har en uppdaterad redovisning ofta sköter sina företag bättre.

Syn på framtiden

Respondenten anser att revisionsstandarden har höjts under de senaste åren. Den ökade regleringen har dock haft en negativ påverkan på mindre bolag, vilket har föranlett högre kostnader för revisionen. Respondenten ser flertalet förändringar som kan aktualiseras om revisionsplikten försvinner.

- Redovisningsbyråer som inte presterar bra redovisningar kommer få en konkurrensfördel då deras arvode kommer att vara lägre i jämförelse med dem som gör ett korrekt arbete. Företagare som enbart tittar på kostnaden kommer då bidra till en utveckling där årsredovisningen kontinuerligt tappar i trovärdighet.

- Marknaden kommer till viss del kräva revision men större delen av kundunderlaget kommer att försvinna.
- Revisionsbyråerna måste övergå till att erbjuda mer redovisnings och rådgivningstjänster.
- Den nuvarande verksamheten skulle inte kunna fortgå i sin nuvarande form, vilket skulle få följden att respondenten skulle vara tvungen att avskeda sin personal.
- Konkurrensen på redovisningsområdet kommer att öka då fler revisorer kommer att ägna sig åt konsultverksamhet.
- Det måste ske en översyn av de befintliga reglerna för små bolag så att inte kostnaden blir för hög.

7.1.4 Företag 4

Utbildning: civilekonom

Titel: godkänd revisor

Antal år som revisor: 15

Tid som egen företagare: -

Ålder: 35

Omsättning: 5 miljoner

Antal klienter: Totalt 300, respondenten 100

Anställda: 1 auktoriserad, 2 godkända revisorer och 3 assistenter

Den lagstadgade revisorsrollen

Respondenten säger att tiden för revision idag har minskat drastiskt gentemot hur det var för 25 år sedan. Minskning beror på att klienterna idag utför större delen av bokslutsarbetet själva, detta leder till att antalet bolag som revideras är konstant men tiden för varje uppdrag har minskat till en tiondel. Att klienterna har möjlighet och klarar av den ökade bokföringen beror till stor del på de nya redovisningsprogram som utvecklats. Arbetet på revisionsfirman består idag av ungefär 65 % revision och 35 % övriga tjänster.

Granskning

Vad som utgör granskning av intern kontroll och förvaltningsrevision är väldigt svårt att specificera för små och medelstora bolag; kontrollen sker löpande under granskningsarbetet men någon särskild granskning av redovisningen, den interna kontrollen eller förvaltningsområdena sker inte i de små bolagen enligt respondenten, utan all granskning går ihop och bildar en enhet. Tidsmässigt ägnar respondenten över 150 timmar per år åt respektive aktivitet.

Det praktiska arbetet

Respondenten har kontakt med klienten några gånger per år över telefon, ofta i samband med att rapporterna från redovisningsbyråerna kommer honom tillhanda, vilka levereras mellan 2-4 gånger per år. Uppvisar inte rapporterna några tvivelaktigheter så händer inget mer, i de fall som något problem upptäcks så kontaktas bolaget så en lösning kan arbetas fram. Redovisningsbyråerna fungerar som en första varningsinstans, om de upptäcker något så hör

de av sig till respondenten så att åtgärder kan vidtas. I de fall företagen har ett varulager sker en inventering av detta i samband med bokslutsrevideringen.

Utvidgad revisorsroll

De huvudsakliga arbetsområdena utöver revisionsarbetet som bedrivs av respondenten är upprättande av skattedeklaration och rådgivning gällande allmänna redovisningsproblem, dessa två tjänster upptar mellan 50-150 timmar vardera. Därefter kommer finansiell rådgivning, investeringar och bokslut som vardera tar i anspråk ungefär 10-50 timmar/år. Vad det gäller bokslutsarbetet så är oftast en annan revisor eller assistent bokslutsansvarig så att inte jävsreglerna aktualiseras. Respondenten anger också att oberoendereglerna ibland överträds i samband med att påskrivande revisor slutför bokslutsarbetet och sedan reviderar materialet.

Nätverk

Firman har ett väl utbyggt nätverk vilket enligt respondenten i första hand består av jurister och skattespecialister. Kontakter finns också med IT- och management konsulter. Byrån har utarbetat en policy som säger att problem som de inom firman inte har kompetens för skall vidarebefordras till externa specialister. Policyn är utvecklad därför att firman inte skall hamna i en rättstvist om deras råd visat sig felaktigt.

Upplevda problem

Respondenten känner sig inte begränsad rent praktiskt, detta på grund av att man på byrån ibland bortser från oberoendereglerna för att bättre kunna bistå klienten med råd och konsultinsatser. Respondenten erkänner att om reglerna skulle följas fullt ut så skulle de begränsa arbetet påtagligt, de väljer trots allt att bistå klienten därför att de värderar deras behov högre och därför att det oftast handlar om enklare åtgärder som inte har någon betydande påverkan på företaget.

De nuvarande reglerna för aktiebolag är enligt respondenten inte anpassade för mindre bolag. Att göra väsentlighetsanalyser, riskanalyser på kunder där den största risken är *”att ägaren får en sten i huvudet och dör”* kan inte anses vara adekvat. En betydande del av tiden måste därför läggas på dokumentation som inte får något syfte i det lilla företaget. Respondenten anger att upptill 50 % av den arvoderade tiden går åt till att dokumentera arbetet.

Värdeskapande

Ett värde skapas för klienten då revisionsarbetet garanterar att bokföringen är rätt och att klienten skött arbetet korrekt gentemot de fiskala myndigheterna. Garantin skapar därför ett mervärde för klienten och dess intressenter. Respondenten anser dock inte att själva revisionen är värdeskapande för kunden, detta grundas på att kunden inte har någon förståelse för vad revisionsarbetet bidrar med.

Fördelen med revision är att man där fångar upp eventuella moms och skattefel. Felen skulle kanske inte ha upptäckts av vare sig skatteverket eller klienten varvid revisionsarbetet skapar värde för klienten och samhället. Respondenten anser att det inte alltid är revisionen som skapar värde för klienten utan menar istället att det är den allmänna kontrollen av räkenskaper som ger det störta bidraget.

Syn på framtiden

Respondenten tror inte att revisionsplikten kommer att finnas kvar för små bolag om fem år. Borttagandet av revisionsplikten kommer att missgynna företagen då de riskerar att förlora en kontrollinstans som tidigare gjorde dem uppmärksamma på eventuella fel i bokföringen. Respondenten tror dock att företagen inte kommer att klara sig utan kontakt med revisorer vilket kommer att öka andelen rådgivning.

Respondenten tror att ett borttagande av revisionsplikten kommer att leda till flertalet förändringar.

- Ökad andel rådgivning för revisionsbyråerna.
- Försämrad kontroll för de små bolag som väljer bort revisionen.
- Minskad omsättning för revisionsbyrån.
- Mindre komplicerat att bistå med rådgivning när jävs- och oberoendereglerna försvinner.
- Möjligheten att kontraktera fler kunder då tiden för revision minskar och måste ersättas med andra uppdrag.

7.1.5 Företag 5

Utbildning: Civilekonom, tingsnoterad jurist
Titel: Auktoriserad revisor och ägare
Antal år som revisor: 15
Tid som egen företagare: 10

Ålder: 54
Omsättning: 4 – 5 miljoner kronor
Antal klienter: ca 180 stycken
Antal kvalificerade revisorer: 1
Antal assistenter: 5

Övrig relevant information: Företaget ingår i ett nätverk bestående av 70 personer.

Den lagstadgade revisorsrollen

Den lagstadgade revisionsrollen står för två tredjedelar av de 1 500 timmar som debiteras årligen. Respondenten är själv inte inblandad vid den löpande redovisningsgranskningen, så kallad substansgranskning, vilken i princip enbart sköts av anställda assistenter. Förvisso bär respondenten det fulla ansvaret för att revisionen är korrekt utförd men i princip all kontroll av assistenternas granskningsarbete sker muntligen. Avseende granskning av intern kontroll understryker respondenten att det är felaktigt att tala om några interna kontrollfunktioner i små bolag, ofta finns inte ens några rutiner att granska. Byrån har dock en del större klienter där det är relevant att tala om intern kontroll, dessa system granskas av såväl respondenten som dennes assistenter, personligen arbetar respondenten mellan 50 och 100 timmar med denna typ av granskning. Även förvaltningsgranskningen sköts i huvudsak av assistenter i den utsträckning någon sådan är aktuell, vilket ofta inte är fallet i de riktigt små bolagen. I de större företagen där företagandet av en förvaltningsgranskning är relevant och meningsfullt arbetar respondenten ett 50-tal timmar med detta.

Granskning

I allmänhet sköts större delen av granskningsarbetet enligt ovan av assistenter, dessa författar sedan ett revisions-PM och annan arbetsdokumentation som sedan granskas av respondenten i samband med bokslutsgranskningen. Själva bokslutet upprättas i allmänhet internt inom byrån, men i vissa fall läggs det ut på externa redovisningskonsulter i och med att byrån inte utför något bokföringsarbete. Respondenten ser stora fördelar med att upprätta boksluten intern inom byrån, respondenten anser att kombiuppdrag ger en högre kvalitet på revisionen i och med att kontrollen är bättre av revisionsunderlaget. Sammanfattningsvis är respondentens huvuduppgift att utföra en så kallad slutrevision, vilket innebär att han kontrollerar och granskar den redan utförda revisionen. Respondenten fungerar även som bollplank gentemot sina assistenter när problem och frågor uppstår kring själva revisionen eller bokslutsarbetet. Sammanfattningsvis anser respondenten att hans roll gentemot sina klienter i huvudsak går att likna vid den lagstadgade revisorsrollen, särskilt på senare år då andra aktiviteter begränsas på grund av föreliggande oberoenderegler.

Utvidgad revisorsroll

Respondenten arbetar själv aldrig med upprättandet av bokslut men det sker enligt ovan ofta inom byrån och står för en betydande del av byråns konsultintäkter, cirka 35 % av byråns totala intäkter. Större delen av fakturerade timmar är enligt ovan revisions- eller bokslutsrelaterade och endast cirka 15 procent av byråns omsättning emanerar från ren konsultverksamhet. Den konsultation som ändå sker består av skattekonsultationer, företagsöverlåtelser och generationsskiften. Respondenten menar att någon egentlig konsultation inte sker i arbetet mot de mindre klienterna, utan hävdar rent av att det inte finns något utrymme eller behov av konsultation gentemot mindre klienter då i princip all rådgivningsaktivitet är koncentrerad till byråns större klienter. Byrån arbetar dock en hel del med upprättande av skattedeklarationer, även mot det mindre bolagen, detta anser dock inte respondenten vara konsultation i och med arbetets rudimentära natur. Större delen den rådgivning som sker på byrån sköts av assistenter via telefon, och endast i undantagsfall krävs respondentens direkta inblandning. Respondenten anser sig ibland vara begränsad i sin rådgivning på grund av såväl sina ansvarsförsäkringar och de områden de täcker samt regelverket för oberoende. Trots att respondenten har kompetens för avtalsskrivande, i egenskap av tingsnoterad jurist känner han inte att möjlighet finns att konstruera komplicerade avtal med anledning av ovanstående. I dessa lägen har respondenten tillgång till ett nätverk vilket huvudsakligen innefattar jurister av olika slag. Inom företaget finns bokföringskompetens, arbetet är dock begränsat till ett fåtal klienter.

Upplevda problem

Respondenten känner sig absolut begränsad i sina klientrelationer på grund av analysmodellens nuvarande utformande. Oberoenderegler har under senare år verkat allt mer begränsande för vad respondenten anser sig våga arbeta med.

Värdeskapande

Den nytta som respondenten anser att byrån skapar för sina klienter återfinns i den utvidgade revisorsrollen. Bokslutsupprättande och skatterådgivning är de områden där respondenten anser sig skapa det största värdet för kunden. Respondenten resonerar vidare kring eventuella indirekta värden som skapas för klienten i och med att klienten kan presentera kvalitetssäkrad ekonomisk information för sina intressenter, i allmänhet leverantörer och banker. Respondenten ser dock inte denna nytta som särskilt betydande i dagsläget, även om det kan komma att bli viktigare i framtiden.

Historisk utveckling

Enligt respondenten har utvecklingen de senaste 10-15 åren medfört att andelen revision har ökat på bekostnad av konsultverksamheten. Denna förändring beror på de ökade regleringskraven inom revisionen, Redovisningsrådets rekommendationer och Revisorsnämnden fanns inte vilket ledde till att revisorn hade större frihet i sitt arbete. Införandet av ovanstående organisationer medförde en ökad del skriftlig praxis för revisionen

i mindre företag. Respondenten ger uttryck för att den ökade regleringen påverkat den enskilda företagaren i negativ mening och att gällande praxis är svår att applicera, i synnerhet på mindre bolag.

Syn på framtiden

Någon större förändring under de närmaste 4-5 åren tror inte respondenten på. Den snabba ökningen i reglering som för tillfället pågår tror han påverkas av det ”mode i oberoende” som idag råder. Respondenten talar inte så mycket om själva revisorsyrkets framtid utan snarare om den egna byråns utveckling i händelse av ett slopande av revisionsplikten.

- Personalstyrkan kommer att minska från fem anställda till två och omsättningen minska med 30-40 %.
- En positiv kvalitetshöjning på revisionstjänsten då mer fokus läggs på revision istället för dokumentation.
- En avveckling av revisionsplikten kan komma att leda till en större koncentration inom branschen och till att revisorn kommer att konkurreras ut från redovisningskonsulterna avseende såväl rådgivnings-, bokförings- som bokslutsuppdrag.
- Att konkurrera med redovisningskonsulter skulle vidare enligt respondenten leda till en lönsamhetsminskning på grund av de lägre marginalerna på redovisningsrelaterat arbete, vilket skulle mynna ut i lägre lönsamhet och större prispress inom branschen i stort.
- Överlevnadschansen för byråer med färre än 10 anställda tror respondenten är dålig, p.g.a. de stora byråernas konkurrenskraft. De större aktörerna har stora kontaktnät och möjligheter att aktivt marknadsföra sig till skillnad från de mindre byråerna.

7.1.6 Företag 6

Utbildning: Civilekonom

Titel: Auktoriserad revisor och ägare

Antal år som revisor: 23

Tid som egen företagare: 11

Ålder: 46

Omsättning: 1,2 miljoner kronor

Antal klienter: ca 45 stycken revisionsklienter plus en del annat

Antal kvalificerade revisorer: 1

Antal assistenter: 1

Den lagstadgade revisorsrollen

Andelen ren revisionsverksamhet uppgår till över 50 % av respondentens tid. Respondenten anser dock att det är svårt att uttala sig mer exakt om förhållandet mellan revision och konsultverksamhet; revision utgör någonstans mellan 50 % och 75 % av respondentens arbete. Granskning av intern kontroll respektive granskning av den löpande redovisningen uppgår i timmar räknat inte till mer än mellan 50 och 150 timmar. Bokslutsgranskning är däremot en mer omfattande verksamhet för respondenten, långt mer än 150 timmar går åt till detta. Utgångspunkten för respondentens verksamhet är revisionen, konsultverksamheten täcker upp

övrig tid och är en funktion av revisionen men helt klart underordnad; i denna kontext identifierar sig respondenten helt klart med den renodlade revisorsrollen.

Det praktiska arbetet

Respondenten följer anvisningar i RS avseende att varje revision skall föregås av en tre timmar lång planering, respondenten anser egentligen att detta arbetsmoment är bortkastad tid och gör det endast på grund av regelverkets konstruktion. Granskning av den löpande redovisningen följer närmast efter planeringsfasen, på standardklienten tar detta moment mellan två och tre timmar. De sista momenten är förvaltningsgranskning och slutrevision vilka normalt tar cirka tre timmar i anspråk. Respondenten understryker dock att det inte finns några vattentäta skott mellan de aktiviteter som utgör den lagstadgade revisionen, de flyter istället samman och utförs parallellt.

De allra flesta klienter sköter sin egen bokföring, respondentens assistent gör bokslut, årsredovisning, skattedeklaration medan respondenten reviderar assistentens arbete. Hela processen sker dock på löpande band under våren i och med att respondenten arbetar med kalenderår. Respondenten anser det vara synd att revisionen sker så rutinmässigt och möjligheten att gå på djupet saknas bland annat på grund av föreliggande tidspress.

Utvidgad revisorsroll

De områden utanför den lagstadgade revisorsrollen vilka respondenten främst verkar inom är bolagsbildning, skatterådgivning, upprättande av avtal, allmänna redovisningsproblem, IT-frågor samt biträdande vid taxeringsfrågor och skattebesvär. Enligt ovan så utgör dessa aktiviteter en betydande del av respondentens aktiviteter och respondenten arbetar mellan 10 och 50 timmar per aktivitet på årsbasis. Respondenten anser dock att det är svårt att skatta antal timmar han arbetar med respektive aktivitet på grund av att respondenten inte använder sig av ett tidsredovisningssystem som gör sådan statistik lättillgänglig.

Respondenten berättar att det genomsnittliga klientföretaget hör av sig cirka tre gånger per år för att få hjälp med något som går utanför den lagstadgade granskarrollen. I normalfallet sköts rådgivningen på telefon och i undantagsfall när det är fråga om mer komplicerad rådgivning träffas de personligen. Respondenten talar om att denna typ av uppdrag är stimulerande för honom personligen, då han ges möjlighet att *”dra igång hjärncellerna”* och tycker det *”är kul med omväxling”*. När respondenten får ett samtal från en klient rörande någon av dessa typer av frågor tar han en paus från det löpande arbetet och fokuserar istället på rådgivningen, vilket leder till en stimulerande och flexibel men bitvis stressig arbetstillvaro. Ofta blir arbetsdagen sönderhackad och tidsplaner spricker när konsultuppdrag inkommer till byrån, särskilt under vårens högsäsong.

Respondenten känner ett internt- och externt tryck på att ha bredd såväl som djup inom kompetensområdet. Det externa trycket manifesterar sig i att klienter efterfrågar dessa tjänster och det interna i att respondenten sätter en ära i att erbjuda samma tjänster som sina större

konkurrenter. När en klient ringer in med en förfrågan eller ett uppdrag som respondenten inte kan lösa ställer han sig frågan huruvida det:

- a. Är möjligt att lösa frågan internt på byrån till en rimlig kostnad?
- b. Finns extern kompetens att tillgå?

Om respondenten gör bedömningen att han själv kan lösa den uppgift han tillfrågats läser han in sig på ämnet och breddar på så sätt konstant sin kompetens. Respondenten har tillgång till ett antal Internetbaserade forum och informationstjänster vilket underlättar detta arbetssätt. Om respondenten ändå gör bedömningen att han inte har möjlighet att lösa frågan personligen tar han i allmänhet in extern hjälp, oftast sker detta inom juridikens område.

Upplevda problem

Respondenten återkommer under intervjun flera gånger till det faktum att han känner sig begränsad i sitt arbete, främst på grund av oberoende- och jävsregler. Det faktum att respondenten inte bereds möjlighet att arbeta aktivt med bokslut och bokslutskonsultationer upplevs som begränsande. Respondenten talar även om de ökade kraven på dokumentation vilka tar mycket tid i anspråk utan att egentligen skapa några värden. Ett annat problem som respondenten upplever är att det är svårt att finna kompetenta redovisningskonsulter att samarbeta med, kvaliteten på dessa är mycket varierande vilket lett till att respondenten föredrar kombiuppdrag. Respondenten undviker uppdrag där redovisningskonsulter är inblandade i görligaste mån.

Värdeskapande

Det finns enligt respondenten helt klart värden i den revision som utförs, revisorns underskrivande av klientens revisionsberättelse utgör en kvalitetsstämpel. Respondenten poängterar dock att en bättre revision skulle kunna utföras till en lägre kostnad med ett annat regelverk. Det område där respondenten anser sig vara mest värdeskapande är annars vid bolagsbildningar och liknande. Klienten avlastas och tillåts fokusera på den egna verksamheten genom att respondenten sköter den löpande kontakten med berörda myndigheter och institutioner. Det är när klienten kommer och själv efterfrågar hjälp som respondenten känner att han skapar mest värde, snarare än att själv identifiera behov hos klientföretaget.

Historisk utveckling

Den huvudsakliga förändring som respondenter nämner vid samtal kring yrkesrollens utveckling och de tjänster som kunden erbjuds de senaste 15 åren är en renodling av verksamheten. Tidigare kunde respondenten arbeta såväl som revisorsassistent, bokföringsbiträde, rådgivare och redovisningskonsult vilket inte längre är möjligt på grund av föreliggande regelverk. Respondenten säger att han uttalat fokuserar på den renodlade revisionen på grund av föreliggande oberoende- och jävsregler.

Syn på framtiden

Under intervjun återkommer respondenten flera gånger till en upplevd osäkerhet avseende framtiden, och svårigheten med att som enskild revisor försöka förbereda sig på den kommande utvecklingen. Det finns enligt respondenten i huvudsak tre vägar vilka utvecklingen kan gå:

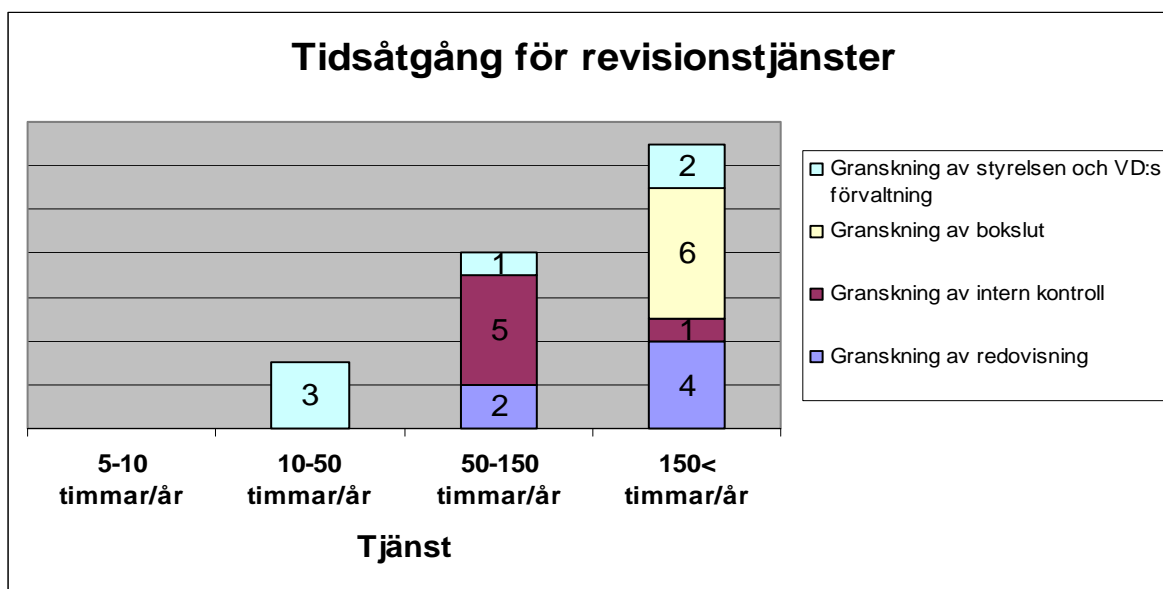
- Ett slopande av revisionsplikten,
- Ett förbud mot kombiuppdrag
- En medelväg innebärande att revisionsplikten finns kvar men i en reviderad form med ett särskilt regelverk för de mindre företagen vilket svarar bättre mot deras behov, exempelvis med en slopad förvaltningsrevision och lägre ställda krav på dokumentation.

Respondenten ser helst såväl för sin egen skull som för branschens bästa att man väljer medelvägen med en nedbantad revisionsplikt. Respondenten understryker dock att han även är positiv till ett slopande av revisionsplikten, både för egen del och för branschen. Vad som talar emot en sådan lösning är enligt respondenten att många revisorer, i synnerhet de som sitter helt ensamma och endast arbetar med revision, skulle få svårt att fortsätta bedriva sin verksamhet.

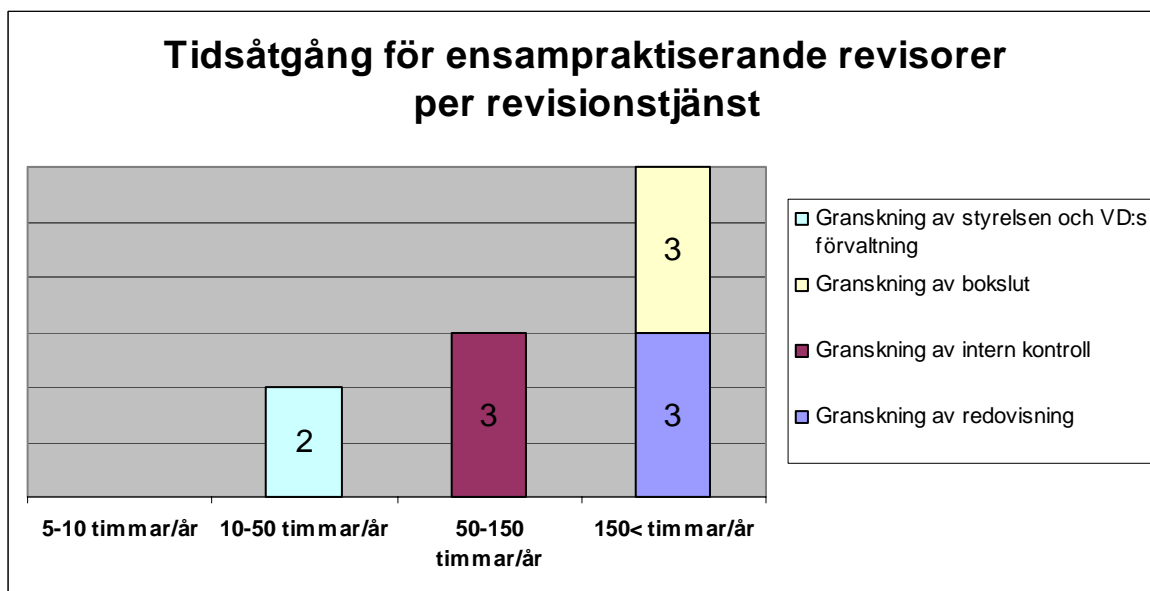
Respondenten känner för egen del ingen osäkerhet för huruvida han kommer att kunna fortsätta som revisor i framtiden, oavsett branschutveckling. I och med att byrån är stark inom såväl revision som redovisning och konsulting anser respondenten att han kommer att kunna fortsätta bedriva sin verksamhet i någon form. Respondenten anser dock att det föreligger en risk för att han skall tvingas arbeta helt ensam, utan assistent, i händelse av att kombiuppdragen skulle förbjudas.

7.2 Diagram och tabeller

Diagrammet visar hur många timmar respektive respondent i snitt spenderar på varje revisionstjänst per/år.

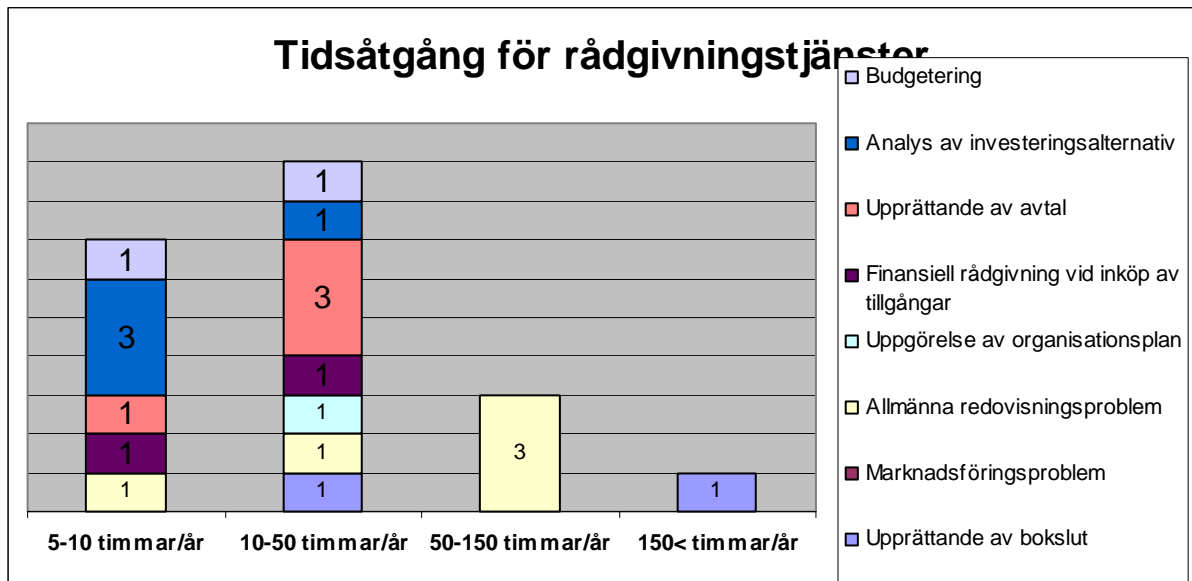


Figur 7.1



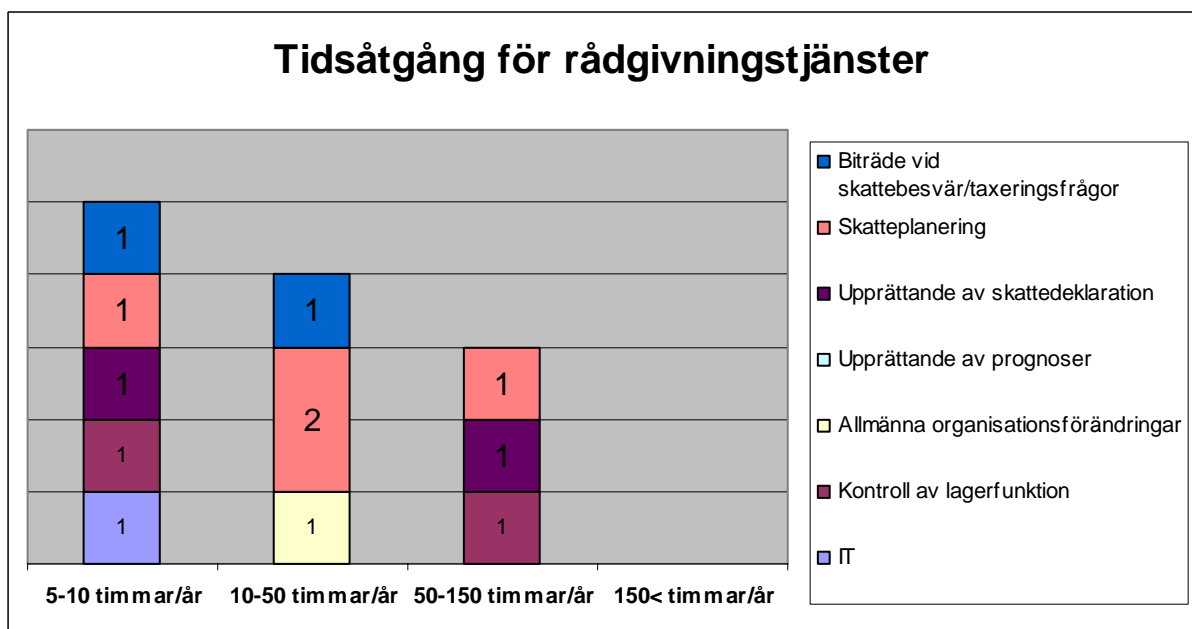
Figur 7.2

Diagrammet visar antalet timmar nerlagda på respektive rådgivningstjänst för de respondenter som erbjuder tjänsten.



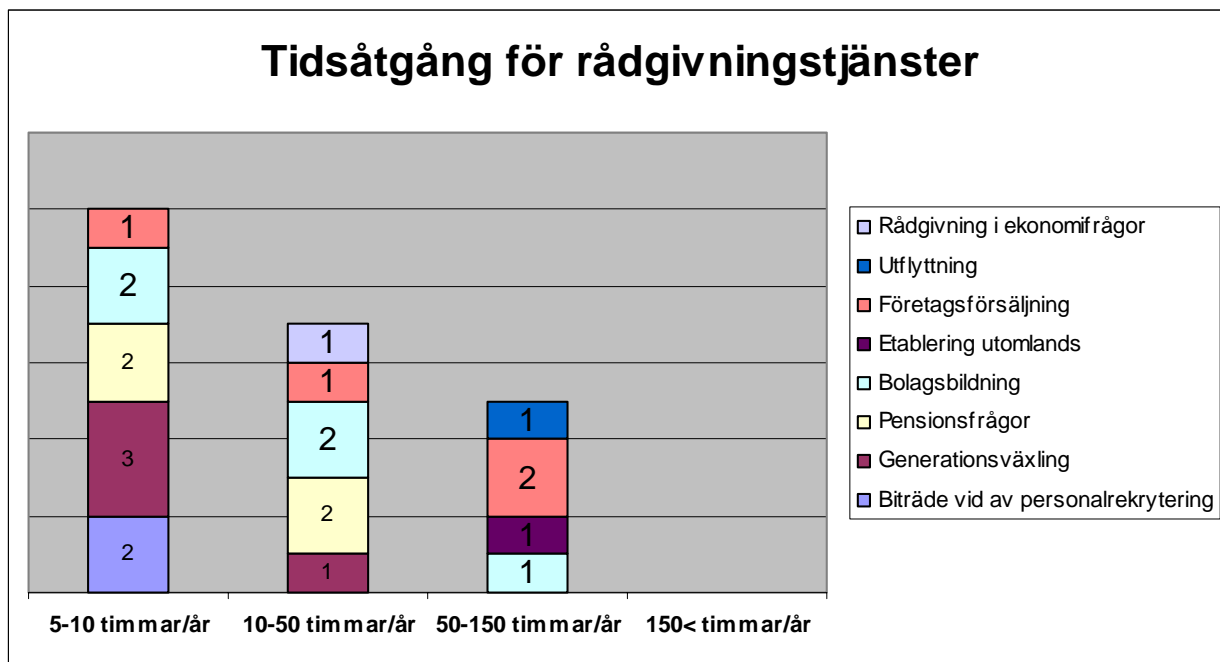
Figur 7.3

Diagrammet visar antalet timmar nerlagda på respektive rådgivningstjänst för de respondenter som erbjuder tjänsten.



Figur 7.4

Diagrammet visar antalet timmar nerlagda på respektive rådgivningstjänst för de respondenter som erbjuder tjänsten.



Figur 7.5

Konsult/rådgivningstjänster	Antal ensamma revisorer som erbjuder tjänsten (3)	Antal revisorer med assistenter som erbjuder tjänsten (3)	Antal respondenter som erbjuder tjänsten (6)
Upprättande av bokslut	33%	33%	33%
Marknadsföringsproblem	0%	0%	0%
Allmänna redovisningsproblem	67%	100%	83%
Uppgörande av organisationsplan	0%	33%	17%
Finansiell rådgivning vid inköp av tillgångar	67%	0%	33%
Upprättande av avtal	33%	100%	67%
Analys av investeringsalternativ	67%	67%	67%
Budgetering	0%	67%	33%
IT	0%	33%	17%
Kontroll av lagerfunktion	33%	33%	33%
Allmänna organisationsförändringar	0%	33%	17%
Upprättande av prognoser	0%	0%	0%
Upprättande av skattedeklaration	33%	67%	50%
Skatteplanering	33%	100%	67%
Biträde vid skattebesvär/taxeringsfrågor	0%	67%	33%
Biträde vid av personalrekrytering	67%	33%	50%
Generationsväxling	67%	67%	67%
Pensionsfrågor	100%	33%	67%
Bolagsbildning	67%	100%	83%
Etablering utomlands	33%	0%	17%
Företagsförsäljning	67%	67%	67%
Utflyttning	33%	0%	17%
Rådgivning i ekonomifrågor	33%	0%	17%

Figur 7.6

8 Analys

Syftet med kapitlet är att analysera det empiriska materialet i förhållande till de uppställda hypoteserna och framlagd teori, i form av branschutveckling, generiska strategier, och branschanalys, samt utgöra underlag för dragna slutsatser.

8.1 Hypoteser

8.1.1 "Revisorer arbetar i hög utsträckning med konsulttjänster"

Det ansågs av författarna troligt att kvalificerade revisorer utför mycket arbete inom ramen för den utvidgade revisorsrollen. Att de allra största byråerna arbetar på detta sätt med en bred kompetens inom flertalet områden ter sig för den initierade som självklart. En av anledningarna till detta är revisorns breda ekonomiska och juridiska kompetens, såväl i utbildningen som i det aktiva yrkesutövandet.

Vårt empiriska material indikerar dock att detta inte är sant för hela revisorskåren. Flertalet respondenter arbetar upp mot 90 % av tiden med renodlade revisionsfrågor. Flera av respondenterna som arbetar helt ensamma utan hjälp av varken interna bokföringsbiträden, bokföringskonsulter eller revisionsassistenter bedriver endast konsultverksamhet i mycket liten utsträckning, se figurer 7.3 – 7.5. Dessa revisorer har helt klart fokuserat sin verksamhet i enlighet med den i teorin nämnda "fokuseringsstrategin", där all verksamhet kretsar kring den lagstadgade revisionen vilket får anses utgöra respondenternas kärntjänst. Respondenten satsar i dessa fall på att endast leverera lagstadgad revision, för att på så sätt bli expert inom detta område, och således uppnå konkurrens- och stordriftfördelar på grund att revision sker som på löpande band. Det är intressant att flertalet av respondenterna egentligen inte har någon uttalad specialistkompetens inom något område utanför den lagstadgade revisionen, vilket skulle kunna utgöra en mer eller mindre unik konkurrensfördel inom det egna konkurrensområdet, i enlighet med differentierings-, och fokuseringsstrategierna.

Det ovanstående kom som något av en överraskning för författarna med tanke på att revisorns klienter torde ha behov av kompetenser inom ett flertal andra områden, bland annat beskattningsfrågor, juridik och liknande. Dessa områden bör revisorn lämpligen ha möjlighet att förse dem med, då dessa tjänster befinner sig inom revisorns kompetensområde. Att respondenterna på grund av sin ringa storlek inte har möjlighet att bistå klienten med väldigt avancerad rådgivning var knappast oväntat. Vad som dock förvånat författarna är att respondenterna inte i högre utsträckning är behjälpliga med enklare rådgivning gentemot sina klientföretag.

Vem som förser klienten med basal rådgivning inom nämnda områden är dock oklart, troligen utgör redovisningskonsulter, jurister och skattespecialist en betydande konkurrent för revisorn även på rådgivningsområdet. Samtliga respondenter har nätverk vilka de utnyttjar för mer avancerad rådgivning, en av respondenterna säger sig dock ha ett uttalat intresse av att kompetensutveckla sig inom närliggande områden.

En av huvudanledningarna till att flertalet av respondenterna inte ägnar sig åt konsultverksamhet i någon högre utsträckning är enligt dem själva att de begränsas av de krav som ställs på revisorns oberoende gentemot klienten. Flera respondenter går så lång att de anser det i princip omöjligt att arbeta med konsultverksamhet på grund av föreliggande regler. Detta förhållande skulle kunna sägas utgöra ett hinder för revisorn att gå in på konsultmarknaden. Den respondent som i ägnar sig mest åt konsultverksamhet säger rent ut att han väljer att bortse från oberoenderegler för att kunna bedriva sin verksamhet. Det skall dock inte glömmas bort att respondenterna har möjlighet att, helt utan restriktioner i regelverket ägna sig åt konsult- och rådgivningsverksamhet gentemot företag där man inte är påskrivande revisor. Det är intressant att notera att detta, trots att möjligheten finns, inte sker i någon betydande utsträckning hos någon av respondenterna.

Sammanfattningsvis finner författarna att det empiriska materialet indikerar att hypotesen kan förkastas.

8.1.2 "Revisorns kärntjänst är inte värdeskapande för det lilla aktiebolaget"

Det har av författarna ansetts intressant att utreda huruvida revisorerna själva anser att den lagstadgade revisionen, den kärntjänst som de erbjuder klienten, är värdeskapande i dess nuvarande form. Debatten kring den lagstadgade revisionens värdeskapande förs i allmänhet på samhälls nivå, exempelvis debatteras huruvida den lagstadgade revisionen har en brottsförebyggande funktion. Huruvida det skapas några värden för det reviderade bolaget och i så fall vad dessa består i, är inte debatterat i lika hög utsträckning. I och med att den lagstadgade revisionen i de flesta fall inte efterfrågas av klienten förefaller det troligt att den inte heller skapar värden som motsvarar den kostnad som uppstår i klientföretaget i och med att tjänstens utformning är lagstadgad snarare än skräddarsydd.

Samtliga respondenter är i princip överens om att de värden som skapas i de reviderade företagen på grund av den lagstadgade revisionen är att betrakta som ringa. En av anledningarna till detta är det regelverk som omger den lagstadgade revisionen. Bland annat läggs mycket av revisorns tid på dokumentation snarare än revision. En förändring av regelverket skulle kunna leda till att tjänsten kan anpassas efter de mindre bolagens specifika behov och därigenom skapa ett större värde för klienten. Olika aspekter i klientföretagets omvärld och ekonomiska situation kan på så sätt lyftas in och bidra till att den genomförda

revisionen på ett bättre sätt redogör för klientens ekonomiska förutsättningar och situation och kan således skapa helt andra värden för kunden.

Hur klienten uppfattar värdet av den lagstadgade revisionen grundar sig troligtvis i kundens förväntningar. Frågan blir huruvida revisorns levererade tjänst uppfyller klientens förväntningar och om kunden har tillräckliga kunskaper för att tillgodogöra sig revisionen. Flertalet av respondenterna anser att klienterna inte besitter de ekonomiska kunskaper som behövs för att utnyttja revisionen på ett optimalt sätt. Sättet genomgången av revisionen med klienten sker på får därför en avgörande betydelse för det värde som skapas. En väl genomförd revision i kombination med en bra genomgång av materialet kan bidra till att klienten ökar sina ekonomiska kunskaper om företaget, vilket direkt, eller indirekt kan komma att skapa värde för kunden. Det är sedan upp till klienten att förvalta den information som rapporterats för att ytterligare öka värdet av revisionen.

I övrigt anser intervjuobjekten att det värde som skapas för klienten står att finna i den kvalitetsstämpel som redovisningen får i och med att den genomgår en revision. Denna kan enligt vissa respondenter ha ett värde vid klientföretagens kontakt med olika intressenter. Flera respondenter talar om en vilja och förmåga att utföra en bättre revision, vilken i högre utsträckning skulle tjäna klientens intresse. Något inte anses vara möjligt på grund av föreliggande regelverk. Samtliga respondenter efterfrågar istället en utveckling av den lagstadgade revisionstjänsten, bland annat i form av förenklade regler och minskade krav på dokumentation.

Sammanfattningsvis finner författarna att det empiriska materialet indikerar att hypotesen inte kan förkastas.

8.1.3 "Lagstiftningen hämmar revisorernas kompetensutveckling gällande tilläggstjänster"

Utvecklingen går mot att de större revisionsbyråerna framställer sig själva som kunskapsföretag vilka erbjuder ett brett spektrum av tilläggstjänster inom företagets kompetens. För de mindre revisionsbyråerna är det emellertid svårare att följa med i denna utveckling. För enmansbyråer och byråer med ett fåtal anställda är möjligheten att tillhandahålla samtliga efterfrågade tilläggstjänster begränsad, vilket medför en svårighet att konkurrera i samma utsträckning som marknadens giganter.

Merparten av respondenterna anger lagstiftningen som den främsta anledningen till att de inte ägnar sig mer åt konsultverksamhet inom det egna kompetensområdet. Många av respondenterna har medvetet valt att inte utveckla sin kompetens inom exempelvis rådgivningsverksamhet eftersom de inte vill hamna i en situation där deras oberoende gentemot revisionsklienten kan ifrågasättas. Flertalet respondenter menar att de ökade regleringskraven inom revisionen de senaste 10-15 åren har lett till att friheten i deras

yrkesutövande har minskat. Detta har inneburit att andelen revision har ökat på bekostnad av konsultverksamheten.

De omfattande regler som idag omger revisorns arbete medför att revisionen till stor del består av redan fasta analyser och processer. Majoriteten av respondenterna spenderar mellan 30-50 % av den arvoderade tiden på lagstadgad dokumentation. Vidare leder revisionsplikten till att det finns en stor efterfrågan på rena revisionstjänster, vilket utgör ett ekonomiskt incitament för att hålla sig inom den lagstadgade revisionen.

Endast en av respondenterna har en uttalad strategi att själv försöka hantera förfrågningar och problem från klienterna utanför den lagstadgade revisionen. Övriga respondenter refererar i högre utsträckning sina klienter vidare till externa kompetenser istället för att själva försöka lösa problemet internt inom byrån. Att majoriteten av respondenterna väljer att referera klienter vidare till extern kompetens motiveras av att kostnaden för inläsningen i förhållande till vad kunden är villig att betala anses vara för hög. Det är även värt att notera att den snabba utvecklingen av den lagstadgade revisionen, och de krav detta ställer på revisorns kompetensutveckling kan verka hämmande på den enskilde revisorns möjligheter att avsätta ytterligare tid för kompetensutveckling på områden vilka sträcker sig utanför kärntjänsten.

I princip samtliga respondenter erbjuder rådgivning i allmänna redovisningsproblem, skatteplanering och bolagsbildning i någon utsträckning, se figur 7.6. Gemensamt för dessa tjänster är att de gränsar till revisorns kärnkompetensområde. Det förefaller vara lättare för revisorer att hålla sig uppdaterade i ämnen vilka ligger närmare kärntjänsten i jämförelse med ämnen som ligger i periferin. Gränsdragningen mellan vad som är kärntjänst, och är hänförligt till den lagstadgade revisionen, och vad som utgör tilläggstjänst, och går utanför den lagstadgade revisionen, kan vara svårt att avgöra i många fall. En av respondenterna säger rent ut att reglerna är så begränsande, och gränsdragningar så svåra att göra, att medarbetarna på byrån medvetet frångår dem för att kunna leverera en tjänst som bättre svarar mot klientens önskemål.

De problem som respondenterna inte har kompetens för hanteras genom uppbyggda nätverk bestående av specialister inom flertalet olika områden. Revisorerna har i många fall mindre kontakt med sina klienter än klientens redovisningskonsult och det är därför inte ovanligt att redovisningskonsulten förmedlar specialistkompetenser till klienten utan inblandning från revisorn. Denna konstruktion kan leda till minskade incitament för revisorn att utveckla sina kunskaper och höja sin kompetens utanför den lagstadgade revisionen.

Sammanfattningsvis kan vi konstatera att små revisionsbyråer begränsas hårdare än större byråer när det gäller att kompetensutveckla och därmed att konkurrera med tilläggstjänster. Det empiriska materialet tyder vidare på att det föreligger en skillnad mellan enmansbyråerna och de byråer med anställda avseende hur mycket de arbetar och utvecklar sin kompetens

utanför den lagstadgade revisorsrollen. Anledningen till detta är bland annat oberoendereglererna och kraven på extensiv dokumentation.

Sammanfattningsvis finner författarna att det empiriska materialet indikerar att hypotesen inte kan förkastas.

8.2 Branschutveckling

Företag som endast sysslar med revision behöver i dagsläget inte konkurrera med företag som erbjuder kringservice, t ex redovisningsbyråerna. Frågan är vad som händer om revisionsplikten slopas och vissa av kunderna inte längre efterfrågar revisionstjänsten. Revisionsbyråer tvingas då konkurrera med andra typer av tjänsteföretag som t ex konsulter och redovisningsbyråer. Om inte byråer besitter den efterfrågade kompetensen riskerar man att förlora sina klienter och därmed mycket av sin omsättning.

Ett slopande av revisionsplikten kan innebära att många revisorer blir tvungna att gå över till att syssla med annan verksamhet. Vid en minskad efterfrågan på lagstadgad revision riskerar svagare aktörer vilka inte är konkurrenskraftiga att slås ut.

Vid ett slopande av revisionsplikten tror författarna att följande strategiska alternativ kommer bli aktuella för de mindre revisionsbyråerna:

- Lämna marknaden
- Positionera sig mot dem som måste köpa, eller frivilligt köper revisionstjänsten
- Konurrera med övriga aktörer på marknaden om att erbjuda tilläggstjänster

För de revisionsbyråer som väljer att inte lämna marknaden behövs i de flesta fall en omställning av tjänsteproduktionen i form av ändrad kompetensutveckling. Kompetensutvecklingen kan ske i två riktningar, den ena utesluter dock inte den andra:

- Mot företag som fortfarande vill revideras
- Mot företag som vill ha konsulttjänster

För att hantera de ökade kostnader som kan uppkomma vid omställningen av tjänsteproduktionen kan vissa av de mindre revisionsbyråerna bli tvungna att växa sig större, t ex genom organisk tillväxt, uppköp eller fusioner. En av respondenterna säger att han anser att överlevnadschansen för byråer med färre än 10 anställda är liten. De mindre byråerna hotas av de större byråernas konkurrenskraft, större kontaktnät och bättre möjligheter att marknadsföra sig. Marknadens allra största aktörer har sen tidigare kompetens nog att erbjuda sina kunder lösningar inom samtliga områden, vilket ger dem stordriftsfördelar jämfört med

mindre byråer, varvid några större strategiförändringar inte behöver göras. Det blir snarare en fråga om att skifta fokus mellan affärsområden.

För den enskilde revisorn är det i dagsläget vara ytterst svårt att förutse hur branschutvecklingen kommer att se ut ens de närmaste fem åren. Debatten kring revisionsplikts avskaffande förs parallellt med att ett eventuellt framtida förbud av kombiuppdrag. Revisionsbranschen och dess utveckling är utsatt för stor politisk påverkan vilket gör det mycket svårt för revisorskåren i allmänhet, och den enskilda revisorn i synnerhet, att utveckla långsiktiga överlevnadsstrategier.

De mindre byråerna är särskilt känsliga för stora branschförändringar eftersom deras ringa storlek gör det svårare att förändra och skifta fokus i verksamheten. Ett slopande av revisionsplikten skulle exempelvis drabba de respondenter som i princip byggt upp hela sin verksamhet kring den lagstadgade revisionen mycket hårt. Ett antal respondenter talar om att lämna marknaden och söka sin sysselsättning på annat håll, medan andra talar om att ett slopande kommer att leda till att personalstyrkan måste reduceras. Dessa respondenter kommer dock att påverkas i mycket liten utsträckning vid ett förbud av kombiuppdragen. Det motsatta gäller för de respondenter vilka har mindre fokus på den lagstadgade revisionen vilka är mer känsliga för ett förbud av kombiuppdrag, men samtidigt skulle påverkas mindre av ett slopande av revisionsplikten. Det är dock omöjligt för en enmansbyrå att arbeta med kombiuppdrag på grund av regelverket avseende oberoende och jäv. Vidare är det intressant att notera att förekomsten av rena konsultuppdrag är att betrakta som ringa. I princip all aktivitet som sker inom den utvidgade revisionsrollen sker gentemot revisionsklienter.

De byråer som har störst möjligheter att överleva på lång sikt oavsett branschutveckling är sammanfattningsvis byråer med fler än en anställd som inte enbart fokuserar på lagstadgad revision. Dessa kommer vid ett förbud mot kombiuppdrag tvingas antingen öka fokus på den lagstadgade revisionen vilket kan leda till neddragningar i verksamheten, eller att fokusera verksamheten kring den utvidgade revisorsrollen. Denna typ av byråer kommer dock drabbas hårt vid ett förbud mot kombiuppdrag, vilket kommer att påverka enmansbyråer med fokus kring den lagstadgade revisionen ytterst marginellt. En av de respondenter som passar in på beskrivningen, med både anställda och stor andel kombiuppdrag säger att han bara ser möjligheter med ett slopande av revisionsplikten.

Hur många företag som väljer bort revisionen vid ett slopande av revisionsplikten, och vilka som kommer att falla inom uppställda gränsvärden utgör en osäkerhetsfaktor i ovan förda resonemang. Helt klart är att revisionsmarknaden kommer att förändras, men frågan är i vilken utsträckning. Det kommer troligen inte vara så att samtliga berörda företag kommer att välja bort revisionen, vilket inte heller var fallet vid sloandet av revisionsplikten i England¹²¹.

¹²¹ Collis, 2003

Enligt Collis studie av effekterna vid slopandet av revisionsplikten valde 42 % av de mindre bolagen i England som var undantagna revisionsplikten att fortsätta lämna reviderade årsredovisningar. Trenden går emellertid mot att detta antal minskar över tiden. Vidare slår Collins fast att avskaffandet av revisionsplikten för små bolag i inte har lett till något inkomstbortfall för revisionsbranschen i stort.¹²² Utvecklingen i England visar att slopandet av revisionsplikten har drabbat olika typer revisionsbyråer på olika sätt och erfarenheten tyder hittills på att de stora byråerna klarar sig bättre än de mindre.¹²³ Skillnader mellan svenska och engelska förhållanden, till exempel regelverk och branschdemografi, föreligger med stor säkerhet och det är därför på intet sätt säkert att effekterna av en slopad revisionsplikt skulle bli desamma i Sverige.

8.3 Generiska strategier

Med utgångspunkt i det regelverk som omgärdar revisorns arbete i dagsläget faller det sig naturligt för revisorn som arbetar på en liten revisionsbyrå att satsa på lågkostnadsstrategin, fokuseringsstrategin eller en kombination av dessa.

Det faktum att revisionsplikt föreligger för samtliga aktiebolag oavsett verksamhet, ägarstruktur, omsättning och antal anställda innebär att efterfrågan på den lagstadgade revisionstjänsten är mycket stor. Att fokusera på att erbjuda just denna tjänst faller sig naturligt, om revisionsbyrån dessutom har möjlighet att göra detta till ett lågt pris torde dennes möjligheter att lyckas på marknaden vara stora. Majoriteten av respondenterna i det empiriska materialet har med stor framgång satsat på just en sådan strategi med upp till 150 klienter per kvalificerad revisor. I princip samtliga respondenter påtalar att de inte har någon som helst arbetsbrist utan snarare tvärtom, de har möjlighet att avvisa klienter.

Marknaden för den lagstadgade revisionen kan i dagsläget betraktas som säljarens marknad, en stor efterfrågan på tjänsten och en begränsad tillgång på kvalificerad arbetskraft. På grund av marknadens utseende finns väldigt få ekonomiska incitament för revisorn att differentiera sig genom att medvetet satsa på att utveckla den verksamhet som ligger utanför den lagstadgade granskarrollen.

En annan viktig faktor vilken bidrar till att det inte finns några tungt vägande skäl för revisorn att satsa på en differentieringsstrategi är det regelverk som omgärdar den lagstadgade revisionen. I nämnda regelverk finns tre komponenter vilka författarna stödjer sitt resonemang på: regelverkets allmänna komplexitet, den höga förändringstakten inom den lagstadgade revisionen samt dess oberoendekomponent. I och med att regelverket inte bara är komplext

¹²² Collis, 2003

¹²³ Balans, "Sällan revision av små företag i EU-länderna", nr 3 2005

till sin natur utan även kontinuerligt undergår stora förändringar, särskilt under senare år, ställs höga krav på den enskilde revisorns kompetensutveckling inom den lagstadgade revisionen. Det faktum att regelverket för oberoende verkar begränsande för kompetensutvecklingen torde ha framgått med önskvärd tydlighet i föregående hypotesavsnitt. Att de allra minsta revisionsbyråerna uppvisar en högre lönsamhet jämfört med marknads giganter kan vara ett tecken på småbyråernas fokuserings-, och lågprisstrategier är mer lönsamma än de största byråernas differentieringsstrategi. Detta förhållande åskådliggörs i tabellform i kapitel 5, där revisionsbyråernas nettomarginaler jämförs både sinsemellan och med andra branscher. Den data som presenteras i nämnda tabell indikerar att den lagstadgade revisionstjänsten, vilken av författarna identifierats som revisorns kärntjänst, är mycket lönsam.

Revisionspliktens slopande kan komma att utgöra ett ekonomiskt incitament för revisorer i mindre byråer att kompetensutveckla och satsa på en differentieringsstrategi snarare än en lågkostnads- och/eller fokuseringsstrategi, vilket även bekräftas av det empiriska materialet och ovan förda resonemang. Vidare kommer sloandet av revisionsplikten även att minska effekterna av regelverket då detta överhuvudtaget inte träder i kraft annat än vid revisorns förhållande gentemot klienter där revisorn utför en lagstadgad revision. En stor del av de små revisionsbyråernas verksamhet skulle troligen komma att riktas mot klienter där revisorn inte agerar i sin lagstadgade granskarroll.

8.4 Porters fem konkurrenskrafter

8.4.1 Nya aktörer

Borttagandet av revisionsplikten kommer i sig inte medföra något ökat hot från nya aktörer avseende den lagstadgade revisionstjänsten. Antalet aktörer kan emellertid komma att öka på konsultmarknaden. Då den förändrade konsultmarknaden i högre grad kommer att konkurransutsättas från olika specialister.

8.4.2 Konkurrens bland existerande företag

De tre största revisionsbolagen (Öhrlings Pricewaterhouse Coppers, Ernst & Young och KPMG) har en marknadsandel på 34,4 %. För att möjliggöra en särskiljning av de fem största bolagen har författarna uppskattat marknadsandelen för respektive företag inom Next Big Tree (Deloitte, SET och Lindebergs Grant Thornton). Uppskattningen har gjorts enligt följande, den sammanlagda marknadsandelen för de tre bolagen dividerat med tre, vilket ger en marknadsandel på 3,6 % per företag (10,8/3). Marknadsandelen för de fem största byråerna blir då 34,4 % + 7,2 % = 41,6 % (se avsnitt 3.6). Procentsatsen indikerar att konkurrensen inom revisionsområdet är relativt god då procentsatsen endast är marginellt högre än

gränsvärdet för god konkurrens, 40 %. Detta trots att branschen vid en första anblick ser ut att domineras av de största aktörerna.

Verksamheten hos de företag som i dag verkar inom revisionsbranschen kommer förmodligen att utvecklas åt två håll, de som behåller revisionen som sin kärntjänst samt de som utvecklar konsultrollen för att möta den nya efterfrågan på marknaden.

Revisionsmarknaden

Precis vid borttagandet av revisionsplikten kommer troligen konkurrensen bland revisionsbyråerna vara hög, detta på grund av en minskad efterfrågan på revision och ett stort antal verksamma byråer. De kvarvarande revisionsbyråerna måste därför differentiera sig för att bibehålla lönsamheten. I förlängningen kommer detta leda till att ett antal revisionsbyråer slås ut för att en jämvikt mellan tillgång och efterfrågan ska uppnås. Teoretiskt sätt kommer säljarens förhandlingsstyrka öka och priserna stiga när fler producenter lämnar marknaden vilket på sikt kommer leda till balans på marknaden.

Konsultmarknaden

I samband med att revisionsplikten försvinner öppnas en ny rådgivningsmarknad upp för revisorn mot de företag som denne tidigare var påskrivande för. Möjligheten att erbjuda tjänster som är specifikt anpassade för respektive klient ökar. Konkurrensen på tjänster som ligger nära revisorns kompetensområde kommer att troligen öka då fler revisorer kommer att differentiera sig för att bevara omsättningen. Den intensivaste konkurrensökningen tror författarna kommer att ske på redovisningsområdet då revisorn i hög grad redan besitter den kompetens som behövs för att på ett effektivt sätt konkurrera med redovisningsbyråerna. Andra områden som revisorn kan komma att verka inom är skatt- och juridikområdet.

8.4.3 Substitut

Den lagstadgade revisionen i sin nuvarande form kommer att finnas kvar och erbjudas för de klienter som efterfrågar den. Vi tror dessutom att det kommer att utvecklas ett substitut till den lagstadgade revisionen i form av en ny typ av revision vilken anpassas till ändamålet. Banker kan till exempel ställa krav på att en revision skall utföras för att bevilja ett lån. Detta krav leder då möjligen till att en speciell typ av "bankrevision" fabriceras. En sådan utveckling skapar möjligheter för klienten att välja en situationsanpassad revision. Detta kan leda till att ett antal företag specialiserar sig genom att erbjuda vissa typer av revision som kan ses som substitut till den lagstadgade revisionen.

8.4.4 Kunder

Initialt kommer kunden att öka sin förhandlingsstyrka då tillgången på revisionstjänster troligen är större än efterfrågan. Revisionspliktens försvinnande leder också till att kunden helt skulle kunna välja den service som han eller hon anser vara värdeskapande. Detta kommer leda till en prispress på marknaden varvid lönsamheten försämras för revisionsbyråerna. Det uppstår då ett starkare krav på företagen i branschen att differentiera och positionera sig för att behålla existerande kunder och samtidigt locka till sig nya. Allteftersom marknaden mognar kommer priserna teoretiskt sätt att stabiliseras.

8.4.5 Leverantörer

Leverantörerna av underlaget till revisionen kommer att förbli desamma som tidigare, d.v.s. redovisningsbyråerna. Dock ökar möjligheten för revisionsbyråerna att själva framställa det material som tidigare tillhandahållits av redovisningsbyråerna och som idag anses ligga för nära den lagstadgade revisionen. En del av revisionsbyråerna kan därmed även ta rollen som leverantör. I viss mån blir även de tidigare leverantörerna aktörer på den nya konsultmarknaden, beroende på hur en eventuell ny reglering kommer att se ut.

9 Slutsatser

Nedanstående slutsatser har delats in i fyra avsnitt, nutid, konsekvenser vid förändring, framtid och avslutande kommentarer. I kapitelns första avsnitt presenteras, med utgångspunkt i insamlad empiri och litterär referensram, författarnas slutsatser avseende de små byråernas nuvarande situation. I nästföljande avsnitt förs ett resonemang kring hur situationen för de mindre revisionsbyråerna kan komma att förändras vid ett slopande av revisionsplikten. Framtidsavsnittet tar sin utgångspunkt i föregående avsnitt och ett resonemang förs kring vilka praktiska konsekvenser nämnda förändringar kan komma att få för de mindre revisionsbyråerna.

9.1 Nutid

9.1.1 Fokusering

Insamlad empiri indikerar tydligt att de små revisionsbyråer som undersökts fokuserar en väldigt stor andel av sin verksamhet kring den rena revisionsverksamheten. Vid en analys av materialet har författarna identifierat fyra variabler vilka förklarar respondenternas fokusering på lagstadgad revision.

- *Hög lönsamhet*

Vid en jämförelse med närliggande branscher, vilka inte har lagstadgad revision som kärntjänst, uppvisar revisionsbyråerna en högre lönsamhet, vilket åskådliggörs i figur 3.3. Vidare uppvisar revisionsbranschens mindre aktörer en högre nettomarginal och lönsamhet än marknadens största aktörer vilka i högre utsträckning bedriver sin verksamhet i enlighet med differentieringsstrategin och erbjuder fler kringtjänster, se figur 3.2. Dessa två faktorer tyder enligt författarna sammantaget på att den lagstadgade revisionen har en hög lönsamhet och att det således är naturligt att fokusera verksamheten kring denna.

- *Snabb utveckling av den lagstadgade revisionen*

Under senare år har utvecklings- och förändringstakten skett i en rasande fart av den lagstadgade revisionen, bland annat i och med införandet av RS. Utvecklingen har lett till att den enskilda revisorn varit under stor press att kompetensutveckla kärntjänsten för att anpassa den till ett förändrat regelverk. Vidare kan den snabba utvecklingen inom kärntjänsten ha inneburit att revisorn har problem att avsätta tid till ytterligare kompetensutveckling inom andra områden.

- *Regelverket – Oberoende*

De regler som ställer krav på revisorns oberoende är begränsande för revisorns faktiska möjligheter att leverera kringtjänster.

- *Regelverket - Revisionsplikten*

Det faktum att det föreligger revisionsplikt leder till att det finns en stor efterfrågan på lagstadgad revision.

Författarna tror att det faktum att majoriteten av de kringtjänster som de mindre revisionsbyråerna ändå erbjuder ligger nära revisorns kärnverksamhet har ett samband med ovanstående punkter. Insamlad empiri tyder på att kringtjänster vilka levereras i någon större omfattning är fokuserad just kring den lagstadgade revisionen. Kringtjänster som ligger längre ut i periferin är inte lika vanligt förekommande och sker inte i samma omfattning tidsmässigt, se figurerna 7.3 – 7.5.

9.1.2 Litet värde för kunden

Författarna finner det, efter att ha analyserat insamlad empiri och satt den i relation till uppsatsens litterära referensram, troligt att den lagstadgade revisionen inte skapar några betydande värden för det genomsnittliga klientföretaget. Denna tes underbyggs i nedanstående tre punkter:

- *Kunden efterfrågar inte tjänsten*

Revisionen är i dagsläget lagstadgad och efterfrågas inte av kunden i och med att den är obligatorisk för samtliga aktiebolag. Det torde finnas stora skillnader avseende vilken nytta olika klientföretag har av den lagstadgade revisionen. Respondenterna talar om att det förekommer ett stort antal aktiebolag för vilka den lagstadgade revisionen i princip endast utgör en lagstadgad formalitet, detta gäller särskilt aktiebolag med mycket liten aktivitet.

- *Begränsad förståelse för revisionens innehåll*

Respondenterna påtalar att det finns en bristande kunskap och förståelse för syftet med revisionen och dess innehåll. Det finns även en begränsad kompetens inom klientföretagen för att tillgodogöra sig den ekonomiska information som genereras i den egna verksamheten till följd av den lagstadgade revisionen.

- *Regelverkets utformning leder till suboptimeringseffekter*

I princip samtliga respondenter talar om att föreliggande regelverk avseende bl a förvaltningsrevision inte är tillämpliga på mindre företag. Vidare är de krav som ställs avseende dokumentation av revisionsarbetet i dagsläget mycket omfattande, vilket leder till att revisionstjänsten blir mer kostsam för kunden trots att inga ytterligare värden egentligen levereras, annat än att revisionens trovärdighet ökar.

9.2 Konsekvenser vid förändring

Ett slopande av revisionsplikten kommer troligen ha en avsevärd påverkan på revisorns kärntjänst. De fyra variabler vilka nämns i avsnittet om fokusering kommer att få förändrad betydelse.

- *Hög lönsamhet*

Den lagstadgade revisionens lönsamhet torde bli lägre i och med att efterfrågan på tjänsten troligen kommer minska drastiskt. Detta argument stöds bland annat av Collis studie där endast 42 % av de berörda företagen valde att fortsätta göra revision trots sloandet av revisionsplikten¹²⁴.

- *Snabb utveckling av den lagstadgade revisionen*

Vid företagandet av en icke-lagstadgad revision bör det vara möjligt för revisorn att förhålla sig mer pragmatiskt till existerande regelverk. I vilken utsträckning detta kan ske är emellertid beroende av hur ett eventuellt framtida förslag till sloandet av revisionsplikten kommer att se ut. Det är även möjligt att påverkan från den snabba utvecklingen av internationella regleringar kan komma att minskas vid framtagandet av ett alternativt svenskt regelverk för revision av mindre bolag.

- *Regelverket - Oberoende*

Hur oberoendefrågan kommer att hanteras vid ett slopande av revisionsplikten är beroende av om och hur regelverket förändras. Om en frivillig revision kommer att omfattas av gällande oberoenderegler kommer det att ha stor påverkan på revisorns verksamhetsstrategier. Om kravet på oberoende slopas helt vid den icke lagstadgade revisionen kommer detta att underlätta för revisorn vid erbjudandet av kringtjänster.

- *Regelverket - Revisionsplikten*

Med anledning av ovanstående kommer en slopad revisionsplikt innebära att den nuvarande fokuseringsstrategin bli mindre attraktiv för den mindre revisionsbyrån. Utbudet kommer förmodligen att förbli stort medan efterfrågan kommer att minska.

Författarna drar sammanfattningsvis slutsatsen att de små byråernas fokuseringsstrategi kommer att vara mindre framgångsrik vid ett slopande av revisionsplikten.

¹²⁴ Collis, 2003

9.3 Framtid

I analyskapitlet identifieras tre möjligheter för de små revisionsbyråerna att agera vid ett slopande av revisionsplikten och efterfrågan på lagstadgad revision sjunker.

- Lämna marknaden
- Positionera sig mot dem som måste köpa, eller frivilligt köper revisionstjänsten
- Konkurrera med övriga aktörer på marknaden om att erbjuda tilläggstjänster

De mindre revisionsbyråer som väljer att stanna kvar på marknaden måste troligen kompetensutveckla sig för att möta kraven på den förändrade marknaden. Revisorena kan kompetensutveckla gentemot två segment, det enskilda klientföretaget kan dock ingå i båda:

- Företag som fortfarande vill revideras
- Företag som vill ha konsulttjänster

Respondentens kompetensutveckling inom revisionsområdet kan ske åt två håll, de som har ett intresse av en skräddarsydd och situationsanpassad revision, exempelvis banker och de som har ett fortsatt behov av en lagstadgad revision. En sådan utveckling skulle leda till revisionsbegreppets utvidgande, eftersom andra former av revision än den lagstadgade blir mer vanligt förekommande.

Vid en kompetensutveckling mot rena konsulttjänster kommer revisorn att tvingas konkurrera med specialister inom en rad områden. Vid valet av en sådan strategi torde revisorn stå inför två alternativ, det ena utesluter dock inte det andra:

- Satsa på en djup kompetensutveckling genom att specialisera sig på en, eller ett fåtal kringtjänster och konkurrera med befintlig expertis inom området, exempelvis redovisningskonsulter eller skattespecialister.
- Satsa på en bred kompetensutveckling och agera konsult i mindre komplicerade frågor inom ett bredare kompetensområde.

9.4 Avslutande kommentarer

Situationen för den kvalificerade revisorn är i dagsläget osäker, branschen är beroende av nationell lagstiftning, vilken i hög grad påverkas av den globala utvecklingen på revisions- och redovisningsområdet. Denna omvärldskänslighet gör det mycket svårt för revisorerna att förutsäga framtiden och formulera långsiktigt hållbara verksamhetsstrategier. Detta blir särskilt tydligt i förhållande till debatterna kring sloandet av revisionsplikten och förbudet mot kombiuppdrag.

Oavsett hur framtiden ser ut så är de riktigt små byråerna mer känsliga för förändringar i omvärlden då de har mindre resurser att förfoga över vid en eventuell omställning av verksamheten.

Det skall avslutningsvis understrykas att det är mycket svårt att förutsäga vilka effekter ett slopande kommer att få för de minsta revisionsbyråerna. Bland annat på grund av att det inte föreligger något färdigt förslag avseende vilka företag som kommer att undantas från revisionsplikt, och hur många företag som kommer att välja en frivillig revision. Avslutningsvis tyder såväl analys, empiri och i viss utsträckning Collis studie på att ett slopande kommer att få en avsevärd påverkan på markanden, och i första hand de små revisionsbyråerna då de i mycket hög utsträckning arbetar med lagstadgad revision.

10 Förslag till fortsatt forskning

- Genomförande av en kvantitativ studie, med avsikt att kartlägga det praktiska arbetet på mindre revisionsbyråer.
- Företagande av en komparativ studie avseende vilka effekter ett slopande av revisionsplikten fått och kommer att få i olika länder, exempelvis Sverige, Danmark och England.
- Ett slopande av revisionsplikten riskerar att drabba de revisionsbyråer som i princip byggt upp hela sin verksamhet kring den lagstadgade revisionen mycket hårt. Dessa byråer kommer emellertid inte att påverkas i någon större utsträckning vid ett förbud av kombiuppdrag. Det motsatta gäller för de revisionsbyråer som har valt att fokusera mindre på den lagstadgade revisionen och mer på tilläggstjänster. En sådan strategi medför att de är mer känsliga för ett förbud mot kombiuppdrag, men samtidigt påverkas de i mindre utsträckning av ett slopande av revisionsplikten. De mindre byråerna som använder sig av den senare strategin är inte stora nog att kunna skapa vattentäta skott mellan sin revisionsverksamhet och den fristående rådgivningen. Det vore därför intressant att forska i hur dessa byråer klarar sig i det fall revisionsplikten för alla aktiebolag finns kvar samtidigt som ett förbud mot kombiuppdrag införs.

Källförteckning

Litteratur

- Andersen I, 1998. *Den uppenbara verkligheten: val av samhällsvetenskaplig metod*, Studentlitteratur, Lund
- Arnerup-Copper B, Edvardsson B, 1992. *Marknadsföring av tjänster*, Studentlitteratur, Lund
- Artsberg K, 2003. *Redovisningsteori –policy och –praxis*, Liber Ekonomi, Malmö
- Backman J, 1998. *Rapporter och uppsatser*, Studentlitteratur, Lund
- Bruzelius L, Skärvad P-H, 2000. *integrerad organisationslära*, Studentlitteratur, Lund
- Cassel F, 1996. *Den reviderand revisorsrollen: en ören berättelse*, Nerenius & Santérus, Stockholm
- Dahlström K, 2000. *Från datainsamling till rapport: att göra en statistisk undersökning*, Studentlitteratur, Lund
- Diamant A, 2004. *Revisors Oberoende*, Iustus Förlag, Uppsala
- Eriksson L T, Wiedersheim P F, 1991. *Att utreda, forska och rapportera*, Liber Ekonomi, Malmö
- Fant J-E, 1994. *Revisorns roll – en komperativ studie av revisorer, företagsledares och aktieägares attityder till extern revision i Finland och Sverige*, Svenska Handelshögskolan, Helsingfors
- FAR, 1998. *Vad gör en auktoriserad revisor?*, FAR Förlag, Stockholm
- FAR, 2002. *FARs revisionsbok 2002*, FAR Förlag, Stockholm
- FAR, 2004. *FARs samlingsvolym del I och II*, FAR Förlag, Stockholm
- Grant R, 2002. *Contemporary Strategy Analysis*, Fourth edition, Blackwell Publishing, Cornwall
- Holme Magne I, Solvang Krohn B, 1998. *Forskningsmetodik*, Studentlitteratur, Lund

- Jacobsen D I, 2002. *Vad, hur och varför : om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Studentlitteratur, Lund
- Jägerhorn R, 1981. *Revisorn som konsult och rådgivare*, Helsingin kauppakorkeakoulun kuvalaitos
- Lundquist L, 1993. *Det vetenskapliga studiet av politik*, Studentlitteratur, Lund
- Merriam S B, 1994. *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund
- Moberg K, 2003. *Bolagsrevisorn*, Norstedts Juridik AB, Stockholm
- Normann R, 2000. *Service Management, ledning & strategi i tjänsteproduktion*, Liber AB, Malmö
- Parkin M, Powell M, Matthews K, 2003. *Economics*, Addison-Wesley; Pearson Education, Harlow
- Patel R, Davidson B 2003. *Forskningsmetodikens grunder : att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, Studentlitteratur, Lund
- Porter M, 1994. *Konkurrensstrategier*, ISL Förlag, Göteborg
- Saunders M, Lewis P & Thornhill A, 2003. *Research methods for business students*, Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ
- Svanström R, 2004. *Revisorn som rådgivare: en studie av mindre och medelstora företags relation till revisorn*, Handelshögskolan Umeå universitet, Umeå
- Thompson A, Strickland A J, 2001. *Crafting and Executing Strategy*, 12th edition, McGraw-Hill, Singapore

Tidskrifter

- Balans, nr 3 2005. "Debatten går het i Norden"
- Balans, nr 3 2005. *Sällan revision av små företag i EU-länderna*
- Balans nr 5 2004. Sundberg L, "De stora byråerna blir större och de mindre blir färre"
- Balans, nr 8-9 2004. *Nya revisionsstandarderna i Sverige kräver mer tid och höjda arvoden*

Blomberg G, Företagsekonomi nr 11 1973. *Morgondagens revisor – specialrevisor eller superkonsult*

Hamel och C. K. Prahalad, Maj-Juni 1992. Letter, Harvard Business Review

Sillén O, Affärsekonomi nr 6 1949. *Auktoriserade revisorer förr, nu och framledes*

Vanasco R, Skousen R, Santagato R, Managerial auditing journal, 1997. *Auditor independence: an international perspective*

Jeppesen K K, European Accounting Review, s. 517-539, 7:3, 1998. *Reinventing auditing, redefining consulting and independence*

Offentligt tryck

Aktiebolagslagen

EG:s fjärde bolagsdirektiv

EU- rekommendationen (2002/590/EG)

Finansinspektionens föreskrifter

Föreningslagen

IFAC:s etiska regler, 2001.

Justitiedepartementets promemoria, 25 juni 2003. *Några frågor om revision*

Justitiedepartementet, 2003. *Sammanställning av remissyttranden över promemorian: Några frågor om revision*

Proposition 2000/01:146

RS – *Revisionsstandard i Sverige*

RevU1005 ”De särskilda övervägandena vid revision i små företag”

Revisionslagen

Revisorslagen

RN:s uttalande 11 juni 2003 dnr 2003-576

Statens Offentliga Utredningar, 1999:43. *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, Norstedts tryckeri, Stockholm

Årsredovisningslagen

Elektroniska källor

<http://www.far.se/balans/tystnad>, senast besökt 2005-05-28

Collis J, 2003. *Director's Views on Exemption from Statutory Audit*, http://www.dti.gov.uk/cld/collis_rep.pdf, senast besökt 2005-05-28

Norberg C, Thorell P, 2005. *Revisionsplikten i små aktieföretag*, [http://sn.svensktnaringsliv.se/sn/publi.nsf/Publikationerview/37EFE1D21F36BEE5C1256FC400578EE2/\\$File/PUB200503-008.pdf](http://sn.svensktnaringsliv.se/sn/publi.nsf/Publikationerview/37EFE1D21F36BEE5C1256FC400578EE2/$File/PUB200503-008.pdf), senast besökt 2005-05-28

SCB, 2003. *Tjänsteprisindex för ekonomiska konsulter*, <http://www.scb.se/statistik/PR/PR0801/rapport4.pdf>, senast besökt 2005-05-28

Bilagor

Intervjumall

Respondenten

Namn:

Befattning:

Utbildning:

Antal år som revisor:

Tid som egen företagare:

Ålder:

Företaget

Namn:

Omsättning:

Antal klienter:

Antal anställda:

Kartläggning av aktiviteter	Ja	Nej	Antal timmar/år 5-10	Antal timmar/år 10-50	Antal timmar/år 50-150	Antal timmar/år 150 +	Extern hjälp
Granskning av redovisning							
Granskning av intern kontroll							
Granskning av bokslut							
Granskning av styrelsen och VD:s förvaltning							
Upprättande av bokslut							
Marknadsföringsproblem							
Allmänna redovisningsproblem							
Uppgörelse av organisationsplan							
Finansiell rådgivning vid inköp av tillgångar							
Upprättande av avtal							
Analys av investeringsalternativ							
Budgetering							
IT							
Kontroll av lagerfunktion							
Allmänna organisationsförändringar							
Upprättande av prognoser							
Upprättande av skattedeklaration							
Skatteplanering							
Biträde vid skattebesvär/taxeringsfrågor							
Biträde vid av personalrekrytering							
Generationsväxling							
Pensionsfrågor							
Bolagsbildning							
Etablering utomlands							
Företagsförsäljning							
Övrigt							

Intervjufrågor

- Vilka är de tjänster som ni huvudsakligen erbjuder kunden? Ser ni några stora förändringar i dessa jämfört med hur det var för ett antal år sedan?
- Hur stor del av tjänsten utgörs egentligen av ren revision? Jfr rådgivning och andra tjänster
- Hur tror ni att revisions-/rådgivningstjänsten kommer att förändras i framtiden?
- Vilken upplever du vara din huvudsakliga roll gentemot klientföretagen? Om fler roller finns i olika uppdrag v.v. utveckla.
 - Renodlad revisorsroll
 - Rådgivare/konsult
 - Ekonomiansvarig
- Anser du att den lagstadgade revisionen har ett egenvärde, eller är den att betrakta som en lagstadgad formalitet? Och i så fall varför? Varierar det i olika bolag o.s.v.
- Kan ni beskriva arbetsgången vid reviderandet av ett litet ägarlett bolag/genomsnittligt klientföretag under ett år.
- Kan ni beskriva arbetsgången vid rådgivning och dylikt gentemot ett litet ägarlett bolag/genomsnittligt klientföretag under ett år.
- Hur hanterar ni problem, förfrågning och uppgifter som ni inte har kompetens för?
- Vilka uppgifter åtar ni er utanför det egna kompetensområdet? Finns det något nätverk att tala om, på vilka områden och hur ser det i så fall ut? Vilka är de viktigaste samarbetsparterna:
 - IT
 - Juridik
 - Redovisningsspecialist
 - Skattespecialist
 - Miljörevisor
 - Corporate finance

- Anser du dig begränsad i din rådgivning gentemot klientföretag i din roll som påskrivande revisor. Ett exempel: biträdande vid skattedeklaration.
- Har ni klienter för vilka ni inte är påskrivande. Om så är fallet, hur skiljer sig arbetet med dessa jämfört med de klienter för vilka ni är påskrivande. Vilka tjänster erbjuds dessa.
- Anser du att revisionsplikten för små aktiebolag skall finnas kvar? I så fall varför?
- Vad innebär ett slopande av revisionsplikten för små aktiebolag för din verksamhet? Hur kommer ni att agera? Vilka möjligheter, risker, hot finns?
- Inom vilka områden anser du att du skapar värde för klienten, såväl direkt värdeskapande aktiviteter som indirekt värdeskapande aktiviteter. Exempel: skattekonsultning kontra bokföringskonsulting eller revision.
- Hur ser dina huvudsakliga klientföretag ut och hur många timmar lägger du i snitt ner på varje företag/år