



Arkivnummer: _____

LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan
Företagsekonomiska Institutionen

FEKP90
Företagsekonomi -
Examensarbete på Civilekonomprogrammet

VT 2011

En revisor som inte reviderar

- *Alternativa tjänster och revisorns roll*

Författare:

Emelie Dufke

Helene Nystedt

Handledare:

Anne Loft

Förord

Detta arbete hade inte varit möjligt utan den hjälp och stöd vi fått från flera olika personer. Vi skulle först och främst vilja tacka de revisorer i England, Danmark och Sverige som ställt upp och svarat på våra frågor och därmed möjliggjort denna uppsats. De har inte bara ställt upp på en intervju, utan har även visat ett intresse för vår uppsats genom att kontakta oss både före och efter intervjutillfället för att uppmärksamma oss på information relaterat till uppsatsens område. Vidare vill vi tacka Carsten Sander från Ernst & Young samt Jim Forsberg från Grant Thornton som hjälpt oss genom att förmedla kontakter i England, Sverige och Danmark. Vi har vidare haft turen att få hjälp av tre olika handledare vid arbetet med vår uppsats och därmed vill vi tacka vår handledare Anne Loft, samt Per Ranstam och Magnus Jönsson från PWC i Malmö. Slutligen vill vi även rikta ett tack till Emelie Albertsson och Jessica Dehman för mycket bra och konstruktiv feedback i samband med det mellanseminarium som genomfördes i slutet av mars.

Lund 13 maj 2011

Emelie Dufke

Helene Nystedt

Sammanfattning

| | |
|-------------------------------|--|
| Uppsatsens titel: | En revisor som inte reviderar – alternativa tjänster och revisorns roll |
| Seminariedatum: | 20 maj 2011 |
| Ämne/kurs: | FEKP90 Magisternivå, 30 hp, Revision |
| Författare: | Emelie Dufke och Helene Nystedt |
| Handledare: | Anne Loft |
| Fem nyckelord: | Revisionsplikt, översiktlig granskning, sammanställningsuppdrag, England, Danmark |
| Syfte: | Vårt syfte är att analysera de tjänster som identifierats som huvudalternativ till revision, översiktlig granskning respektive sammanställningsuppdrag, ur olika synvinklar baserat på framförallt indikationer från England, Danmark samt Sverige. |
| Metod: | Vi har samlat in vår empiri med hjälp av kvalitativa metoder. Empirin har sedan analyserats med hjälp av olika teorier. |
| Teoretiska perspektiv: | För att skapa en utgångspunkt för analysen av empirin har intressentmodellen, teorier om revisorn som samhällets förtroendeagent samt teorier om professioner beskrivits i ett teoretiskt ramverk. |
| Empiri: | Empirin omfattas av sekundärdata erhållen från dokumentstudier, samt primärdata från nio intervjuer med respondenter från England, Danmark och Sverige. |
| Slutsatser: | Sammanfattningsvis kan konstateras att det finns faktorer som talar emot att både översiktlig granskning samt sammanställningsuppdrag, är lämpliga alternativ till revision. Översiktlig granskning verkar inte vara en tjänst som ofta utförs i praktiken. Vidare var respondenterna tveksamma till om tjänsten skulle medföra lägre kostnad än en revision. Sammanställningsuppdrag verkar revisionsbyråerna utföra för mindre företag oavsett om de först valt bort revision. Detta tillsammans med att tjänsten inte medför något bestyrkande gör att det är tveksamt om tjänsten kan ses som ett alternativ. Dock identifierades en nytta ur ägarnas synvinkel bestående i att både revision och sammanställningsuppdrag kan tänkas leda till mer välinformerade beslut för dem. Det verkar vidare finnas en risk för att förväntningsgapet ökar om revisorn utför alternativa tjänster. Denna risk anser vissa skulle kunna minskas med tydliga standarder och rapporter. Inga större hinder har identifierats för en framtida harmonisering av standarderna för alternativa tjänster. |

Abstract

| | |
|----------------------------------|--|
| Title: | An auditor who does not audit- alternative services and the role of the auditor |
| Seminar date: | 20 may 2011 |
| Course: | Master thesis in business administration, 30 University Credit Points (30 ECTS). |
| Authors: | Emelie Dufke and Helene Nystedt |
| Advisor: | Anne Loft |
| Five key words: | Statutory audit, review, compilation, England, Denmark |
| Purpose: | Our purpose is to analyze the services identified as the main alternatives to audit, review and compilation, from different perspectives based primarily on indications from England, Denmark and Sweden. |
| Methodology: | We have gathered empirical material through qualitative methods. The empirical material has then been analyzed on the basis of different theories. |
| Theoretical perspectives: | In order to create a basis for the analysis of the empirical findings, stakeholder theory, theories about the auditor as the confidential agent of society and theories about professions are described in a theoretical framework. |
| Empirical foundation: | The empirical foundation consists of secondary data collected from document studies, as well as primary data collected from nine interviews conducted with respondents in England, Denmark and Sweden. |
| Conclusions: | To sum up, there are factors speaking against both a review and a compilation as being suitable alternatives to an audit. Review does not seem to be a service which is commonly used in practice. Furthermore, the respondents were uncertain of whether the service would lead to a lower cost than an audit. Audit firms seem to perform compilation engagements for smaller companies, regardless of whether they first chose to have an audit or not. This combined with the fact that the service does not give any assurance, makes it questionable whether the service can be regarded as an alternative. However, a benefit was identified from the owners' perspective, in that both the audit and the compilation could lead to more well-informed decisions. Furthermore, there seems to be a risk that the expectation gap will increase if the auditor performs alternative services to an audit. Some consider that this risk may be minimized with clear standards and reports. No large threats have been identified against a future harmonization of standards for the provision of alternative services. |

Innehållsförteckning

| | |
|---|----|
| Förord | 2 |
| Sammanfattning | 3 |
| Abstract | 4 |
| Förkortningar | 9 |
| Begreppslista | 10 |
| Begrepp på tre olika språk | 12 |
| 1 Inledning | 13 |
| 1.1 Bakgrund- Revisionspliktens avskaffande | 14 |
| 1.2 Problematisering - En revisionsmarknad under förändring | 16 |
| 1.2.1 Syfte..... | 19 |
| 1.2.2 Avgränsningar..... | 19 |
| 1.2.3 Tidigare forskning..... | 19 |
| 1.3 Disposition..... | 21 |
| 2 Teoretiskt ramverk | 23 |
| 2.1 Intressentmodellen | 23 |
| 2.2 Revisorn som samhällets förtroendeagent | 25 |
| 2.3 Professioner..... | 27 |
| 3 Metod | 29 |
| 3.1 Val av metod..... | 29 |
| 3.1.1 Övergripande ansats..... | 29 |
| 3.1.2 Val av utformning av studien | 29 |
| 3.1.3 Val av tre länder | 29 |
| 3.1.4 Val av metoder för insamling av empiri | 30 |
| 3.1.5 Val av sekundärdata från dokumentstudier..... | 30 |
| 3.1.6 Val av primärdata från intervjuer..... | 31 |
| 3.2 Tillvägagångssätt | 31 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 3.2.1 | Genomförande av dokumentstudie | 31 |
| 3.2.2 | Genomförande av kontakttagande med respondenter för intervju | 32 |
| 3.2.3 | Genomförande av intervju | 34 |
| 3.2.4 | Genomförande av analys och tolkning..... | 35 |
| 3.3 | Kritisk granskning av metoden och studiens trovärdighet..... | 36 |
| 3.3.1 | Kvalitativa metoder | 36 |
| 3.3.2 | Dokumentstudie | 37 |
| 3.3.3 | Intervjuer | 37 |
| 3.3.4 | Språkliga hinder..... | 38 |
| 3.3.5 | Intern och extern giltighet samt trovärdighet..... | 38 |
| 4 | Internationella standarder och EU | 40 |
| 4.1 | Internationella standarder utgivna av IAASB | 40 |
| 4.1.1 | IAASB:s ramverk för bestyrkandeuppdrag | 41 |
| 4.1.2 | Revision - ISA | 42 |
| 4.1.3 | Översiktlig granskning - ISRE 2400 | 43 |
| 4.1.4 | Sammanställningsuppdrag - ISRS 4410 | 43 |
| 4.2 | Harmonisering av revision i EU och EU:s syn på revisorns roll..... | 44 |
| 4.3 | En kartläggning av Europas alternativa tjänster gjord av FEE | 46 |
| 5 | England..... | 48 |
| 5.1 | Undantag från revisionsplikt i England..... | 48 |
| 5.2 | Revision och alternativa tjänster i England | 49 |
| 5.3 | Erfarenheter och åsikter från revisorer..... | 54 |
| 5.3.1 | Revision och alternativa tjänster i praktiken..... | 54 |
| 5.3.2 | Revision och alternativa tjänsters lämplighet | 55 |
| 5.3.3 | Påverkan på förväntningsgapet samt eventuellt behov av förändring..... | 56 |
| 6 | Danmark..... | 58 |
| 6.1 | Undantag från revisionsplikt i Danmark..... | 58 |

| | | |
|----------|--|-----------|
| 6.2 | Revision och alternativa tjänster i Danmark | 61 |
| 6.3 | Erfarenheter och åsikter från revisorer..... | 63 |
| 6.3.1 | Revision och alternativa tjänster i praktiken..... | 64 |
| 6.3.2 | Revision och alternativa tjänsters lämplighet | 65 |
| 6.3.3 | Påverkan på förväntningsgapet samt eventuellt behov av förändring..... | 67 |
| 7 | Sverige | 70 |
| 7.1 | Undantag från revisionsplikt i Sverige..... | 70 |
| 7.2 | Revision och alternativa tjänster i Sverige | 71 |
| 7.3 | Åsikter från en respondent från Far | 73 |
| 7.3.1 | Undantagets påverkan på revisionsbranschen i Sverige..... | 73 |
| 7.3.2 | Revision och alternativa tjänsters lämplighet | 74 |
| 7.3.3 | Påverkan på förväntningsgapet samt eventuellt behov av förändring..... | 75 |
| 7.4 | Erfarenheter och åsikter från revisorer..... | 76 |
| 7.4.1 | Revision och alternativa tjänster i praktiken..... | 77 |
| 7.4.2 | Revision och alternativa tjänsters lämplighet | 79 |
| 7.4.3 | Påverkan på förväntningsgapet samt eventuellt behov av förändring..... | 81 |
| 8 | Analys | 83 |
| 8.1 | Utgör översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag lämpliga alternativ till revision? (Fråga 1)..... | 83 |
| 8.1.1 | Revision - Vad är det de alternativa tjänsterna ska ersätta? | 84 |
| 8.1.2 | Översiktlig granskning – ett lämpligt alternativ? | 86 |
| 8.1.3 | Sammanställningsuppdrag – ett lämpligt alternativ? | 88 |
| 8.2 | Är revisorn rätt person att utföra alternativa tjänster till revision? (Fråga 2) | 91 |
| 8.3 | Finns det förutsättningar för harmonisering av standarder för översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag? (Fråga 3) | 94 |
| 9 | Slutsats | 98 |
| 9.1 | Slutsatser | 98 |
| 9.2 | Förslag på vidare forskning..... | 100 |

| | |
|---|-----|
| Referenser | 102 |
| Bilaga 1 Intervjuguide England; Revisionsbyråer | 113 |
| Bilaga 2 Intervjuguide Danmark; Revisionsbyråer | 114 |
| Bilaga 3 Intervjuguide Sverige; Revisionsbyråer | 116 |
| Bilaga 4 Intervjuguide Sverige; FAR | 118 |
| Artikel: En Revisor som inte Reviderar – alternativa tjänster och revisorns roll | 119 |

Förkortningar

| | |
|-------|--|
| ACCA | Association of Chartered Certified Accountants (UK) |
| APB | Auditing Practises Board (UK) |
| EU | Europeisk Unionen |
| EogS | Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (DK) |
| FEE | Federation of European Accountants |
| FRC | Financial Reporting Council (UK) |
| FRR | Foreningen Registrerede Revisorer(DK) |
| FSR | Foreningen af Statsautoriserede Revisorer (DK) |
| IAASB | International Auditing and Assurance Standards Board |
| ICAEW | Institute of Chartered Accountants in England and Wales (UK) |
| IFAC | International Federation of Accountants |
| IPR | Independent Professional Review |
| ISA | International Standards on Auditing |
| ISRE | International Standards on Review Engagements |
| ISRS | International Standards on Related Services |
| POB | Public Oversight Board (UK) |
| RN | Revisorsnämnd (SV) |
| RS | Revisionsstandard i Sverige (SV) |
| RS | Revisionsstandard (DK) |
| SRF | Sveriges Redovisningskonsulters Förbund (SV) |
| SÖG | Standard för Översiktlig Granskning (SV) |

Begreppslista

| | |
|---------------------------|--|
| Bestyrkandeuppdrag | Ett bestyrkandeuppdrag medför att en slutsats uttalas av en revisor ¹ , uttalat i syfte att öka förtroendet hos en tredje part (IFAC, 2010c, p.7). Bestyrkandeuppdrag kan delas in i två typer av tjänster, bestyrkandeuppdrag med rimlig säkerhet som leder till ett positivt uttalande och bestyrkandeuppdrag med begränsad säkerhet där den lägre nivån av säkerhet leder till ett negativt uttalande (IFAC, 2010c, p.11). |
| EU Direktiv | Ett direktiv innehåller mål som EU:s medlemsländer ska uppfylla och länderna får själva utforma nationella lagar för att uppfylla dessa mål (Europeiska kommissionen, 2010c). |
| Förväntningsgap | Förväntningsgapet, som brukar nämnas i samband med revision, består av att allmänhetens förväntningar inte alltid stämmer överens med vad revisorn faktiskt levererar (Kothari & Barone, 2006). Enligt Kothari & Barone (2006) har detta förväntningsgap sedan länge identifierats, men trots professionens önskan att minska detta med hjälp av tydlig information om vad revisorn faktiskt utför och levererar, finns förväntningsgapet fortfarande kvar. Som exempel kan nämnas att samhället har väldigt höga förväntningar på att en revisor ska förhindra och upptäcka alla former av bedrägeri trots att det enligt internationella revisionsstandarder är företagets ledning som har huvudansvaret för detta (Kothari & Barone, 2006). |
| Grönbok | En grönbok är ett sätt för Europeiska kommissionen att få in intresserade individers åsikter angående nya idéer och motsvarar ungefär ett Svenskt utredningsbetänkande (Europeiska kommissionen, 2010d). Efter att synpunkter på dessa idéer har samlats in kan denna grönbok efterföljas av en vitbok som istället för idéer kommer med |

1 . I *international framework for assurance engagements* (IFAC, 2010c) används ordet "practitioner" vilket enligt punkt 1 a i ramverket är kort för "professional accountants in public practice". I uppsatsen kommer ordet revisor på svenska att användas för detta, då detta ord används i det, av svenska Far, utgivna *ramverket för bestyrkandeuppdrag*.

officiella förslag på förändring, ungefär som en Svensk regeringsproposition (Europeiska kommissionen, 2010d).

Revision

En revision är ett bestyrkandeuppdrag som avser historisk finansiell information och innebär att ett uttalande från revisorn görs med hög men inte absolut säkerhet, i positiv form (IFAC, 2010c, p.3 & 11).

Sammanställningsuppdrag

Ett sammanställningsuppdrag syftar, enligt ISRS 4410, p. 3 till att samla in och summera finansiell information med hjälp utav redovisningskunskap. I uppsatsen åsyftas upprättande av årsrapporter när denna term används. Ett sammanställningsuppdrag medför inget bestyrkande (ISRS 4410, p. 3) till skillnad från en revision eller en översiktlig granskning.

Översiktlig granskning

En översiktlig granskning är ett bestyrkandeuppdrag som avser historisk finansiell information och innebär att ett uttalande från revisorn görs med begränsad säkerhet, i negativ form (IFAC, 2010c, p.3 & 11).

Begrepp på tre olika språk²

| Engelska | Svenska | Danska |
|----------------------------------|--|---|
| Audit | Revision | Revision |
| Agreed-upon procedures | Granskning enligt särskild överenskommelse | Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger |
| Assurance engagements | Bestyrkandeuppdrag | Erklæringsopgaver med sikkerhed |
| Compilation engagement | Sammanställningsuppdrag | Assistance med regnskabsopstilling |
| Framework for assurance services | Ramverk för bestyrkandeuppdrag | Begrebsramme for erklæringsopgaver med sikkerhed |
| Limited Assurance | Begränsad säkerhet | Begrænset sikkerhed |
| Limited audit | Begränsad revision | Begrænset revision |
| Reasonable assurance | Hög med inte absolut säkerhet | Høj grad af sikkerhed |
| Review | Översiktlig granskning | Review/gennemgang |
| Statutory review | Lagstadgad granskning | Lovpligtig undersøgelse |

² Ovanstående sammanställning av begrepp angivna på tre olika språk är vår tolkning av dessa baserat på följande: standarder utgivna av branschorganisationer i Sverige respektive i Danmark som baserats på IAASB:s standarder, översättningar av Europeiska kommissionens Grönbok från 2010 *Revisionsplikt: Lärdomar från krisen* samt FAR SRS (2007) *Engelska ordboken*.

1 Inledning

I det inledande kapitlet redogörs för revisionspliktens avskaffande inom EU vilket utgör bakgrunden för uppsatsen. Därefter förs en problemdiskussion kring olika konsekvenser som denna utveckling har medfört och potentiella möjligheter och problem som kan uppkomma av detta. Bakgrunden och problematiseringen resulterar i tre frågeställningar som uppsatsen syftar till att besvara. I kapitlet kommer även att beskrivas de avgränsningar som gjorts, samt tidigare forskning på området, att beröras. Kapitlet avslutas med en disposition för uppsatsen.

Vad tänker du på när du hör ordet revisor? Bortsett från den mentala bilden som många verkar få av en person i grå kostym som sitter i ett hörn och slår på en miniräknare, förknippar nog de flesta revisorn med tjänsten revision. Men om däremot efterfrågan på revision minskar blir det inte längre lika självklart vad en revisor gör. Tidigare har företag med begränsat delägaransvar inte haft något annat val än att utnyttja en revision, då många länder inom EU haft ett lagstadgat krav på att dessa företag ska revideras. När nu majoriteten av EU:s medlemsländer har undantagit mindre företag från revisionsplikten (SOU 2008:32), innebär det att företagen själva får välja om de vill utnyttja en revision eller någon alternativ tjänst, som eventuellt möter deras behov bättre. Behovet av revisorer, som de idag definieras, skapades under den industriella revolutionen i Storbritannien på 1780-talet (Hayes, Dassen, Schilder & Wallage, 2005). Den industriella revolutionen medförde att företagen växte och därmed behövde extern finansiering, vilket i sin tur ledde till en separation mellan finansiering och ledning av företagen (Hayes et al., 2005). Detta innebar att de som investerade i företaget inte nödvändigtvis hade full insyn i verksamheten (Hayes et al., 2005). För att kunna lita på den information som ledningen gav investerarna, skapades ett behov av att en oberoende tredje part som verifierade informationen (Hayes et al., 2005). Enligt dagens internationella revisionsstandarder utgivna av IAASB framgår det att "The purpose of an audit is to enhance the degree of confidence of intended users in the financial statements." (ISA 200, p. 3, s. 72). Det vill säga revisionens syfte är att användares förtroende för de finansiella rapporterna ska öka. Syftet med en revision uttryckt enligt IAASB:s standard är idag därmed snarlikt det som uppstod för flera hundra år sedan. De förändringar som idag sker på revisionsmarknaden innebär att tjänsterna som revisorerna erbjuder till företagen kan komma att ändras, vilket kan leda till både möjligheter och problem.

1.1 Bakgrund- Revisionspliktens avskaffande

Inom EU är huvudregeln, enligt EU:s fjärde bolagsdirektiv, att årsbokslut för företag med begränsat delägaransvar, så som svenska aktiebolag och jämförliga utländska bolagsformer, ska revideras (Rådets fjärde direktiv 78/660/EEC, artikel 51.1; Thorell & Norberg, 2005). Direktivet medger dock ett undantag till denna huvudregel genom en möjlighet för medlemsländerna att införa nationell lagstiftning som undantar vissa företag från revisionsplikten (artikel 51.2). De företag som av medlemsländerna får undantas från revisionsplikt definieras i direktivet som de företag som inte överstiger två av tre gränsvärden angivna av ett företags balansomslutning, nettoomsättning samt genomsnittligt antal anställda (artikel 51.2 och artikel 11). Dessa gränsvärden specificeras i tabell 1.1. Anledningen till att denna möjlighet infördes i direktivet anses från början ha varit för att vissa av medlemsländerna, exempelvis Tyskland, inte hade tillräckligt med kvalificerade revisorer för att uppfylla kravet på revisionsplikt (Edwards, 1999). Idag utnyttjar majoriteten av EU:s medlemsländer detta undantag i någon omfattning (SOU 2008:32) men motiveringen till detta verkar snarare vara att minska de administrativa bördorna för mindre företag (Collis, 2005; Aggestam Pontoppidan, 2007; Lennartsson, 2010a). EU och dess medlemsländer verkar medvetet för att minska de administrativa bördorna för både små och medelstora företag vilket har att göra med att dessa är viktiga för Europas ekonomi (Collis, 2008). År 2007 lanserade Europeiska Kommissionen ett program för att minska de administrativa bördorna på grund av EU lagstiftning med 25 % innan 2012 (Europeiska kommissionen, 2007). Enligt uppskattningar från Europeiska kommissionen (2009) utgör små och medelstora företag hela 99 % av alla Europeiska företag, genererar 58 % av EU:s omsättning och anställer två tredjedelar av den totala privata anställningen.

De medlemsländer som har valt att införa undantaget från revisionsplikten har gjort detta vid olika tidpunkter och med olika gränsvärden (prop. 2009/10:204). England avskaffade exempelvis revisionsplikt för vissa företag redan 1994 (Prop. 2009/10:204), medan Danmark införde ett undantag 2006 som tredje sista land inom EU (Aggestam Pontoppidan, 2007). Nyligen, i november 2010, införde även Sverige undantaget (Nordström, 2010). Flera av de länder som infört undantag från revisionsplikt i någon omfattning har dessutom valt att höja gränsvärdena efterhand, vilket innebär att fler och fler företag inom EU är undantagna från revisionsplikt (Federation of European Accountants [FEE], 2009). Sverige valde vid införandet att sätta sina gränsvärden betydligt lägre än EU:s maxgränser, exempelvis har gränsen för antal heltidsanställda satts på 3 i Sverige (Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 1 §) istället för EU:s maxgräns på 50 (Rådets fjärde direktiv 78/660/EEC, artikel 51.2 och 11). Trots detta omfattas majoriteten av de svenska aktiebolagen av undantaget, närmare bestämt 72 % av aktiebolagen i Sverige, vilket motsvarar ungefär 250 000

företag (FAR, 2010a). I tabell 1.2-1.4 sammanfattas de gränsvärden för undantag från revisionsplikt vilka varit gällande och är nu gällande i de tre EU medlemsländerna England, Danmark samt Sverige.

Tabell 1.1 EU:s gränsvärden för företag tillåtna att undantas från revisionsplikt

| Kriterier | Enhet |
|--------------------------------|----------------|
| Balansomslutning | 4 400 000 EURO |
| Nettoomsättning | 8 800 000 EURO |
| Genomsnittligt antal anställda | 50 st |

Källa: Rådets fjärde direktiv 78/660/EEC, artikel 51.2 och 11.

Tabell 1.2 Ländernas gränsvärden 2011

| Land | Genomsnittligt antal anställda | Balansomslutning (Nationell valuta) | Nettoomsättning (Nationell Valuta) |
|---------|--------------------------------|-------------------------------------|------------------------------------|
| England | 50 | 3 260 000 GBP | 6 500 000 GBP |
| Danmark | 12 | 4 000 000 DKK | 8 000 000 DKK |
| Sverige | 3 | 3 000 000 SEK | 1 500 000 SEK |

Källa: Collis, J (2008); EogS (2011b); Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 1 §

Tabell 1.3 Englands gränsvärden 1994-2011

| Kriterier | 1994 | 1997 | 2000 | 2004 | 2008 |
|------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Antal anställda | 50 | 50 | 50 | 50 | 50 |
| Nettoomsättning | 90 000 GBP | 350 000 GBP | 1 000 000 GBP | 5 600 000 GBP | 6 500 000 GBP |
| Balansomslutning | 1 400 000 GBP | 1 400 000 GBP | 1 400 000 GBP | 2 800 000 GBP | 3 260 000 GBP |

Källa: Collis, J (2008)

Tabell 1.4 Danmarks gränsvärden 2006-2011

| Kriterier | 2006 | 2011 |
|------------------|---------------|---------------|
| Antal anställda | 12 | 12 |
| Nettoomsättning | 1 500 000 DKK | 8 000 000 DKK |
| Balansomslutning | 3 000 000 DKK | 4 000 000 DKK |

Källa: EogS (2011b)

1.2 Problematisering - En revisionsmarknad under förändring

Införandet av undantag från revisionsplikten har, som ovan nämnts, i Sverige och andra länder motiverats med kostnadsbesparingar för de små företagen (Collis, 2005; Aggestam Pontoppidan, 2007; Lennartsson, 2010a). Innan besluten om införande av undantag från revisionsplikten togs i de olika länderna, utfördes olika nationella analyser av de konsekvenser ett införande av ett undantag skulle kunna medföra för olika parter. I Danmark presenterade Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (EogS) 2005, året innan Danmarks avskaffande, en rapport, *Rapport om revisionsplikten for B-virksomheder (små selskaber)*, vars syfte var att ur ett samhällsmässigt perspektiv analysera revisionsplikten för de små företagen. Företagens kostnadsbesparingar ställdes mot den samhälliga nyttan av revisionen och i rapporten berördes bland annat konsekvenser för ekonomisk kriminalitet, samt räkenskapernas kvalitet och trovärdighet (Erhvervs- og Selskabsstyrelsen [EogS], 2005). Även i Sverige har riskerna kring ett avskaffande diskuterats och bland annat har det uppskattats att 7 av 10 företagare ser det som mer riskabelt att göra affärer med ett oreviderat företag än ett reviderat (Far, 2010a). Eftersom de flesta länder inom EU avskaffat revisionsplikt för mindre företag i någon omfattning (SOU 2008:32), tyder detta på att de fördelar länderna funnit med ett avskaffande, så som kostnadsbesparing för små företag, har övervägt de nackdelar som identifierats. Detta innebär dock inte att det syfte en revision har, inte längre är relevant. De företag som väljer bort en revision förlorar i och med detta fördelen, som identifieras genom syftet med revision i internationella revisionsstandarder, att de finansiella rapporterna får ökad trovärdighet (ISA 200, p.3). Ovanstående resonemang tyder på att det borde finnas en efterfrågan på kostnadseffektiva tjänster vilka är anpassade efter de mindre företagens förutsättningar.

Den internationella standardsättningsstyrelsen, International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), har påbörjat ett projekt att förbättra standardsättningsstyrelsens redan existerande standarder för översiktlig granskning samt sammanställningsuppdrag (IAASB, 2009b). Projektet tar sin utgångspunkt i en av standardsättningsstyrelsen uttalad strategi att bättre kunna möta små och medelstora företags behov (IAASB, 2009b). Arbetsgruppen för projektet, uttrycker att det finns situationer där en revision överstiger företags behov, både i form av tjänst och kostnad, och att det därmed finns ett tydligt behov av en tjänst med lägre bestyrkandenivå, alternativt någon annan tjänst där en revisor är inblandad (IAASB, 2009b). Arbetsgruppen (2009b) menar vidare att undantagna företag ska ha möjligheten att välja mellan olika tjänster för att på bästa sätt uppfylla deras behov på ett kostnadseffektivt sätt. Det uttryckta målet med projektet är att genom att omarbeta de två standarderna för översiktlig granskning samt sammanställningsuppdrag skapa godtagbara alternativ till revision (IAASB, 2009c). Projektets arbetsgrupp menar att dessa två tjänster

utgör huvudalternativ till en revision (IAASB, 2009b). En översiktlig granskning medför en lägre nivå av bestyrkande än en revision medan ett sammanställningsuppdrag inte medför något bestyrkande alls (IAASB, 2010b). Arbetsgruppen uttrycker även vikten av att skillnader mellan olika tjänster och revision tydliggörs samt kommuniceras till användare och konstaterar även att det finns en problematik genom ett förväntningsgap hos användare (IAASB, 2009b). Arbetsgruppen konstaterar att det inte är helt klart för användare vad som är innebörden av en översiktlig granskning och ett sammanställningsuppdrag samt vad som skiljer dessa från en revision (IAASB, 2009b).

Små och medelstora företags behov, tas även upp i den Europeiska Kommissionens grönbok från 2010, *Revisionsplikt: Lärdomar från krisen*. I grönboken tas det bland annat upp till diskussion huruvida en alternativ tjänst i form av en 'begränsad revision' eller en 'lagstadgad granskning' bör ersätta en lagstadgad revision för små och medelstora företag (Europeiska Kommissionen, 2010b). Svaren på denna grönbok publicerades på den Europeiska Kommissionens hemsida. Flera av respondenterna använder sig av frasen "en revision är en revision" för att poängtera att tjänster så som en 'begränsad revision' kan leda till förvirring och öka det redan existerade förväntningsgapet (Europeiska Kommissionen, 2011a).

År 2009 utfördes en undersökning av Federation of European Accountants (FEE) för att kartlägga vilka alternativa bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster till revision som då användes, eller var under utveckling i medlemsländerna, samt kopplade dessa till standarder utgivna av IAASB (FEE, 2009). FEE anger att med uttrycket 'alternativa bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster' avses generellt samtliga tjänster utöver revision av årsredovisning som erbjuds företag, men att dessa primärt utgörs av tjänster i form av översiktlig granskning eller sammanställningsuppdrag. Av FEE:s undersökning framgår det att majoriteten av EU:s medlemsländer erbjuder, eller har under utveckling, någon form av alternativa bestyrkandeuppdrag eller näraliggande tjänster och vidare att dessa är utformade på olika sätt i länderna. Av FEE:s slutsatser kan utläsas att organisationen anser att det är viktigt att de alternativa tjänsterna utformas på ett likartat sätt inom EU och att det är viktigt att IAASB snabbt agerar för att bidra till detta genom utvecklandet av internationella standarder för dessa tjänster. Trots att FEE identifierade flera olika variationer av alternativa tjänster som erbjöds i länderna, hade organisationen problem att ta reda på om de faktiskt utnyttjades i praktiken (FEE,2009).

Det kan konstateras att revisionspliktens avskaffande för företag har ändrat spelreglerna på revisionsmarknaden inom EU. När de små företagen inte längre är tvingade att utnyttja en revision

skapas ett utrymme för att andra tjänster efterfrågas i större omfattning, samt att tjänster vilka bättre möter mindre företags behov kan utvecklas. IAASB:s arbetsgrupp uttalade sig om att tjänsterna översiktlig granskning samt sammanställningsuppdrag utgör de två huvudsakliga alternativen till en revision (IAASB, 2009b). En grundläggande förutsättning för att dessa tjänster ska utgöra lämpliga alternativ till revision är att den nytta som företag upplever av dessa tjänster överstiger kostnaderna för dessa. Det är således intressant att vidare titta på innebörden och utnyttjandet av dessa tjänster.

Fråga 1: *Baserat på indikationer från England, Danmark samt Sverige; utgör översiktlig granskning respektive sammanställningsuppdrag lämpliga alternativ till revision?*

Samtidigt som revisionspliktens avskaffande medför en möjlighet för företag att utnyttja alternativa tjänster till revision, som bättre är anpassade till deras behov, kan denna utveckling även leda till en del risker. Av både IAASB och via svaren på Europeiska kommissionens grönbok, vilka berörts ovan, har det uttalats en risk för att förväntningarna på vad de alternativa tjänsterna innebär, kan komma att överstiga tjänsternas egentliga funktion. I de av IAASB utgivna internationella standarderna för revision uttrycks, som nämnts, att revisionens syfte är att användares förtroende för de finansiella rapporterna ska öka (ISA 200, p. 3). Om revisorns roll är starkt förknippad med förmågan att styrka information torde det finnas en risk att förväntningsgapet ökar ytterligare om det är revisorn som utför alternativa tjänster till revision.

Fråga 2: *Är revisorn rätt person att utföra alternativa tjänster?*

FEE (2009) identifierade vidare en risk att alternativa bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster kan komma att allt mer utvecklas på olika sätt i olika länder inom EU, varigenom kan utläsas att organisationen ser fördelar med en harmonisering av dessa tjänster. En förutsättning för att en harmonisering ska kunna grunda sig på internationella standarder utgivna av IAASB är att dessa ses som godtagbara i medlemsländerna. Fördelarna med en harmonisering av alternativa tjänster inom EU, uppnådd genom att nationella standarder baserade på IAASB:s standarder, måste vägas mot nackdelarna av att inte ha nationellt anpassade tjänster för eventuella landsspecifika behov.

Fråga 3: *Utifrån de standarder för alternativa tjänster som utvecklats i England, Danmark samt Sverige; finns det förutsättningar för harmonisering av standarder för översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag?*

1.2.1 Syfte

Syftet med examensarbetet är att analysera alternativa tjänster till revision ur olika synvinklar, för att bidra till att skapa klarhet i innebörden av dessa. Detta kommer framförallt att göras baserat på indikationer från England, Danmark samt Sverige. Avsikten är först att undersöka huruvida översiktlig granskning, respektive sammanställningsuppdrag, är lämpliga alternativ till revision utifrån företagets perspektiv. Vidare är avsikten att undersöka risken för att alternativa tjänster kan utöka förväntningsgapet om det är revisorn som utför dem och på så sätt utreda om revisorn är rätt person att utföra de alternativa tjänsterna. Avslutningsvis är avsikten att utreda om det föreligger förutsättningar för en framtida harmonisering av standarderna för översiktlig granskning respektive sammanställningsuppdrag.

1.2.2 Avgränsningar

I uppsatsen utgår vi ifrån EU:s fjärde bolagsdirektiv (Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG) och möjligheten enligt detta att undanta små företag från revisionsplikten. Detta innebär att det är naturligt att vi i vår uppsats endast undersöker länder som är medlemmar i EU. På grund utav den tidsram vi har för att utföra vårt arbete är det inte rimligt att vi undersöker samtliga 27 EU länder utan vi har istället valt att koncentrera oss på tre av dem, England, Danmark och Sverige. När det gäller England finns det en del lagstiftning och liknande som är gemensam för hela Storbritannien. Vi har i uppsatsen endast hänvisat till England, även om denna i vissa fall kan vara gemensamt för hela Storbritannien. De två alternativa tjänster till revision vilka berörs i uppsatsen är översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag. I den mån andra tjänster kan uppfattas som alternativ till revision tas dessa endast upp om respondenterna själva nämnde dem som alternativ till revision och om dessa tjänster anses relevanta i analysen av ovanstående tjänster. I samband med att utredning görs om revisorn är rätt person att utföra ovan nämnda tjänster kommer inte aspekter som revisorns oberoende eller jävsbestämmelser att beröras. Vidare kommer inte heller skillnader i exempelvis skattesystem eller företagsstruktur i de olika länderna att utredas.

1.2.3 Tidigare forskning

Inom ämnesområdet revisionspliktens avskaffande är vår uppfattning att majoriteten av forskningen fokuserat på tjänsten revision snarare än alternativa tjänster. I England har Professor Jill Collis (2003) undersökt varför undantagna företag i England valt att behålla, respektive välja bort revisionen, och dragit slutsatsen att den främsta anledningen som uppgav av företag till att välja bort revisionen var för att spara pengar. I Sverige har avskaffandet av revisionsplikten nyligen införts vilket innebär att den forskning som hitintills bedrivits har gjorts med ett framtidsperspektiv. Tobias Svanströms (2008)

forskning visade ett samband mellan de företag som uppgav att de efter ett avskaffande kommer fortsätta att utnyttja revisionen och de som köpte rådgivningstjänster av revisionsbyrån. Detta förklarade Svanström med att rådgivningstjänsterna ansågs ha högre kvalitet när en revision utförts. När det gäller alternativa tjänster har diskussion förts huruvida det går att tydligt förmedla skillnaden mellan olika nivåer av säkerhet till allmänheten så att förväntningsgapet inte blir större (Hassan, Roebuck & Simnett, 2002).

1.3 Disposition

Kapitel 1- Inledning

I det inledande kapitlet beskrivs en bakgrund till uppsatsen, varefter potentiella problem presenteras utifrån denna vilka resulterar i tre frågeställningar samt ett syfte. Slutligen redogörs för de avgränsningar som gjorts, tidigare forskning och en disposition för uppsatsen presenteras.

Kapitel 2- Teoretiskt ramverk

I detta kapitel presenteras det teoretiska ramverket vilket kommer ligga till grund för analysen av samtliga frågeställningar.

Kapitel 3- Metod

I detta kapitel beskrivs och diskuteras de metoder och tillvägagångssätt som använts i empiriinsamlingen, samt analys, för att besvara ovan presenterade frågeställningar.

Kapitel 4- Internationella standarder och EU

I detta kapitel redogörs för IAASB:s framtagna standarder för revision, översiktlig granskning samt sammanställningsuppdrag och standardsättningsstyrelsens ramverk för bestyrkandeuppdrag. Vidare beskrivs hur EU arbetar för harmonisering av lagstadgad revision och hur EU ser på revisorns roll, varefter en studie genomförd av FEE avseende alternativa bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster inom EU presenteras.

Kapitel 5- England

I detta kapitel introduceras införandet av undantaget från revisionsplikt i England. Därefter beskrivs de nu gällande gränsvärdena, samt standarder för revision och alternativa tjänster. Avslutningsvis presenteras sammanfattat de svar som de två intervjuade revisorerna i England angivit.

Kapitel 6- Danmark

I detta kapitel introduceras införandet av undantaget från revisionsplikt i Danmark. Därefter beskrivs de nu

gällande gränsvärdena, samt standarder för revision och alternativa tjänster. Avslutningsvis presenteras sammanfattat de svar som de tre intervjuade revisorerna i Danmark angivit.

Kapitel 7- Sverige

I detta kapitel introduceras införandet av undantaget från revisionsplikt i Sverige. Därefter beskrivs de nu gällande gränsvärdena, samt standarder för revision och alternativa tjänster. Avslutningsvis presenteras sammanfattat de svar som de tre intervjuade revisorerna i Sverige, samt respondenten från Far angivit.

Kapitel 8- Analys

I detta kapitel utförs analys av empirin, där olika delar av den insamlade empirin ställs mot varandra samt mot det teoretisk ramverks som presenterats i kapitel 2.

Kapitel 9- Slutsats

I detta kapitel kommer de slutsatser som arbetet resulterat i att presenteras samt förslag ges till fortsatt forskning.

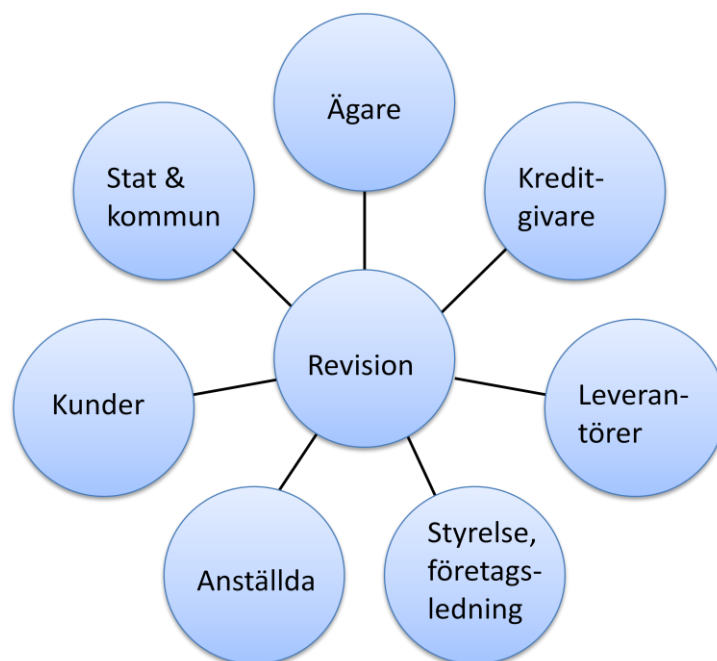
2 Teoretiskt ramverk

I detta kapitel kommer först intressentmodellen att beskrivas, för att skapa en förståelse för vilka det är som kan påverka ett företags val att utnyttja en revision eller någon alternativ tjänst. Därefter kommer revisorns roll att definieras utifrån perspektivet att revisorn är samhällets förtroendeagent. Slutligen kommer att definieras vad en profession innebär, för att uppmärksamma att förändringar i efterfrågan på revision och alternativa tjänster kan förändra revisorns roll.

2.1 Intressentmodellen

För att urskilja vilka företagens och därmed revisionens intressenter är kan intressentmodellen tillämpas. Ett företags intressenter består av olika parter som företaget har någon form av beroendeförhållande med och intressentmodellen baseras på att företaget eftersträvar en balans i förhållandet till dessa intressenter (Ax, Johansson & Kullvén, 2005). Beroendeförhållandet omfattar olika bidrag som företaget får av sina intressenter, samt de belöningar som intressenterna får i gengäld och det är mellan bidragen och belöningarna som en balans måste uppnås (Ax et al., 2005). De olika intressenterna har olika krav och det är, enligt modellen, företags mål att tillfredsställa dessa trots att dessa ibland kan vara motstridiga, varför kompromisser ibland är nödvändiga (Ax et al., 2005). Det som eftersträvas är dock att företaget i längden ska uppnå en situation där alla parter vinner (Bruzelius & Skärvad, 2007). Intressenterna bidrar på olika sätt till företaget och ställer därför också olika krav på de belöningar som är förutsättningen för dessa bidrag (Bruzelius & Skärvad, 2007).

Far (2006) identifierar vilka av företags intressenter som kan ha nytta av revisorns arbete, dessa är illustrerade i figur 2.1. De identifierade intressenterna är stat & kommun, ägare, kreditgivare, leverantörer, styrelse & företagsledning, anställda och kunder (Far, 2006).



Figur 2.1 Ett företags intressenter som kan ha nytta av revision. Källa: Baserad på illustration i Far (2006), s. 27.

De identifierade intressenterna har nytta av revisionen på så sätt att om inte revisorn, som oberoende part, uttryckt sin åsikt om att de finansiella rapporterna, hade intressenterna själva varit tvungna att utföra kontroller för att rapporterna skulle kunna upplevas som tillförlitliga (Far, 2006).

Stat och kommun är en av företagets intressenter och deras bidrag kan ske på olika sätt, exempelvis genom olika finansiella bidrag (Bruzelius & Skärvad, 2007). Den belöning de i gengäld förväntar sig tillbaka är att företaget betalar skatt samt bidrar till välfärd i samhället, exempelvis genom att erbjuda sysselsättning (Bruzelius & Skärvad, 2007). Eftersom skatterna beräknas på uppgifter som grundas på den finansiella rapporteringen är det viktigt att stat och kommun kan lita på rapporterna (Far, 2006). Dessutom kan det faktum att företaget vet att en revisor kommer dubbelkolla uppgifterna, leda till att de sköter rapporteringen bättre (Far, 2006).

Företagets ägare å andra sidan bidrar framförallt med det kapital som de investerar och belöningen de förväntar sig tillbaka är avkastning på det tillförda kapitalet (Bruzelius & Skärvad, 2007). Revisionen blir i det här sammanhanget framförallt viktig i större företag, där ägarna inte har full insyn (Far, 2006). Revisionen innebär då att ägarna bättre kan lita på den finansiella informationen som företaget producerar och kan använda denna som underlag vid beslutsfattande (Far, 2006).

Enligt Bruzelius och Skärvad (2007) vill företagets *kreditgivare*, mot att dessa förser företaget med kapital, erhålla avbetalningar i rätt tid jämte ränta på beloppet. Kreditgivare har nytta av en revision som kontrollerar de finansiella rapporterna, eftersom kreditgivarna använder dessa rapporter för att göra sin kreditbedömning (Far, 2006). Innan de beviljar lån vill kreditgivarna försäkra sig om att företaget faktiskt kan betala tillbaka lånet och för att de finansiella rapporterna ska kunna användas som underlag i denna bedömning behöver kreditgivarna veta med så stor säkerhet som möjligt att informationen stämmer och en revision ökar denna säkerhet (Far, 2006).

Företagets *leverantörer* tillhandahåller varor och tjänster till företaget mot att dessa erhåller betalningar från företaget (Bruzelius & Skärvad, 2007). Leverantörerna får genom en revision en slags försäkran på att det är rimligt att företaget kommer att betala sina beställda varor (Far, 2006).

Enligt Bruzelius och Skärvad (2007) önskar *företagsledningen* få ut en bra lön mot det arbete de utför. Far (2006) uttrycker att en revisors åsikter och bedömningar i många fall är till nytta för styrelse och VD genom att exempelvis påtala aspekter för ledningen som annars hade förbisetts.

I likhet med företagsledningen vill de *anställda*, mot det arbete de utför få lön, samtidigt som de vill ha en bra och trygg arbetsmiljö (Bruzelius & Skärvad, 2007). Genom de anställdas beroendeställning till företaget är de intresserade av att informationen om företaget är korrekt (Far, 2006).

Slutligen vill *kunderna*, mot sitt bidrag till företaget genom att köpa varor och tjänster, bland annat erhålla bra varor och god service (Bruzelius & Skärvad, 2007). Nyttan av revision utgörs för kunderna av att kundernas bedömning om huruvida företaget fortsättningsvis kommer att leverera till dem, kan grundas på information med hög trovärdighet (Far, 2006).

2.2 Revisorn som samhällets förtroendeagent

Den Holländske Professorn Theodore Limberg Jr utvecklade sin "theory of inspired confidence", här översatt till teori om ingett förtroende, på 1930-talet (Limberg, 1932-1933/1985). Anledningen till att revisionen finns, är enligt Limberg för att möta en efterfrågan som naturligt har uppstått från samhället av att en kunnig, oberoende, part verifierar finansiell information. Denna efterfråga, menar Limberg, har uppstått genom att företag behöver extern finansiering och finansiärerna kräver ansvarstagande från företagen för att de ska kunna lita på att deras pengar förvaltas väl. Limberg menar att detta ansvarstagande sker genom finansiella rapporter, men för att finansiärerna

ska kunna lita på att dessa stämmer krävs det att en oberoende part bestyrker att informationen stämmer. Detta bestyrkande behöver göras med en viss nivå av försäkran och denna förväntade nivå som samhället kräver menar Limpberg sätts av samhället på en rimlig nivå. Det är här revisorn kommer in.

Limpbergs teori innebär att revisorns roll är att vara samhällets förtroendeagent och samhällets förtroende för revisorns oberoende och kompetens är grundläggande för revisorns funktion. Limpberg menar att om samhället inte litar på revisorn, finns det inget värde i dennes åsikt och revisorn förlorar sin anledning att finnas. Utbudssidan av revisionen består, enligt Limpberg, i att revisorn måste rättfärdiga det förtroende som samhället har gett honom genom att utföra de kontroller som krävs för att kunna ge ett uttalande om rapporternas riktighet. Om revisorn gör mindre arbete än vad som krävs, för att kunna ge samhället den försäkran som de efterfrågar, menar Limpberg att revisorn sviker det förtroende som har givits honom.

“The function is rooted in the confidence that society places in the effectiveness of the audit and in the opinion of the accountant. This confidence is therefore a condition for the existence of that function; if the confidence is betrayed, the function, too, is destroyed, since it becomes useless.” (Limpberg, 1932-1933/1985, s. 16)

Eftersom samhällets behov av en viss nivå av försäkran är tydligt, är Limpberg emot att revisorn utför tjänster med lägre nivå av försäkran. Limpberg menar att samhällets förtroende för revisorn är oförändrat, vilket innebär att samhället kommer förvänta sig samma nivå av försäkran oavsett vilken typ av tjänst revisorn utför. Därmed kommer revisorn vid utförandet av alternativa tjänster med lägre eller ingen försäkran alls, inge mer förtroende än vad de utförda uppgifterna faktiskt uppfyller. Enligt Limpbergs teori är det inte möjligt att särskilja en revision från alternativa tjänster så länge det är en revisor som utför alla tjänsterna. Enligt Limpberg har samhället har en uppfattning om vad revisorns roll är, denna roll innebär att en viss nivå av försäkran alltid ges när revisorn har varit inblandad i de finansiella rapporterna.

När Limpbergs artiklar om teorin om ingett förtroende, för första gången publicerades på Engelska 1985, femtio år efter han skrivit ner dem på holländska, inkluderades även kommentarer från 80-talet från styrelseordföranden för IAPC (dåvarande IAASB) Gijs G.M Bak, samt professor David Flint. Bak (1985) uttalade sig om att det inte fanns något tvivel om att IAPC fortfarande följde de grundläggande principerna som Limpberg definierat i sin teori. Samtidigt kommenterade Bak,

Limpergs starka ställningstagande mot alternativa tjänster med lägre bestyrkandegrad, och menade att även om Limpbergs åsikter fortfarande är viktiga och bör tas hänsyn till, finns det vissa länder som har lyckats med att införa den typen av tjänst utan problem. Bak hänvisade även till att IAPC vid den här tidpunkten hade påbörjat ett projekt för att utveckla grundläggande principer för en tjänst med begränsad säkerhet. Professor David Flint (1983) hävdar i sina kommentarer, att trots att Limpbergs teori utvecklades under helt andra ekonomiska och rättsliga förhållande än idag (året var då 1983), är Limpbergs teoretiska ramverk fortfarande relevant för att skaffa sig en förståelse för revisionens samhälliga ansvar. Flint påstår vidare att det identifierade förväntningsgapet är ett bevis på att revisionen håller på att svika sin samhälliga funktion. Han avslutar sina kommentarer med en förhoppning om att publiceringen av Limpbergs teori på Engelska, ska leda till att andra fortsätter att bygga på Limpbergs teori. 1988 gör Flint själv just detta i och med publiceringen av hans bok *Philosophy and Principles of Auditing* (Flint, 1988).

Flint håller med Limpberg om att revisionen är en samhällig kontrollmekanism, han hävdar vidare att revisionen säkerställer ansvarstagande (Flint, 1988). Hur en revision operationellt ska utföras, menar Flint, förändras och utvecklas över tiden, både på grund av skillnader mellan länder i kultur och historia, men även på grund av förändringar i samhällets behov och etiska värderingar. Flint menar dock att vissa förutsättningar för revision kan ses som fundamentala principer då det bör finnas ett koncept av revision som förblir detsamma trots förändringar i hur revisionen praktiskt bör utföras. Flint anser att det är upp till revisorn och de som sätter revisionsstandarder att uppfylla samhällets behov och att de ständigt måste ha i åtanke att dessa behov förändras. Flint poängterar att eftersom revisorns åsikt efter en utförd revision är just bara en åsikt, krävs det att revisorn har auktoritet för att samhället ska ha något förtroende för att åsikten är informerad och ärlig. De förutsättningar som krävs för att revisorn ska få auktoritet, menar Flint, har att göra med revisorns kompetens, oberoende och etiska värderingar.

2.3 Professioner

Revisor är ett yrke som kräver en viss typ av utbildning och erfarenhet för att bli licensierade eller auktoriserade. Denna typ av yrken, som baseras på kunskap som uppnås genom utbildning, träning och expertis, brukar definieras som professioner (Evetts, 2003). Fenomenet att professioner licensieras utvecklades under 1880-talet i Storbritannien, för att säkerställa att samhället skulle kunna lita på kvalitén på arbetet som professionerna utförde (Dingwall, 1999). Begreppet profession har egentligen ingen allmänt accepterad definition och ett alternativt sätt att kategorisera denna typ av yrken är de yrken som hanterar arbete associerat med risk (Evetts, 2003). Adam Smith, som av

många anses vara nationalekonomins urfader (Sandelin, 2010), gjorde i sin bok *Wealth of Nations* (1926) en tydlig distinktion mellan vanlig arbetskraft, yrken som kräver fackkunskap och professioner. Han förklarar att en av anledningarna till att professioner har högst lön, är att deras yrken är beroende av förtroende, exempelvis vårt förtroende till doktorer att hålla oss vid liv, och att den högre lönen ger professioner en högre ställning i samhället som enligt honom krävs för att få tillit.

För att analysera utvecklingen av professioner bör man enligt Professor Andrew Abbott (1988) fokusera på relationer mellan olika professioner och konkurrensen mellan dem för att få kontroll över olika jurisdiktioner. Detta då Abbott anser att det är historiska dispyter mellan professioner över jurisdiktion som har gjort att en viss profession ser ut som den gör idag. Med jurisdiktion menas länken mellan professionen och det arbete som professionen exklusivt får utföra inom ett specifikt område. Förändringar i professioner kan uppstå, antingen på grund av externa krafter som gör att professionens arbetsuppgifter inte efterfrågas längre, eller att nya arbetsuppgifter efterfrågas (Abbott, 1988). Vidare kan existerande professioner försöka ta sig in på någon annans jurisdiktion (Abbott, 1988). När det sker förändringar i efterfrågan eller konkurrens, kan det leda till en kamp om vem som ska få exklusiva rättigheter till arbetsuppgifterna och därmed jurisdiktionen (Abbott, 1988). När konkurrens om en jurisdiktion uppstår kan det sluta på några olika sätt. Utöver att en profession får total kontroll över jurisdiktionen, är den vanligaste utkomsten att det skapas en profession som är underordnad den redan existerande (Abbott, 1988). Ett exempel på när detta har hänt är inom hälsovården, där sjuksköterskor är underordnade doktorer (Abbott 1988). Att förändra samhällets syn på en profession förändras dock inte över en natt, utan det är en lång process som tar flera år (Abbott, 1988).

3

Metod

I detta kapitel beskrivs först de metodval som gjorts, varefter tillvägagångssättet för genomförandet av arbetet med analys och tolkning av det empiriska materialet redogörs för. Slutligen sker en kritisk granskning av metoden och studiens trovärdighet diskuteras.

3.1 Val av metod

3.1.1 Övergripande ansats

Uppsatsens syfte och frågeställningarna har formulerats med inspiration hämtad från indikationer och insikter om förändringar på revisionsmarknaden från olika organisationer, samt från teorier om intressenters nytta av revision, revisorns roll och utveckling av professioner. Dessa teorier och indikationer har sedan dessa varit utgångspunkt för genomförandet av analysen. Således har inga direkta hypoteser formulerats och testats. Istället för att tala i termer av att ett induktivt eller deduktivt tillvägagångssätt valts, anser vi det istället vara motiverat att beskriva det tillvägagångssätt som använts som att insikter från olika organisationer samt teorier använts som utgångspunkt för empiriinsamlingen och att återkoppling sker till dessa i analysen.

3.1.2 Val av utformning av studien

Den studie som genomförts är delvis av komparativ karaktär, såtillvida att tre olika länder har undersökts, samt jämförelser mellan dessa har gjorts. Genomförandet av denna typ av studie medför fördelen att framtagandet och utnyttjandet av alternativa tjänster, samt de konsekvenser detta medför, kan undersökas och belysas genom erfarenheter från tre olika länder. Detta är en fördel som lyfts fram av Grønmo (2004/2006) som uttryckt det som att genom att undersöka ett fenomen i olika samhällen, är förhoppningen att man ska kunna reda ut vad som kan tänkas vara allmängiltigt och vad som påverkas av sin kontext. Vidare medförde studien av de tre länderna en möjlighet att undersöka huruvida standarderna för alternativa tjänster är i överensstämmelse med varandra och med IAASB:s standarder, vilket framförts som en fördelaktig utveckling av en del.

3.1.3 Val av tre länder

Flertalet motiv låg bakom valet att undersöka de tre länderna England, Danmark samt Sverige. Beslutet togs initialt att det inte var rimligt att inom de angivna tidsramarna undersöka för många

länder och samtidigt belysa ämnet, alternativa tjänster till revision, ur flera olika synvinklar. Tre länder ansågs vara ett rimligt antal. Ett första krav var att samtliga av de tre undersökta länderna måste vara medlemmar av den Europeiska Unionen, då bland annat undantagsmöjligheten från revisionsplikt i EU:s fjärde bolagsdirektivs var en utgångspunkt för studien. Dessutom sågs det som fördelaktigt, i enlighet med ovan motivering för utformning av studien, att de tre länderna införde undantaget vid olika tidpunkter. Vidare förenklades insamlingen av empiri av att språket som talas i länderna förstods, vilket begränsade antalet möjliga länder att undersöka. De länder som enligt ovan kriterier valdes ut blev England, Danmark samt Sverige.

3.1.4 Val av metoder för insamling av empiri

I uppsatsen har valet gjorts att använda två olika kvalitativa metoder vid insamling av empiri. Metoder för empiriinsamling kan, enligt Jacobsen (2000/2002) delas in i kvalitativa respektive kvantitativa metoder, där den förstnämnda framförallt fokuserar på att samla in data i form av ord, medan den sistnämnda snarare fokuserar på siffror. De frågeställningar som formulerades i inledningskapitlet har krävt kvalitativ data för att kunna besvaras, då exempelvis de erfarenheter och åsikter av alternativa tjänster, som var relevanta för frågeställningarna, mest lämpligt kan beskrivas med ord och inte siffror. De metoder som valdes för empiriinsamling var insamling av primärdata genom utförande av intervjuer, både genom personliga möten och över telefon, samt insamling av sekundärdata genom dokumentundersökningar. Samtliga dessa metoder kvalificeras enligt Jacobsen (2000/2002) vanligtvis som kvalitativa metoder. Valet har gjorts att genom dessa metoder även samla in viss kvantitativ data, exempelvis hur många anställda som arbetar på revisionsbyråerna och hur många av byråernas kunder som omfattas av undantaget från revision. Denna data har dock framförallt samlats in i syfte att fungera som en bakgrundsförståelse för den kvalitativa data som samlats in och för att sätta denna i ett perspektiv.

3.1.5 Val av sekundärdata från dokumentstudier

I ett initialt skede av arbetet, togs beslutet att använda dokumentstudier i syftet att få en uppfattning om vilka studier som redan gjorts, samt vilka diskussioner som förts kring valt ämnesområde, för att utifrån detta formulera relevanta frågeställningar i enlighet med det tillvägagångssätt som beskrivits i avsnitt 3.1.1. Dokumentstudien gav en bakgrundsförståelse för varför, när och i vilken utsträckning undantaget från revisionsplikt införts i de tre länderna. Detta ansågs vara nödvändigt för att kunna sätta revisorernas erfarenheter av revision och alternativa tjänster i en kontext. Vidare behövdes information om de olika standarder som fanns för revision, översiktlig granskning samt sammanställningsuppdrag i de olika länderna, samt standarder för dessa tjänster utgivna av IAASB.

Även detta var data som mest lämpligt ansågs fås tillgång till via dokumentstudier. Detta för att sedan kunna undersöka i fall revisorer utförde dessa tjänster i praktiken samt vad deras åsikter kring dessa var. Därutöver klargjorde även utnyttjandet av dokumentstudier vilken information som saknades inom området och vilken information som vi därmed behövde samla in själva eller fick kunskap om, var svårtillgänglig.

3.1.6 Val av primärdata från intervjuer

Personliga åsikter och erfarenheter, av framförallt alternativa tjänster, ansågs vara grundläggande för studiens syfte. Uppfattningen var att det inte var möjligt att få tillgång till denna data, som på ett tillfredsställande sätt ansågs uppfylla studiens behov, via sekundärkällor. Valet gjordes därför att samla in empiri via intervjuer. Eftersom revisorer är de som dagligen möter mindre företag och även de som reviderar och utför andra alternativa tjänster till revision, ansågs deras erfarenheter och personliga åsikter vara relevanta. Revisorer har även en överblick och samlad kunskap från flera olika företags val och åsikter kring tjänsterna, som exempelvis enskilda företagsägare saknar. Vidare ansågs det inte vara självklart att en revisor tvunget föredrar revision före andra tjänster, då revisorn även kan utföra de alternativa tjänsterna, vilket innebär att bortvalet av en revision inte nödvändigtvis innebär en förlust av kund. I Sverige, där undantaget från revisionsplikten endast nyligen införts, gjordes valet att komplettera intervjuerna med revisorer, med en intervju med en respondent från branschorganisationen Far. Eftersom Far ger ut revisions- och redovisningsstandarder ansågs det vara intressant att undersöka om organisationen har gjort några eventuella förändringar i existerande standarder, alternativt håller på att utveckla några nya, för att möta en förändring i efterfrågan. Vår initiala avsikt var att intervjua revisorer, i samtliga tre länder, från revisionsbyråer av tre olika storlekar; små, mellan och de fyra största. Anledningen till att det ansågs viktigt att få representanter från olika storlekar av byråer var att byråernas storlek kan ha en påverkan på vilka kunder de har. Det är kunderna, det vill säga företagen, som väljer revisionsbyrå och deras val ansågs kunna vara kopplat till företagets storlek, samt vilken typ av tjänst de efterfrågar. Genom att intervjua revisorer från revisionsbyråer av olika storlek ansågs en bättre och mer samlad överblick kunna fås. Vi använde oss därmed, enligt den terminologi beskriven av Jacobsen (2000/2002) av bredd och variation vid vårt urval av respondenter.

3.2 Tillvägagångssätt

3.2.1 Genomförande av dokumentstudie

Det fanns som ovan konstaterades (under rubrik 3.1.5) flera syften med dokumentstudien och den har därmed utnyttjats på olika sätt genom uppsatsen. Information kring införandet av undantaget

från revisionsplikt i samtliga tre länder samlades in genom EU direktiv, nationella lagar, olika rapporter och utredningar från Europeiska Kommissionen samt nationella myndigheter så som Department of trade and innovation i England, Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i Danmark samt Justitiedepartementet i Sverige. För att få en förståelse för diskussionen som föregått revisionspliktens avskaffande, samt vilka nationella organisationer som är framstående inom revision i Danmark och Sverige, gjordes en översiktlig genomläsning av samtliga nummer av den danska tidningen *revision og regnskabsvaesen* från 2005 och framåt, samt samtliga nummer av svenska *balans* från 2009 och framåt. En del engelska artiklar har även fåtts tillgång till som pdf-filer från vår handledare och genom sökning i Lunds universitets databas LibHub på ord som 'revisionspliktens avskaffande'. Även svenska, danska och engelska böcker inom området har lånats från svenska och danska bibliotek. När det gäller utbudet av och diskussionen kring alternativa tjänster, har information samlats in genom officiella dokument och rapporter hämtade från hemsidor för IAASB, nationella branschorganisationer, tillsynsmyndigheter och standardsättningsstyrelser.

3.2.2 Genomförande av kontaktagande med respondenter för intervju

Eftersom uppsatsen hade den ambitiösa avsikten att intervjua revisorer i tre olika länder, från tre olika storlekar på revisionsbyråer, medförde tidsbegränsningen för uppsatsarbetet att antalet revisorer i varje land fick begränsas. Uppskattningen gjordes att cirka tre intervjuer i varje land, vilket skulle resultera i totalt cirka nio intervjuer, var en rimlig ambition. Ryen (2004) betonar att kvalitativa intervjuer inte syftar till att kartlägga hur många som tycker en viss sak, utan att få fram personliga erfarenheter och åsikter för att försöka förklara en viss problemformulering. Enligt detta resonemang var det mer motiverat att utföra nio längre intervjuer, på cirka en timme, än arton på en halvtimme vardera.

Tillvägagångssättet för att få kontakt med revisionsbyråer var att vi utnyttjade vår företagshandledare PwC, samt att vi kontaktade Ernst & Young och Grant Thornton i Sverige, för att göra en förfrågan om det var möjligt att utföra intervjuer i Sverige, Danmark och England. Det sågs som fördelaktigt om representanter från revisionsbyrån i Sverige kontaktade potentiella respondenter i utlandet, då det ansågs göra det mer sannolikt att de utländska respondenterna ställde upp. När det gäller de små revisionsbyråerna, var de på grund av sin storlek inte internationella, vilket innebar att dessa kontaktades direkt i varje land via telefon eller mail. För att säkerställa att potentiella intervjupersoner var insatta i uppsatsens ämne, utformades en beskrivning av uppsatsens syfte och exempel gavs på frågor som skulle kunna ställas vid intervjutillfälle, som bifogades i samband med förfrågningen om intervju.

En del svårigheter stöttes på med att få revisorer att ställa upp på intervju. Detta berodde delvis på att den period som intervjuerna utfördes under, mars månad, är en av de stressigaste perioderna under året för en revisor. Av denna anledning kunde Grant Thornton endast representeras i uppsatsen med en revisor från Sverige. Utöver detta noterades att det framförallt var svårt att hitta respondenter i England, på grund utav att de inte verkade ha samma erfarenhet av studenter som kontaktar dem för intervjuer till sina examensarbeten. Tack vara PwC i Sverige säkerställdes en intervju med en revisor från PwC i St Albans, England. Även Ernst & Young lyckades förmedla en kontakt i London. Dock hade redan intervjun med revisorn från PwC i England utförts vid denna tidpunkt och det hade konstaterats att de fyra stora i England verkade ha få företag som är undantagna från revisionsplikten. Detta medförde att ytterligare en intervju med en revisor från en av de fyra stora byråerna i England inte ansågs kunna tillföra så mycket mer för uppsatsens syfte. För att kunna kontakta revisorer från mindre revisionsbyråer i samtliga tre länder, gjordes sökningar på internet för att sedan kontakta revisorer direkt via mail eller telefon. I Sverige och Danmark räckte det med att via sökmotorn google hitta revisionsbyråernas hemsidor, medan i England utnyttjades även två hemsidor; freeindex.co.uk och icaew.com. Totalt kontaktades ett 40-tal revisionsbyråer i samtliga tre länder via telefon eller mail. I England var det endast två revisorer från en mindre revisionsbyrå som var villiga att ställa upp, vilka båda visade sig jobba på samma revisionsbyrå. Den ena av personerna var dock främst inriktad på skatt, vilket gjorde att det blev naturligt att intervjua den andra. Innan dessa intervjuer säkerstälts hade även medlemmar i ett socialt nätverk för personer som börjat jobba på KPMG i London 2007 kontaktats. En intervju utfördes med en av personerna som på detta sätt valt att ställa upp, men på grund av revisorns bristande erfarenhet av mindre företag, samt de tjänster som identifierats som alternativa till revision, användes aldrig denna intervju i uppsatsen. I Sverige var avsikten även att intervjua en respondent från branschorganisationen Far, denna kontakt förmedlades av våra företagshandledare från PwC. De intervjuer som tillslut utfördes har sammanfattas i tabell 3.1.

Tabell 3.1 Respondenter i England, Danmark och Sverige

| | England | Danmark | Sverige |
|------------------------|---------|---------|---------|
| De fyra stora | 1 st | 1 st | 1 st |
| Mellanstor byrå | - | - | 1 st |
| Liten byrå | 1 st | 2 st | 1 st |
| Branschorg. | n/a | n/a | 1 st |
| Totalt | 2 st | 3 st | 4 st |

3.2.3 Genomförande av intervju

Vid utformandet av intervjufrågorna utnyttjades sekundärdata för att skapa en uppfattning om vilken information som redan fanns tillgänglig. Efter detta bollades idéer med Tord Sassler, auktoriserad revisor och partner på PwC i Malmö, för att undersöka vilka frågor som var möjliga att svara på, samt få idéer från någon som var insatt i ämnet. Därefter konkretiserades frågorna och diskussion fördes med vår handledare för att sälla och tydliggöra frågorna. Frågorna skickades sedan till samtliga respondenter några dagar i förväg, så att de hade möjlighet att förbereda sig och därmed känna sig bekvämare vid intervjutillfället. Ytterligare en anledning var att säkerställa att de hade erfarenhet inom det relevanta området.

Intervjuerna med revisorer i Sverige och Danmark utfördes personligen på deras kontor i Malmö respektive Köpenhamn. Jacobsen (2000/2002) menar att personliga intervjuer skapar en mer förtrolig stämning, samt medför att intervjuaren bättre kan läsa av respondenten, vilket i sin tur kan skapa bättre tillförlitlighet i svaren. Trots identifierade fördelar med personliga intervjuer, kunde, av praktiska skäl, inte samtliga intervjuer utföras personligen. Intervjun med respondenten från Far samt båda revisorerna i England, utfördes via telefon då det inte ansågs vara tidsmässigt eller kostnadmässigt motiverat att ta sig till Stockholm, St Albans samt London. Intervjuerna som utfördes var semistrukturerade, enligt Bryman och Bells (2003/2005)definition, på så sätt att frågorna utformats i förväg så att respondenterna inte skenade iväg för långt från ämnet, samtidigt som en öppen dialog tilläts som även gjorde att ordningsföljden på frågorna anpassades efter vad som blev naturligt. Detta tillvägagångssätt valdes eftersom vi önskade säkerställa att specifika frågor berördes samtidigt som nya aspekter skulle tillåtas att tas upp.

Samtliga intervjuer spelades in då alla respondenter gav sitt tillstånd till detta. Ryen (2004) menar att fördelen med att spela in intervjun är att intervjuaren får med sig allt som sagts, utan att behöva koncentrera sig på att anteckna ner allt. Eftersom samtliga intervjuer utfördes av två intervjuare kunde en koncentrera sig på att ställa frågor och vara en god lyssnare, medan den andra förde anteckningar. Fördelen med att komplettera inspelningen med egna anteckningar menar Jacobsen (2000/2002) bland annat är att det underlättar om man i efterhand snabbt vill hitta rätt ställe på bandet, då anteckningarna kan antyda vart man ska lyssna. Utöver detta hjälpte anteckningarna till då intervjuerna senare skrevs ner mer eller mindre ordagrant och därefter sammanfattades. Vidare möjliggjorde anteckningarna att vissa slutsatser och kopplingar skrevs ner varigenom dessa inte glömdes bort till efter intervjun.

3.2.4 Genomförande av analys och tolkning

Enligt Grønmo (2004/2006) är målet med en kvalitativ analys att skapa en helhetsförståelse för det område man problematiserat, om det inte är att utveckla egna teorier. Denna uppsats syfte har varit att studera alternativa tjänster till revision ur olika synvinklar, vilket även har krävt en bakgrundsförståelse för revisionsplikten avskaffande samt tjänsten revision. Löpande genom hela arbetet med uppsatsen väcktes idéer till hur analysen senare skulle utföras. Samtliga dessa skrevs ner vilket senare underlättade analysarbetet. Inför analysen gjordes flertalet tabeller i vilka respondenternas svar inordnades för att få en överblick över all data som samlats in via intervjuer. Dessa användes sedan som utgångspunkt i det analysarbete som utfördes. Den första frågan i analysen syftade till att undersöka om de två tjänsterna översiktlig granskning samt sammanställningsuppdrag utgör lämpliga alternativ till en revision. Frågan uppstod då IAASB uttalat sig om att dessa tjänster utgör de två huvudsakliga alternativen till revision. För att kunna utreda om dessa tjänster utgjorde lämpliga alternativ, analyserades innebörden av revision med hjälp av intressentmodellen och revisorers svar om när en revision är lämplig. Detta för att få en utgångspunkt för att kunna analysera vilka tjänster som kan anses utgöra alternativ till revision. Därefter analyserades om översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag kunde anses utgöra lämpliga alternativ, utifrån om den nytta företagen erhåller av dessa överstiger kostnaderna för dessa. Indikationer för om tjänsterna ansågs lämpliga bedömdes vidare kunna fås genom information om hur vanligt det är att dessa utnyttjas i praktiken av företag vilka valt bort revision. För att utreda om dessa faktiskt utfördes i verkligheten analyserades de intervjuade revisorernas erfarenheter kring dessa tjänster, samt revisorernas erfarenheter ställdes mot varandra med hjälp av de tabeller som gjorts. Revisorns roll som samhällets förtroendeagent var en utgångspunkt för analysen i fråga två, för att ur denna synvinkel analysera om revisorn är rätt person att utföra alternativa tjänster till

revision. Respondenternas åsikter och erfarenheter ställdes mot övrig empiri och teori, för att se vad som tyder på att förväntningsgapet kan öka om revisorn utför tjänsterna, samt hur denna eventuella risk ansågs kunna minimeras. Vidare användes teori om professioner för att bidra till diskussion kring möjliga konsekvenser. Även analysen till fråga tre gjordes med utgångspunkt i teori kring revisorns samhälliga ansvar. Detta kopplades till empirin från dokumentstudier för att på så sätt undersöka vad som motiverar en harmonisering av standarder för alternativa tjänster, samt om nationella hinder identifierats för en framtida harmonisering.

3.3 Kritisk granskning av metoden och studiens trovärdighet

3.3.1 Kvalitativa metoder

Metoden som tillämpas för att samla in empiri är väldigt viktig för uppsatsens tillförlitlighet eftersom den påverkar och begränsar vilken typ av information som samlas in (Jacobsen, 2000/2002). Denna uppsats har baserats på kvalitativa metoder i form av dokumentgranskning, personliga intervjuer och telefonintervjuer. Slutsatsen drogs tidigt att kvantitativa metoder inte ansågs vara tillräckliga för att besvara uppsatsens frågeställningar eftersom personliga erfarenheter och åsikter krävdes. En enkät hade exempelvis kunnat kartlägga vilka alternativa tjänster som olika revisionsbyråer erbjuder, men hade inte kunnat motivera varför utbudet såg ut som det gör, eller ge förklaringar till varför eller varför inte de utförs, på ett uttömmande sätt. Vidare hade följdfrågor inte kunnat ställas lika enkelt.

Trots att uppsatsens frågeställningar enligt ovan resonemang gör det motiverat att utnyttja kvalitativa metoder finns det en del kritik och svagheter att rikta mot denna typ av metod. En vanlig kritik är att den är tidskrävande (Jacobsen, 2000/2002). De intervjuer som utfördes personligen av båda författarna har inneburit flera timmars tågresa, både till Köpenhamn och till Malmö, vid ett antal olika tillfällen. Dock ansågs fördelarna (se under rubrik 3.2.3) överväga nackdelarna och eftersom det endast var ett fåtal respondenters åsikter som skulle utredas, ansågs det motiverat att skapa de bästa förutsättningarna för bra kvalitet på svaren. En vanlig kritik är vidare att man inte kan generalisera baserat på endast ett fåtal intervjuer (Jacobsen, 2000/2002). Detta är en aspekt som har tagits i beaktande i uppsatsens analys och slutsatser genom att löpande hänvisa till vilken information som ligger till grund. Ett tredje problem som kan identifieras med kvalitativa metoder är att dessa innebär mycket information som måste hanteras, sorteras och analyseras (Jacobsen, 2000/2002). Vid arbetets genomförande har detta också varit fallet, varför arbetet har fokuserat på att utföras på ett välstrukturerat sätt och den tid som ansetts behövs läggs ner på att hantera den information som samlats in har satts av och planerats. Detta innebär att den stora mängden data inte

har varit ett problem för uppsatsens färdigställande. Dessutom innebär uppsatsens kombination av personliga intervjuer, telefonintervjuer och dokumentgranskning att olika sorters kvalitativa metoder använts, vilket Jacobsen (2000/2002) hävdar ökar trovärdigheten.

3.3.2 Dokumentstudie

På grund av de tidsbegränsningar som uppsatsen utförts under, har det varit omöjligt att undersöka all tillgänglig information inom området. Det är därmed möjligt att aspekter som hade varit intressanta att ta upp i uppsatsen har gått miste om, trots rationellt tänkande och grundligt utfört arbete. Vidare är det, enligt Jacobsen (2000/2002), viktigt vid dokumentgranskning att ha i åtanke att informationen framställts i annat syfte än det syfte dokumentgranskningen har och därför är det viktigt att vara källkritisk. Uppsatsens dokumentstudie är enligt författarnas åsikt endast baserad på tillförlitliga källor, så som myndigheter, professionella organisationer, lagstiftning och sakkunniga. Dessutom framgår det tydligt löpande genom uppsatsen, samt i referenslistan, vilka källor informationen i uppsatsen baseras på.

3.3.3 Intervjuer

Tillförlitligheten i de intervjuade respondenternas svar kan ha påverkats av ett antal olika faktorer. Det finns en risk för att den som intervjuar påverkar respondentens svar, då intervjuaren är en del av samtalet. Detta benämner Jacobsen (2000/2002) intervjuareffekten. Denna effekt var vi medvetna om. Exempelvis kan nämnas att i de fall vi ville framföra en annan respondents åsikt för att se hur respondenten ställde sig till detta, togs frågan upp sist i intervjun. Vidare borde det faktum att intervjuerna utfördes i en miljö där personerna kände sig bekväma, bidra till att konstlade svar har undvikits. Jacobsen (2000/2002) menar att om intervjuerna utförs i en miljö som respondenten är van vid, där respondenten känner sig bekväm, undviker man att få konstlade svar .

Det faktum att samtliga intervjuer spelades in, skulle kunna ha medfört att respondenterna känt sig hämmade och obekväma, en risk som Jacobsen (2000/2002) identifierat. Denna risk försökte författarna minimera genom att poängtera att ingen utomstående skulle lyssna på inspelningen, samt framhäva fördelarna med att respondenterna på detta sätt med större sannolikhet skulle framställas på ett rättvist sätt. Dock visade sig inspelningen inte uppfattas negativt av respondenterna, då samtliga snabbt gick med på att bli inspelade utan att ifrågasätta det. Respondenternas positiva gensvar, samt frågornas okänsliga karaktär, bör innebära att eventuella negativa effekter på grund av inspelningen inte bör vara stora.

Telefonintervjuerna som utfördes med tre av respondenterna, innebär att missförstånd lättare kan ha skett. För att öka tillförlitligheten i svaren följdes intervjun med revisorn från den lilla byrån i England upp med ytterligare en telefonintervju, för att tydliggöra vissa av svaren. De övriga två intervjuerna ansågs inte behöva en följdintervju, endast ett kompletterande mail skickades till revisorn från den stora byrån i England för att bland annat få några enklare uppgifter kring antal anställda.

3.3.4 Språkliga hinder

Då uppsatsen undersökt tre olika länder, har en del språkliga hinder stötts på. De huvudsakliga begrepp som stötts på genom dokumentstudien, har sammanställts i en gloslista i början av uppsatsen för att öppet redogöra för läsaren hur dessa begrepp har tolkats. De intervjuer som utförts, har gjorts på svenska med de respondenter som talar svenska, samt på engelska med övriga. Motivet att utföra intervjuerna med de danska revisorerna på engelska var för att undvika missförstånd som kan uppstå på grund utav att vissa ord är snarlika på svenska och danska. Det faktum att respondenterna i Danmark inte pratade sitt modersmål kan ha påverkat deras svar om de upplevt att de inte kunnat uttrycka sig på ett tillfredsställande sätt på engelska. För att underlätta intervjun skrevs de danska namnen på samtliga tjänster inom parantes i intervjuguiden som skickades ut i förväg. Vidare verkade ingen av de tre danska respondenterna ha problem att uttrycka sig på engelska då samtalen flöt på bra. Eftersom intervjuerna skett på olika språk finns det naturligtvis en inneboende risk att missförstånd kan ha uppstått till följd av olika modersmål samt att missförstånd skett vid de översättningar av svaren på intervjuerna som varit nödvändiga att göra. Detta har beaktats vid såväl utförande av intervjuerna samt vid bearbetning av materialet för att undvika att felaktigheter uppstår till följd av detta.

3.3.5 Intern och extern giltighet samt trovärdighet

Flera olika aspekter kan beaktas vid en utvärdering av de slutsatser som dragits. Enligt Jacobsen (2000/2002) kan en slutsats bedömas utifrån de tre aspekterna intern giltighet, extern giltighet samt tillförlitlighet. Under avsnitt 3.3 har flertalet av de aspekter som kan inordnas under dessa berörts, varför endast sammanfattande kommentarer kommer att ges nedan.

Enligt Jacobsen (2000/2002) kan en undersöknings interna giltighet, det vill säga giltigheten av de resultat som uppnåtts, valideras genom att pröva det man kommit fram till mot andra samt genom att ha ett kritiskt förhållningssätt till de källor som använts och den information som därigenom samlats in. Stora delar av den analys som utförts, samt de slutsatser som uppnåtts, har baserats på empiri insamlad från intervjuer med flera revisorer. Således är deras svar och det sätt de återgivits på

av betydelse för de slutsatser som dragits i uppsatsen, vilket bör beaktas vid en bedömning av de slutsatser som gjorts. Intervjuer av revisorer för den typ av information som avsågs samlas in, bedömdes vara ett väl underbyggt val utifrån den kunskap denna yrkesgrupp besitter inom området. Det är dock en yrkesgrupps samlade kunskap som utnyttjas, vilket bör ha i åtanke vid beaktande av de slutsatser som gjorts. De frågor som ställts till revisorerna, som konstaterat, bedöms inte vara av sådan känslig karaktär att detta skulle ha påverkat riktigheten i den information som fåtts genom svaren på frågorna. Vidare användes även dokumentstudier för att få tillgång till den information som behövdes för studien varför dessa olika källor kompletterade varandra och således kunde ställas mot varandra.

En nackdel med användandet av en kvalitativ metod är, enligt Jacobsen (2000/2002) att den har lägre extern giltighet. Med detta menas att användandet av metoden generellt leder till problem avseende generalisering. Det begränsade urvalet av respondenter som använts i uppsatsen, innebär att en generalisering enbart baserat på de svar som fåtts via intervjuer inte kan anses underbyggd. Detta har beaktats vid de slutsatser som dragits och det har tydligt presenterats vad som legat till grund för de slutsatser som gjorts för att inte skapa ett falskt intryck av det som konstaterats. Istället för att generalisera de svar som inhämtats har fokus legat på att sammankoppla olika källor och teorier för att få en förståelse för alternativa tjänster vilken kunde underbyggas av de svar som fåtts genom intervjuerna.

Slutligen bör, enligt Jacobsen (2000/2002) vidare beaktas om den empiri som insamlats kan ses som tillförlitlig. Detta handlar, enligt Jacobsen (2000/2002), om att utreda huruvida de slutsatser som dragits kan ha påverkats av den metod som valts för undersökningen. En kritisk granskning av den metod som valts har förts ovan i stycke 3.3. I avsnitt 3.3.3 har bland annat beaktande av den effekt som Jacobsen benämner intervjuareffekten redogjorts för. Vidare anger Jacobsen (2000/2002) att aspekter som kan påverka trovärdigheten av de slutsatser som uppnås är hur data nedskrivits och analyserats. Som benämns ovan spelades samtliga intervjuer in. Det som sagts skrevs också ner innan sammanfattningar av de svar som givits formulerades för att ytterligare försäkra att dessa gjordes riktigt. Eftersom intervjuerna skett på olika språk finns det, som konstaterats, naturligtvis en inneboende risk att missförstånd kan ha uppstått till följd av olika modersmål samt att missförstånd skett vid de översättningar av svaren på intervjuerna som varit nödvändiga att göra. Detta har dock beaktats vid såväl utförande av intervjuerna samt vid bearbetning av materialet för att undvika att felaktigheter uppstår till följd av detta.

4

Internationella standarder och EU

Detta kapitel kommer att redogöra för de internationella standarder utgivna av IAASB för revision, översiktlig granskning, sammanställningsuppdrag samt för IAASB:s ramverk för bestyrkandeuppdrag. Därefter beskrivs EU:s arbete med revision samt hur den Europeiska Kommissionen ser på revisorns roll. Efter detta beskrivs en undersökning från 2009 gjord av en organisation som representerar den Europeiska revisionsprofessionen, Federation of European accountants (FEE). FEE:s undersökning har kartlagt alla alternativa bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster till revision som då existerade eller var under utveckling i FEE:s medlemsländer.

4.1 Internationella standarder utgivna av IAASB

IAASB är en internationell standardsättarstyrelse som bland annat ger ut standarder om revision och andra bestyrkandeuppdrag samt riktlinjer (IAASB 2010a). Standardsättarstyrelsen arbetar för att nationella och internationella standarder ska närma sig varandra (IAASB, 2010a). IAASB:s målsättning är att förbättra kvalitén på revisionsstandarder och styrka allmänhetens förtroende för den finansiella rapporteringen (IAASB, 2010a). IAASB är en del av den globala oberoende organisationen International Federation of Accountants (IFAC) vilken representerar revisionsprofessionen och har medlemmar från 125 olika länder och jurisdiktioner (International Federation of Accountants [IFAC], 2010a). Ett medlemskap i IFAC innebär att medlemmen måste betala en medlemsavgift, stödja IFAC och följa vissa utsatta medlemskrav (IFAC i.d.a). Medlemskraven relaterade till internationella standarder innebär att medlemmarna måste göra sitt bästa för att implementera dem i de nationella standarderna (IFAC, 2006). Är det inte upp till medlemmen att i sitt land bestämma om standarder, ska medlemmen göra sitt bästa för att påverka och stödja den bestämmande parten för att kunna implementera de internationella standarderna (IFAC, 2006). Följer en medlem inte de utsatta medlemskraven kan denna bli utesluten från IFAC (IFAC, 2006).

Som nämndes i inledningskapitlet av uppsatsen, gav EU 2010 ut en grönbok under titeln *Revisionsplikt: Lärdomar från krisen*. Flera av svaren på denna gavs i termer av att en revision är en revision, och denna bör tydligt särskiljas från övriga bestyrkandeuppdrag för att undvika förvirring (Europeiska kommissionen, 2011a). Även IAASB är av meningen att en begränsad revision inte är

önskvärd (IAASB, 2009a) och i enlighet med detta särskiljer IAASB på standarder för revision och standarder för andra bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster. IAASB ger bland annat ut standarder för revision, översiktlig granskning samt sammanställningsuppdrag, och det är dessa standarder tillsammans med IAASB:s ramverk för bestyrkandeuppdrag som kommer att beröras vidare i denna framställning. Berörda tjänster sammanfattas även översiktligt i figur 4.1. Standarder för revision kallas för International Standards on Auditing (ISA) medan standarder för översiktlig granskning kallas för International Standards on Review Engagements (ISRE) och standarden för sammanställningsuppdrag återfinns under beteckningen International Standards on Related Services (ISRS).

IAASB påbörjade 2009 ett projekt för att förbättra de existerande standarderna för översiktlig granskning (ISRE 2400) och sammanställningsuppdrag (ISRS 4410; IAASB 2009a). Projektets bakgrund är att små och medelstora företags behov av bestyrkandetjänster och näraliggande tjänster bättre ska kunna mötas (IAASB, 2009a). Det uttryckta målet med projektet är att genom att omarbete dessa två standarder skapa godtagbara alternativ till revision (IAASB, 2009c). Projektets arbetsgrupp menar att dessa två tjänster utgör huvudalternativ till en revision (IAASB, 2009b). Arbetsgruppen menar att det finns situationer där en revision överstiger företags behov, både i form av tjänst och kostnad, och att det därmed finns ett tydligt behov av en tjänst med lägre bestyrkandenivå alternativt någon annan tjänst där en revisor varit inblandad (IAASB, 2009b). Vidare menar de att undantagna företag ska ha möjligheten att välja mellan olika tjänster för att på bästa sätt uppfylla deras behov på ett kostnadseffektivt sätt (IAASB, 2009b). IAASB:s arbetsgrupp för projektet anser att det inte finns något behov just nu för helt nya alternativa tjänster till revision, därmed anser de att det är mer fördelaktigt att förbättra de existerande standarderna, snarare än att utveckla nya för nya typer av tjänster (IAASB, 2010c). Arbetsgruppen har bland annat uttalat sig om att dessa tjänster tydligt måste särskiljas från en revision och att skillnaden tydligt ska kunna rapporteras till användarna, för att minimera förväntningsgapet (IAASB, 2009b). Arbetsgruppen menar att trots att ett sammanställningsuppdrag inte medför något bestyrkande, verkar användare av de finansiella rapporterna ändå anta motsatsen (IAASB, 2009b). Målsättningen är att de nya standarderna ska bli godkända i december 2011 (IAASB, 2009a).

4.1.1 IAASB:s ramverk för bestyrkandeuppdrag

IAASB har gett ut ett ramverk för bestyrkandeuppdrag, som, genom att definiera ett bestyrkandeuppdrags mål och beståndsdelarna, skapar en referensram för denna typ av tjänst (IFAC, 2010c, p. 1). Ramverket är ingen standard och ställer därmed inga specifika krav på tillvägagångssätt

vid utförandet av ett bestyrkandeuppdrag (IFAC, 2010c, p. 2). De specifika standarderna för bestyrkandeuppdrag ska vara anpassade så att de stämmer överens med de övergripande målen som ramverket definierar (IFAC, 2010c, p.2). Ett bestyrkandeuppdrag medför att en slutsats uttalas av en revisor³, uttalat i syfte att öka förtroendet hos en tredje part (IFAC, 2010c, p.7). Vidare delar ramverket in bestyrkandeuppdrag enligt två olika nivåer av säkerhet, rimlig säkerhet som leder till ett positivt uttalande och begränsad säkerhet där den lägre nivån av säkerhet leder till ett negativt uttalande (IFAC, 2010c, p.11). När bestyrkandeuppdraget avser historisk ekonomisk information, kallas det förstnämnda uppdraget för en revision, medan det sistnämnda kallas för en översiktlig granskning (IFAC, 2010c, p.3).



Figur 4.1. Revision, Översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag. Källa: ISA 200; ISRE 2400; ISRS 4410; IFAC (2010c).

4.1.2 Revision - ISA

De av IAASB framtagna standarder, vilka hanterar revision av finansiella rapporter, kallas för International Standards on Auditing (ISA) och är totalt 36 stycken (IFAC, i.d.c). ISA hjälper en revisor att utföra en revision genom att standarderna identifierar tillvägagångssätt och grundläggande principer som revisorn ska följa (IFAC, 2010c, p. 2). Revisorns mål definieras, enligt ISA 200, p.11, som att revisorn med hög men inte absolut säkerhet ska försäkra sig om att de finansiella rapporterna är

³ . I *international framework for assurance engagements* (IFAC, 2010c) används ordet "practitioner" vilket enligt punkt 1 a i ramverket är kort för "professional accountants in public practice". I uppsatsen kommer ordet revisor på svenska att användas för detta, då detta ord används i det, av svenska Far, utgivna *ramverket för bestyrkandeuppdrag*.

fria från fel och att de har upprättats enligt lämpligt ramverk, varefter revisorn ska uttala sig om detta i enlighet med ISA . Ett uttalande grundat på hög men inte absolut säkerhet görs i positiv form (IFAC, 2010c, p.11). Ett uttalande i positiv form innebär ett uttalande enligt "Jag tillstyrker att..." (Far, 2006, s. 22), i motsats till ett uttalande i negativ form som tar sig uttryck enligt följande " Det har inte kommit fram något som tyder på att xx inte..." (Far, 2006, s.22).

En revisor som reviderar enligt ISA ska vara oberoende (ISA 200, p.14) vilket motiveras med att revisorns åsikt inte ska kunna påverkas (ISA 200, p.A16). ISA är inte tvingande för lagstadgade revisioner inom EU (IAASB, 2010a). Trots detta visar IFAC:s egen undersökning, från februari 2010, att majoriteten av EU länderna frivilligt har antagit ISA, alternativt har baserat sina nationella standarder på ISA. Närmare bestämt 22 av de 27 medlemsländerna (IFAC, 2010b). De övriga 5 medlemsländerna har nationella regler som inte fullt ut överensstämmer med ISA (IFAC, 2010b).

4.1.3 Översiktlig granskning - ISRE 2400

Målet med en översiktlig granskning av räkenskaper definieras enligt ISRE 2400; "Engagements to Review Financial Statements", som att revisorn ska kunna ge ett negativt uttalande om att ingenting har kommit till revisorns⁴ kännedom som tyder på att de finansiella rapporterna inte skulle vara uppförda i enlighet med angiven föreställningsram för ekonomisk rapportering (ISRE 2400 p. 3). Denna form av uttalande ger endast en begränsad säkerhet i form av ett negativt uttalande medan en revision, som tidigare nämnts, medför hög men inte absolut säkerhet och uttrycks i ett positivt uttalande (IAASB, 2010b). En revisor ska vara oberoende när denne utför bestyrkandeuppdrag, oavsett om denne utför en revision eller en översiktlig granskning (ISA 200, p.A16; ISRE 2400, p.4a). För att revisorn med begränsad säkerhet ska kunna utge en negativ åsikt, ska revisorn utföra en del kontroller, framförallt består dessa kontroller av förfrågningar och analytiska procedurer (ISRE 2400, p.7). IAASB:s förslag på förändringar i ISRE 2400 handlar om förtydliganden kring revisorns mål och vilka granskningsåtgärder som ska utföras för en översiktlig granskning (IAASB, 2010e).

4.1.4 Sammanställningsuppdrag - ISRS 4410

Målet med ett sammanställningsuppdrag definieras i den gällande standarden ISRS 4410; "Engagements to Compile Financial Statements", som att samla in och summera finansiell information med hjälp utav redovisningskunskap (ISRS 4410, p.3). Det är alltså ingen revisionsexpertis som krävs vid sammanställningsuppdrag, och standarden kräver inte att

4 . I ISRE 2400 används ordet "practitioner" för den som utför tjänsten. I uppsatsen kommer ordet revisor på svenska att användas för detta när hänvisning sker till denna standard baserat på att detta ord används i den av svenska Far utgivna SÖG 2400.

informationen som företaget producerat ska dubbelkollas att den stämmer, utan informationen ska endast sammanställas (ISRS 4410, p.3, p.13). Det framgår vidare av standarden (p.4) att sammanställningsuppdraget oftast består av att upprätta ett företags årsrapporter. Vidare kräver standarden inget oberoende av redovisningsekonomen⁵ (ISRS 4410, p.5). Redovisningsekonomen förväntas dock läsa den sammanställda informationen för att se om den verkar vara korrekt (ISRS 4410, p.15). Om redovisningsekonomen i sitt arbete skulle råka upptäcka felaktigheter i de finansiella rapporterna, krävs det av denne att be ledningen om ytterligare information och överväga om vissa kontrollåtgärder bör genomföras (ISRS 4410, p.14). Vägrar ledningen ge ytterligare information bör redovisningsekonomen avgå (ISRS 4410, p.14). Ett sammanställningsuppdrag ska enligt standarden alltid efterföljas av en rapport (ISRS 4410, p.6). Trots att ingen garanti ges för att informationen stämmer poängterar standarden att användare av de framställda finansiella rapporterna ändå får vissa fördelar av att en sakkunnig sammanställer rapporterna med professionell kompetens och omsorg (ISRS 4410, p.3). De förändringar och förtydligande som IAASB har gjort i sitt förslag, inkluderar bland annat förtydligande av ledningens ansvar och kvalitetskontroller (IAASB, 2010d).

4.2 Harmonisering av revision i EU och EU:s syn på revisorns roll

EU:s inre marknad började gälla 1993 (EU-upplysningen, 2011). Denna innebär ett mål om fri rörlighet mellan de olika medlemsländerna samt Norge, Island och Liechtenstein för varor, tjänster, personer och kapital, de så kallade fyra friheterna (EU-upplysningen, 2011). De olika hinder som måste övervinnas för att en inre marknad ska kunna bli en realitet är av olika art och innefattar fysiska, tekniska samt skattemässiga hinder (EU-upplysningen, 2011). Arbetet att uppnå en inre marknad handlar till stora delar om att övervinna de olika hindrena, samt förenkla regler (Europeiska kommissionen, 2010a).

Europeiska kommissionens grönbok från 1996 *Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom den Europeiska unionen*, var det första steget mot harmonisering av lagstadgad revision inom EU (Schockarert & Houyoux, 2007). I grönboken omnämns tre direktiv som på EU nivå då reglerade lagstadgad revision i något avseende, rådets fjärde direktiv 78/660/EEG, vilket tidigare berörts, rådets sjunde direktiv 83/349/EEG samt rådets åttonde direktiv 84/253/EEG (Europeiska kommissionen, 1996). Det konstaterades bland annat i grönboken att synen på vad som utgör revisorns roll, ställning och ansvar skiljde sig åt inom EU, vilket ansågs resultera i att kvaliteten

5. I ISRS 4410 används ordet "accountant" för den som utför tjänsten. I uppsatsen kommer ordet redovisningsekonom att användas för detta, när hänvisning sker till denna standard, baserat på den översättning som återfinns av detta ord i FAR SRS. (2007). *Engelska ordboken*.

på revision, samt rätten till fri etablering och att fritt tillhandahålla revisionstjänster, påverkades negativt (Europeiska kommissionen, 1996). Det konstaterades vidare ett förväntningsgap skapas genom frånvaron av en gemensam definition av en lagstadgad revision inom EU, vilket ansågs medföra negativa konsekvenser för den tilltro en revisor medför för finansiella rapporter (Europeiska kommissionen, 1996). Den Europeiska kommissionen önskade genom grönboken starta en debatt om huruvida det kunde krävas att åtgärder vidtogs på EU-nivå avseende lagstadgad revision och olika områden avseende detta presenterades i grönboken (Europeiska kommissionen, 1996). I samband med detta uttrycktes det i grönboken ett behov att undersöka om EU borde uppmuntra att de standarder som ges ut genom IFAC att utnyttjas inom EU, och på så sätt skapa en gemensam definition av vad en revision innebär (Europeiska kommissionen, 1996).

Under de efterföljande åren vidtogs en rad åtgärder inom EU på revisionsområdet, för att bland annat försäkra hög kvalitet på lagstadgad revision inom unionen (Schockarert & Houyoux, 2007). År 2006 utkom Europaparlamentets och Rådets direktiv 2006/43/EG om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning, vilket bland annat behandlar utbildningskrav för revisorer och revisorers oberoende (Europaparlamentets och Rådets direktiv 2006/43/EG). I artikel 51 i direktivet anges även att direktiv 84/253/EEG upphävs. Detta direktiv behandlade olika krav på revisorer avseende bland annat oberoende och yrkeskompetens (Europeiska Kommissionen, 1996). Artikel 26 i Europaparlamentets och Rådets direktiv 2006/43/EG öppnade även upp för ett framtida användande av internationella redovisningsstandarder i medlemsländerna och därmed en harmonisering av revisionsstandarder inom EU. Som konstaterats tidigare, har dock ISA ännu inte blivit tvingande för lagstadgade revisioner inom EU (IAASB, 2010a). Avsikten med direktivet var bland annat att bidra till en harmonisering inom EU avseende lagstadgad revision samt att skapa tilltro för EU:s kapitalmarknad bland annat genom att lagstadgade revisorers uppgifter tydliggjordes och övervakning över revisionsprofessionen försäkrades (Schockarert & Houyoux, 2007).

Den Europeiska Kommissionen arbetar inom flera olika områden avseende lagstadgad revision (Europeiska Kommissionen, 2011b). Exempel på områden är revisorsoberoende, internationella revisionsstandarder, samt ansvar för revisorer i syfte att uppnå en konkurrenskraftig revisionsmarknad, revision av hög kvalitet samt förebygga oegentligheter bland företag eller oegentligheter av finansiell karaktär (Europeiska Kommissionen, 2011b). I den grönbok som utgavs av Europeiska kommissionen år 2010, vilken berördes bland annat i inledningskapitlet, uttrycker kommissionen att de anser att revision kan utgöra en viktig faktor för att uppnå finansiell stabilitet, då denna verifierar riktigheten av ett företags rapporterade finansiella ställning (Europeiska

kommissionen, 2010b). Kostnader för samhället på grund av felaktiga uppgifter minskas genom en revision, enligt Europeiska kommissionen (2010b). Vidare anses en revision gynna investerare, samt företagen, genom att medföra ett skydd, respektive leda till lägre kostnader för kapital (Europeiska kommissionen, 2010b). Revision bidrar därmed, bland annat efter en period av turbulens, till att tilltron på marknaderna kan återupprättas (Europeiska kommissionen, 2010). Kommissionen konstaterar vidare att revisorn har en samhällelig uppgift och en viktig funktion genom att vara den som får lov att utföra lagstadgade revisioner och därigenom ger ett uttalande om huruvida ett årsbokslut motsvarar en sann och rättvisande bild (Europeiska kommissionen, 2010).

4.3 En kartläggning av Europas alternativa tjänster gjord av FEE

The Federation of European accountants (FEE) representerar den Europeiska revisionsprofessionen genom sina 45 medlemsorganisationer från samtliga 27 EU länder samt ytterligare 6 Europeiska länder (FEE, i.d.). FEE:s uttalade mål är bland annat att representera den Europeiska revisionsprofessionens internationellt och att arbeta för harmonisering av revision och finansiell rapportering inom Europa (FEE, i.d.). År 2009 publicerade FEE en undersökning, som utfördes samma år, som beskriver alternativa bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster till revision som då existerade eller var under utveckling i organisationens medlemsländer (Federation of European accountants [FEE], 2009). FEE klassificerar, i undersökningen, de bestyrkandeuppdrag och näraliggande tjänster som erbjuds eller var under utveckling i länderna i huvudsak som översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag. Alla utom ett av medlemsländerna i EU deltog i undersökningen och utöver dessa deltog även Norge och Schweiz. Anledningen till att FEE utförde undersökningen var att flera händelser (exempelvis publicerandet av ovan nämnda grönbok och att flera länder höjer gränsvärdena för vilka företag som undantas från revisionsplikt) har lett till att alternativa tjänster nu utvecklas och diskuteras. Vidare stödjer FEE åsikten att 'en revision är en revision' och de anser därmed att det är viktigt att kartlägga och klargöra vad de olika alternativa bestyrkandeuppdragen och näraliggande tjänsterna innebär.

I undersökningen utförd av FEE konstaterades att majoriteten av EU:s medlemsländer erbjöd, eller höll på att utveckla, någon form av alternativa tjänster. Närmare bestämt 20 av de 26 som deltog. Av de medlemsländer i EU som deltog i undersökningen var det 16 som tillämpade eller baserade sina nationella standarder för översiktlig granskning på ISRE 2400. Av de 12 medlemsländer som erbjöd eller planerade att erbjuda någon form av sammanställningsuppdrag hade samtliga tillämpat eller baserat sina nationella standarder på ISRS 4410. Undersökningen kom vidare fram till att i den stora majoriteten av länderna var det endast en revisor som fick lov att erbjuda dessa alternativa tjänster.

FEE drar i rapporten slutsatsen att de länder som vid tidpunkten inte använde sig av alternativa tjänster till revision saknade ett behov av sådana tjänster på grund utav att revisionsplikten fortfarande omfattade alla eller majoriteten av aktiebolagen. Av undersökningen framkom vidare att även om majoriteten av länderna hade bestämmelser kring alternativa tjänster skilde sig utformningen och regleringen av tjänsterna åt mellan länderna. Gemensamt hade de dock att majoriteten hade utvecklats för att möta små och medelstora företags behov. När det gäller hur pass ofta dessa tjänster faktiskt utnyttjas saknas det i undersökningen information för nästan hälften av tjänsterna. För ungefär en tredjedel av tjänsterna kunde det konstateras att de används ofta och regelbundet. FEE framhäver i sina slutsatser att inte samtliga länder var av uppfattningen att översiktlig granskning eller sammanställningsuppdrag är att se som alternativa tjänster till revision, dock vidareutvecklar de inte vad detta beror på.

FEE drar slutsatsen att eftersom alternativa tjänster till revision redan existerar och håller på att utvecklas i flera länder finns risken att de olika tjänsterna kommer att definieras och regleras olika. FEE menar att det är viktigt att revisorer inom EU kan erbjuda likvärdiga tjänster och därför uppmanar de IAASB att se till så att de uppdaterar sina internationella standarder för översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag, för att på bästa sätt kunna möta företagens generella behov på marknaden.

5 England

I detta kapitel kommer omständigheter kring införandet av undantaget från revisionsplikt i England att beskrivas. Vidare kommer de nu gällande gränsvärdena att redogöras för, samt standarder för revision och alternativa tjänster. Avslutningsvis presenteras sammanfattat de svar som de två intervjuade revisorerna i England angivit.

5.1 Undantag från revisionsplikt i England

I England har det fjärde direktivets undantagsmöjlighet från revisionsplikt implementerats i Storbritanniens Companies Act 2006 (sektion 382 (3)). Processen med avskaffandet av revisionsplikten påbörjades i England för små företag redan 1994, sedan dess har gränsvärdena höjts ytterligare några gånger för att nu ligga på EU:s maxgränser (se figur 5.1) (Collis, 2008). Då England inte har Euro som valuta har gränsvärdena översatts till GBP och de nu gällande reglerna innebär att företag som två år i rad understiger två av tre av nedanstående gränsvärden är undantagna från revisionsplikt (sektion 382 (3) companies act 2006):

- En balansomslutning på 3,26 miljoner GBP
- En nettoomsättning på 6,5 miljoner GBP
- Ett genomsnittligt antal heltidsanställda på 50 personer

Undantaget omfattar dock inte alla aktiebolag då publika och finansiella aktiebolag alltid måste revideras, dessutom räcker det med att aktieägare med 10 % av aktiekapitalet kräver en revision för att denna måste utföras (Collis, 2008). Även om ett företag undantas från revisionsplikten måste företaget fortfarande skicka in sina finansiella rapporter till Companies house (Companies House, 2011).

Full revisionsplikt tillämpades i många år i England och anledningen till att man här började exkludera vissa små företag från revisionsplikten var för att man ansåg att de små företagens kostnad för revisionen översteg nyttan av den (Collis, 2005). England har en uttalad regleringsfilosofi som

innebär att om kostnaden för en regel överstiger nyttan av den, avskaffas regeln (Svenskt näringsliv, 2005). Att sänka de administrativa kostnaderna för företag är en uttalad målsättning i många länder och i England satte man 2005 upp som mål att minska de administrativa bördorna för företag med 25 % tills maj 2010 (HM Government, 2010).

England har en bevisbaserad regleringsfilosofi och som en del av detta har regeringen två gånger gett Dr Jill Collis uppdraget att undersöka effekterna av undantaget från revisionsplikten (Collis, 2003; Collis, 2008). I Collis undersökning från 2008 framgick det att av de små företag som deltog i undersökningen, hade 60 % valt bort revisionen för år 2006. Det finns ingen exakt siffra på hur många som faktiskt utnyttjar möjligheten att ej revideras, men andra uppskattningar för samma år har varit att så många som 75 % av små och medelstora företag ej reviderades (Professional Oversight Board of Accountancy (POB), 2006). Regeringen i England har uttalat sig om att de anser sig ha lyckats med avskaffandet av revisionsplikten för små företag utan några negativa konsekvenser (Uk government, 2010) och en del andra länder så som Sverige hänvisar till England som en bra förebild på hur man kan förenkla för företagen (Svenskt Näringsliv, 2005). Samtidigt rapporterar tillsynsmyndigheten POB (2010a) årliga minskningar av antalet registrerade revisionsbyråer och drar slutsatsen att denna minskning till största del beror på att efterfrågan av revision har minskat till följd av att fler företag har undantagits från revisionsplikten. Närmare bestämt minskade antalet registrerade revisionsbyråer med 21,2 % mellan 2004 och 2009 (POB, 2010b).

5.2 Revision och alternativa tjänster i England

Storbritanniens oberoende tillsynsmyndighet för finansiell rapportering är The Financial Reporting Council (FRC) och deras uppgift är att se till att bolagsstyrningen och den finansiella rapporteringen håller hög kvalitet (The Financial Reporting Council [FRC], i.d.a). Detta uppnås bland annat genom utgivandet av standarder, övervakning och disciplinering (FRC, i.d.a). FRC har flera olika operativa organ och övervakningen av revisionsbranschen utför FRC genom The Professional Oversight Board (POB) (FRC, i.d.b). I England är det revisionsprofessionen själv som auktoriserar och övervakar revisorer genom olika branschorganisationer, POB:s främsta uppgift blir därmed att övervaka hur branschorganisationerna för revisorer utför sitt jobb att auktorisera och övervaka sina medlemmar (FRC i.d.b). Tillsynsmyndigheten FRC ger ut revisionsstandarder genom standardsättningsstyrelsen Auditing Practises Board (APB) (FRC, i.d.c). APB har antagit ISA som standard för revision, men de har på vissa ställen utökat standarderna för att bättre stämma överens med brittisk lagstiftning och därmed kallas standarderna för ISA (UK and Ireland) (APB, 2009a). ISA (UK and Ireland) kan sägas vara indirekt lagstadgade om i England genom att Companies Act 2006 kräver av

branschorganisationerna att de ser till så att deras medlemmar följer branschorganisationens standarder och regler (APB, 2009b). Eftersom branschorganisationerna antagit ISA (UK and Ireland), kan man på detta sätt se det som att de är lagstadgade om (APB, 2009b).

När England 1994 undantog små företag från revisionsplikt satte de gränsen för vilka som kvalificerades som små på en nettoomsättning av 90 000 GBP (Se figur 5.1) (SI 1994/1935), vilket var lägre än EU:s maxgräns (Collis, 2008). Förutom denna undre gräns införde England samtidigt en indelning till av företag för de som låg över 90 000 GBP men under 350 000 GBP, dessa företag var inte undantagna från revisionsplikten men fick lov att välja om de ville använda sig av en revision eller ett sammanställningsuppdrag (SI 1994/1935). Detta sammanställningsuppdrag skulle utföras av en redovisningsekonom som endast uttalade sig om huruvida de finansiella rapporterna hade sammanställts på rätt sätt och den enda informationen redovisningsekonomen behövde för detta uttalande var företagets bokföring (SI 1994/1935). Denna rapport krävde alltså inga bevis och gav inget bestyrkande. Detta var Englands första försök efter avskaffandet av revisionsplikten att ersätta revisionen för mindre bolag med en alternativ tjänst. Denna rapport avskaffades dock 1997 då man ansåg att rapporten inte var nödvändig (Thorell & Norberg, 2005) och istället höjdes gränsen för små företag till en omsättning på 350 000 GBP så att fler företag omfattades av undantaget från revisionsplikten, utan krav på någon alternativ rapport (SI 1997/936).

Gränsvärdena för små företag höjdes för andra gången i England år 2000, dock höjdes de inte heller denna gång till EU:s maxtillåtna gränsvärden (Collis, 2008). Året därpå utformade och testade standardsättningsstyrelsen APB en form av översiktlig granskning, som de kallade för en *Independent Professional Review* (IPR), med avsikten om att denna skulle bli tvingande för de bolag som i framtiden skulle bli undantagna från revisionsplikten om gränsvärdena skulle höjas till EU:s maxgränser (Iwasaki, 2008). Denna IPR skulle ge en begränsad garanti i form av en negativ åsikt baserad på endast analytiska procedurer och förfrågningar till ledningen (APB, 2001). APB (2001) testade denna IPR genom att låta tjugo revisionsbyråer utföra granskningen på vars ett företag. Fälttesterna visade att revisorerna var obekväma med att ge en negativ åsikt endast baserad på analytiska procedurer och vidare var de obekväma med att behöva lita på ledningens förklaringar och att de inte vara tillåtna att utföra vidare granskning vid behov (APB, 2001). Baserat på APBs fälttester av IPR kom regeringen till slutsatsen att det inte var aktuellt att införa IPR som en lagstiftad granskning för vissa mindre företag och IPR avskaffades innan den hann införas (ICAEW, 2006). När England höjde gränsvärdena för små företag för tredje gången 2004 gjordes detta upp till EU:s

maxgränser utan något krav på en lagstadgad granskning. 2008 höjdes gränsvärdena i England igen för att anpassas efter EU:s nya högre gränsvärden (Collis, 2008).

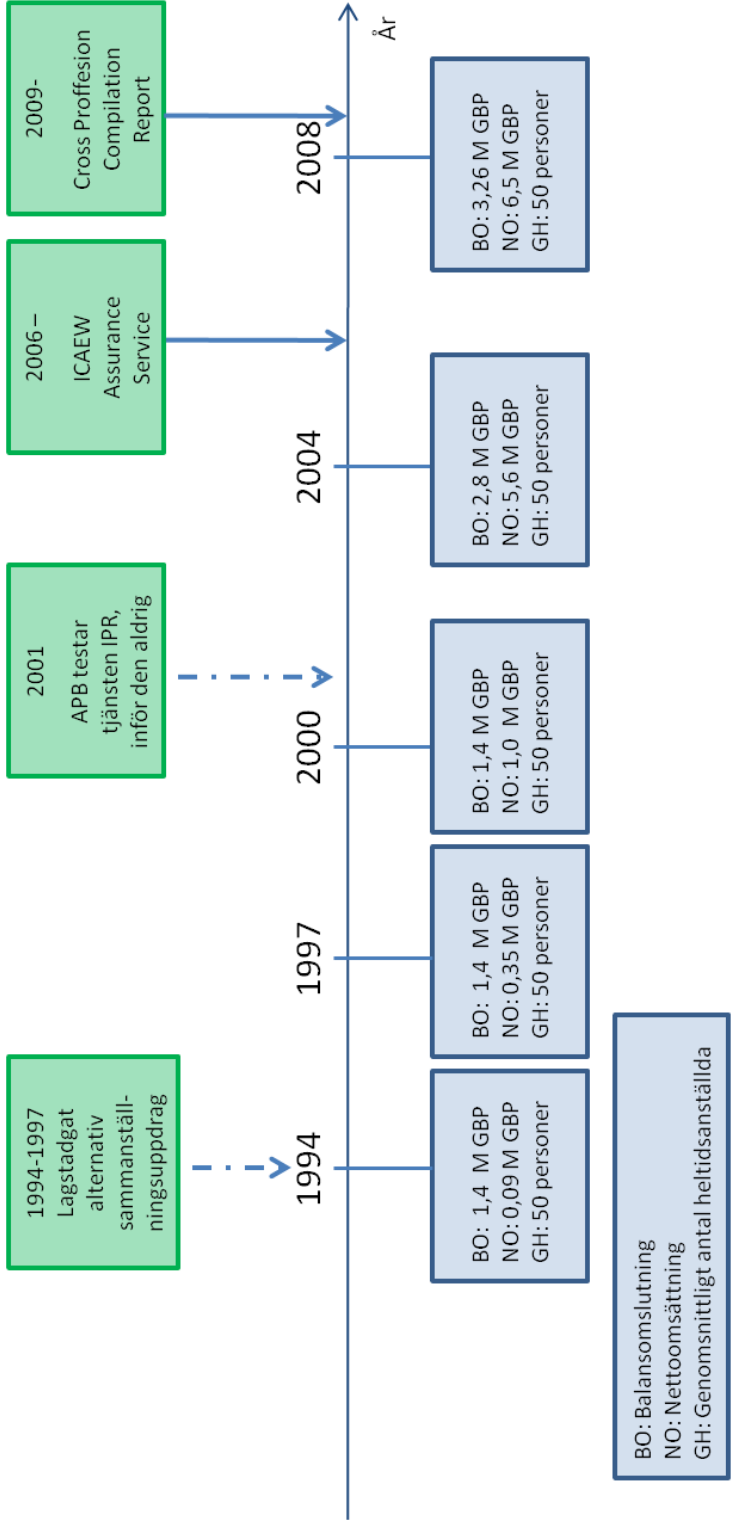
Trots historiska försök finns det för närvarande ingen lagstadgad översiktlig granskning eller sammanställningsuppdrag för de företag som undantas från revisionsplikt, däremot finns det en lagstadgad översiktlig granskning för vissa välgörenhetsorganisationer (FEE, 2009). Denna översiktliga granskning kallas för en "independent examination of charity accounts", det vill säga en oberoende granskning av välgörenhetskonton, som vissa välgörenhetsorganisationer måste använda om de väljer bort revision (FEE, 2009; sektion 43 (3) Charities Act 1993). Denna översiktliga granskning är nationellt utformad och lagstiftningen gör inga hänvisningar till IAASB:s ramverk för bestyrkandeuppdrag (FEE, 2009). Den översiktliga granskningen resulterar i ett negativt uttalande med lägre säkerhet än en revision och utifall den oberoende granskaren upptäcker felaktigheter, har denne en skyldighet att rapportera detta till kommissionen för välgörenhetsorganisationer (FEE, 2009; Charity Commission, 2011). Även om det för andra typer av företag inte finns något lagstadgat krav på utnyttjandet av en alternativ tjänst verkar England dock inte av svaren på grönboken från 2010 främmande för att i framtiden införa någon form av lagstadgad granskning om EU skulle höja gränsvärdena ytterligare (Uk government, 2010). Trots att det inte är lagstadgat om, är det möjligt för företagen som omfattas av undantaget från revisionsplikten, att frivilligt välja en översiktlig granskning eller ett sammanställningsuppdrag. Dessa frivilliga tjänster kommer att beskrivas nedan.

Utnyttjandet av ett sammanställningsuppdrag verkar vara vanligt förekommande i England (Professional Oversight Board of Accountancy [POB], 2006). 2006 utförde tillsynsmyndigheten Professional Oversight Board of Accountancy (hette då POBA nuvarande POB) en undersökning för att ta reda på hur revisorer mötte små och medelstora företags behov; *Review of how accountants support the needs of small and medium-sized companies and their stakeholders*. Undersökningen bestod av enkäter och intervjuer till både företag och revisorer samt en granskning av 355 slumpvis valda årsrapporter. Av de tillfrågade företagen så angav hela 85 % att de använde sig av hjälp från en redovisnings- eller revisionsbyrå för att framställa deras finansiella rapporter. Vidare visade granskningen att endast en liten majoritet av de undersökta årsrapporterna hade inkluderat en rapport från den externa revisorn som förklarade exakt vilket arbete som utförts i samband med ett sammanställningsuppdrag. POB ansåg att detta gjorde att fördelar gick förlorade, då intressenterna inte upplystes om att professionell hjälp hade använts vid framställandet av rapporterna. POB uppmanade därför branschorganisationerna för revisorer i Storbritannien att utveckla en gemensam rapport som tydligt skulle kunna förmedla på vilket sätt den externa revisorn har varit inblandad. The

Consultative Committee of Accountancy Bodies (CCAB) är ett företag som skapats av sex branschorganisationer för revisorer för att skapa ett forum för professionen och möjliggöra gemensamma uttalanden (The Consultative Committee of Accountancy Bodies [CCAB], i.d.). Efter att POB (2007) uppmanat branschorganisationerna att utveckla en gemensam rapport för sammanställningsuppdrag var CCAB ursprungligen tveksamma till om detta behövdes men i september 2009 presenterade de just en sådan rapport som de kallar för en Cross Profession Accounts Compilation Report (CCAB, 2009). Denna rapport stämmer överens med hur en sådan rapport bör utformas enligt ISRS 4410 och får endast ges ut av personer och byråer som är medlemmar i en av de sex branschorganisationerna som skapat CCAB (2009). De respektive branschorganisationerna har utifrån denna rapport anpassat sina riktlinjer för hur en sammanställningsrapport ska utformas till sina medlemmar (ACCA, 2009; ICAEW, 2010). När det gäller själva utförandet av ett sammanställningsuppdrag stämmer de olika branschorganisationernas riktlinjer i stort sätt överens med ISRS 4410 (FEE, 2009).

POB uttryckte i sin rapport från 2006 att de ansåg att en översiktlig granskning inte efterfrågades av intressenter, samt att införandet av en sådan endast skulle leda till förvirring. Trots detta utvecklade en av Storbritanniens branschorganisationer för kvalificerade revisorer, Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW), senare samma år ett förslag på just en sådan tjänst; *The ICAEW Assurance Service on Unaudited Financial Statements* (Institute of Chartered Accountants in England and Wales [ICAEW], 2006). Denna tjänst är baserad på IAASB:s ramverk för bestyrkandeuppdrag och utvecklades med hjälp av bland annat APB:s lärdomar från sitt misslyckade försök med IPR men även POB:s undersökning av små och medelstora företags behov (Iwasaki, 2008). ICAEW (2009) har uttalat sig om att de anser IAASB:s standarder för översiktlig granskning är föråldrad och att den inte stämmer överens med det mer nyligen uppdaterade ramverket för bestyrkandeuppdrag. Samtidigt menar ICAEW att det är upp till IAASB att ta ledningen för att utveckla en ny tjänst som möter de undantagna företagens behov (ICAEW, 2009). ICAEW (2009) uttrycker även en vilja om att dela med sig av sina erfarenheter relaterade till denna tjänst och på så sätt bidra till en global debatt. ICAEW:s översiktliga granskning består av analytiska procedurer och förfrågningar till ledningen, precis som IPR gjorde, men skillnaden är att ICAEW kräver att efter detta ska baserat på dessa procedurer utföras en riskutvärdering om var vidare granskning behövs (ICAEW, 2006). Det var just denna typ av vidare granskning som APB:s fälttester visade att revisorerna saknade (APB, 2001). Vidare påpekade ICAEW att POB identifierat ett behov hos kreditgivare som ansåg att en revision var viktigt för bedömandet av kreditvärdighet och ICAEW menar att för mindre komplexa företag kan en översiktlig granskning räcka för att uppfylla samma syfte (ICAEW, 2006). Det

är endast auktoriserade revisorer som är medlemmar i ICAEW som får lov att använda denna tjänst och använda titeln ICAEW Assurance Service (FEE,2009). Det finns ingen information om hur ofta den här tjänsten utnyttjas (FEE,2009).



Figur 5.1 Englands gränsvärden och alternativa tjänster. Källa: Egen illustration baserad på information i kapitel 5.

5.3 Erfarenheter och åsikter från revisorer

I England har två intervjuer utförts med revisorer, en från en av de fyra stora, samt en från en mindre revisionsbyrå. Samtliga respondenter svarar utifrån sina egna erfarenheter och åsikter vilket innebär att deras svar inte nödvändigtvis representerar hela revisionsbyråns åsikter. För att underlätta läsningen refereras respondenterna löpande i texten som revisorn från den stora byrån respektive den lilla byrån. Detta är inte för att anonymisera respondenternas svar då samtliga har gett sitt medgivande till att figurera i arbetet både med namn och vilken byrå de tillhör.

John-Henry Liepe är en kvalificerad revisor och senior manager på PwC i St Albans, England, där han har arbetat i ungefär tio år. På kontoret i St Albans arbetar det drygt 150 anställda och i hela Storbritannien har PwC totalt 16 500 anställda. Byråns fokus ligger på börsnoterade företag men de riktar sig även mot lite mindre företag med en omsättning på mellan 10 och 100 miljoner pund, vilka antingen är noterade på AIM eller är privatägda. John-Henry arbetar framförallt med börsnoterade bolag, samt dotterbolag till utländska börsnoterade bolag. John-Henry uppskattar att merparten av deras kunder, 95 % om inte fler, omfattas av revisionsplikten.

Nick Morgan är en kvalificerad revisor och är sedan cirka 15 år tillbaka partner på Warrener Stewart, en byrå för kvalificerade revisorer. Byrån har totalt 28 anställda på sitt enda kontor, som ligger i sydvästra London. Warrener Stewart har framförallt mindre entreprenöriella kunder, med en omsättning på mellan 1 och 25 miljoner pund men byrån har även ett par större kunder. Nick uppskattar att den större majoriteten av deras kunder omfattas av undantaget från revisionsplikt.

5.3.1 Revision och alternativa tjänster i praktiken

Den största delen arbete som den stora byrån utför är huvudrevision på årsredovisningar. Då de flesta av byråns kunder omfattas av revisionsplikt är det sällan som ett ställningstagande av byråns kunder måste tas mellan att utnyttja revision eller någon alternativ tjänst. Revisorn från den stora byrån berättar att som marknaden ser ut i England är det mindre revisionsbyråer som har de kunder vilka inte omfattas av revisionsplikt. Revisorns uppfattning är att de få, av den stora byråns kunder som inte omfattas av revisionsplikten, väljer att antingen utnyttja en full revision eller uppdrag enligt särskild överenskommelse. Han vet inte något fall där de istället har utfört en översiktlig granskning för dessa företag. Revisorn från den stora byrån har aldrig själv gjort ett sammanställningsuppdrag och vet inte heller någon på kontoret som har utfört ett sådant. Byrån erbjuder överhuvudtaget inte några redovisningstjänster.

Revisorn från den lilla byrån menar att eftersom majoriteten av hans byrås kunder är undantagna från revisionsplikten, utför byrån inte många revisionsuppdrag alls. I nuläget utför de 63 revisioner som man kan jämföra med ca 300 sammanställningsuppdrag. Revisorns uppfattning är att det är ovanligt att de mindre revisionsbyråerna i England utför revisioner och många byråer i England har avregistrerat sig som revisorer för att de inte har någon efterfrågan på revisionsuppdrag.

”Many accountants you will meet these days haven’t done audits for many years now.” Nick Morgan, 24 mars 2011.

Den lilla byrån utför inga översiktliga granskningar alls, och har, såvitt revisorn vet, inte heller gjort det tidigare. Revisorn hade inte heller hört talas om att ICAEW utvecklat en standard för denna tjänst. Sammanställningsuppdrag är den vanligaste tjänsten som de utför åt de undantagna företagen. Sammanställningsuppdraget efterföljs vanligtvis inte av en rapport, såvida företaget inte uttryckligen efterfrågar det och då är den riktad till ägarna av företaget och innehåller ingen åsikt. Denna rapport baseras på branschorganisationen ICAEW:s riktlinjer för hur en sådan rapport bör formuleras, men ICAEW har inget krav på att en sådan rapport ska upprättas. Dock tror revisorn att det i framtiden kommer att bli obligatoriskt att formulera en rapport efter ett sammanställningsuppdrag har utförts. Denna tjänst köper kunderna ofta som del i ett paket där det även ingår rådgivning, skatteplanering och även ägarnas privata skatteberäkningar.

5.3.2 Revision och alternativa tjänsters lämplighet

Situationer där revisorn anser att det kan vara bra att ha reviderade räkenskaper, är till exempel i samband med att ett företag har krav från banker, eller står inför att sälja bolaget. Revisorn anser vidare att i de fall företagets ägare inte har bra insyn i bolaget kan en revision medföra värde, detta beror dock på vilken risk som föreligger samt hur bolagets struktur ser ut. Avseende huruvida det kan vara fördelaktigt att ha en översiktlig granskning istället för en revision, anser revisorn från den stora byrån att detta kan vara bra i en situation där exempelvis ett bolag är privatägt och där ägaren inte är involverade i bolaget, men vill ha viss kontroll. Han anser dock att detta beror på vilka kostnader en översiktlig granskning medför i förhållande till en revision, då i det fall skillnaden inte är så stor kanske är lika bra att ha en full revision. När det gäller sammanställningsuppdrag är inte revisorn så insatt i denna tjänst, men baserat på intervjuarens beskrivning, ser han en del fördelar med en sådan tjänst. Under förutsättning att de underliggande siffrorna är korrekta, menar revisorn att det kan vara fördelaktigt att en sakkunnig person sammanställt de finansiella rapporterna, genom att det torde medföra att dessa därigenom visar en mer korrekt bild. Han anser dock att detta beror på vad rapporten ska användas till och han menar på att avser ändamålet något mer specifikt, kan

utnyttjandet av sammanställning enligt särskild överenskommelse vara bättre, vilken inte heller medför något bestyrkande men ger detaljer om det man rapporterar på.

Revisorn från den lilla byrån har uppfattningen att de företag som köper en revision är de som är större och måste det, på grund av lagstiftning eller på grund av krav från banker eller aktieägares behov. Revisorn menar vidare att de mindre företagen egentligen inte är särskilt intresserade av revision, eller någon annan form av bestyrkandeuppdrag, eftersom aktieägarna oftast är samma personer som de som styr företaget. Revisorn menar att en revision inte tillför särskilt mycket värde för dem personligen och om de kan spara pengar är de nöjda. Revisorn berättar att när undantaget från revisionsplikten infördes, fortsatte bankerna att kräva en revision av de mindre företagen men det har ändrats på senaste tiden. Revisorn menar att bankerna har börjat inse att så länge de finansiella rapporterna har förberetts av en kunnig redovisningsekonom, behöver inte en revision tillföra så mycket mer i fråga om tillit att saker och ting är riktiga. Dessutom är de finansiella rapporterna för de små bolagen baserade på så gammal information att de inte är till något större värde för kreditgivarna, istället skaffar kreditgivarna själva den information de behöver direkt från företagen. Revisorn från den lilla byrån är av åsikten att en översiktlig granskning inte riktigt uppnår någonting eftersom den antagligen skulle leda till liknande arbete som utförs vid en revision och därmed resultera i en liknande kostnad som för en revision. Ägarna av de mindre företagen skulle inte frivilligt efterfråga en översiktlig granskning då detta innebär en kostnad som inte tillför dem något värde. Revisorn anser att när de utför ett sammanställningsuppdrag ger de en form av försäkran för ägarna, även om revisorn inte uttalar någon åsikt eller ger någon garanti. Detta eftersom byrån, trots att det inte krävs, gör vissa kontroller i samband med att de upprättar de finansiella rapporterna. Byrån undersöker viss bakgrundsinformation och detaljerna bakom informationen för att se att informationen är någorlunda korrekt, misstag som upptäcks korrigeras och därför anser revisorn att per definition gör de en form av granskning, även om detta inte framgår på något sätt utåt. I de fall där företagets ägare ber revisionsbyrån att sammanställa en rapport efter ett sammanställningsuppdrag, brukar ägarna oftast be revisorerna att särskilt kolla på vissa områden, tjänsten skräddarsys därmed efter kunden.

5.3.3 Påverkan på förväntningsgapet samt eventuellt behov av förändring

Revisorn från den stora byrån uttrycker att han inte vet mycket om sammanställningsuppdrag. Revisorn menar på att eftersom han, i sitt arbete med revision inte hört om denna tjänst, torde detta tyda på att andra parter som arbetar med deras kunder, så som banker, inte hört talas om denna heller. Revisorn från den stora byrån menar vidare på att i det fall en revisionsfirma utger en rapport

som inte avser en revisionsrapport, tror folk i flertalet fall ändå att det är en revisionsrapport då revisionsfirman utfärdat den. Detta medför att de är mindre förtjusta i att utfärda rapporter vilka inte avser full revision. Vidare ser revisorn även att det finns ett problem i att flertalet människor förutsätter att en revisionsberättelse är en försäkran om att det inte finns några fel, trots att detta inte är fallet då en revision utgår från risk och att man inte tittar på allt. Detta problem anser han dock inte finnas för banker, seriösa investerare samt andra välinformerade parter.

Revisorn från den lilla byrån tror inte att många människor utanför den finansiella världen vet vad skillnaden är mellan en revision och ett sammanställningsuppdrag. Han menar att många småföretagare inte förstår att en revision är ett formellt tillvägagångssätt som resulterar i en revisionsberättelse. Eftersom vissa företagsägare själva tror att deras finansiella rapporter har blivit reviderade när revisionsbyrån i verkligheten endast sammanställde deras finansiella rapporter, anser revisorn att en obligatorisk sammanställningsrapport skulle kunna hjälpa till att informera tredje man om att en revision inte har utförts. Vidare kan han tänka sig att man hade kunnat reglera om att en del kontrollåtgärder ska utföras i samband med sammanställningsuppdraget. Detta gör revisorerna i ärlighetens namn ändå redan, men man hade kunnat införa standarder så att det blir tydligt vad som har utförts.

6 Danmark

I detta kapitel kommer omständigheter kring införandet av undantaget från revisionsplikt i Danmark att beskrivas. Vidare kommer de nu gällande gränsvärdena att redogöras för, samt standarder för revision och alternativa tjänster. Avslutningsvis presenteras sammanfattat de svar som de tre intervjuade revisorerna i Danmark angivit.

6.1 Undantag från revisionsplikt i Danmark

Undantaget från revisionsplikt för vissa små företag infördes i Danmark år 2006 (Aggestam Pontoppidan, 2007). Vid denna tidpunkt var det, utöver Danmark, endast Sverige och Malta inom EU som då ännu inte avskaffat revisionsplikten (Aggestam Pontoppidan, 2007). Sedan införandet av undantaget 2006, har gränsvärdena höjts en gång i Danmark och de nya gränsvärdena blev gällande 1 januari 2011 (EogS, 2011b). Danmarks gränsvärden ligger, även efter höjningen, betydligt lägre än EU:s maxgränser. De företag som baserat på lagändringen 2011, undantas från revisionsplikt, är de företag tillhörande regnskabsklasse B, som två räkenskapsår i rad inte överstiger två av tre av följande gränsvärden (EogS, 2011b):

- En balansslutning på 4 miljoner DKK
- En nettoomsättning på 8 miljoner DKK
- Ett genomsnittligt antal heltidsanställda på 12 personer

Trots att ett företag väljer bort revision ska företaget fortfarande skicka in en årsredovisning upprättad i enlighet med Årsregnskabsloven till Erhvervs- og Selskabsstyrelsen (EogS) (EogS, 2011b). Möjligheten att välja bort revisionen gäller dock inte för holdingbolag, även om de skulle uppfylla ovan kriterier (Økonomi- og Erhvervsministeriet, 2010a).

Den danska Årsregnskabsloven bygger på att en åtskillnad görs mellan olika storlekar av företag där små företag omfattas av ett mindre omfattande krav av mer generell karaktär, samtidigt som fler och utförligare krav påläggs större företag (Økonomi- og Erhvervsministeriet, 2010c). Detta motiveras

med skillnader i antalet personer som använder sig av företagens räkenskaper (Økonomi- og Erhvervsministeriet, 2010c). I Årsregnskabsloven (323 af 11/04 2011) 7 § delas företag in i fyra olika regnskabsklasser: A, B, C och D. Till klass A hör, enligt Årsregnskabsloven 7 §, företag som frivilligt upprättar en årsredovisning, trots att de inte är ålagda att göra det. Företag hänfödda till de övriga tre klasserna är, enligt 7 §, företag som är förpliktade att upprätta en årsredovisning och företag tillhörande klasserna B,C och D är även förpliktade att revideras enligt huvudregeln i 135 §. Undantaget från revisionplikten avser vissa företag i regnskabsklasse B, vilket ovan specificerats. Regnskabsklasse B omfattar, enligt 7 §, små företag, exempelvis små 'anpartsselskaber'⁶ och 'aktieselskaber'⁷ (Økonomi- og Erhvervsministeriet, 2010c). I Årsregnskabsloven 7 § 2 st definieras små företag som de som under två räkenskapsår i rad understiger två av nedanstående tre gränsvärden:

- En balansomslutning på 36 miljoner DKK
- En nettoomsättning på 72 miljoner DKK
- Ett genomsnittligt antal heltidsanställda på 50 personer

De företag som är undantagna från revisionsplikt är således endast de minsta företagen i regnskabsklasse B vilket åskådliggörs i tabell 6.1. I tabellen anges även de gränsvärden för revisionsplikt som var gällande innan höjningen av dessa år 2011. Till regnskabsklasse C hänförs vidare, enligt Årsregnskabsloven 7 §, mellanstora och stora företag, exempelvis medelstora och stora anpartsselskaber och akteselskaber (Økonomi- og Erhvervsministeriet, 2010c). Till regnskabsklasse D inordnas slutligen, oberoende av storlek, 'statliga aktieselskaber' och börsnoterade företag (Økonomi- og Erhvervsministeriet, 2010c) .

6. Ett anpartsselskab är ett bolag vilket kräver ett kapitaltillskott på 80 000 DKK och vilket är omgärdat av enklare regler än ett aktieselskab (Aktiebolagstjänst, i.d.a.).

7. Ett aktieselskab är ett bolag vilket kräver ett kapitaltillskott på 500 000 DKK och motsvarar ett svenska publikt aktiebolag (Aktiebolagstjänst, i.d.b.)

Tabell 6.1 Regnskabsklasse B och undantag från revisionsplikt i Danmark

| Kriterier | Regnskabsklasse B (små företag) | Företag i regnskabsklasse B undantagna från revisionsplikt år 2006-2010 | Företag i regnskabsklasse B undantagna från revisionsplikt år 2011- |
|------------------------|---------------------------------|---|---|
| Balansomslutning | 36 M DDK | 1,5 M DDK | 4 M DDK |
| Nettoomsättning | 72 M DDK | 3 M DDK | 8 M DDK |
| Antal heltidsanställda | 50 personer | 12 personer | 12 personer |

Källa: Årsregnskabsloven 135 och 7 §§; EogS (2011b)

Ett lagstadgat krav på revision utförd av en oberoende revisor infördes i Danmark till följd av den industriella revolutionen och det därav allt större behovet av externt kapital, en motsvarande utveckling som skedde i andra Europeiska länder (Holm & Warming- Rasmussen, 2004). Beslutet att avskaffa revisionsplikten för mindre företag togs framförallt med anledning av att den danska regeringen ville minska de mindre företagens administrativa kostnader och därigenom öka dessa företags möjlighet att konkurrera inom EU (Aggestam Pontoppidan, 2007). I ett pressmeddelande från 2010, rörande höjningen av gränsvärdena, uttalar sig den danska ekonomi- och företagsministern, Brian Mikkelsen, positivt om att lagändringen innebär mindre administrativa bördor för de små företagen, vilket innebär förutsättningar för tillväxt och ytterligare bättre konkurrensmöjligheter för danska företag i EU (Økonomi- og Erhvervsministeriet, 2010b).

En av de utredningar som föregick beslutet att avskaffa revisionsplikten i Danmark för vissa små företag, var en rapport som utgavs av Erhvervs- og Selskabsstyrelsen i mars 2005, *Rapport om revisionspligten for B-virksomheder (små selskaber)*. Erhvervs- og Selskabsstyrelsen är en dansk styrelse under Økonomi- og Erhvervsministeriet vars huvudsakliga ansvarsområde är att handha registrering av danska företag. Vidare handhar styrelsen även viss lagstiftning avseende områden inom affärsverksamhet så som årsräkenskaper och revision (EogS, 2011d). Det framgår i rapporten att den danska regeringen hade som mål att innan 2010 minska företagens administrativa bördor med upp till 25 % (EogS, 2005). Rapportens syfte var bland annat att klargöra vilka för- och nackdelar som olika alternativ till den dåvarande revisionsplikten skulle medföra (EogS, 2005). I rapporten presenteras en analys av revisionspliktens betydelse ur följande olika perspektiv; vilken betydelse revisionsplikten har för kvaliteten och trovärdigheten av årsredovisningen, för den ekonomiska kriminaliteten, skattekontrollen, ägare, investerare, kreditgivare, företagen själva och revisionsbranschen. Det konstateras bland annat i rapporten att merparten av företagen som tillhör

regnskabsklasse B (se ovan) väljer att köpa en paketslösning av revisorn, där revision endast utgör en del, och andra tjänster så som bokföring och skattemässig hjälp är inkluderade (EogS, 2005). Den slutsats som bland annat nås i rapporten är att de kostnader på 1,7 miljarder danska kronor, som en lagstadgad revision medför för små bolag, inte kan motiveras med de fördelar revisionsplikten medför, framförallt inte då nya revisionsstandarder baserade på internationella standarder kommer att medföra ytterligare kostnadsökningar för små bolag (EogS, 2005).

Det är fler och fler av de undantagna företagen i Danmark som väljer att utnyttja undantaget från revisionsplikt. Mellan 2007 och 2008 ökade antalet företag som valde bort revisionen med mer än 10 procentenheter från 22,8 % till 32,3 % (EogS, 2009; EogS, 2011c).

6.2 Revision och alternativa tjänster i Danmark

I Danmark finns två titlar för offentligt godkända revisorer, Statsautoriseret Revisor respektive Registreret Revisor, där den sistnämnda titeln bland annat innebär kortare utbildning än den förstnämnda (Undervisnings Ministeriet, 2011). Banker, försäkringsbolag och börsnoterade företag måste revideras av en statsautoriseret revisor (Dansk revisorforening, i.d.). Danmarks två branschorganisationer för revisorer, foreningen af statsautoriserede revisorer, FSR respektive foreningen registrerede revisorer, FRR är båda medlemmar i IFAC (IFAC, i.d.b.). FRR bytte nyligen namn till Dansk revisorforening (Dansk revisorforening, 2011) och i mars 2011 togs ett principiellt beslut om genomförande av en fusion mellan de två revisorsorganisationerna (FSR, 2011)

I Danmark regleras danska revisorers arbete i revisorloven och i erklæringsbekendtgørelsen (Füchsel, Lunden & Thomsen, 2010). Erhvervs- og Selskabsstyrelsen har vidare givit ut en tolkning av bestämmelserna i en erklæringsvejledning (Füchsel et al., 2010). För att komplettera ovan regler har FSR antagit revisionsstandarder (Füchsel et al., 2010). De danska revisionsstandarderna (RS) är baserade på ISA, med vissa anpassningar till specifika förhållanden i Danmark (Langsted, 2010). Standarderna baserade på ISA började ersätta tidigare danska vägledningar i början av 2002, en process som både FSR och FRR har varit överens om (Langsted, 2010). Trots att revisionsstandarderna formellt endast är gällande för medlemmar i FSR och FRR genom organisationernas medlemskap i IFAC, har standarderna en verkan även för revisorer som inte är medlemmar i någon av organisationerna, i avsaknad av andra standarder (Skovby, 2010b; Langsted, 2010). Samtliga av IFAC:s standarder har införts i Danmark, vilket även inkluderar standarder för översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag (Skovby, 2010b). Oavsett om standarderna avser revision går samtliga under beteckningen revisionsstandarder (RS)(Skovby, 2010b). Översiktlig

granskning regleras i RS 2400 och sammanställningsuppdrag i RS 4410 (Füchsel & Skovby, 2010; Skovby, 2010a).

Efter införandet av undantag från revisionsplikten har EogS gjort en del stickprov bland finansiella rapporter för att undersöka i hur stor utsträckning en rapport om översiktlig granskning eller ett sammanställningsuppdrag har inkluderats (EogS, 2011c). Av de oreviewade finansiella rapporter som EogS undersökte var det för 2006 44,1 % som hade inkluderat en rapport från en översiktlig granskning eller sammanställningsuppdrag, motsvarande siffror var 30,6 % för 2007 och endast 7,6 % för 2008 (EogS, 2011c).

I ett ändringsförslag från Økonomi- og Erhvervsministeriet (2010c), angående Årsregnskabsloven og Selskabsloven, anges att FSR tagit fram ett utkast till en för Danmark specifik standard vilken har som syfte att vara ett alternativ till revision för mindre företag. Denna standard benämns en 'udvidget gennemgang' (en utökad översiktlig granskning) (FSR, i.d.a). Denna nya produkt innebär att ett uttalande av slutsatsen av revisorn görs i positiv form, med högre grad av säkerhet än vid en översiktlig granskning men med mindre säkerhet än vid en revision (FSR, i.d.a). Syftet enligt FSR (i.d.a) med den nya tjänsten är att denna ska utnyttjas av små och medelstora företag, som upplever att den nya produkten utgör en mindre börda än en revision men att denna samtidigt medför större säkerhet än vid en översiktlig granskning. En 'udvidget gennemgang' innebär att revisorn utför samma arbete som vid en översiktlig granskning, men utöver detta genomförs även ytterligare handlingar, vilket leder till att en slutsats kan uttalas med högre säkerhet än vid översiktlig granskning och i positiv form (FSR, i.d.a). Utöver att möjliggöra för små och medelstora företag att få ett bestyrkande av revisorn i positiv form i samband med att en revision inte anses behövas är syftet med standarden att skapa en balans mellan förenkling å ena sidan och kvalitet, kontroll samt tillförlitlighet å andra sidan (FSR, i.d.a).

Mot bakgrund bland annat av att FSR utvecklat denna produkt uttryckte Økonomi- og Erhvervsministeriet en avsikt om att en arbetsgrupp skulle upprättas bestående av bland annat FSR, FRR och Skatteministeriet (Økonomi- og Erhvervsministeriet, 2010c). Denna arbetsgrupp skulle ha till uppgift att föra en diskussion kring utformning och konsekvenserna av ett införande av en standard för bestyrkandeuppdrag, avsedd för företag i regnskabsklasse B vilka inte är undantagna från revisionsplikt (Økonomi- og Erhvervsministeriet, 2010c). I ett pressmeddelande uttrycker sig FSR positiva över denna arbetsgrupp och dess arbete att utveckla en standard mellan vilken och revision som företag i regnskabsklasse B som ej är undantagna från revisionsplikt, ska kunna välja (FSR,

2010a). Arbetet med att diskutera möjligheter kring utformandet och införandet av en standard innebärande ett alternativ till den lagstadgade revisionen för företag i regnskabsklasse B, avsågs dock av Økonomi- og Erhvervsministeriern Brian Mikkelsen i april 2010 (FSR, 2010b). Detta var ett beslut som inte mottogs positivt från FSR (FSR, 2010b).

6.3 Erfarenheter och åsikter från revisorer

I Danmark har totalt tre intervjuer utförts, en med en respondent från en av de fyra stora revisionsbyråerna och två med respondenter från två mindre revisionsbyråer. Samtliga respondenter svarar utifrån sina egna erfarenheter och åsikter, vilket innebär att deras svar inte nödvändigtvis representerar hela revisionsbyråns åsikter. I den löpande texten kommer respondenterna att refereras till som revisorn från den stora byrån, från den lilla byrån A respektive från den lilla byrån B. Detta är endast för att underlätta läsningen och inte för att anonymisera respondenternas svar, då samtliga har gett sitt medgivande till att figurera i arbetet både med namn och vilken byrå de tillhör.

Ken Tellefsen jobbar som kvalificerad revisor på Ernst & Young i Köpenhamn sedan 18 år tillbaka. Innan dess jobbade han på en mindre byrå i 3 år. På Köpenhamnskontoret arbetar det totalt 500 anställda och totalt i Danmark har Ernst & Young cirka 650 anställda. För två år sedan tog Ernst & Young i Danmark det medvetna beslutet att framförallt inrikta sig mot stora kunder, men Ken menar att eftersom det finns många små och medelstora företag i Danmark har de fortfarande flera mindre företag som kunder. Ken tror att ca 75 % av byråns kunder tillhör regnskabsklasse B och utav dessa uppskattar han att 15 % har möjlighet att välja bort revision.

Jörn Christoffersen har jobbat som revisor på Laegård Revision i Köpenhamn i 9 år och har totalt 12 års erfarenhet av revisorsyrket. Laegård Revision har endast ett kontor som totalt anställer 10 personer. Byrån är framförallt inriktad på entreprenörer och enmansföretag och har framförallt kunder tillhörande regnskabsklasse A och B och bara några få kunder i regnskabsklasse C. Byrån har majoriteten av sina kunder i regnskabsklasse B och av dessa uppskattar Jörn att mindre än 30 % har möjlighet att välja bort revision. Denna byrå kommer att kallas för Lilla byrån A.

Cito Lemche är kvalificerad revisor och partner i Revision Köpenhamn sedan 6 år tillbaka, då hans tidigare revisionsbyrå slogs ihop med några andra för att bilda Revision Köpenhamn. Revision Köpenhamn anställer totalt 35 personer och alla är placerade på deras enda kontor i Köpenhamn. De flesta av byråns kunder är i regnskabsklasse B, men byrån har även många kunder i regnskabsklasse

A. Cito uppskattar att cirka 50 % av deras klienter påverkas av undantaget från revisionsplikten. Revision Köpenhamn kommer i texten att refereras till som Lilla byrån B.

6.3.1 Revision och alternativa tjänster i praktiken

Revisorn från den stora byrån berättar att han endast har förlorat en kund, som själv var revisor, sedan revisionspliktens avskaffande 2006 och han tror att bortfallet har varit litet för hela revisionsbyrån. Den stora byrån erbjuder alla tjänster som går, inklusive översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag, men majoriteten av byråns klienter undantagna från revisionsplikten väljer att behålla revisionen. De kunder som medvetet väljer bort revision, menar revisorn, även väljer bort översiktlig granskning. Personligen utför revisorn inte översiktlig granskning för någon av sina kunder. Han har endast en kund som valt bort revision och för denna utför revisorn ett sammanställningsuppdrag. Majoriteten av alla klienter på den stora byrån köper revisionen som en del av en paketslösning, som även innehåller andra tjänster så som upprättande av årsbokslut och skatteberäkningar. Att utföra ett sammanställningsuppdrag och därefter utge en rapport som bekräftar att inget bestyrkande ges, ser revisorn som ett nytt fenomen i Danmark. Själv har revisorn endast en klient som köper denna tjänst. Att upprätta de finansiella rapporterna som en del i paketslösningen, utan att utge en rapport, är däremot väldigt vanligt och han uppskattar att 95 % av deras klienter får hjälp med detta.

Revisorn från Lilla byrån A säger att det endast är några få av byråns kunder som har valt bort revisionen efter införandet av undantaget. Uppskattningsvis är det kanske 10 stycken som gjort det valet, vilket är färre än förväntat. Detta tror revisorn beror på att det är många företag som inte vet om att de har en valmöjlighet. Av de företag som valde bort revisionen har majoriteten valt att inte heller köpa några andra tjänster från revisionsbyrån, istället utför de nu allt själv för att spara pengar. Lilla byrån A säljer alla sina tjänster i ett paket, som utöver revision, bland annat kan inkludera ett sammanställningsuppdrag. Trots att det har diskuterats på byrån under hösten har de ännu inget officiellt paket där en översiktlig granskning ingår istället för en revision. Det är uppskattningsvis en eller två av byråns klienter som trots allt har valt att utnyttja en översiktlig granskning istället för en revision. Kostnaden blir dock ungefär samma för kunden som om en revision hade utförts. Det är ingen av kunderna som endast köper ett sammanställningsuppdrag. Revisionsbyrån har inte som policy att medvetet avråda någon från revision till fördel för någon annan typ av tjänst.

Revisorn från Lilla byrån B konstaterar att bland deras kunder är det flera som har valt bort revisionen efter det att de fick möjligheten. Trots detta har byrån inte förlorat några kunder alls då

de istället har fortsatt köpa andra tjänster. Revisorn tror inte att kunderna väljer bort revisionen utan att revisorn först har tagit upp möjligheten, detta eftersom företagen oftast inte är helt säkra på vad som särskiljer revisionen från ett sammanställningsuppdrag.

“We have a policy here that we prefer not to do the audit for smaller companies where it doesn't serve any purpose.” Cito Lemche, 9 mars 2011.

På Lilla byrån B har de nyligen infört en policy som innebär att de avråder företag från att ha en revision om byrån anser att den inte är nödvändig. Trots att fler och fler av byråns kunder väljer bort revisionen är det fortfarande en majoritet som köper den, eftersom den tar tid att avskaffa denna då det måste tas upp i bolagsstämman först. Revisorn anger att byrån tidigare har utfört några få översiktliga granskningar men i dagsläget föredrar de att antingen utföra en revision eller inget bestyrkandeuppdrag alls. Detta på grund utav de höga kvalitetskrav som ställs på revisionsbyråerna av tillsynsmyndigheten. De höga kraven innebär att det är svårt för revisorn att utföra bestyrkandeuppdrag med lägre säkerhet, så som översiktlig granskning, och samtidigt uppfylla kvalitetskraven. En översiktlig granskning kommer byrån endast att utföra om de specifikt blir tillfrågade om det, vilket de sällan blir. När det gäller sammanställningsuppdrag i form av upprättande av årsbokslut ingår detta oftast som en av tjänsterna i paketet som företagen köper, det är sällan företagen själva framställer de finansiella rapporterna. Revisorn framhåller vidare att det faktum att företagen inte själva kan upprätta sina finansiella rapporter gör att de fortsätter vara kunder även om de väljer bort revisionen. Revisorn uttrycker att sammanställningsuppdrag vilka inte efterföljs av en revision, bli allt mer vanligt. Om sammanställningsuppdraget inte efterföljs av något bestyrkandeuppdrag, framställer Lilla byrån B en rapport som informerar om just detta.

6.3.2 Revision och alternativa tjänsters lämplighet

Revisorn från den stora byrån anser att de flesta företag behöver en revision och han anser att det finns två huvudsakliga anledningar till varför det är en minoritet av de undantagna företagen som väljer bort revisionen. Den första anledningen är att externa kreditgivare, så som banker och investerare, fortfarande vill ha en revision för att kunna ge kredit. Den andra anledningen är att det är mycket få företag som själva kan framställa sina finansiella rapporter. Trots att denna tjänst är separat från revisionstjänsten, innebär detta att revisionen endast blir en liten del av den totala kostnaden. Därmed menar revisorn att det inte blir lika motiverat att välja bort bara revisionen. En översiktlig granskning som den nu ser ut, ser revisorn inte riktigt som ett alternativ, på grund utav att kostnaden inte skiljer sig nämnvärt åt, samt att tjänsten inte är optimalt utformad. Istället har

revisorn några idéer om hur denna tjänst borde utformas (vilket kommer redogöras för under nästa rubrik). Just nu är det snarare ett val mellan en revision eller inget bestyrkandeuppdrag alls. Han ser att de företag som kan tänkas inte behöva ett bestyrkande och själva kan upprätta sina finansiella rapporter är exempelvis revisionsbyråer. Deras kompetens skulle kanske innebära att bankerna har förtroende för att de har de färdigheter som krävs. Men samtidigt finns det en risk att bankerna vill att någon oberoende trots detta ska granska rapporterna.

Revisorn på Lilla byrån A menar att även om lagstiftningen infört valfrihet för mindre företag att välja bort revision, ser verkligheten annorlunda ut. Han uppskattar att nästan hälften av de företag som är undantagna från revisionsplikten är dotterbolag, vilket gör att revisionsbyråerna kräver att dessa ska revideras för att de ska våga revidera moderbolaget. De mindre dotterbolagen behöver alltså inte revideras enligt lagen, men revisorn har inte hört talas om någon revisionsbyrå som tar på sig att revidera moderbolag med oreviderade dotterbolag. För den andra hälften av undantagna företag, menar revisorn, finns det andra intressenter som kan kräva en revision. Här syftar revisorn främst på banker som inte accepterar något mindre än just en revision. Vidare menar revisorn att Skatteverkets införda krav på att information måste lämnas om de finansiella rapporterna är reviderade eller inte, innebär att en del företag hellre betalar lite mer för en revision för att slippa bli undersökta. Personligen anser revisorn dock att Skatteverket inte har följt upp detta uttalade hot. Revisorn menar att det finns många inlämnade årsredovisningar som är felaktiga och direkt olagliga som Skatteverket inte följer upp. De företag som därefter återstår, omfattar mindre än 20 av byråns klienter och utgörs av mindre konsultföretag vilka ej har några lån. För dem, menar revisorn, kan det vara aktuellt att välja bort revision och välja någon annan tjänst. Dock är revisorn av uppfattningen att dessa företag inte riktigt förstår vad en sådan tjänst skulle kunna ge dem. Vidare menar revisorn att kostnaden att utföra en översiktlig granskning blir ungefär samma som vid en revision och det är även anledning till att lilla byrån A i nuläget inte utformat ett paket där en översiktlig granskning ingår.

Revisorn från Lilla byrån B nämner att företag, som nu eller i framtiden, kan tänkas behöva extern finansiering, bör utnyttja en revision för att kreditgivarna kräver det. Andra situationer där revisorn anser att en revision kan vara en bra idé, är om det finns fler än en ägare eller om det bara finns ägare som inte är direkt involverade. Revisorn anser inte att alla företag behöver en revision, det finns mindre företag där denna är onödigt och då framför revisorn denna åsikt. Trots detta finns det företag som väljer att ha revisionen kvar på grund utav att de vill ha en kvalitetsstämpel som säger att allting är som det ska. En annan anledning till att företag väljer att behålla revisionen, enligt

revisorn, är att Skatteverket i Danmark kräver information huruvida man haft hjälp från en revisor inom olika områden. Eftersom Skatteverket sedan kan använda denna information för att välja ut vilka företag de vill kontrollera, väljer en del företag att behålla revisionen för att slippa bli kontrollerade. En översiktlig granskning, oavsett form, är revisorn helt emot då han anser att man bör välja allt eller inget. Revisorn är även av uppfattningen att en översiktlig granskning skulle leda till samma pris som en för en revision. För revisorn personligen känns det inte säkert att utföra en översiktlig granskning eftersom han fortfarande kan åka dit om han missar någonting, trots att tjänsten ger lägre garanti. När det gäller sammanställningsuppdrag anser han inte att det egentligen är något val mellan en revision eller ett sammanställningsuppdrag, eftersom majoriteten av kunderna utnyttjar båda tjänsterna som del i paketslösningen. Om kunden inte vill ha en revision, menar han, bör denne i alla fall få hjälp att upprätta de finansiella rapporterna genom ett sammanställningsuppdrag eftersom revisionsbyråerna lättare kan framställa rapporterna med hjälp av sina datorprogram. Dessutom hjälper revisorerna företagen med att inte avslöja mer information än vad de behöver, vilket de tenderar att göra om de inte får hjälp med detta.

6.3.3 Påverkan på förväntningsgapet samt eventuellt behov av förändring

Revisorn på den stora byrån är positivt inställd till både grönbokens diskussion kring någon form av begränsad revision samt danska FSR:s framtagande av produkten 'udvidget gennemgang'. Anledningen till detta menar han är att i verkligheten finns det redan en skillnad mellan vad en revision innebär för ett litet företag respektive ett stort företag, trots att det inte ska göra det enligt standarderna. Som det är nu finns det en del aktiviteter och regler man måste tillämpa för att en revision ska anses ha utförts och dessa anpassas inte beroende på storlek på företaget. Revisorn menar att om man har en lista på 100 aktiviteter som måste ha utförts för att göra en revision, kanske man egentligen skulle kunna skala bort hälften av dem, eftersom både revisorerna och företagarna vet att de inte är vettiga att utföra alla för ett mindre företag. Det har att göra med sunt förnuft menar revisorn. Det faktum att både revisorn och företaget är medvetna om det, innebär att när fakturan skickas efter revisionen utförts, vet båda att hälften av kostnaden finns med bara för att det står i standarden att dessa aktiviteter måste utföras. Revisorn från den stora byrån menar att de mindre revisionsbyråerna redan i dagsläget inte utför alla dessa aktiviteter. Därför kan de mindre revisionsbyråerna ta ett lägre pris än vad som är möjligt för hans stora byrå, som fullföljer alla riktlinjer. Därför skulle det vara bra om det tydligt redogörs för vad som egentligen har gjorts i samband med revisionen och att man erkänner att man inte har gjort allt. Denna tjänst bör alltså införas inte främst av kostnadsskäl, utan för att förtydliga och särskilja revisionstjänsten för mindre och större företag. Revisorn påpekar dock flera gånger att det är viktigt att bankerna måste

godkänna denna begränsade revision och nöja sig med lägre säkerhet, innan en sådan tjänst bör utföras. När det gäller hur förväntningsgapet kan påverkas av att en revisor utför andra tjänster än en revision anser revisorn på den stora byrån att de professionella användarna av de finansiella rapporterna, så som banker, revisorer och ledningen, vet vad de olika tjänsterna innebär när det gäller nivå av garanti. Allmänheten däremot vet inte vad skillnaden är mellan de olika tjänsterna och därför borde det uttryckas bättre på de finansiella rapporterna vad revisorn faktiskt har gjort för att undvika missförstånd.

Revisorn på Lilla byrån A anser att, innan en begränsad revision eller 'utvidget genngång' kan införas, måste man utbilda människor i vad skillnaden egentligen är jämfört med en revision. Revisorn menar att i Danmark utförs en revision för små företag redan något annorlunda i praktiken jämfört med vad de reglerna säger. Detta på grund utav att det i reglerna inte görs någon skillnad på hur små och stora företag ska revideras, vilket innebär att vissa aktiviteter inte går att genomföra för de mindre. Exempelvis ska man kontrollera den interna kontrollen, men i verkligheten har de mindre företagen ingen intern kontroll. Reglerna borde därför anpassas efter företagets storlek. Revisorn säger att det länge har funnits en diskussion om det kanske är nödvändigt att sänka säkerhetsnivån på bestyrkandeuppdrag för små företag, men i verkligheten kanske det redan är så eftersom det inte är möjligt att gå lika djupt hos de mindre företagen. Angående om förväntningsgapet kan påverkas av att en revisor utför andra tjänster än revision, anser revisorn från Lilla byrån A att det egentligen inte finns någon utanför den finansiella världen som vet vad syftet med revisorns åsikt är. Användarna av de finansiella rapporterna letar efter revisionsbyråns logotyp på framsidan av rapporten och läser inte vad som faktiskt står i rapporten. Användarna antar att om en revisionsbyrå har lämnat en rapport, innebär det högsta möjliga garanti, oavsett vilken tjänst som utförts.

"No matter what we do, people expect that it's always an audit. It's an audit company- they do audit." Jörn Christoffersen, 9 mars 2011.

Revisorn på Lilla byrå A anser att branschorganisationerna i Danmark måste bli bättre på att informera allmänheten om skillnaden mellan de olika tjänsterna.

Revisorn på Lilla byrån B har hört talas om både grönbokens fråga angående en begränsad revision och det danska förslaget om 'utvidget genngång' och han är emot dem båda. Han är emot alla former av översiktlig granskning och tycker att det bör vara ett val mellan allt eller inget, det vill säga revision eller inget bestyrkande alls. Han ser inte syftet med en tjänst med lägre garanti eftersom det

i slutändan kostar ungefär lika mycket som en revision. När det gäller risken för att förväntningsgapet påverkas av att en revisor utför andra tjänster en revision påpekar revisorn på Lilla byrån B att det alltid har funnits ett förväntningsgap relaterat till vad revisorn egentligen har gjort när olika tjänster utförts. Även om det endast är en skatteberäkning som revisorn har gjort förknippas detta ändå med en revision eftersom den utförts av en revisor och revisorers jobb är att revidera. Allmänheten vet inte vad en revision egentligen innebär, vilket blivit uppenbart när han har informerat företag om att de inte behöver ha en revision. En vanlig reaktion är då att företagen säger att de absolut behöver revisorns hjälp och de därför inte vill välja bort revisionen. Då måste revisorn förklara att de fortfarande kan hjälpa företaget och att det endast är revisionsdelen av paketet som de behöver välja bort. Detta menar revisorn från Lilla byrån B är ett tydligt exempel på förväntningsgapet, kunderna vet inte skillnaden mellan en revision och ett sammanställningsuppdrag.

7 Sverige

I detta kapitel kommer omständigheter kring införandet av undantaget från revisionsplikt i Sverige att beskrivas. Vidare kommer de nu gällande gränsvärdena att redogöras för, samt standarder för revision och alternativa tjänster. Avslutningsvis presenteras sammanfattat de svar som de tre intervjuade revisorerna i Sverige, samt respondenten från Far angivit.

7.1 Undantag från revisionsplikt i Sverige

I Sverige infördes undantaget från revisionsplikt, enligt EU:s fjärde bolagsrättsliga direktiv, den 1 november 2010 (Far, 2010a). Av Aktiebolagslagen(2005:551) 9 kap 1 § 3 stycket, framgår det att de aktiebolag som undantas från revisionsplikt är privata aktiebolag som under de två senaste räkenskapsåren understiger två av tre av följande gränsvärden:

- En balansomslutning på 1,5 miljoner SEK
- En nettoomsättning på 3 miljoner SEK
- Ett genomsnittligt antal heltidsanställda på 3 personer

Vid en jämförelse av de regler som gäller för svenska aktiebolag, mot de regler som framgår av EU:s fjärde bolagsdirektiv, framgår det att det svenska undantaget är av betydligt mindre omfattande karaktär än vad EU reglerna tillåter. Införandet av undantaget i Sverige medförde trots detta att 72 % av aktiebolagen i Sverige undantogs från revisionsplikten, vilket motsvarar ungefär 250 000 företag (Far, 2010a). Eftersom Sverige nyligen infört undantaget finns ännu ingen säker information avseende hur många som kommer att välja bort revisionen.

Enligt Revisionslag (1999:1079) 3 § måste ett företag ha minst en revisor. Revisorn ska, enligt 5 och 6 §§, granska såväl bolagets årsredovisning och bokföring som styrelsens och VD:ns förvaltning och efter utgången av varje räkenskapsår lämna en revisionsberättelse. I Revisionslagen 2 § framgår att lagen omfattar företag som är skyldiga att upprätta en årsredovisning enligt bokföringslagen. Lagen

gäller dock inte, enligt 2 §, företag som omfattas av någon annan lag vilken reglerar revision. Ett exempel på detta är Aktiebolagslagen (2005:551). I den nu gällande aktiebolagslagen, Aktiebolagslag (2005:551) 9 kap. 3 §, finns samma krav som i Revisorslagen, att revisorn ska granska såväl bolagets årsredovisning och bokföring som styrelsens och VD:ns förvaltning. Revisorn ska vidare enligt Aktiebolagslagen 9 kap 42-44 §§ vidta åtgärder vid misstanke om vissa brott.

År 1983 infördes revisionsplikt för alla aktiebolag i Sverige (ECON, 2007). De huvudsakliga orsakerna för detta var att revisionsplikten innebar en nytta för ägare till företagen samt att ekonomisk brottslighet skulle förebyggas (ECON, 2007). Avskaffandet av revisionsplikten för små företag 2010 motiverades med en vilja att förenkla samt minska de administrativa bördorna för företagen (Lennartsson, 2010a). Precis som många andra EU länder har Sverige uttalat mål om att minska företags administrativa kostnader och till 2010 var målet en minskning med 25 % (Lennartsson, 2010a). Lennartsson (2010a) konstaterar att motivet för införandet av revisionsplikten 1983 var det allmännas intresse, men att företagens intresse ledde till det nyligen genomförda avskaffandet.

7.2 Revision och alternativa tjänster i Sverige

Genom en sammanslagning år 2006 mellan de två svenska revisionsföreningarna, Far och Svenska Revisorssamfundet SRS bildades FAR SRS, nuvarande Far (Far, i.d.). Far är en branschorganisation för både revisorer och rådgivare och den enda svenska medlemmen i den internationella organisationen IFAC (Far, i.d.; IFAC, i.d.b). Den granskning som revisorn utför, ska enligt Aktiebolagslagen 3 § utföras enligt god revisionsred. Av prop. 1997/98:99, *Aktiebolaget organisation*, framkommer att mer detaljerad vägledning avseende utförandet av en revisors granskning bör lämnas av revisorsorganisationerna och Revisorsnämnden genom rekommendationer och uttalanden men det fastslås även i propositionen att det alltid är domstolarna som i slutändan avgör vad uttrycket ' god revisionsred' innebär. Enligt Revisorslag (2001:883) 3 § är Revisorsnämnden ansvarig för att såväl god revisionsred samt god revisorsred utvecklas på ett sätt som är ändamålsenligt. Far har i syfte att fastställa innebörden av god revisionsred givit ut RS Revisionsstandard i Sverige (RS)(Far,2006). RS har sedan år 2004 varit baserade på IAASB:s standarder ISA, men vissa anpassningar har gjorts till svenska förutsättningar (Far 2011; Moberg, 2006). Sedan den 1 januari 2011 har dock RS ersatts med en svensk direkt översättning av ISA vilken administreras av Far (Far, 2011). Far:s policygrupp för revision ger även ut rekommendationer och uttalanden för att genom dessa hantera specifika svenska förutsättningar, vilka inte beaktas i de internationellt anpassade ISA (Far, 2011). Far:s medlemmar åläggs att följa god revisionsred varigenom de rekommendationer som givits ut av Far

ska följas (Far, 2011, p.4). ISA, SÖG samt Ramverket för bestyrkandeuppdrag ska alla, enligt Far, ses som rekommendationer utfärdade av Far (Far, 2011, p.4).

Den svenska standarden för översiktlig granskning, SÖG 2400 Uppdrag att göra översiktlig granskning av finansiella rapporter, är baserad på den internationella standarden ISRE 2400 (SÖG 2400). Enligt FEE (2009) utförs uppdrag enligt SÖG 2400 sällan i Sverige, vilket är naturligt då undantaget inte införts vid tidpunkten för FEE:s undersökning.

Sammanställningsuppdrag utförs i Sverige enligt Svensk standard för redovisningstjänster, Reko, och om uppdraget resulterar i en rapport kallas denna för en bokslutsrapport (Far, 2010b, p. 2).

Svensk standard för redovisningstjänster, reko står i överensstämmelse med den internationella standarden ISRS 4410, vilket innebär att en hänvisning till ISRS 4410, istället för en hänvisning till reko, kan göras om syftet är att bokslutsrapporten ska användas i ett annat land än Sverige (Far SRS, 2009; Reko 700 bokslutsrapport, p. 19). Reko utgörs dels av ett ramverk, vilket klargör principer av grundläggande karaktär, samt dels av beskrivningar av hur redovisningskonsulten bör gå tillväga i sitt arbete, vilka tar formen av flera olika enskilda reko (FAR SRS & SRF, 2009, p. 2). Standarden innehåller rekommendationer, vilka förmedlar innebörden av god sed avseende redovisningstjänster, utöver detta innehåller reko även direkta krav vilka måste uppfyllas av redovisningskonsulten (FAR SRS & SRF, 2009, p. 6). FAR SRS (numera Far) utgav den första versionen av reko 2008, vilken innebar ett regelverk som gav uttryck åt god sed i samband med redovisningsuppdrag (FAR SRS, 2009). Efter att den första versionen utvärderats ett år efter införandet utgav FAR SRS och SRF gemensamt en ny version av reko under namnet, Svensk standard för redovisningstjänster, reko (FAR SRS, 2009). Till skillnad mot den första versionen, är den andra ett fristående regelverk samt riktar sig till en bredare krets än den första. Detta genom att den nya versionen ska tillämpas av alla medarbetare vid ett redovisningsuppdrag, vilka arbetar på en byrå som är ansluten till FAR SRS och SRF och inte bara av auktoriserade redovisningskonsulter (FAR SRS, 2009). I den nya versionen av reko har standarder lagts till samt flertalet ändringar gjorts (FAR SRS, 2009).

FAR och SRF (2010) menar att när en auktoriserad redovisningskonsult har utfört sitt arbete enligt reko, innebär detta en kvalitetssäkring av den finansiella rapporteringen vilket även kan intygas i en så kallad bokslutsrapport. En bokslutsrapport kan bara lämnas av en auktoriserad redovisningskonsult och innebär att redovisningskonsulten, efter dennes medverkan i arbetet med att upprätta och sammanställa de finansiella rapporterna, intygar att dessa upprättas i enlighet med svensk standard för redovisningstjänster, reko (FAR & SRF, 2010). Skulle kraven som ställs i reko inte

vara uppfyllda får ingen bokslutsrapport lämnas (FAR & SRF, 2010). Ett av de krav som ställs enligt reko, och vars uppfyllande därmed är en förutsättning för lämnandet av en bokslutsrapport, är att ett uppdragsbrev upprättats vilket definierar uppdragets förutsättningar (FAR & SRF, 2010). En bokslutsrapport är inte avsedd att användas av andra än uppdragsgivaren (Reko 700 bokslutsrapport, p. 7). Det poängteras av FAR SRS (2009) att en bokslutsrapport, till skillnad från en revisionsberättelse, inte innebär ett bestyrkandeuppdrag. I reko benämns de uppdrag där både ett redovisningsuppdrag samt ett bestyrkandeuppdrag utförs för en och samma uppdragsgivare, av en redovisningskonsult respektive en revisor från ett och samma företag, för ett kombiuppdrag (FAR SRS & SRF, 2009). Vid ett kombiuppdrag måste olika jävsregler beaktas (Reko 170 kombiuppdrag), och en bokslutsrapport ska bara lämnas under förutsättning att uppdragsgivaren uttrycker en begäran om detta (Reko 170 kombiuppdrag, p. 9). Till skillnad mot en revisionsberättelse finns inget krav på att en bokslutsrapport ska skickas in till bolagsverket (Danielsson, 2010).

I samband med avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktieföretag i Sverige, föreslogs vissa tjänster som aktuella för att komma att bli alternativ för revision. Exempelvis omnämner Dan Brännström, Far:s generalsekreterare, översiktlig granskning samt 'compilation' som två nya tjänster vilka kan komma att utnyttjas av små företag (Lennartsson, 2010b). Agélii & Paulsson (2010) påpekar i en artikel i balans att efterfrågan på redovisningskonsultens tjänster förmodligen kommer att öka till följd av möjligheten att välja bort revision för mindre företag.

7.3 Åsikter från en respondent från Far

Bo Åsell är auktoriserad revisor hos PwC och har framförallt arbetat med ägarledda mindre och medelstora företag under sina nästan 30 år i revisionsbranschen. Bo har varit involverad i FAR:s arbete sedan 1996 då han blev ledamot i legitimationsnämnden för redovisningskonsulter. Efter ett år i legitimationsnämnden blev han sedan ledamot i revisionskommittén, där han bland annat var med och översatte ISA till svenska. Sedan 2009 är Bo ordförande för Far:s sektion för små och medelstora företag.

7.3.1 Undantagets påverkan på revisionsbranschen i Sverige

Respondenten från Far berättar att gränserna för vilka företag som nu är undantagna från revisionsplikten i Sverige, är satta mycket lägre än vad Far från början hade trott, men de tror att dessa gränser antagligen kommer att bestå under en överskådlig tid. Även om gränserna blev förhållandevis låga uttrycker respondenten att det är klart att revisionsbranschen kommer att påverkas av avskaffandet, men Far tror att detta kommer att vara positivt. De företag som behöver en revision kommer fortsättningsvis att välja detta medan vissa mindre företag sannolikt kommer att

välja bort revisionen. Att de mindre företag som inte behöver en revision väljer bort denna uttrycker respondenten är rätt och istället kommer revisionsbranschen att utveckla andra tjänster för dessa företag. Respondenten anger att Far tror att revisionsbranschen och redovisningsbranschen troligtvis kommer komma närmre varandra i och med avskaffandet. Detta är anledningen till att Far har startat en redovisningsdel som auktoriserar redovisningskonsulter. Respondenten uttrycker att han anser denna utveckling vara positiv då den kommer leda till att revision kommer bli en specialisttjänst som särskiljs från andra tjänster. Bokslutsrapporten som kan utges av en auktoriserad redovisningskonsult efter att sammanställningsuppdrag utförts, tror respondenten från Far inte är särskilt vanligt förekommande i nuläget. Anledningen till detta är att revisionsplikten precis har avskaffats i Sverige och om en revision har utförts fyller bokslutsrapporten inte riktigt något syfte. Denna rapport, tror respondenten, inte kommer bli aktuell förrän om något år då de bör stiga kraftigt efterhand som marknaden förstår dess innebörd.

7.3.2 Revision och alternativa tjänsters lämplighet

Respondenten anger att Far inte kommer att gå ut med några rekommendationer för vilken typ av företag som de anser behöver en revision, eftersom det finns så många olika förutsättningar att ta hänsyn till. Dessutom, menar respondenten på, att det egentligen inte är företagen själva som bestämmer utan snarare företagets intressenter, så som banker, vilka kommer att kräva någon form av revision. Respondenten anser generellt att det kan sägas att om ett företag har som ambition att växa kan det vara bra att ha en revision från början då det i längden blir billigare än om man väntar tills man har växt förbi gränsvärdena och blir tvingad till det.

Respondenten från Far uttrycker att om ett företag väljer bort en revision, är det möjligt att en översiktlig granskning kan komma att efterfrågas i vissa lägen. Han tror dock inte att tjänsten översiktlig granskningen kommer att bli särskilt stor i Sverige, med tanke på att det inte blivit en populär tjänst i England. Där är det framförallt sammanställningsuppdragen som utvecklats snarare än översiktlig granskning. Vidare menar respondenten på att det inte är säkert att en översiktlig granskning blir mer kostnadseffektiv än en revision. Detta eftersom en revision medför flera års erfarenhet av risker och annat som en översiktlig granskning inte nödvändigtvis medför. Det innebär att mer information måste samlas in vid en översiktlig granskning för att få samma grundläggande förståelse, vilket innebär mer kostnader.

När det gäller sammanställningsuppdrag, och till följd av det utgivandet av en rapport, tror respondenten från Far att denna tjänst kommer att utvecklas bland de företag som väljer bort

revisionen. Respondenten betonar dock att utförandet av en redovisningstjänst enligt reko och utgivandet av en bokslutsrapport inte är ett alternativ till en revision, detta är två olika typer av tjänster vilka inte bör ställas mot varandra, redovisningstjänsten medför inget bestyrkande. En framtida ökning av utgivandet av bokslutsrapporter menar respondenten handlar om att företag tagit ställning till att de inte behöver ha en tredjeparts granskning men att företaget behöver hjälp med att upprätta rapporter.

De fördelar som respondenten kan se med en bokslutsrapport är att årsredovisningen har upprättats av en kunnig part, även om det är styrelsen som har ansvar för denna. Respondenten tror att utnyttjandet av denna tjänst leder till säkrare redovisning, efterföljsamhet av lagar, bättre rapportering och i slutändan tillförlitligare inkomstdeklarationer för Skatteverket. Respondenten från Far påpekar även att nytt för i år är att skattverket just därför infört ett krav på att företaget ska informera Skatteverket om man har tagit hjälp av någon vid upprättande av årsbokslut. Nackdelen med rapporten som respondenten identifierar är just det att den inte kan ges ut till tredje man, eller i alla fall inte syftar till detta, eftersom redovisningskonsulten inte tar något ansvar. Anledningen till att bokslutsrapporten i nuläget inte är tänkt att offentliggöras, berättar respondenten från Far, har att göra med ansvar och försäkring. Om dessa komplicerade frågor kan redas ut, menar respondenten, skulle fördelen med ett offentliggörande av rapporten vara att marknaden och intressenterna får veta att företaget har haft hjälp av en sakkunnig person, även om styrelsen tar ansvar.

7.3.3 Påverkan på förväntningsgapet samt eventuellt behov av förändring

Avseende bland annat grönbokens diskussion, angående utvecklandet av någon annan form av begränsad revision, uttrycker respondenten att Far är positiv till ett utvecklande av någon typ av granskning som gynnar de mindre företagen. Dock innebär, enligt respondenten, de låga gränserna i Sverige att en sådan tjänst inte efterfrågas här just nu utan istället är det snarare en tjänst enligt reko som kommer användas när revisionen väljs bort. Eftersom det inte finns någon efterfrågan tror respondenten från Far att det skulle vara väldigt svårt att lansera en sådan produkt i Sverige just nu. Om däremot gränserna för vad som definieras som små företag skulle höjas i Sverige, till EU:s maxgränser, skulle detta innebära att de små företagen skulle vara relativt stora ur ett svenskt perspektiv. Detta skulle kunna medföra att en sådan tjänst kan komma att efterfrågas. Respondenten från Far konstaterar att det faktum att de internationella revisionsstandarderna ISA inte särskiljer på hur exempelvis Ericsson och 'Kalles Plåt' ska revideras gör att det ställs väldigt högra krav på en revision av det lilla företaget, fast det egentligen är två helt olika världar. Detta kommer antagligen

tas hänsyn till på något sätt i framtiden, men exakt hur är ännu osäkert. Angående om standarder för alternativa tjänster bör utvecklas nationellt eller internationellt ser respondenten från Far det som att internationella standarder är bra men tar lång tid att utveckla och är trögrörliga. Denna process kan skyndas på genom att organisationer, som Far, tar initiativ att utveckla nationella standarder så att de nationella organisationerna sedan kan delta i diskussioner för att utveckla en internationell standard som är bra.

När det gäller översiktlig granskning tror respondenten från Far inte att denna tjänst bör påverka förväntningsgapet eftersom det fortfarande är en tjänst som ger bestyrkande. Ett sammanställningsuppdrag, anger respondenten, får både en revisor och en auktoriserad redovisningskonsult utföra, enligt ISRS 4410 respektive enligt Reko. Själva bokslutsrapporten är det endast en auktoriserad redovisningskonsult som får lov att utge, dock finns det flera revisorer som har dubbla titlar. Detta medför, enligt respondenten, att förväntningsgapet kan påverkas eftersom revisorn ena dagen reviderar och andra dagen skriver på en bokslutsrapport. Här menar han på att det är det klart att ur en mottagares synvinkel, så som en bank, är det ju fortfarande samma person, som man har stort förtroende för, som har skrivit på rapporten. Därför, menar respondenten på är det viktigt att skillnaden mellan en revisionsberättelse och en bokslutsrapport klargörs för allmänheten, vilket är ett viktigt arbete för Far men hela branschen behöver bli bättre på att tydliggöra skillnaden. Annars är det risk för att marknaden tror att en rapport som lämnas in av en auktoriserad redovisningskonsult ger samma tyngd som en revisionsberättelse, vilket skulle kunna leda till skadestånd.

7.4 Erfarenheter och åsikter från revisorer

I Sverige har intervjuer utförts med tre revisorer från tre olika revisionsbyråer, en från en av de fyra stora, en från en mellanstor byrå, samt en från en liten byrå. Samtliga respondenter svarar utifrån sina egna erfarenheter och åsikter, vilket innebär att deras svar inte nödvändigtvis representerar hela revisionsbyråns åsikter. Nedan kommer respondenterna från de tre revisionsbyråerna att benämnas som revisorn från den stora byrån, revisorn från den mellanstora byrån samt revisorn från den lilla byrån för att underlätta läsningen. Samtliga revisorer har gett sitt medgivande att figurera i arbetet både med sitt och revisionsbyråns namn.

Rune Jansson är godkänd revisor som arbetar på Ernst & Young i Malmö, där han arbetat i snart 10 år med inriktning mot ägarledda företag. Rune har även suttit i styrelsen för Far under tiden för avskaffandet av revisionsplikten i Sverige. På kontoret i Malmö arbetar cirka 150 anställda och totalt

har Ernst & Young runt 2000 anställda i Sverige. Byrån riktar sig till hela marknaden och är uppdelad i två inriktningar, en som arbetar mot de publika, internationella företagen, samt den nationella gruppen vilken arbetar mot de ägarledda företagen. Rune gissar på att ungefär 70 % av deras kunder är undantagna från revisionsplikt, vilket är snittet för hur stor andel av bolagen som omfattas av de nya reglerna.

Mats Pålsson är en auktoriserad revisor och kontorschef på Grant Thornton i Malmö, där han har arbetat i 10 år. På Grant Thorntons kontor i Malmö arbetar 30 anställda av totalt 900 nationellt. Byrån har ett mycket tydligt fokus mot ägarledda företag. Mats uppskattar att 30-40 % av deras revisionskunder omfattas av möjligheten att välja bort revision.

Hans Haak är godkänd revisor och har arbetat på Cederblads sedan 1999. Byrån har två kontor med totalt 20-21 anställda, på kontoret i Malmö är de 5-6 anställda. Byrån ingår i ett nätverk av revisorer i Sverige som heter SVERE, enskilda revisorer i Sverige, vilka samarbetar inom olika områden. Byrån är även medlem i ett internationellt samarbete genom DFK, varigenom de kan få hjälp från andra länder exempelvis avseende moms och skatt. Byrån arbetar mot alla branscher och typer av företag, men de har för närvarande inga noterade bolag som kunder. Hans uppskattar att 70-80 % av deras kunder omfattas av undantaget från revisionsplikt, vilket motsvarar branschsnittet.

7.4.1 Revision och alternativa tjänster i praktiken

Den stora revisionsbyrån erbjuder utöver revision, såväl översiktlig granskning, som utförande av sammanställningsuppdrag. Revisorn från den stora byrån berättar att detta har de alltid gjort, men att de förmodligen kommer att erbjuda denna typ av tjänster ännu mer i framtiden. Detta eftersom det är denna form av tjänster som marknaden troligtvis kommer att efterfråga. Han tror även att tjänster i form av partiell revision, där man exempelvis bara reviderar varulagret, kommer att efterfrågas i större utsträckning. Byrån erbjuder även upprättandet av bokslutsrapporter när detta är aktuellt, dock utges inte både en revisionsberättelse och en bokslutsrapport utan det är antingen det ena eller det andra och revisorn poängterar att dessa är viktiga att skilja på då den sistnämnda inte medför något bestyrkande. Vidare erbjuder byrån andra tjänster utöver revisions- och redovisningstjänster, så som olika konsulttjänster. Revisorn anger att det är väldigt många av kunderna i den nationella gruppen, vilken arbetar mot ägarledda företag och där respondenten arbetar, som köper någon form av kombiuppdrag det vill säga till revisionen köper de även någon form av redovisningstjänst. Dessa kan innefatta exempelvis löpande bokföring eller upprättade av årsbokslut. Revisorn bekräftar att majoriteten av de mindre företagen väljer att köpa en

paketlösningen men det finns även flertalet mer medelstora företag vilka de hjälper med årsredovisningen. Revisorn från den stora byrån menar på att mindre kunder, vilka enbart köper en revision av den stora byrån, i regel även har hjälp av en redovisningsbyrå. I stort sätt samtliga revisorer som arbetar mot ägarledda företag är, enligt revisorn, även auktoriserade redovisningskonsulter. Han tror dock att detta inte kommer vara fallet i framtiden eftersom kostnaderna för att underhålla kompetensen inom såväl revision samt redovisning kommer att bli för höga. Han berättar även att byrån utvecklat ett nytt affärsområde som kallas för Accounting, Compilation, Reporting, (ACR). Detta började diskuteras för 10 år sedan men har betonats genom avskaffandet av revisionsplikten. Revisorn från den stora byrån berättar att han i samband med genomgången av årsbokslut brukar diskutera med sina kunder om huruvida de bör ha kvar revision eller inte, i samband med att reglerna om undantag införs. Han berättar dock att de flesta av hans kunder inte omfattas av undantaget varför denna fråga inte blir relevant. Revisorn tror att den verksamheten som kategoriseras under det nya affärsområdet, ACR kommer att växa under de närmsta åren.

Den mellanstora byrån erbjuder såväl olika bestyrkandetjänster som olika former av redovisningstjänster. Avseende översiktlig granskning uttrycker revisorn från den mellanstora byrån att denna tjänst finns, men de har ännu ingen specifikt utvecklad produkt eller mall för denna och utför i nuläget inte denna tjänst. Denna kommer att utvecklas om marknaden börjar efterfråga den. Revisorn från den mellanstora byrån menar att majoriteten av deras kunder köper ett kombiuppdrag och för en stor del av deras mindre kunder är det just kombiuppdrag som inkluderar redovisningstjänster, samt utför en revision, som är det vanliga. I samband med ett kombiuppdrag, vilket bland annat inkluderar både revision och upprättande av bokslut, upprättas inte rapporter för båda tjänsterna. Det är endast en revisionsberättelse som utges. Revisorn tror att de flesta av revisorerna på byrån även är auktoriserade redovisningskonsulter, men han har ingen exakt statistik på detta. Han tror dock att detta kommer att försvinna då det krävs att man arbetat ett visst antal timmar om året inom redovisning för att få behålla titeln som auktoriserad redovisningskonsult, vilket inte uppnås. Revisorn från den mellanstora byrån berättar vidare att de, delvis till följd av diskussionen om avskaffandet av revisionsplikt, initierade en process vilken syftade till att utveckla affärsområdet ekonomiservice som har gjorts till ett eget ben. Byrån har i övrigt inte ändrat sina tjänster i någon större utsträckning till följd av regeländringarna. Revisorn från den mellanstora byrån berättar att han inte hört att någon kund uttryckt en önskan om att utnyttja andra bestyrkandeuppdrag, istället för en revision. Dock tror revisorn detta beror på osäkerhet och att en del företag kommer välja bort revision i framtiden. Samtidigt uttrycker revisorn från den mellanstora

byrån att ett mycket vanligt svar från kunder är att de önskar behålla en revision, detta då de anser att fördelarna med den kontroll som uppnås genom en revision och den genomgång som följer av denna känns bra och överväger kostnaderna.

Revisorn från den lilla byrån berättar att de, utöver revision, erbjuder såväl översiktlig granskning och redovisningstjänster så som exempelvis upprättande av bokslut. Byrån kommer även att erbjuda upprättandet av bokslutrapporter, detta har ännu inte börjat utnyttjas. Revisorn tror att i samband med avskaffandet kommer efterfrågan bland annat att öka för tjänster där de lämnar ett utlåtande om specifika poster, så som exempelvis kundfordringar. Den lilla revisionsbyrån är förberedd för att kunna erbjuda den typen av tjänster som de tror kommer att efterfrågas mer i samband med revisionspliktens avskaffande. Revisorn menar på att ju mindre ett företag är, ju oftare köper de paketlösningar. Revisorn bekräftar att merparten av de företag som inte omfattas av revisionsplikt köper en paketlösning med flera tjänster vilka inkluderar såväl revision och upprättande av bokslut men även hjälp med skatteberäkningar. Samtliga av den lilla byråns sju kvalificerade revisorer är även auktoriserade redovisningskonsulter och utöver detta har byrån ytterligare två auktoriserade redovisningskonsulter. Revisorn kan dock tänka sig att vissa revisorer inte kommer att behålla dubbla titlar i framtiden, eftersom det krävs att individen arbetat med redovisningstjänster i viss omfattning för att få behålla titeln auktoriserad redovisningskonsult. Revisorn från den lilla byrån anger vidare att de flesta av deras klienter har uttryckt sig positiva till att även fortsättningsvis ha revision och han vet ännu inte vet någon som uttryckt att de önskar välja bort revisionen. Han tror dock att det är många nystartade företag som kommer att välja att inte ha revision och vilka väntat till efter den 1 november för att kunna utnyttja detta.

7.4.2 Revision och alternativa tjänsters lämplighet

Revisorn från den stora byrån anser att valet för ett företag, angående om de bör ha en revision, beror på företagets intressenter. Det handlar om att titta på vilka ett företags intressenter är, vilket värde dessa har samt vad de efterfrågar. Om ett företag har en soliditet på 10 % torde, enligt revisorn, kreditgivaren fordra en revision, samtidigt som ett företag med en ensam aktieägare och med en soliditet på 90-95 % mycket väl kan välja bort revisionen. Översiktlig granskning, konstaterar revisorn på den stora byrån, är ju ett alternativ till revision och skulle därför kunna vara relevant om någon intressent kräver detta, men han ser ingen funktion i att bara ha detta för ägarens egen skull. Avseende sammanställningsuppdrag anser revisorn att när det inte behövs något bestyrkande, så kan detta vara bra, men detta är dock för ägarens skull. Revisorn från den stora byrån menar på att den

kunskap som revisorn har om kunden, i och med att man reviderar företaget, gör att man som revisor direkt kan se inom vilka områden företaget kan behöva hjälp.

Revisorn från den mellanstora byrån menar på att det handlar om att se till de tjänster som har högst värde för kunden. Han anser att behålla en revision kan vara relevant i samband med att ett bolag har utomstående intressenter, så som banker och andra ägare, vilka kräver denna form av tjänst. Även i samband med att det finns en avsikt att sälja bolaget, kan en revision vara lämplig då mycket information krävs. Han konstaterar att de viktigaste orsakerna till att fortsätta med revision är just extern finansiering och ägarskiftssituationer, men även kundens egen nytta i form av kontroll och genomgång. Byrån rekommenderar alltid ett bolag med extern finansiering, att först kontakta sin bank innan ett beslut tas om att välja bort revision. Ett typiskt fall när han ser att en revision inte är lika relevant är om man har ett litet bolag så som exempelvis ett konsultföretag på en till två personer och med en omsättning på exempelvis 2 miljoner vilket inte har någon belåning. Avseende översiktlig granskning anser revisorn att det i dagsläget snarare är en fråga om att antingen ha revision eller inget bestyrkande alls. Han kan dock tänka sig situationer då bolag ligger på gränsen och har ett banklån och att banken vill ha någon form av kontroll, men detta beror på vad bankerna vill ha och han tror inte att dessa situationer är så vanliga. Revisorn från den mellanstora byrån konstaterar även att den kostnadsmässiga skillnaden för en översiktlig granskning mot en revision, kommer att vara marginell. Revisorn berättar vidare att utfärdandet av en bokslutsrapport ännu inte är så vanligt förekommande och effekterna av revisionspliktens avskaffande ännu inte har påverkat omfattningen av utgivandet av dessa, eftersom inga bokslut gjorts sedan undantaget från revisionsplikt infördes. Han tror dock att utgivandet av en bokslutsrapport kan bli ganska vanligt för företag som valt bort revision då detta troligtvis kommer att bli en del av tjänsten att upprätta årsbokslut, men poängterar att denna är till för ägaren och inte har samma funktion som en revisionsberättelse.

Revisorn från den lilla byrån uttrycker att i samband med att bilda sig en uppfattning om vad en kund behöver handlar det om att titta på kunden och dennes behov, hur de verkar utåt, vilka kontakter de har, vilka deras kunder och leverantör är, samt hur deras likviditet ser ut. Revisorn anser att huruvida ett företag bör behålla en revision har att göra med deras situation, exempelvis om de har för avsikt att växa de närmsta åren. Han anger även att det är viktigt att påtala för kunder vikten av revisionen för externa parter, att räkenskaperna blivit granskade av en extern part. Om företaget har externa ägare menar revisorn att en revision kan vara relevant att utnyttja. Revisorn menar på att avseende vilande företag eller mindre enklare företag så som ett enmansföretag, där allting är mycket tydligt

och enkelt, kanske man kan ifrågasätta om en revision verkligen är nödvändig eller om det skulle räcka med en bokslutsrapport. Han anser att en bokslutsrapport i det fallet kan vara ett bra dokument och konstaterar att det ju är bättre med en bokslutsrapport än inget dokument alls. Detta eftersom en auktoriserad redovisningskonsult måste ha en viss kompetens. Han poängterar dock att en bokslutsrapport inte innebär ett bestyrkande för någon. Avseende översiktlig granskning anser revisorn att det helt beror på i vilken värld företaget lever i och om det är tillräckligt för deras situation, vilket måste analyseras från fall till fall. Han konkluderar att vilka tjänster ett företag bör ha överlag har att göra med vad tredje man kräver.

7.4.3 Påverkan på förväntningsgapet samt eventuellt behov av förändring

Revisorn från den stora byrån uttalar sig om att en revision är en revision och att när det handlar om att ta fram nya tjänster bör dessa kallas något annat för att inte öka förvirringen kring innebörden av begreppet. Revisorn är av meningen att det är viktigt att människor i näringslivet vet om innebörden av olika rapporter, samt vilken nivå av bestyrkande en rapport medför, eftersom detta är grunden för att man ska kunna lita på tillgänglig information och att företag därigenom ska våga göra affärer med varandra. I annat fall skulle andra typer av säkerheter fordras, så som exempelvis förskottsbetalningar men detta skulle komplicera saker mycket mer. Han menar dock att en intresserad allmänhet nog vet skillnaden mellan de olika rapporterna, så som rapporter för översiktlig granskning och revision. Samtidigt menar revisorn att det är viktigt att branschen är tydlig i sin information om vad olika rapporter innebär. Revisorn från den stora byrån anser att bokslutsrapporter som offentliggörs och vilka är undertecknade av en person med dennes revisorstitel, trots att detta är felaktigt, kan förvirra människor eftersom folk kan tro att det är en revision som utförts trots att det inte är fallet. Han säger att det är många som inte inser att de förvirrar marknaden och undertecknar bokslutsrapporter med sin revisorstitel. Detta menar han beror på att revisorstiteln anses innebära att man är mer kompetent och duktig och därför föredrar en del att skriva under med denna titel hellre än auktoriserad redovisningskonsult, trots att detta förvillar marknaden.

Revisorn från den mellanstora byrån menar på att om en revisor uttala sig om de finansiella rapporterna i sin helhet, precis som vid en revision men med en lägre bestyrkandenivå, skulle detta resultera i mer förvirring. Han ser vidare att de olika uttalandena som gjorts av redovisningskonsulterna respektive revisorerna om vad produkter innebär kan bidra till en förvirring om vad de egentligen säljer. Revisorn konstaterar att i dagsläget är en revision en revision oavsett hur bolaget ser ut. Han anser dock att det kan vara bra för kunder att kunna välja någon form av

lightversion av bestyrkande, men detta under förutsättning att det mycket tydligt uttrycks att olika rapporter som ges ut har olika värde för att inte skapa ytterligare förvirring. Trots att han tror att det kan bli svårt att göra detta tydligt för marknaden samtidigt som han tror att det kommer ta tid för marknaden att lära sig tror ändå att det är åt detta håll som utvecklingen är på väg.

Revisorn från den lilla byrån kan förstå att det känns förvirrande för den lilla företagaren just nu med allt som diskuteras. Det gäller att revisorerna är tydliga när de diskuterar med kunderna så att de förstår vad de olika tjänsterna innebär. Revisorn tror att det är möjligt att tydligt förklara för kunden skillnaden mellan exempelvis en översiktlig granskning och ett sammanställningsuppdrag. I allmänhet tror revisorn att det är positivt att företagen själva får välja vilken typ av tjänst de vill ha. Tjänster som specifikt har anpassats till kunden kan bättre motivera priser och arvoden.

8

Analys

Detta kapitel syftar till att besvara de tre frågeställningar som formulerades i inledningskapitlet. Analysen för de tre frågorna kommer att utgå ifrån insamlad empiri och ställa olika delar av denna mot varandra samt mot den teoretiska referensram vilken redogjorts för i kapitel två. Samtliga frågor i analysen är vidare kopplade till varandra, i större eller mindre utsträckning, genom att slutsatser från tidigare frågor hänvisas till i senare frågor.

De frågor som uppsatsen syftar till att besvara kommer att redogöras för under nedan respektive rubrik. I inledningskapitlet formulerades frågorna enligt:

Fråga 1: *Baserat på indikationer från England, Danmark samt Sverige; utgör översiktlig granskning respektive sammanställningsuppdrag lämpliga alternativ till revision?*

Fråga 2: *Är revisorn rätt person att utföra alternativa tjänster?*

Fråga 3: *Utifrån de standarder för alternativa tjänster som utvecklats i England, Danmark samt Sverige; finns det förutsättningar för harmonisering av standarder för översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag?*

8.1 Utgör översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag lämpliga alternativ till revision? (Fråga 1)

För att besvara frågeställningen angående huruvida översiktlig granskning, respektive sammanställningsuppdrag, utgör lämpliga alternativ till revision, har intervjuer med revisorer utförts i samtliga tre undersökta länder, samt med en respondent från Far. De frågor som ställts har berört deras åsikter om tjänsterna, samt hur vanligt det är att dessa utförs i praktiken som alternativ till revision. Översiktlig granskning samt sammanställningsuppdrags lämplighet som alternativ till revision, kommer att analyseras var för sig under respektive rubrik. För att möjliggöra detta kommer först, med hjälp av intressentmodellen, analyseras på vilket sätt en revision utgör nytta för ett

företag. Företagets identifierade nytta kommer sedan relateras till de alternativa tjänsternas möjliga nytta, för att på så sätt se om tjänsterna kan ses som alternativ. Vidare kommer de alternativa tjänsternas nytta ställas i relation till deras kostnad, för att på så sätt besvara frågan om de är lämpliga alternativ.

8.1.1 Revision - Vad är det de alternativa tjänsterna ska ersätta?

IAASB:s (2009b) motivering till varför det finns ett behov av alternativa tjänster till revision är att en revision ibland överstiger företags behov, både i form av tjänst och av kostnad. Innan frågan kan besvaras huruvida översiktlig granskning respektive sammanställningsuppdrag är lämpliga alternativ till revision, bör det utredas vilken nytta revisionen medför för ett företag. Genom att förstå företagets nytta och kostnad med revision, kan detta sedan ställas mot de föreslagna alternativa tjänsternas nytta och kostnad, för att på så sätt utreda deras lämplighet som alternativ till revision.

På frågan när en revision är lämplig att utnyttja, angav samtliga respondenter att detta beror på företagets intressenter. Företagets upplevda nytta av revisionen verkar därmed bero på vad företagets intressenter anser att revisionen ger för nytta. Anledningen till att företaget betalar kostnaden för revisionen, som intressenterna åtnjuter nyttan av, är för att företaget vill ha något i gengäld av intressenterna. Intressentmodellen identifierar ett beroendeförhållande mellan företaget och dess intressenter, vilket består i att för att företaget ska kunna få intressenternas bidrag, kräver intressenterna olika former av belöning i gengäld (Ax et al., 2005). Far (2006) har förklarat intressenternas nytta med revisionen med att de vill ha bekräftelse på att informationen i de finansiella rapporterna stämmer, tack vara revisionen slipper de göra denna kontroll själva. Om ett undantaget företag väljer bort revisionen, försvinner därmed intressenternas upplevda nytta. Således borde det finnas incitament för intressenter att påverka företagets beslut att behålla revision. De avnjuter ju nyttan utan att behöva betala för den. Genom de utförda intervjuerna identifierades specifikt fyra intressenter vilka kan påverka om företaget bör ha en revision. Det är sannolikt så att det finns fler intressenter än just dessa fyra som kan dra nytta av en revision, vilket även Far (2006) identifierat. Då de ovan nämnda fyra intressenterna var de som framförallt berördes i intervjuerna, kommer deras nytta av revisionen beskrivas nedan. Tre av de, genom intervjuerna identifierade, intressenterna har Far (2006) även specifikt identifierat som intressenter som har nytta av att företagets finansiella rapporter är reviderade, nämligen externa kreditgivare, företagets ägare och Skatteverket. Den fjärde intressenten som berördes i intervjuerna är revisorn själv, en intressent som Far (2006) inte uttryckligen berört.

De flesta företag, borde kunna förutsättas, behöva lån för att kunna expandera och investera. Detta borde därmed innebära att beroendeförhållandet med externa kreditgivare torde vara väldigt starkt för de flesta företag. Denna intressent var även den enda som samtliga intervjuade respondenterna nämnde i samband med när en revision är lämplig. Far (2006) motiverade anledningen till att banker behöver tillförlitlighet till att de finansiella rapporterna stämmer, med att detta ofta är grunden för bedömningen för företagets kreditvärdighet. Om ett företag behöver lån krävs det enligt detta resonemang att den externa kreditgivaren godkänner företagets val av alternativ tjänst, vilket beror på om de anser att tjänsten underlättar bedömningen av företagets kreditvärdighet.

Företagets ägare nämnde fem av de nio intervjuade revisorerna, fördelat i samtliga tre länder, som en intressent som på olika sätt drar nytta av revisionen. Far (2006) motiverade denna intressents nytta av revision, med att ägare kan ta mer välinformerade, och förhoppningsvis bättre, beslut om de fått en bekräftelse på att den finansiella informationen stämmer. Detta leder i sin tur, enligt Far, till större möjlighet för avkastning på ägarnas tillförda kapital. De intervjuade revisorerna nämnde bland annat att behovet av en kontroll är större om ägaren inte är direkt involverad i företaget samt även om det finns flera ägare. Vidare nämnde även två av revisorerna, revisorn från den stora byrån i England samt revisorn från den mellanstora byrån i Sverige, att ägarskiftssituationer kan underlättas med hjälp av en revision. Detta kan sannolikt förklaras med att om köparen har tillit till att informationen i de finansiella rapporterna stämmer, minskas osäkerheten kring företagets värde. Detta ökar chansen för att köparen vågar investera och att säljaren får ett rättvist pris, som ej påverkas av osäkerhet. En alternativ tjänst måste enligt detta resonemang medföra att företagets ägare känner att de kan ta välinformerade beslut.

En del företag väljer att behålla revisionen för att undvika kontroller från Skatteverket, vilket uttrycktes av revisorn från lilla byrån B i Danmark. Anledningen till detta är, enligt revisorn från lilla byrån B, att Skatteverket kräver information från företagen angående i vilken utsträckning de fått hjälp av en revisor inom olika områden. Denna information kan vidare, enligt revisorn, påverka Skatteverkets val av vilka företag de ska kontrollera. Far (2006) förklarade statens nytta av revision bland annat som att eftersom skatterna baseras på information i de finansiella rapporterna, slipper de göra kontroller av informationen. Om ett företag vill undvika tidskrävande kontroller från Skatteverket krävs det att Skatteverket anser att den alternativa tjänsten möjliggör en rättvis beräkning av skatterna.

Genom intervjuerna med revisorer i Danmark framkom en intressent vilken inte specifikt tas upp av Far (2006), men som kan ses ha en stor påverkan för om företag bör ha en revision, nämligen revisorn själv. Det beroendeförhållande som enligt intressentmodellens resonemang kan urskiljas utgörs av bidrag från revisorn i form av revisionen och belöningen består i betalningen för denna. Revisorn från lilla byrån A i Danmark menade att många av de undantagna företagen i Danmark är dotterbolag, där moderbolaget måste revideras. Revisorn från lilla byrån A kände inte till någon dansk revisionsbyrå som vågar revidera moderbolag där dotterbolagen inte är reviderade. På detta sätt menade revisorn vidare att hela 50 % av de företag som i teorin är undantagna från revision i Danmark, inte kan välja bort tjänsten i verkligheten. Detta krav kommer från revisorn då det är revisorn som ställer kravet att dotterbolaget måste revideras för att de ska åta sig att utföra den lagstadgade revisionen för moderbolaget. Om ett företag vill utnyttja en alternativ tjänst, istället för en revision, krävs det i ovan situation att revisorn anser att dotterbolagets val att utnyttja en alternativ tjänst är tillräckligt för att revisorn ska våga revidera moderbolaget.

Enligt ovan resonemang påverkas ett företags val att utnyttja revision, eller någon alternativ tjänst, av om företagets intressenter anser att tjänsterna är lämpliga. Företagets nytta av revisionen verkar framförallt vara att denna underlättar beroendeförhållandet mellan företaget och dess intressenter. För att en tjänst ska kunna ses som alternativ till revision, krävs det därmed att de identifierade intressenterna upplever att denna ger dem samma grad av, eller tillräckligt med nytta. Företagets kostnad består framförallt i betalningen för revisionen. Denna bör ställas i förhållande till nyttan som den alternativa tjänsten medför för intressenterna, och därmed företaget, för att kunna utreda om tjänsten är lämplig som alternativ till revision.

8.1.2 Översiktlig granskning – ett lämpligt alternativ?

En översiktlig granskning är ett bestyrkandeuppdrag som medför begränsad säkerhet, vilket är lägre nivå av säkerhet än en revision (IFAC, 2010c, p.2, p.11). Frågan angående om en översiktlig granskning kan ses som ett alternativ till revision beror, enligt ovanstående resonemang, på om företagets intressenter upplever att den lägre graden av säkerhet ger dem samma grad av, eller tillräckligt med nytta. Vidare beror tjänstens lämplighet som alternativ till revision på om kostnaden för tjänsten är motiverad för företaget, i relation till den lägre grad av säkerhet tjänsten medför. Enligt IAASB:s (2009b) arbetsgrupp för projektet att förbättra standarderna för översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag, finns det ett behov av en tjänst med lägre bestyrkandenivå än en revision (2009b).

Att översiktlig granskning medför lägre kostnad än en revision menade samtliga revisorer, med undantag av revisorerna från den stora och lilla byrån i Sverige som inte berörde frågan, inte var självklart. Respondenten från Far uttryckte det som att eftersom en revision innebär flera års erfarenhet av exempelvis risker, vilket inte är fallet vid en översiktlig granskning, är det inte självklart att en översiktlig granskning leder till lägre kostnader. Om översiktlig granskning inte leder till lägre kostnad, kan man fråga sig om den verkligen är att se som ett lämpligt alternativ till revision, då man per definition får lägre grad av säkerhet för samma summa pengar. Detta resonemang bekräftas av revisorn från den lilla byrån i England som menade att om den översiktliga granskningen inte är billigare än revisionen, kan företaget lika gärna behålla revisionen vilken medför en högre grad av bestyrkande. Här blir det därmed oviktigt huruvida kreditgivare, ägare, banker eller revisorer anser att en översiktlig granskning medför tillräckligt med bestyrkande, då samtliga borde föredra högre grad av säkerhet om detta var möjligt. Majoriteten av respondenterna uttryckte sig tveksamma till om en översiktlig granskning verkligen var lämplig som alternativ till revision. Dock var det endast revisorn från den lilla byrån B i Danmark som helt var emot en tjänst med lägre bestyrkandenivå, medan övriga inte helt ville utesluta möjligheten att någon form av översiktlig granskning skulle kunna vara lämplig i vissa situationer.

En tydlig indikation för om översiktlig granskning är ett lämpligt alternativ till revision, borde vara om tjänsten utnyttjas i praktiken av de företag som valt bort revision. Skulle det vara så att de väljer att utnyttja en översiktlig granskning istället för en revision, borde det betyda att de anser att tjänstens nytta överstiger dess kostnader. Det finns standarder för översiktlig granskning i samtliga tre länder (se vidare analysen till fråga tre). I Sverige infördes undantaget dock så pass nyligen att inga årsrapporter ännu har upprättats för vilka företag har kunnat välja bort en revision. I England och Danmark däremot finns förutsättningar för att en översiktlig granskning skulle kunna utnyttjas i praktiken då det gått 17, respektive snart 5 år, sedan de införde undantaget (Prop. 2009/10:204; Aggestam Pontoppidan, 2007). Vidare är det flera företag, i båda länder som valt att utnyttja möjligheten att välja bort revision. I England var uppskattningen av POB redan 2008 att 75 % av de undantagna företagen hade valt bort revisionen och i Danmark uppskattade EogS (2011c) att cirka 32% av de undantagna företagen år 2008 valt bort revisionen. I dessa två länder är det därmed intressant att undersöka om företagen valt att utnyttja en översiktlig granskning istället.

Det framgick av intervjuerna att ingen av de intervjuade revisorerna i England eller Danmark har utfört en översiktlig granskning i nämnvärd utsträckning istället för en revision. I England hade ingen av de två intervjuade revisorerna någonsin utfört en översiktlig granskning istället för en revision och

inte heller hört talas om något fall på byrån där de gjort det. Även om en generell slutsats omöjligt kan dras från endast två revisorers erfarenhet, borde detta i alla fall kanske vara en indikation på att tjänsten är ovanlig i England. Vad som särskilt tyder på detta är att revisorn från den lilla byrån i England inte ens hört talas om ICAEW:s standard för översiktlig granskning, trots att han är partner i en revisionsbyrå, främst jobbar med undantagna företag och är medlem i branschorganisationen ICAEW. Vidare bekräftade respondenten från Far detta då han menade att eftersom översiktlig granskning aldrig blivit särskilt stort i England, trodde han inte att det kommer bli det i Sverige heller. Ingen av revisorerna i Danmark utförde översiktlig granskning i någon större utsträckning som alternativ till revision. Revisorn från den stora byrån i Danmark utförde för närvarande inga översiktliga granskningar för någon av sina kunder. Revisorerna från de två mindre revisionsbyråerna hade tidigare utfört översiktlig granskning, dock var det ovanligt och hade bara hänt ett fåtal gånger. Revisorn från lilla byrån B i Danmark menade att en översiktlig granskning skulle han endast utföra om någon kund specifikt efterfrågade det, vilket han menade att de sällan självmant gör.

Då ingen av de intervjuade revisorerna i England och Danmark, utförde översiktlig granskning i någon större utsträckning som alternativ till revision, kan detta vara en indikation på att företagen inte anser att tjänsten är lämplig som alternativ. Hade tjänsterna däremot utförts i större utsträckning, för de företag som valt bort revision, hade detta varit en antydning om motsatsen. Dessa indikationer, för att översiktlig granskning inte är ett lämpligt alternativ till revision, stämmer vidare överens med resonemanget kring att översiktlig granskning inte nödvändigtvis är en mer kostnadseffektiv tjänst än revision.

8.1.3 Sammanställningsuppdrag – ett lämpligt alternativ?

Ett sammanställningsuppdrag utgör, som konstaterats, inget bestyrkandeuppdrag (IAASB, 2010b). Då den huvudsakliga nyttan med en revision identifierats utgår ifrån att företagets intressenter vill ha försäkran om att informationen i de finansiella rapporterna stämmer, kan det ifrågasättas på vilket sätt ett sammanställningsuppdrag kan ses som ett alternativ till revision för intressenterna.

Angående om ett sammanställningsuppdrag kan ses som ett alternativ till revision, var respondenten från Far emot denna klassificering. Respondenten menar att detta är två olika typer av tjänster som inte bör ställas mot varandra. Han menar att företaget valt bort behovet av en tredjeparts granskning och att företaget endast vill ha hjälp att upprätta sina finansiella rapporter. Revisorn från den lilla byrån i England däremot, menade att man kan se det som att sammanställningsuppdraget medför en säkerhet för ägarna. Detta eftersom revisorn alltid utför en del inofficiella kontroller av

bakgrundsinformation och korrigerar de misstag som upptäcks i samband med sammanställningsuppdraget. Vidare händer det att företagets ägare ber revisorn att specifikt göra en kontroll av ett visst område, tjänsten skraddarsys därmed efter ägarnas behov. Trots att sammanställningsuppdraget per definition inte medför något bestyrkande, menar revisorn från den lilla byrån i England, att ägarna på detta sätt känner en viss trygghet när revisorn hjälpt till att upprätta de finansiella rapporterna. Ägarnas nytta av revisionen identifierades under 8.1.1 som att de kan ta bättre och mer välinformerade beslut och därmed möjliggöra bättre förutsättningar för avkastning. Ägarnas nära relation till företaget kan medföra att de känner en viss trygghet till att informationen i sig stämmer. Det sammanställningsuppdraget då framförallt kan tillföra är att de finansiella rapporterna speglar företagets situation på ett rättvist sätt, om ägarna själva saknar kunskapen för att korrekt uppföra rapporterna. Ur denna synvinkel skulle ett sammanställningsuppdrag kunna ses som en alternativ tjänst för företagets ägare, då både revisionen och sammanställningsuppdraget leder till att företagets ägare känner att de kan ta bättre beslut. Detta gäller dock endast om ägarna känner att den bakomliggande informationen inte behöver kontrolleras.

Övriga intressenter som kan ha nytta av en revision eller ett sammanställningsuppdrag, och därmed påverkar företagets upplevda nytta av tjänsterna enligt resonemanget under 8.1.1, har sannolikt inte samma närhet till företaget som ägaren har. De intressenter som identifierades under 8.1.1 är kreditgivare, Skatteverket och revisorerna själva. I Sverige finns det indikationer på att Skatteverket ser fördelar med att en kunnig part hjälpt till att upprätta de finansiella rapporterna, då respondenten från Far påpekade att nytt för i år är att Skatteverket efterfrågar information huruvida företaget tagit extern hjälp vid upprättandet av de finansiella rapporterna. Fördelar med ett sammanställningsuppdrag är, enligt respondenten från Far, säkrare redovisning, efterföljsamhet av lagar, bättre rapportering och i slutändan tillförlitligare inkomstdeklarationer för Skatteverket. För att övriga intressenter ska bli informerade om att ett sammanställningsuppdrag utförts, underlättar det om en rapport har utgetts. Tillsynsmyndigheten POB (2006) i England har uttalat sig om att de anser att det inte bara är företagets ägare som upplever en nytta av att ett sammanställningsuppdrag har utförts. PBO menar att eftersom sammanställningsuppdraget ses som något positivt av intressenterna, går fördelar förlorade när de inte informeras om att företaget fått extern hjälp. Det finns dock även potentiella negativa konsekvenser med ett offentliggörande av en rapport till följd av ett sammanställningsuppdrag. Detta kommer utredas vidare under analysen till fråga två i samband med om revisorn är rätt person att utföra tjänsten.

En indikation för om sammanställningsuppdrag är ett lämpligt alternativ till revision borde vara om tjänsten utnyttjas i praktiken av de företag som valt bort revision i England och Danmark. I England fanns det tidigare lagstadgat om en möjlighet att utnyttja ett sammanställningsuppdrag, istället för en revision (SI 1994/1935). Dock avskaffades denna möjlighet efter några år, då den inte ansågs behövd (Thorell & Norberg, 2005). De två revisorer, av samtliga intervjuade, som hade störst erfarenhet av kunder som valt bort revision, var revisorn från den lilla byrån i England samt revisorn från lilla byrån B i Danmark. Bådas erfarenhet var att företag som väljer bort revisionen, men fortsätter vara kund hos revisionsbyrån, framförallt efterfrågar sammanställningsuppdrag. Angående upprättandet av finansiella rapporter framgick det dock av samtliga revisorer i alla tre länder, förutom revisorn från den stora byrån i England som inte har många undantagna företag som kunder, att mindre företag ofta tar hjälp av revisorerna för att framställa dessa oavsett om företaget valt bort revisionen eller inte. Revisorernas erfarenhet att mindre företag ofta tar hjälp för att upprätta sina finansiella rapporter, stämmer överens med undersökningen från POB (2006) i England, som konstaterade att 85 % av de undersökta företagen använde sig av extern hjälp för att upprätta sina finansiella rapporter. Det konstaterades ovan att en förutsättning för att övriga intressenter, utöver företagets ägare, ska kunna uppleva en nytta av ett sammanställningsuppdrag, är att de blir informerade om att tjänsten har utförts. Det är därför relevant att även studera denna aspekt i praktiken. Revisorn från lilla byrån B i Danmark menade att de alltid ger ut en rapport efter att ett sammanställningsuppdrag, utan efterföljande revision, utförts. Revisorn från lilla byrån i England däremot uppgav att han endast utgav en rapport i undantagsfall, om ägarna specifikt efterfrågat det. Att sammanställningsuppdrag utförs oavsett om revisionen har valts bort eller inte, kombinerat med att det inte är självklart att tjänsten efterföljs av en rapport, gör det tveksamt om tjänsten kan ses som ett alternativ till revision.

Enligt ovan resonemang är det framförallt i förhållande till intressenten ägare, som ett sammanställningsuppdrag skulle kunna ses som en alternativ tjänst till revision. Det finns dock indikationer på att övriga intressenter kan se nytta av sammanställningsuppdrag, bland annat baserat på POB:s uttalande, samt uttalandet om att Skatteverket i Sverige vill ha information om företag fått hjälp att upprätta de finansiella rapporterna. Det framkommer dock inte vad dessa fördelar för intressenterna anses bestå i, vilket gör det svårt att utreda om tjänsten kan anses utgöra ett alternativ till revision för övriga intressenter. Detta eftersom det utan vetskap vari nyttan ligger för intressenterna, inte går att ställa denna mot denna nytta som revision medför för intressenterna enligt avsnitt 8.3.1. Oavsett kan det konstateras, att det krävs att de övriga intressenterna blir informerade att tjänsten utförts, för att de ska kunna uppleva en nytta av tjänsten. Eftersom

sammanställningsuppdraget inte alltid verkar efterföljas av en rapport, enligt revisorernas erfarenhet, verkar det inte självklart att intressenterna får ta del av denna information. För att konstatera om tjänsten som sådan kan anses lämplig utifrån att nyttan för tjänsten överstiger kostnaden, kan inte bara de kostnader denna innebär ställas mot kostnaderna för en revision på samma sätt som för en översiktlig granskning. Detta eftersom sammanställningsuppdrag inte är en tjänst med som medför något bestyrkande. Även om kostnaden skulle bli samma för de två tjänsterna, är det möjligt att ett sammanställningsuppdrag ändå kan ses som mer kostnadseffektivt, utifrån att tjänsten kan anses vara bättre anpassad till företagets behov.

8.2 Är revisorn rätt person att utföra alternativa tjänster till revision? (Fråga 2)

Enligt Limpberg (1932-1933/1985) är revisorns roll att vara samhällets förtroendeagent genom att samhället litar på att revisorn ger, en av samhället satt, rimlig nivå av försäkran för att informationen i de finansiella rapporterna stämmer. På liknande sätt resonerade Flint (1988) att eftersom revisorns åsikt efter en utförd revision är just bara en åsikt, krävs det att revisorn har auktoritet för att samhället ska ha något förtroende för att åsikten är informerad och ärlig. Revisorns roll som förtroendeagent kan ses överensstämma med det syfte som en revision idag har enligt internationella revisionsstandarder utgivna av IAASB, vilka uttrycker att syftet med en revision är just att öka förtroendet hos användare för finansiella rapporterna (ISA 200 p. 3). Verkligheten idag är att fler och fler företag inom EU undantas från revisionsplikten (SOU 2008:32) och därmed skapas en möjlighet att utnyttja alternativa tjänster till revision. Om allmänheten ser på revisorn som någon som inger förtroende, är frågan om det är lämpligt att en revisor utför alternativa tjänster till revision, med lägre nivå av bestyrkande alternativt inget bestyrkande alls. Limpberg (1932-1933/1985) uttalade sig vara starkt emot att en revisor utför tjänster innebärande en lägre nivå av säkerhet än vid en revision. Detta eftersom han anser att förtroendet och förväntningarna på vad revisorn presterat är oförändrade hos användarna, oavsett vilken tjänst revisorn utför. Skulle en revisor utföra alternativa tjänster, sviker revisorn samhällets förtroende enligt Limpberg. Samtliga respondenter uttalade sig om att det finns ett förväntningsgap mellan vad en revisor faktiskt gör och vad som förväntas att denna har gjort. Dock tillade fem av de åtta intervjuade revisorerna att väl informerade och intresserade användare av de finansiella rapporterna, så som kreditgivare, vet vad skillnaden är mellan tjänsterna. Om skillnaden mellan tjänsterna verkligen är tydligt skilda från varandra i användarnas ögon, borde det inte påverka förväntningsgapet negativt om det är revisorn som utför de alternativa tjänsterna.

Att intresserade användare av de finansiella rapporterna vet vad skillnaden är mellan tjänsterna verkar dock inte IAASB se som självklart. IAASB:s arbetsgrupp har, i samband med projektet att förbättra standarderna för översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag, uttalat sig om att ett sammanställningsuppdrag verkar ge intryck om att bestyrkande ges genom att utövaren upprättat de finansiella rapporterna, trots att motsatsen framförs (IAASB, 2009b). Denna risk identifierades vidare av tre av de intervjuade revisorerna, båda från England och en från lilla byrån A i Danmark. Revisorn från lilla byrån A i Danmark uttryckte det som att oavsett vad en revisor utger för rapport, finns det en risk för att användare antar att en revision har utförts. Han menar att vissa användare letar endast efter revisionsbyråns logga och läser inte vad rapporten egentligen innebär. Det verkar därmed, baserat på ovan, finnas en risk för att missförstånd kan uppstå när en revisor utför alternativa tjänster. Lösningen enligt IASAB (2009b) är att förbättra och tydliggöra de existerande standarderna, särskilja dem från tjänsten revision, och därmed minska förväntningsgapet.

Enligt Abbott (1988) kan förändringar i efterfrågan leda till en kamp om vem som ska få exklusiva rättigheter till vissa arbetsuppgifter. Denna kamp brukar enligt Abbott (1988) vanligtvis leda till att en profession får total kontroll över jurisdiktionen, men kan även leda till att det skapas en ny profession som blir underordnad den redan existerande. Som exempel nämnde Abbott sjuksköterskor och doktorer som båda är inom hälsovården, men där sjuksköterskor tydligt är underordnade doktorer. Om det nu finns ett behov för alternativa tjänster, men det blir svårt att förmedla skillnaden mellan tjänsterna om det är revisorn som utför samtliga tjänster, är en möjlig lösning baserat på Abbotts resonemang att en annan profession än revisorn utför tjänsterna. Om Abbotts liknelse tillämpas på revision och alternativa tjänster, skulle revisorn vara doktorn man vänder sig till för att göra en grundlig undersökning, medan den underordnade professionen är sjuksköterskan man vänder sig till för att få bekräftat att inga viktiga ben är brutna, det vill säga inga stora uppenbara misstag och fel i rapporterna. Om revisorn på detta sätt endast utför revisioner, och inte alternativa tjänster till revision, skulle förvirring kring vad revisorns inblandande i de finansiella rapporterna innebär kunna undvikas.

Baserat på de intervjuade revisorernas erfarenhet i England, Danmark samt Sverige, framkom det att sammanställningsuppdrag är en tjänst som revisionsbyråerna ofta utför. Hur ofta sammanställningsuppdraget efterföljs av en rapport var dock svårt att fastslå. I Sverige har Far och SRF (2010), ansett det motiverat att endast tillåta auktoriserade redovisningskonsulter att utge bokslutsrapporter. Detta är intressant att notera då detta är en antydning om att de anser att revisorn

inte bör utge rapporter efter sammanställningsuppdrag har utförts. Dock verkar detta inte riktigt ha fungerat i praktiken. Samtliga respondenter i Sverige konstaterade att flera svenska revisorer har skaffat sig dubbla titlar, i form av både kvalificerad revisor samt auktoriserad redovisningskonsult. Enligt Abbotts resonemang kan detta vara en konsekvens av anpassningar på grund av förändringar i efterfrågan, i form av en eventuell nedgång i efterfrågan på revision och ökad efterfrågan på alternativa tjänster. Revisorn från den stora byrån i Sverige uttalade ett problem med att de personer med dubbla titlar som utför bokslutsrapporter skriver under med sin revisorstitel, trots att detta inte är tillåtet. Anledningen till detta menade han är för att revisorstiteln anses innebära att man är duktigare och kunnigare än om man har titeln auktoriserad redovisningskonsult. Således bekräftas att revisorstiteln, enligt vissa, innehåller en viss värdering och förväntning. Dock menade samtliga tre intervjuade revisorer i Sverige att detta potentiella problem kommer att försvinna med tiden, då det krävs att man utför en viss mängd redovisningsarbete för att behålla titeln auktoriserad redovisningskonsult. Respondenterna trodde att revisorer med dubbla titlarna därmed kommer försvinna efter hand. Om revisorernas val att skaffa sig dubbla titlar, sätts i relation till Abbotts tankar kring att efterfrågan leder till en kamp om jurisdiktioner, verkar det som att revisorerna i Sverige, genom utnyttjandet av dubbla titlar, försöker ockupera båda jurisdiktionerna som uppstått. Detta trots Far och SRF:s önskan att särskilja revisorn från bokslutsrapporten.

I England noterades en potentiell skillnad i vilka tjänster revisorn utför, baserat på storleken på den revisionsbyrå revisorn tillhör. Revisorn från den stora byrån i England utförde framförallt revisioner och erbjöd inga redovisningstjänster, och därmed inga sammanställningsuppdrag över huvudtaget, medan revisorn från den lilla byrån endast utförde några få revisioner och framförallt sammanställningsuppdrag. Vidare visade även statistik från England att flera revisionsbyråer har avregistrerat sig sedan införandet av undantaget från revisionsplikt, och därmed är byråerna inte längre tillåtna att revidera (POB, 2010a). Revisorn från den stora byrån i England var av uppfattningen att det är de mindre revisionsbyråerna som framförallt har de undantagna företagen som kunder. Revisorn från den lilla byrån i England menade att det i nuläget finns flera revisorer i England som inte har reviderat på flera år, utan endast utför andra typer av tjänster, framförallt sammanställningsuppdrag. Om det nu finns en risk för att förväntningsgapet påverkas negativt om en revisor utför alternativa tjänster till revision, skulle en möjlig lösning vara att revisorer från större byråer reviderar och revisorer från mindre byråer utför alternativa tjänster. Detta förutsätter dock att det är möjligt att tjänsterna starkare kan associeras med typ av revisionsbyrå, istället för revisorstiteln. Vad som talar emot denna eventuella lösning, utöver den uppenbara risken för oligopol, är att företagsstrukturen kan se annorlunda ut mellan länderna. Revisorn från den stora

byrå i Danmark menade att trots att hans byrå nyligen har uttalat ett medvetet fokus mot stora företag, finns det väldigt många små och medelstora företag i Danmark vilket medför att han fortfarande har flera mindre företag som kunder.

Enligt ovan resonemang verkar det finnas en risk för att förväntningsgapet kan påverkas negativt om revisorn utför alternativa tjänster till revision. Enligt Limpberg (1932-1933/1985) bör en revisor inte utföra alternativa tjänster, då detta skulle innebära att revisorn sviker det förtroende samhället givit revisorn. Sviker revisorn förtroendet, upphör revisorns mening, enligt Limpberg, att existera. Så drastiska ordalag använder inte IAASB sig av. Dock har IAASB (2009b) uppmärksammat risken för att alternativa tjänster kan utöka förväntningsgapet. Tillskillnad från Limpberg, menar IAASB (2009b) att de negativa effekterna på förväntansgapet kan minskas genom tydliga standarder och rapporter. Far och SRF däremot, har ansett det motiverat att endast tillåta auktoriserade redovisningskonsulter att utge bokslutsrapporter, ett hinder som revisorerna i Sverige verkar ha tagit sig runt genom att skaffa sig dubbla titlar. Slutsatsen som kan dras av detta är att olika parter har olika syn på hur risken för negativa effekter på förväntningsgapet kan minimeras.

8.3 Finns det förutsättningar för harmonisering av standarder för översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag? (Fråga 3)

Limpberg (1932-1933/1985) utvecklade sin teori om revisorn som samhällets förtroendeagent på 1930-talet. Sedan dess har ekonomiska och rättsliga förhållanden förändrats, vilket Flint (1983) redan 1983 poängterade. Idag jobbar företag, och därmed revisorer, på ett mer internationellt plan. För att revisorn idag ska kunna uppfylla samhällets förväntningar enligt Limpbergs resonemang, krävs det därmed att förväntningarna stämmer överens mellan länderna, då revisorn jobbar internationellt. Detta är inte självklart, varken när det gäller revision eller alternativa tjänster. Vidare borde sannolikheten bli mindre att förväntningarna stämmer överens mellan länderna, om standarderna för tjänsterna skiljer sig åt. Detta överensstämmer med ett uttalande av den Europeiska Kommissionen i en grönbok från 1996 (Europeiska Kommissionen, 1996), då Kommissionen menade att avsaknaden av en gemensam definition av en lagstadgad revision inom EU påverkar förväntningsgapet negativt. Vidare framhöll Kommissionen att en lösning på detta problem, som behövde undersökas, var om EU skulle uppmuntra användning av de revisionsstandarder som ges ut genom IFAC, för att på så sätt skapa en gemensam definition av vad en revision innebär. På liknande sätt diskuteras det nu kring huruvida alternativa tjänster till revision bör harmoniseras inom EU. FEE (2009) menar att det är viktigt att revisorer kan erbjuda likvärdiga alternativa tjänster till revision och att det finns en risk för att standarder för översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag

nationellt håller på att utvecklas på olika sätt inom EU. FEE menar vidare att IAASB bör se till så att de anpassar sina internationella standarder för översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag, så att de på bästa sätt möter företagens generella behov på marknaden och på så sätt undvika att nationella standarder skiljer sig för mycket åt. Även om Limpberg (1932-1933/1985) helt var emot att en revisor utför alternativa tjänster till revision, kan hans tankar kring revisorns skyldighet att uppfylla samhällets förväntningar tillämpas för denna analys. Om skillnader i nationella standarder bidrar till att förväntningar på revisorn skiljer sig åt mellan länder, blir det svårt för revisorn att samtidigt uppfylla allas förväntningar. Nationella skillnader i standarder kan därmed bidra till att förväntansgapet påverkas negativt.

I empirin framgår det att standarderna för sammanställningsuppdrag i England, Danmark och Sverige, har baserats på, eller står i överensstämmelse med, ISRS 4410. Däremot framgick att samma överensstämmelse inte fanns mellan de nationella standarderna för en alternativ tjänst med lägre bestyrkandenivå än revision. Även om standarderna i de tre länderna avviker mer eller mindre från IAASB:s standarder, är det tydligt att standardsättningsstyrelsen haft ett inflytande på de nationella standarderna. Det kan därmed konstateras att även om inte IFAC, och därmed inte heller IAASB, har möjlighet att tvinga igenom tillämpandet av internationella standarder genom lagstiftning, har organisationen genom sina medlemskrav (IFAC, i.d.a.) en stark påverkan för hur de nationella standarderna utformas. I Danmark och Sverige är de nationella standarderna för översiktlig granskning baserade på ISRE 2400, medan i England är standarden för översiktlig granskning endast baserad på IAASB:s ramverk för bestyrkande uppdrag. Vidare finns det ett nationellt initiativ av FSR i Danmark, utöver standarden för översiktlig granskning, för en tjänst med lägre bestyrkandenivå än en revision men högre bestyrkande än en översiktlig granskning kallad en 'utvidget genngång'. I England har ICAEW (2009) uttalat sig om att de anser att IAASB:s standard för översiktlig granskning är föråldrad och att den inte stämmer överens med det mer nyligen uppdaterade ramverket för bestyrkandeuppdrag. Att ICAEW har utvecklat en standard som endast baserats på IAASB:s ramverk och inte ISRE 2400, behöver dock inte innebära ett problem för framtida harmonisering. Detta eftersom IAASB för närvarande håller på att uppdatera standarden för översiktlig granskning, precis som ICAEW antytt ett behov av. Vidare har ICAEW (2009) uttalat sig om att de med sin standard vill bidra till en global debatt för hur tjänsten ska utformas och att IAASB bör leda denna debatt. I Danmark har FSR inte motiverat sitt utvecklade av en standard för en utvidgad översiktlig granskning med några motiv som framgår vara landsspecifika. FSR (i.d.a) menar att syftet med denna är att medföra en balans mellan förenkling å ena sidan och kvalitet, kontroll samt tillförlitlighet å andra sidan. I tabell 8.1 presenteras en sammanställning av standarderna.

För att en revisor, enligt Limpbergs resonemang, ska kunna uppfylla de förväntningar som ställs på honom, underlättar det om förväntningarna är snarlika mellan länderna. Europeiska Kommissionen menade att avsaknaden av en gemensam definition för lagstadgad revision inom EU skulle kunna påverka förväntningsgapet negativt men att genom gemensamma standarder skulle denna risk eventuellt kunna minimeras. För standarderna för sammanställningsuppdrag verkar det föreligga en överensstämmelse mellan de nationella standarderna genom att de alla står i överensstämmelse med, eller är baserade på, ISRS 4410. Dock skiljer sig standarderna för tjänster med lägre bestyrkandenivå än en revision mellan länderna. Då varken ICAEW i England eller FSR i Danmark framhåvt motiv som kan anses vara länsspecifika till att de behöver standarder som skiljer sig från andra länder inom EU, är det inte omöjligt att en framtida harmonisering av standarderna skulle kunna ske. Respondenten från Far uttryckte det som att processen att utveckla internationella standarder är en lång och trögriktig process som kan förbättras och skyndas på genom nationella initiativ.

Tabell 8.1 Nationella standarder i England, Danmark och Sverige och deras likhet med IASB:s standarder

| Tjänster | England | | Danmark | | Sverige | |
|--|---|--|-----------------------|---------------------------------------|-----------------------|---------------------------------------|
| | Nationella standarder | Likhet med internationella standarder | Nationella standarder | Likhet med internationella standarder | Nationella standarder | Likhet med internationella standarder |
| Översiktlig granskning | The ICAEW Assurance service on unaudited Financial Statements | Nej, baserat på ramverket men inte ISRE 2400 | RS 2400 | Ja, baserat på ISRE 2400 | SÖG 2400 | Ja, baserat på ISRE 2400 |
| Sammanställningsuppdrag | Individuella riktlinjer från olika branschorganisationer | Ja, baserade på ISRS 4410 | RS 4410 | Ja, baserat på ISRS 4410 | Reko | Ja, baserat på ISRS 4410 |
| Övriga nationellt utformade alternativa tjänster | - | - | Udvidget gennemgang | Nej | - | - |

Källa: Baserat på information i kapitel 5-7

9

Slutsats

I detta kapitel kommer de slutsatser som dragits av ovanstående analys att presenteras. Därefter kommer idéer för vidare forskning att redogöras för, baserat på uppsatsens empiri och slutsatser.

9.1 Slutsatser

För att en tjänst ska kunna ses som ett alternativ till revision krävs det att tjänsterna ställs i förhållande till revisionen. Detta har i analysen gjorts utifrån perspektivet att företagets upplevda nytta av revisionen, framförallt består i att den underlättar företagets beroendeförhållande med sina intressenter. För översiktlig granskning finns det indikationer på att tjänsten inte utgör ett lämpligt alternativ till revision. Vad som tyder på detta är bland annat att majoriteten av de intervjuade revisorerna menade att det inte var självklart att tjänsten medför en lägre kostnad än en revision. Utöver detta var det ingen av de intervjuade revisorerna som utförde tjänsten i någon större utsträckning istället för en revision, vilket antyder att företagen kanske inte upplever tjänsten som ett lämpligt alternativ.

Tjänsten sammanställningsuppdrag verkar däremot vara en vanligt utnyttjad tjänst för företag undantagna från revisionsplikten, baserat på de intervjuade revisorernas erfarenhet. Dock verkar det som att tjänsten utnyttjas oavsett om företaget valt bort revisionen. Detta tillsammans med det faktum att tjänsten inte medför något bestyrkande för att informationen i de finansiella rapporterna stämmer, väcker frågan om tjänsten verkligen kan ses som ett alternativ till revision. Bland företagets intressenter är det framförallt för företagets ägare, som nytta har identifierats till följd av sammanställningsuppdraget, som kan jämföras med nyttan de får från revision. Både revisionen samt sammanställningsuppdraget kan ses hjälpa företagets ägare att ta bättre och mer välinformerade beslut. Detta gäller dock endast om ägarna känner att den bakomliggande informationen inte behöver kontrolleras. För övriga intressenter finns det indikationer på att dessa kan uppleva nytta till följd av sammanställningsuppdraget. Dock var det inte tydligt vad denna nytta består i och det är därmed svårt att relatera denna nytta till nyttan till följd av revision. Oavsett kan det konstateras, att det krävs att de övriga intressenterna blir informerade att tjänsten utförts, för att de ska kunna

uppleva en nytta av tjänsten. Uttalanden har gjorts om att det hade varit fördelaktigt om intressenterna informerades genom en rapport att tjänsten utförts.

Om det är revisorn som utför de alternativa tjänsterna till revision finns det en risk för att förväntningsgapet påverkas negativt. Anledningen till detta är att revisorns inblandning i de finansiella rapporterna kan medföra att användare av rapporterna sätter större tilltro till att informationen stämmer, än vad tjänsterna ger grund för. IAASB anser att risken för att förväntningsgapet påverkas negativt kan minskas med hjälp av tydliga standarder och rapporter. Far och SRF har gått ett steg längre och tillåter inte revisorer att ge ut bokslutsrapporter, utan har reserverat detta för auktoriserade redovisningskonsulter. I de fall där sammanställningsuppdrag inte efterföljs av en rapport, och det endast är företagets ägare som i princip vet om att tjänsten utförts, bör risken logiskt sett vara mindre för missförstånd, då man tycker att ägarna borde veta vad de betalar för. Detta är dock inte säkert. Endast framtiden kan avgöra om det går att tydligt särskilja tjänsterna från varandra, oavsett om det är en revisor som utför dem. Kanske kommer det i framtiden bli nödvändigt att revisorn endast utför bestyrkandeuppdrag som består i en full revision, och om en längre grad av bestyrkande efterfrågas bör en underordnad profession utvecklas som tar hand om detta för att undvika förvirring. Majoriteten av de intervjuade revisorerna menade dock att de intresserade intressenterna vet vad skillnaden är mellan tjänsterna. Skulle deras uppfattning stämma, borde det innebära att det inte skulle påverka förväntningsgapet negativt om revisorer utförde alternativ tjänster.

Ytterligare en risk med alternativa tjänster är att de kan utvecklas på olika sätt i olika länder. Detta kan leda till förvirring kring vad tjänsterna egentligen innebär, då standarderna kan leda till olika förväntningar på vad tjänsten innebär och därmed vad revisorn ska göra. Trots att uppsatsen identifierat en del skillnader i standarder för framförallt översiktlig granskning, har inget större hinder identifierats för en framtida harmonisering. De nationella initiativ i England och Danmark för alternativa bestyrkandeuppdrag behöver inte utgöra hinder för en harmonisering, utan kan positivt bidra till en global debatt för hur standarden för en sådan tjänst bör utformas. ICAEW i England bekräftar detta då de uttalat att detta är en av anledningarna till att de publicerat sin standard, vidare anser de att IAASB bör leda den globala debatten. Tilläggas kan göra, att processen för att harmonisera standarderna, skulle onekligen lättast ske genom att EU lagstodgade om krav på att länderna tillämpade IAASB:s standarder för alternativa tjänster. Eventuella negativa konsekvenser till följd av skillnader i standarder för översiktlig granskning bör vidare inte ha fått för stor effekt om

indikationerna från de intervjuade revisorerna stämmer, att tjänsterna inte utförs i praktiken i någon nämnvärd utsträckning ännu.

9.2 Förslag på vidare forskning

Denna undersökning har inriktat sig på tjänsterna översiktlig gransknings respektive sammanställningsuppdrags lämplighet som alternativ till revision, utifrån perspektivet att företags upplevda nytta av tjänsterna beror på intressenternas upplevda nytta av dessa. Vidare har denna nytta ställts mot tjänsternas kostnader, för att analysera om tjänsternas kan anses vara kostnadseffektiva. Dessa tjänsters lämplighet som alternativ hade även kunnat analyseras ur ett samhällsperspektiv, vilket inte nödvändigtvis stämmer överens med företagets upplevda nytta av tjänsterna. Genom intervjun med revisorn från den stora byrån i Danmark, framkom synvinkeln att kostnadsskäl inte är den främsta anledningen till att någon form av tjänst med lägre bestyrkandenivå än en revision kan vara lämplig. Främsta motivet till varför en tjänst med lägre bestyrkande skulle användas var, enligt honom, inte för att företagen ska spara pengar, utan för att förtydliga vad som egentligen utförs. Detta då det enligt revisorn redan finns skillnader för hur en revision utförs för större respektive mindre företag på grund utav att dessa företag skiljer sig så pass mycket åt.

Vidare har denna undersökning framförallt baserats på erfarenheter och åsikter från revisorer. För att undersöka de alternativa tjänsternas lämplighet, huruvida de faktiskt kan ses utgöra alternativa tjänster samt påverkan på förväntningsgapet av att revisorn utför de alternativa tjänsterna, hade det varit intressant att undersöka åsikter hos företagets intressenter. Detta hade framförallt varit intressant att undersöka i länder med några års erfarenhet sedan avskaffandet av revisionsplikten, så som England, då sannolikheten är större att de hört talas om tjänsterna. Även om det i England, baserat på revisorernas erfarenhet, verkar ovanligt att översiktlig granskning utförs som alternativ till revision, är det intressant att reda ut varför intressenterna inte ser det som alternativ, samt varför de väljer att utnyttja sammanställningsuppdrag. Vidare hade det varit intressant att göra en liknande undersökning som denna om några år i Sverige, för att undersöka vilka tjänster som utnyttjas i praktiken av de företag som väljer bort revisionen.

Något annat som redogjordes för i empirin, är att översiktlig granskning finns som ett lagstadgat alternativ till revision för vissa välgörenhetsorganisationer i England. Det hade varit intressant att utreda hur ofta denna tjänst utnyttjas av dessa organisationer, samt hur organisationernas intressenter ser på denna tjänst. Erfarenheter från denna översiktliga granskning, hade kunnat

användas i en diskussion kring huruvida översiktlig granskning är ett lämpligt alternativ till revision för företag med begränsat delägaransvar.

Analysen angående vilka förutsättningar som föreligger för en framtida harmonisering av standarder för alternativa tjänster till revision, har framförallt grundats på uttalanden från de branschorganisationer som utvecklat standarderna och en tolkning utifrån dessa har gjorts. Denna analys hade kunnat utvecklas genom analys av exempelvis ländernas skattesystem, företagsstruktur samt ekonomiska och politiska förhållanden. Vidare har heller inte standardernas skillnader och likheter analyserats i detalj vilket hade varit en intressant aspekt att titta på i samband med en studie av förutsättningar för harmonisering.

Referenser

Abbott, A. (1988). *The System of Professions; An Essay on the Division of Expert Labor*. Chicago: University of Chicago Press.

Agélii, H., Paulsson, A. (2010). *Fördjupning: Är redovisningskonsulten medveten om sitt ansvar?*. *Balans*, 11, 33-35.

Aggestam Pontoppidan, C. (2007). När revisionsplikten avskaffades i Danmark. Majoriteten av de danska småföretagen väljer fortfarande revision. *Balans*, 2, 31-35.

Aktiebolagslag (2005:551). Hämtad den 17 mars 2011 från <http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?nid=3911&bet=2005:551>

Aktiebolagstjänst. (i.d.a.). *Anpartsselskab (ApS) motsvarar svenskt privat AB*. Hämtad den 30 april 2011 från <http://www.ab.se/foretag-utland/danmark-2/anpartsselskab-aps>

Aktiebolagstjänst. (i.d.b.). *Aktieselskab- A/S*. Hämtad den 30 april 2011 från <http://www.ab.se/foretag-utland/danmark-2/aktieselskab-as>

Association of Chartered Certified Accountants. (2009). *Audit Exempt Companies - ACCA Accounts Preparation Report*. Factsheet 163. Hämtad den 25 mars 2011 från http://www.accaglobal.com/members/publications/technical_factsheets

Auditing Practices Board. (2009a). *Staff Paper; Summary of the Main Changes in the New ISAs (UK and Ireland)*. Hämtad den 13 april 2011 från [http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/Summary%20of%20the%20changes%20in%20the%20new%20ISAs%20\(UK%20and%20Ireland\).pdf](http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/Summary%20of%20the%20changes%20in%20the%20new%20ISAs%20(UK%20and%20Ireland).pdf)

The Auditing Practices Board. (2009b). *Scope and Authority of Pronouncements (Revised)*. (Pdf-fil) Hämtad den 13 april 2011 från <http://www.frc.org.uk/apb/publications/pub1955.html>

Auditing Practices Board. (2001). *Finding of the field trials of the independent professional review*. Hämtad den 17 februari 2011 från http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/BP_Find_Field_Trial.pdf

Ax, C., Johansson, C & Kullvén, H. (2005). *Den nya ekonomistyrningen*. Malmö: Liber AB

Bak, G.G.M. (1985). A comment by Gijs G.M. Bak, chairman of the international auditing practice committee (IAPC) of IFAC. I Limpberg Institute, *The Social Responsibility of the auditor* (s. 42-46). Hämtad den 18 februari 2011 från <http://www.limperginstituut.nl/assets%20limperg/Publicatie%20The%20social%20responsibility%20of%20the%20auditor.pdf>

Bruzelius, L.H., & Skärvad, P-H. (2007). *Integrerad organisationslära*. Lund: Studentlitteratur.

Bryman, A., & Bell, E. (2005). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (B. Nilsson övers.). Malmö: Liber (Originalarbete publicerat 2003).

Charities Act 1993. Hämtad den 15 februari 2011 från
<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1993/10/contents>

Charity Commission. (2011). *Guidance for auditors and independent examiners*. Hämtad den 12 maj 2011 från
http://www.charity-commission.gov.uk/Our_regulatory_activity/Reporting_issues/Auditors_and_independent_examiners_index.aspx

Collis, J. (2008). *Directors view on accounting and auditing requirements for SME's*. Hämtad den 1 februari 2011 från
<http://www.berr.gov.uk/files/file50491.pdf>

Collis, J. (2005). *Size theory and the demand for voluntary audit by small companies in the UK*. Hämtad den 3 februari 2011 från <http://eprints.kingston.ac.uk/3327/1/Collis-J-3327.pdf>

Collis, J. (2003). *Directors' views on exemption from the statutory audit*. DTI. Hämtad den 4 februari 2011 från <http://www.berr.gov.uk/files/file25971.pdf>

Companies Act 2006 <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2006/46/contents>

Companies House.(2001). *Life of a Company; Part 1 – annual requirement*. Hämtad den 19 april 2011 från <http://www.companieshouse.gov.uk/about/pdf/gp2.pdf>

Consultative Committee of Accountancy Bodies. (i.d.). Hämtad den 25 mars 2011 från
<http://www.ccab.org.uk/index.html>

Consultative Committee of Accountancy Bodies. (2009). Hämtad den 25 mars 2011 från
http://www.ccab.org.uk/documents.php?subaction=showfull&id=1252423539&archive=&start_from=&ucat=2

Danielsson, C. (2010). Noteringar: Bokslutsrapporter ska inte till Bolagverket. *Balans*, 8-9, 8

Dansk revisorforening. (2011). *Dansk Revisorforening*. Hämtad den 21 april 2011 från
<http://www.drefo.dk/ServiceMenu/Om%20os/Nyheder/Dansk%20Revisorforening.aspx>

Dansk Revisorforening. (i.d.) *Welcome to Dansk Revisorforening*. Hämtad den 17 april 2011 från
<http://www.drefo.dk/ServiceMenu/English.aspx>

Dingwall, R. (1999). Professions and Social Order in a Global Society. *International review of Sociology*, vol.9, nr.1. (pdf-fil)

ECON. (2007). *Rapport 2007-092:Den samhällsekonomiska nyttan av revision*. Hämtad den 2 februari 2011 från <http://www.fsr.dk/~media/D7206F7A751A4FB6A439E58C41BE7FA1.ashx>

Edwards, V. (1999). *EC Company Law*. Oxford: Oxford University Press (e-bok, via libhub)

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen.(2011a). *Revision og Revisorer*. Hämtad den 23 februari 2011 från <http://www.EogS.dk/sw21465.asp>

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. (2011b). *Fravalg af revision*. Hämtad den 12 februari 2011 från <http://www.EogS.dk/sw38811.asp>

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. (2011c). *Evaluering af erfaringer med lempet revisionspligt*. Hämtad den 21 april 2011 från http://www.EogS.dk/graphics/nyheder/Evaluering_revisionspligt%20201102.pdf

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. (2011d). *Om oss*. Hämtad den 28 april 2011 från <http://www.eogs.dk/sw21251.asp>

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. (2009). *Evaluering af erfaringer med lempet revisionspligt*. Hämtad den 12 februari 2011 från <http://www.EogS.dk/graphics/nyheder/Evaluering.pdf>

Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. (2005). *Rapport om revisionspligten for B-virksomheder (små selskaber)*. Hämtad den 12 februari 2011 från <http://www.EogS.dk/graphics/publikationer/Revisorer/RapportB-regnskaber.pdf>

Europaparlamentets och Rådets direktiv 2006/43/EG av den 17 maj 2006 om lagstadgad revision av årsbokslut och sammanställd redovisning och om ändring av rådets direktiv 78/660/EEG och 83/349/EEG samt om upphävande av rådets direktiv 84/253/EEG. Hämtad den 16 mars 2011 från <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:2006L0043:20080321:SV:PDF>

Europeiska kommissionen. (2011a). *Summary of responses, Green Paper, Audit policy: Lessons from the crisis*. Hämtad den 10 februari 2011 från http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf

Europeiska Kommissionen. (2011b). *Auditing*. Hämtad den 5 mars 2011 från http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/index_en.htm

Europeiska Kommissionen. (2010a). *General policy framework*. Hämtad den 5 mars 2011 från http://ec.europa.eu/internal_market/top_layer/index_1_en.htm

Europeiska Kommissionen. (2010b). *Grönbok. Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*. Hämtad den 1 februari 2011 från <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:SV:PDF>

Europeiska kommissionen. (2010c). *What are EU directives?*. Hämtad den 1 februari 2011 från http://ec.europa.eu/eu_law/introduction/what_directive_en.htm

Europeiska kommissionen. (2010d). *Frågor och svar om EU*. Hämtad den 1 februari 2011 från http://ec.europa.eu/sverige/eu_facts/faq/index_sv.htm

Europeiska kommissionen. (2009). *Think small first – considering SME interests in policy making*. Hämtad den 3 februari 2011 från

http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/files/docs/sba/report_think_small_first_en.pdf

Europeiska kommissionen. (2007). *Presidency conclusions*. Hämtad den 3 februari 2011 från

http://www.consilium.europa.eu/ueDocs/cms_Data/docs/pressData/en/ec/93135.pdf

Europeiska kommissionen. (1996). *Grönbok. Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom Europeiska Unionen*. Hämtad den 4 mars 2011 från

http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/700996_sv.pdf

EU- Upplysningen. (2011). *Fri rörlighet*. Hämtad den 4 mars 2011 från <http://www.eu-upplysningen.se/Amnesomraden/Fri-rorlighet/>

Evetts, J. (2003). The sociological Analysis of Professionalism; Occupational Change in a Modern World. *International Sociology*, nr 2. Hämtad den 2 mars 2011 från

<http://iss.sagepub.com/content/18/2/395.full.pdf+html>

Far. (2011). Inledning till regler om revision och andra granskningsuppdrag. I Far, *Fars Samlingsvolym- revision 2011* (s. 7-9). Stockholm: Far Akademi.

Far. (2010a). *Ökad risk när revisionsplikten försvinner*. Hämtad den 2 februari 2011 från

http://www.Far.se/portal/page?_pageid=114,387595&_dad=portal&_schema=PORTAL

Far. (2010b). Fars kommentarer till ramverket. Utförande av granskningsuppdrag. I Far, *Fars Samlingsvolym- revision 2011* (s. 26-32). Stockholm: Far Akademi.

Far. (2006). *Revision- En praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR FÖRLAG AB.

Far. (i.d.). *Branschorganisationen för revisorer och rådgivare*. Hämtad den 17 april 2011 från

http://www.Far.se/portal/page?_pageid=114,340195&_dad=portal&_schema=PORTAL

Far., & SRF. (2010). *Reko- Hanboken. Redovisningstjänster enligt Reko i praktisk tillämpning*. Stockholm: Far Förlag AB.

FAR SRS., & SRF. (2009). Ramverk för redovisningstjänster. I FAR SRS., & SRF, *Svensk standard för redovisningstjänster* (s. 7-11). Stockholm:FAR SRS Förlag AB.

FAR SRS. (2009). 190. Reko blir gemensam för FAR SRS och SRF. *FAR SRS INFO*, 10. Hämtad den 18

mars 2011 från <http://www.Farkomplett.se.ludwig.lub.lu.se/foIng-customer/document.do?idPath=RTN65539@@RTN65542@@RTN70380@@RTN000034CD@@RTN00050A0@@TN000050AE>

FAR SRS. (2007). *Engelska ordboken*. Stockholm: FAR SRS Förlag.

Federation of European Accountants. (2009). *Survey on the Provision of Alternative Assurance and Related Services Across Europe*. Hämtad den 10 februari 2011 från <http://www.fee.be/fileupload/upload/Assurance%20Survey%20color2472009251643.pdf>

Federation of European Accountants. (i.d.). *About FEE*. Hämtad den 8 mars 2011 från http://www.fee.be/aboutfee/default.asp?library_ref=1&category_ref=1&content_ref=82

Financial Reporting Council. (i.d.a). *About the FRC*. Hämtad den 17 februari 2011 från <http://www.frc.org.uk/about/>

Financial Reporting Council. (i.d.b). *Regulation of Audit and of the Accountancy Profession*. Hämtad den 17 februari 2011 från <http://www.frc.org.uk/pob/regulation/accountancy.cfm>

Financial Reporting Council. (i.d.c). *About the APB; Aims and Objectives*. Hämtad den 17 februari 2011 från <http://www.frc.org.uk/apb/about/aims.cfm>

Flint, D. (1988). *Philosophy and Principles of Auditing; An Introduction*. Basingstoke: The Macmillan Press Ltd.

Flint, D. (1983). Professor Limpberg's audit philosophy- the theory of inspired confidence. I Limpberg Institute, *The Social Responsibility of the auditor* (s. 36-40). Hämtad den 18 februari 2011 från <http://www.limperginstituut.nl/assets%20limperg/Publicatie%20The%20social%20responsibility%20of%20the%20auditor.pdf>

Forening af Statsautoriserede Revisorer. (2011, mars 25). *Fusion: Datoer for generalforsamlinger*. Hämtad den 21 april 2011 från <http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Nyheder%20og%20pressemeddelelser/Aktuelle/Fusion-Datoer-for-generalforsamlinger.aspx>

Forening af Statsautoriserede Revisorer. (2010a, mars 18). *FSR hilser arbejde om ny erklæringsstandard velkommen*. Hämtad den 23 februari 2011 från <http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Nyheder%20og%20pressemeddelelser/Arkiv/2010/FSR%20hilser%20arbejde%20om%20ny%20erklæringsstandard%20velkommen.aspx>

Forening af Statsautoriserede Revisorer. (2010b, april 29). *Regeringen sviger de mindre virksomheder*. Hämtad den 23 februari 2011 från <http://www.fsr.dk/Nyheder%20og%20presse/Nyheder%20og%20pressemeddelelser/Arkiv/2010/Regeringen%20svigter%20de%20mindre%20virksomheder.aspx>

Forening af Statsautoriserede Revisorer. (i.d.a). *En udvidet gennemgang- ny erklæringsstandard til små og mellemstore virksomheder*. Hämtad den 23 februari 2011 från <http://www.fsr.dk/~media/files/nyheder%20og%20presse/nyheder%20og%20pressemeddelelser/2010/smv%20standard/pjece%20smv-standard.ashx>

Füchsel, F., & Skovby, J. (2010). Revisors øvrige eksterne rapportering. I Füchsel, F., Gath, P., Langsted, B L., Skovby, J (Red.), *Revisor-Regulering & Rapportering*(s. 257-259). Köpenhamn: Thomson Reuters.

Füchsel, K., Lunden, M & Thomsen, O T.(2010). *Revisors skriftlige erklæringer*. Köpenhamn: Thomsen Reuters.

Grønmo, S. (2006). *Metoder i samhällsvetenskap* (T. Winqvist övers.). Malmö:Liber (Originalarbete publicerat 2004).

Hassan, M., Roebuck, P & Simnett, R. (2002). *Effectively communicating moderate levels of assurance 2002*. (Pdf-fil)

Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A & Wallage, P. (2005) *Principles of Auditing. An introduction to International Standards on Auditing*. Harlow: Financial Times Prentice Hall.

HM Government. (2010). *The governments' forward regulatory programme*. Hämtad den 4 februari 2011 från <http://www.berr.gov.uk/assets/biscore/better-regulation/docs/10-p96a-governments-forward-regulatory-programme.pdf>

Holm, C., & Warming-Rasmussen, B. (2004). *Outline of the Transition from National to International Audit regulation in Denmark*. Hämtad den 22 februari 2011 från http://www.hha.dk/afl/wp/rep/R_2004_02.pdf

International Auditing and Assurance Standards Board. (2010a). *2009 Annual report, Implementation and innovation*. Hämtad den 11 februari 2011 från http://web.ifac.org/download/2009_IAASB_Annual_Report.pdf

International Auditing and Assurance Standards Board. (2010b). *Meeting Diverse Needs; A Broad Range of Assurance and Related Services Supported by International Standards*. Hämtad den 14 februari 2011 från http://web.ifac.org/download/IAASB_SME_Services_Brochure.pdf

International Auditing and Assurance Standards Board. (2010c). *Assurance and related services on financial statements other than audit*. Hämtad den 14 februari 2011 från http://web.ifac.org/download/IAASB-StaffProjectUpdate_3-10.pdf

International Auditing and Assurance Standards Board. (2010d). *Agenda item 2-A; Engagements to compile historical financial information – issues and IAASB task force proposals*. Hämtad den 14 februari 2011 från <http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-BGPapers.php?MID=0209&ViewCat=1352>

International Auditing and Assurance Standards Board. (2010e). *Agenda item 4-a; Review Engagements – Issues and IAASB Task Force Proposals*. Hämtad den 14 februari 2011 från <http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-BGPapers.php?MID=0209&ViewCat=1373>

International Auditing and Assurance Standards Board. (2009a). *Agenda item 4-B. Project Proposal; Revision of ISRE 2400 and ISRS 4410*. Hämtad den 14 februari 2011 från <http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-BGPapers.php?MID=0170&ViewCat=1050>

International Auditing and Assurance Standards Board. (2009b). *Agenda Item 8; Reviews, compilation and other alternatives to the audit – issues and task force proposals*. Hämtad den 14 februari 2011 från <http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-BGPapers.php?MID=0167&ViewCat=1085>

International Auditing and Assurance Standards Board. (2009c). *Agenda item 4-B. Project Proposal Revision of ISRE 2400 and ISRS 4410*. Hämtad 6 maj 2011 från <http://www.ifac.org/IAASB/Meeting-BGPapers.php?MID=0166&ViewCat=1054>

International Federation of Accountants. (i.d.a). *Membership Criteria and Process*. Hämtad den 25 april 2011 från <http://www.ifac.org/About/Membership.php>

International Federation of Accountants. (i.d.b). *Member Bodies and Associates*. Hämtad den 17 april 2011 från <http://web.ifac.org/about/member-bodies>

International Federation of Accountants. (i.d.c). *Clarity Project Overview*. Hämtad den 25 april 2011 från <http://web.ifac.org/clarity-center/index>

International Federation of Accountants. (2010a). *Facts about IFAC*. Hämtad den 14 februari 2011 från http://web.ifac.org/download/Facts_About_IFAC.pdf

International Federation of Accountants. (2010b). *IFAC member body compliance program. Basis of ISA adaptation by jurisdiction*. Hämtad den 11 februari 2011 från <http://web.ifac.org/download/basis-of-isa-adoption.pdf>

International Federation of Accountants. (2010c). *International Framework for Assurance Engagements*. In IFAC, *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other assurance, and Related Services Pronouncements, 2010 Edition Part II* (s. 3-26). Hämtad den 1 maj 2011 från <http://web.ifac.org/publications/international-auditing-and-assurance-standards-board> (pdf-fil)

International Federation of Accountants. (2006). *Statements of Membership Obligations*. Hämtad den 25 april 2011 från http://web.ifac.org/download/Statements_of_Membership_Obligations.pdf

Institute of Chartered Accountants in England and Wales. (2010). *Chartered Accountants' reports on the compilation of historical financial information of unincorporated entities*. (Pdf-fil) Hämtad den 25 mars 2011 från <http://www.icaew.com/en/technical/audit-and-assurance/working-in-the-regulated-area-of-audit/compilation-guidance-updated>

Institute of Chartered Accountants in England and Wales. (2009). *Re:Assurance; Alternatives to Audit. Report on the ICAEW Assurance Service consultation*. (Pdf-fil) Hämtad den 28 april 2011 från <http://www.icaew.com/en/technical/audit-and-assurance/assurance/assurance-service>

Institute of Chartered Accountants in England and Wales. (2006). *Re:Assurance; Audit-Exempt Companies Beyond the Threshold; Issues Paper*.(Pdf-fil) Hämtad den 3 mars 2011 från <http://www.icaew.com/en/technical/audit-and-assurance/assurance/assurance-service>

ISA 200. Overall Objectives of the Independent Auditor and the conduct of an audit in accordance with international standards on auditing. Hämtad den 2 mars 2011 från <http://web.ifac.org/download/a008-2010-iaasb-handbook-isa-200.pdf>

ISRE 2400. Engagements to Review Financial Statements. Hämtad den 14 februari 2011 från http://www.ire.lu/fileadmin/media/Env_normatif_international_non_ISA/isre2400_20070612.pdf

ISRS 4410. Engagements to Compile Financial Statements. Hämtad den 14 februari 2011 från http://www.ire.lu/fileadmin/media/Env_normatif_international_non_ISA/isrs4410_20070612.pdf

Iwasaki, J. (2008). Responding to audit exemption: the UK experience. *The Accountant*, spring 2008 (pdf-fil)

Jacobsen, D. I. (2002). *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (G. Sandin övers.). Lund: Studentlitteratur (Originalarbete publicerat 2000).

Kothari, J., Barone, E. (2006). *Financial Accounting; An International Approach*. Harlow: Prentice Hall.

Langsted, B L. (2010). Den retlige regulering af revisors virksomhed. I Füchsel, F., Gath, P., Langsted, B L., Skovby, J (Red.), *Revisor-Regulering & Rapportering* (s. 19-91). Köpenhamn: Thomson Reuters.

Lennartsson, R. (2010a). Revisionsplikten Kom, sågs...och slopades. *Balans*, 5, 18

Lennartsson, R. (2010b). Frivillig revision -en vitamininjektion för branschen. *Balans*, 5, 20

Limpberg, T. (1985). *The Social Responsibility of the auditor; A Basic Theory on the Auditor's Function* (Limpberg Institute övers.) Originalarbete publicerat 1932-1933. Hämtad den 18 februari 2011 från <http://www.limperginstituut.nl/assets%20limperg/Publicatie%20The%20social%20responsibility%20of%20the%20auditor.pdf>

Moberg, K. (2006). *Bolagsrevisorn*. Stockholm: Nordstedts Juridik AB.

Nordström, P. (2010). Fördjupning: Små aktiebolag kan välja att inte ha revisor. *Balans*, 10, 46-47

Professional Oversight Board. (2010a). *Report to the Secretary of State for Business Innovation and Skills*. Hämtad den 17 februari 2011 från <http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/Report%20to%20SoS%20FINAL%20July%2020101.pdf>

Professional Oversight Board. (2010b). *Key Facts and trends in the accountancy profession*. Hämtad den 17 februari 2011 från <http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/Final%20Key%20Facts%20and%20Trends%202010.pdf>

Professional Oversight Board. (2007). *Review of how accountants support the needs of small and medium-sized companies and their stakeholders*. Hämtad den 23 februari 2011 från <http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/POB%20SME%20Review%20Update%20December%202007.pdf>

Professional Oversight Board of Accountancy. (2006). *Review of how accountants support the needs of small and medium-sized companies and their stakeholders*. Hämtad den 17 februari 2011 från <http://www.frc.org.uk/images/uploaded/documents/Final%20POBA%20Review%20of%20how%20accountants%20....pdf>

Proposition 2009/10:204. *En frivillig revision*. Hämtad den 26 januari 2011 från <http://www.sweden.gov.se/content/1/c6/14/43/17/bd6f4a23.pdf>

Proposition 1997/98:99. *Aktiebolaget organisation*. Hämtad den 30 april 2011 från <http://data.riksdagen.se/dokument/GL0399/html>

Reko 170 Kombiuppdrag. I FAR SRS., & SRF (2009), *Reko, Svensk standard för redovisningstjänster*. (s. 26). Stockholm: FAR SRS Förlag AB.

Reko 700 bokslutsrapport. I FAR SRS., & SRF (2009), *Reko, Svensk standard för redovisningstjänster*. (s. 58-60). Stockholm: FAR SRS Förlag AB.

Revisionslag (1999:1079). Hämtad den 12 mars 2011 från <http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?nid=3911&bet=1999:1079>

Revisorslag (2001:883). Hämtad den 12 maj 2011 från <http://www.riksdagen.se/webbnav/index.aspx?nid=3911&bet=2001:883>

Ryen, A. (2004). *Kvalitativ intervju- från vetenskapsteori till fältstudier* (Sven-Erik Torhell övers.). Malmö: Liber. (Originalarbete publicerat 2004).

Rådets fjärde direktiv 78/660/EEG av den 25 juli 1978 grundat på artikel 54.3 g i fördraget om årsbokslut i vissa typer av bolag. Hämtad den 1 februari 2011 från <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31978L0660:EN:HTML>

Sandelin, B. (2010). *Adam Smith*. Stockholm: SNS Förlag.

Schockarert, D., & Houyoux, N. (2007). International Standards on Auditing within the European Union. *Revue Bancaire et Financière*, 8, 515-529.

SI 1997/936. Companies Act 1985 (Audit Exemption) (Amendment) Regulations 1997 nr 936. Hämtad den 17 februari 2011 från <http://www.legislation.gov.uk/uksi/1997/936/regulation/2/made>

SI 1994/1935. Companies Act 1985 (Audit Exemption). Regulations 1994. Hämtad den 17 februari 2011 från <http://www.legislation.gov.uk/uksi/1994/1935/made>

Skovby, J. (2010a). Erklæringer efter revisorlovens § 1, stk. 3 og Erklæringer uden for revisorloven . I Fücksel, F., Gath, P., Langsted, B L & Skovby, J (Red.), *Revisor-Regulering & Rapportering* (s. 307-337). Köpenhamn: Thomson Reuters.

Skovby, J. (2010b). Overblik over systemet med revisionsstandarder. I Fücksel, F., Gath, P., Langsted, B L & Skovby, J (Red.), *Revisor-Regulering & Rapportering* (s. 191-196). Köpenhamn: Thomson Reuters.

Smith, A. (1926). *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*; Vol. 1. London: J.M Dent & Sons Ltd.

SOU 2008:32. *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*. Hämtad den 2 februari 2011 från http://www.riksdagen.se/Webbnav/index.aspx?nid=3281&dok_id=GWB332

Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning; Efterfrågan, Kvalitet och Oberoende*. (Pdf-fil)

Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. (i.d.) . *Avskaffad revisionsplikt- bokslutsrapporten är här!*. Hämtad den 13 mars 2011 från <http://www.srfkonsult.se/portal/page/portal/srf/student/Avskaffad%20revisionsplikt>

Svenskt Näringsliv. (2005). *Begäran om översyn av revisionsplikten*. Hämtad den 1 februari 2011 från http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00004/Beg_ran_om_utredning_4498a.pdf

SÖG 2400. Uppdrag att göra översiktlig granskning av finansiella rapporter. I Far Akademi, *Fars Samlingsvolym- revision 2011* (s. 591-605). Stockholm: Far Akademi.

Thorell, P., Norberg, C. (2005). *Revisionsplikten i små aktieföretag*. Svenskt Näringsliv. Hämtad den 1 februari 2011 från http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00000/Revisionsplikten_i_sm_458a.pdf

Uk Government. (2010). *Response to the EC's Green Paper on Audit*. Hämtad den 27 januari 2011 från <http://www.bis.gov.uk/assets/biscore/business-law/docs/u/10-1346-uk-government-response-ec-green-paper-on-audit>

Undervisnings Ministeriet. (2011). *Om jobbet*. Hämtad den 23 februari 2011 från <http://www.ug.dk/job/administrationhroekonomijuraogsprog/revisionsarb/revisor.aspx>

Årsregnskabsloven (323 af 11/04 2011.) Hämtad den 30 april 2011 från <http://eogs-lw.lovportaler.dk/showdoc.aspx?docId=lov20010448-full>

Økonomi- og Erhvervsministeriet. (2010a) *Fakta om den nye årsregnskabslov*. Hämtad den 17 april 2011 från <http://www.oem.dk/~media/oem/pdf/2010/Pressemeddelelser-2010/Faktaark-om-aarsregnskabsloven-01-06-10-pdf.ashx>

Økonomi- og Erhvervsministeriet. (2010b, juni 1). *Brian Mikkelsen: - Nu bliver det nemmere for de små virksomheder i Danmark*. Hämtad den 17 april 2011 från <http://www.oem.dk/aktuelt/pressemeddelelser/2010/brian-mikkelsen-nu-bliver-det-nemmere-for-de-sm>

Økonomi- og Erhvervsministeriet. (2010c). *Lovforslag nr. L 190 Forslag til Lov om ændring af årsregnskabsloven og selskabsloven (Lempelse af revisionspligten)*. Hämtad den 24 februari 2011 från http://www.ft.dk/Rt/pdf/samling/20091/lovforslag/l190/20091_l190_som_fremsat.pdf

Bilaga 1 Intervjuguide England; Revisionsbyråer

1. What is your professional background?
2. How long have you worked as an auditor?
3. How long have you worked with your present audit firm?
4. How many employees work for your audit firm in London? In England?
5. What type of clients is your firm mainly focused on? How many of your clients are affected by the audit exemptions?
6. What different kinds of assurance services and other related services do you offer apart from an audit? For example: 'Review', 'Compilation' or 'Agreed upon Procedures'. What guidelines or standards do you base these services on (if any)?
7. Do you think it can be confusing for the public that the professional bodies, for example ICAEW and ACCA, have developed different guidelines for compilation?
8. What services do your clients that are not required to have an audit, tend to buy from you?
9. How do you help your clients to choose the right services for their needs? What type of information do you need about a client company to be able to make a recommendation?
10. What circumstances would lead you to recommend smaller companies to have:
 - a. Audit?
 - b. Review?
 - c. Compilation?
 - d. Agreed upon procedures?
11. Do you believe that alternative services to an audit carried out by an auditor, such as a review or a compilation, can confuse people and increase the expectation gap?
12. In a recent Green Paper (*Audit Policy: Lessons from the Crisis*) the European Commission brought up for discussion the question of whether or not a 'Limited Audit' or a 'Statutory Review' with less assurance than an audit should replace a statutory audit for small and medium sized companies. What is your opinion on this matter?
13. Would you like to add anything?

Bilaga 2 Intervjuguide Danmark; Revisionsbyråer

1. What is your professional background?
2. How long have you worked as an auditor?
3. How long have you worked with your present audit firm?
4. How many employees work for your audit firm in Copenhagen? In Denmark?
5. What type of clients is your firm mainly focused on? How many of your clients are affected by the audit exemptions for some companies in *regnskabsklasse B*?
6. Have you lost any clients due to the audit exemptions? Why do you think they decided to take advantage of the audit exemption?
7. What different kinds of assurance services and other related services do you offer apart from an audit? For example: 'Review', 'Compilation' (*Assistance med Regnskabsopstilling*) or 'Agreed upon Procedures' (*Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger*). Did you offer any of these services before the audit exemption was introduced?
8. What services do your clients that are not required to have an audit, tend to buy from you?
9. It is mentioned in *Erhvervs- og Selskabsstyrelsens* report *Rapport om revisionspligten for B-virksomheder (små selskaber)* from 2005 that most small companies buy a package solution from their auditor where audit is just one part, and services such as assistance with tax and bookkeeping are the other. Do you consider that this is still the case for most small clients?
10. How do you help your clients to choose the right services for their needs? What type of information do you need about a client company to be able to make a recommendation?
11. What circumstances would lead you to recommend smaller companies to have:
 - a. An audit? (*Revision*)
 - b. A review? (*Review*)
 - c. A compilation? (*Assistance med regnskabsopstilling*)
 - d. Agreed upon procedures? (*Aftalte arbejdshandlinger vedrørende regnskabsmæssige oplysninger*)
12. Do you believe that alternative services to an audit carried out by an auditor, such as a review or a compilation, can confuse people and increase the expectation gap?
13. In a recent green paper (*Audit Policy: Lessons from the Crisis*) the European Commission brought up for discussion whether or not a 'Limited Audit' (*begrænset revision*) or a 'Statutory Review' (*lovpligtig undersøgelse*) with less assurance than an audit should replace a statutory audit for small and medium sized companies. What is your opinion on this matter?
14. FSR has developed a new product called "en udvidet gennemgang". Have you heard of this and if so, what is your opinion on it?

15. Would you like to add anything?

Bilaga 3 Intervjuguide Sverige; Revisionsbyråer

1. Vilken är din yrkesmässiga bakgrund?
2. Hur länge har du arbetat som revisor?
3. Hur länge har du arbetat för din nuvarande revisionsbyrå?
4. Hur många anställda arbetar på din revisionsbyrå i Malmö respektive i Sverige?
5. Vilka typer av kunder är din revisionsbyrå framförallt inriktad mot? Hur många av era kunder omfattas av avskaffandet av revisionsplikt för små företag vilket infördes i november 2010?
6. Utöver revision, vilka olika former av bestyrkandeuppdrag och andra närliggande tjänster erbjuder er revisionsbyrå? Exempelvis: översiktlig granskning och sammanställningsuppdrag (compilation). Vilka riktlinjer eller standards baserar ni dessa tjänster på? Är det enbart revisorer som utför dessa tjänster eller har ni även exempelvis auktoriserade redovisningskonsulter?
7. Planerar ni att ändra eller har ni ändrat ert tjänsteutbud till följd av avskaffandet av revisionsplikt för små företag? Har införandet av undantag från revisionsplikt påverkat er byrå på något annat sätt?
8. I Danmark köper de flesta små företag en paketlösning av revisorn vilken utöver revision bland annat innefattar upprättande och sammanställning av finansiella rapporter samt hjälp med skatteberäkningar. Är detta något som även förekommer på er revisionsbyrå? Vad anser du om detta system?
9. Har ni fått några indikationer på vilka val de av era kunder som inte omfattas av revisionsplikt kommer att göra avseende fortsatt revision alternativt andra bestyrkandeuppdrag eller närliggande tjänster?
10. Hur hjälper ni era kunder att välja rätt tjänster för deras behov? Vilken typ av information behöver ni om en kund för att kunna göra en rekommendation?
11. Vilka omständigheter skulle göra att du skulle rekommendera ett mindre företag vilket ej omfattas av revisionsplikt att:
 - a. även fortsättningsvis välja revision?
 - b. välja att utnyttja andra tjänster så som: -Översiktlig granskning?
- Sammanställningsuppdrag?
12. Anser du att tjänster som föreslagits som alternativa till revision och som utförs av en revisor, exempelvis översiktlig granskning eller sammanställningsuppdrag, kan förvirra människor och utöka förväntningsgapet?
13. I en grönbok från 2010 (*Revisionspolitik: Lärdomar från krisen*) tog den Europeiska Kommissionen upp till diskussion frågan om huruvida en 'begränsad revision' eller en

'lagstadgad granskning' med mindre servicenivå än en revision bör ersätta en lagstadgad revision för små och medelstora företag. Vad anser du om detta?

14. Skulle du vilja tillägga något?

Bilaga 4 Intervjuguide Sverige; FAR

1. Vilken är din yrkesmässiga bakgrund?
2. Hur länge har du varit verksam inom FAR?
3. Kan du redogöra för Far:s roll i framtagandet och utgivandet av standarder för revisions- och redovisningstjänster?
4. Hur tror ni att avskaffandet av revisionsplikten för mindre företag i Sverige kommer att påverka revisionsbranschen? Kommer FAR att ändra eller ge ut några nya standarder eller rekommendationer till följd av detta?
5. Vilka tjänster ser du som alternativ till revision för de mindre företag som sedan november 2010 undantas från revisionsplikten?
6. Under vilka omständigheter anser du att ett mindre företag vilket ej omfattas av revisionsplikt bör:
 - a. även fortsättningsvis välja revision?
 - b. välja att utnyttja andra tjänster så som: - Översiktlig granskning (enligt SÖG)?
- Sammanställningsuppdrag (enligt reko)?
7. Kan du kort beskriva innebörden av en bokslutsrapport samt vem som får lov att utge en sådan? Vad ser du att det finns för fördelar och nackdelar med en bokslutsrapport?
8. Har du någon statistik på hur ofta en bokslutsrapport utges? Vilka fördelar samt nackdelar ser du med att en bokslutsrapport offentliggörs?
9. I en grönbok från 2010 (Revisionspolitik: Lärdomar från krisen) tog den Europeiska Kommissionen upp till diskussion frågan om huruvida en 'begränsad revision' eller en 'lagstadgad granskning' med lägre servicenivå än en revision bör ersätta en lagstadgad revision för små och medelstora företag. Vad anser FAR om detta? Bör en sådan tjänst utvecklas nationellt eller på EU nivå?
10. Anser du att tjänster som föreslagits som alternativa till revision och som utförs av en revisor, exempelvis översiktlig granskning eller sammanställningsuppdrag (compilation), kan förvirra människor och utöka förväntningsgapet?
11. Skulle du vilja tillägga något?

Artikel: En Revisor som inte Reviderar – alternativa tjänster och revisorns roll

I samband med att majoriteten av EU:s medlemsländer avskaffat revisionsplikten för mindre företag, väcks frågan om någon alternativ tjänst borde utföras i revisionens ställe. En alternativ tjänst som är bättre anpassad till de mindre företagens behov på ett kostnadseffektivt sätt. Enligt IAASB (2009b) är översiktlig granskning (review) och sammanställningsuppdrag (compilation) huvudalternativen till revision och standardsättarstyrelsen håller för närvarande på att förbättra sina existerade standarder för dessa tjänster.

Att Sverige var bland de sista länderna inom EU att avskaffa revisionsplikten, innebär att lärdom kan dras från övriga medlemsländers erfarenheter kring vilka tjänster de undantagna företagen efterfrågar. England avskaffade revisionsplikten redan 1994 och med 17 års erfarenhet av företag som kan välja bort revision, är det intressant att notera att översiktlig granskning inte har blivit en vanligt förekommande tjänst. Bo Åsell, ordförande för Far:s sektion för små och medelstora företag, har uttryckt det som att eftersom översiktlig granskning inte blivit ett stort fenomen i England, tror han inte heller att det kommer bli särskilt stort i Sverige. I stället har Far, tillsammans med SRF, satsat på att utveckla bokslutsrapporten, som kan utges av en auktoriserad redovisningskonsult efter ett sammanställningsuppdrag utförts. Sammanställningsuppdrag verkar vara den tjänst som undantagna företag i England framförallt utnyttjar. Nick Morgan, kvalificerad revisor och partner i en mindre revisionsbyrå i London, jobbar framförallt med mindre ägarledda företag och är av erfarenheten att dessa framförallt väljer att utnyttja sammanställningsuppdrag och att det endast är i undantagsfall en revision utförs för dessa företag. Det finns indikationer på att utvecklingen i Danmark sker på ett liknande sätt som i England, då översiktlig granskning inte en tjänst som verkar utföras i någon större utsträckning i stället för en revision, medan sammanställningsuppdrag är desto vanligare. Baserat på dessa två länders erfarenheter verkar det framförallt vara sammanställningsuppdrag, och inte översiktlig granskning, som efterfrågas av de mindre företagen.

Vad är det då som gör att dessa två tjänster utgör alternativ till revision? För att besvara denna fråga kan tjänsterna ställas i förhållande till revision ur synvinkeln att företagets nytta framförallt består av att revisionen underlättar företagets beroendeförhållande med sina intressenter. En revision ger en försäkran för företagets intressenter att informationen i de finansiella rapporterna bör vara riktig. Då sammanställningsuppdrag inte medför något bestyrkande kan denna tjänst inte lika självklart ses

som ett alternativ. Vidare är det vanligt att mindre företag väljer att ta hjälp av sin revisor för att upprätta sina finansiella rapporter, oavsett om de valt bort revisionen eller inte, vilket ytterligare gör det osäkert om tjänsten verkligen kan ses som ett alternativ. Företagets ägare är den intressent som mest sannolikt skulle kunna se sammanställningsuppdraget som ett lämpligt alternativ då både en revision och ett sammanställningsuppdrag kan medföra att ägaren kan ta bättre och mer välinformerade beslut. Detta förutsätter dock att ägaren saknar kunskap för att själv upprätta de finansiella rapporterna samt att ägaren inte känner ett behov av att informationen bör kontrolleras. För att övriga intressenter ska kunna se tjänsten som ett alternativ borde de rimligen först bli informerade om att tjänsten har utförts. Detta skulle lämpligen kunna ske genom utgivandet av en rapport, men då väcks istället frågor kring ansvarstagande och påverkan på förväntningsgap vilket komplicerar frågan.

Översiktlig granskning, den andra tjänst som identifierats som alternativ till revision, medför till skillnad från sammanställningsuppdraget ett bestyrkande som företagets intressenter kan uppleva ger dem nytta. Då översiktlig granskning medför lägre grad av bestyrkande än en revision, borde tjänsten logiskt sätt även resultera i en lägre kostnad för att kunna ses som kostnadseffektiv. Detta är dock inte självklart. Exempelvis medför en revision flera års erfarenhet av företagets risker och liknande som underlättar arbetet, vilket en översiktlig granskning inte nödvändigtvis medför. Skulle det vara så att översiktlig granskning resulterar i en liknande kostnad som för revision är det tveksamt om denna tjänst är att se som ett lämpligt alternativ. Detta då tjänsten skulle innebära lägre grad av bestyrkande, för samma summa pengar.

En ytterligare aspekt att ta hänsyn till när det gäller alternativa tjänster är att risken för att förväntningsgapet kan påverkas negativt om det är revisorns som utför de alternativa tjänsterna. Anledningen till detta är att revisorns inblandning i de finansiella rapporterna kan medföra att användare av rapporterna sätter större tilltro till att informationen stämmer, än vad tjänsterna ger grund för. IAASB (2009b) anser att risken för att förväntningsgapet ska påverkas negativt kan minskas med hjälp av tydliga standarder och rapporter. Far och SRF har gått ett steg längre och tillåter inte revisorer att ge ut bokslutsrapporter utan har reserverat detta för auktoriserade redovisningskonsulter. Detta hinder verkar dock revisorer i Sverige tagit sig över genom att flera har skaffat sig dubbla titlar bestående av både kvalificerad revisor och auktoriserad redovisningskonsult. I de fall där sammanställningsuppdrag inte efterföljs av en rapport, och det endast är företagets ägare som i princip vet om att tjänsten utförts, bör risken logiskt sett vara mindre för missförstånd då man tycker att ägarna borde veta vad de betalar för. Detta är dock inte säkert. Endast framtiden kan

avgöra om det går att tydligt särskilja tjänsterna från varandra oavsett om det är en revisor som utför dem. Kanske kommer det i framtiden bli nödvändigt att revisorn endast utför bestyrkandeuppdrag som består i en full revision. Skulle en tjänst med lägre grad av bestyrkande efterfrågas kanske denna tjänst bör utföras av en underordnad profession utvecklas som tar hand om detta för att undvika förvirring.