

Den framtida revisionen: Förstärkt professionalisering eller avprofessionalisering?

Peter Öhman



Den framtida revisionen: Förstärkt professionalisering eller avprofessionalisering?

Peter Öhman

På kort tid har antalet auktoriserade revisorer minskat med närmare 25 procent i Sverige. Det är delvis en naturlig konsekvens av den slopade revisionsplikten för mindre aktiebolag, men likväl ett problem för den myndighet som har till uppgift att förse samhället med tillräckligt många kvalificerade (auktoriserade och godkända) revisorer. Revisorsinspektionen (RI) har därför drivit igenom en rad förändringar för att göra yrket mer attraktivt och stärka den framtida revisionen. I denna rapport diskuterar Peter Öhman vid CER de åtgärder som RI har vidtagit och vad dessa kan tänkas innebära för revisorsprofessionen på sikt. Som underlag används bl.a. tre remissvar från Mittuniversitetet gällande RI:s nu genomförda förslag på förändringar.

Inledning

I Sverige avskaffades revisionsplikten för mindre aktiebolag år 2010 (varefter Malta blev det enda EU-landet med obligatorisk revision för alla bolag oavsett storlek). Avskaffandet innebar att revisionen blev frivillig för de aktiebolag som under två på varandra följande räkenskapsår inte överstiger mer än ett av följande tre gränsvärden: i) 3 miljoner kronor i nettoomsättning, ii) 1,5 miljoner kronor i balansomsättning och iii) tre anställda i medelantal.¹ Även om behovet av revision förväntades minska blev revisorerna snabbt färre än vad många hade räknat med. Vid utgången av räkenskapsåret 2015 hade 60 procent av de som kunde välja bort revisionen valt att göra det och på mindre än tio år minskade antalet auktoriserade revisorer från drygt 4000 till drygt 3 100. Det hissades också varningsflagg för att revisor skulle kunna bli ett bristyrke.²

Detta gjorde att Revisorsinspektionen (RI)³ på kort tid lade fram, och fick igenom, sju förslag på förändrade utbildnings- och auktorisationskrav för revisorer. Samtidigt gjordes det klart att provet för auktorisation ska hållas oförändrat och likaså att myndighetens tillsyn över verksamma revisorer ska fortsätta som tidigare. Enligt RI var syftet med förändringarna att effektivisera utbildningen, göra revisorsyrket mer attraktivt, ytterligare höja revisionskvaliteten, underlätta för en återkomst till yrket och tydliggöra innehållet i revisorers fortbildning. Förändringarna innebar att:

- Den som ska bli auktoriserad revisor ska ha genomgått sex års teoretisk och praktisk utbildning (i stället för att som tidigare ha genomgått åtta års obligatorisk teoretisk och praktisk utbildning).

¹ Riksrevisionen (2017).

² Riksrevisionen (2017).

³ Revisorsinspektionen är regeringens expertmyndighet i frågor om revision och revisorer med uppgift att bl.a. se till så att det finns kvalificerade (auktoriserade och godkända) revisorer för näringslivets och samhällets behov samt utöva tillsyn över verksamma revisorer och revisionsbyråer.

- Den som ska bli auktoriserad revisor ska ha avlagt kandidatexamen vid universitet eller högskola med valfritt huvudområde (i stället för att som tidigare ha haft företagsekonomi som huvudområde).
- Den som ska avlägga prov för auktorisation behöver inte ha läst ett visst antal högskolepoäng i företagsekonomi respektive juridik (i stället för att som tidigare ha läst minst 90 högskolepoäng i företagsekonomi och minst 45 högskolepoäng i juridik).
- Den som ska avlägga prov för auktorisation behöver inte ha läst samtliga obligatoriska teoretiska ämnen vid universitetet eller högskola, utan kan läsa vissa ämnen vid exempelvis någon revisionsbyrå (i stället för att som tidigare ha läst alla obligatoriska teoretiska ämnen vid universitetet eller högskola).
- Den som ska avlägga prov för auktorisation ska vara förberedd på att både obligatoriska och icke-obligatoriska ämnen kan komma att provas i den mån de anses relevanta för lagstadgad revision (i stället för att det som tidigare varit ett krav på att dessa ämnen ska ingå i utbildningen).
- Den som ansöker om auktorisation eller fortsatt auktorisation behöver inte ha arbetat ett visst antal timmar som revisor (i stället för att som tidigare ha styrts av ett s.k. timkrav som stipulerat ett visst antal arbetade timmar med revision varje år).
- Den fortbildning som auktoriserade revisorer har att genomgå ska vara inriktad på de ämnesområden som kan anses utgöra revisorns kärnkompetens (i stället för att som tidigare ha styrts av ett s.k. fortbildningskrav som varit mer allmänt hållet).

Syfte och tillvägagångssätt

Syftet med denna rapport är att diskutera om de av RI genomförda förändringarna kan komma att leda till en ökad professionalisering eller en avprofessionalisering av revisorsyrket. Som underlag används bl.a. remissvar från Mittuniversitetet gällande de sju av RI lanserade förändringsförslagen.

Revision som profession

Gemensamt för många analyser av revisionsbranschens utveckling och yrkets professionaliseringsprocess är att de har utgått från generella kännetecken för en profession.⁴ Fem sådana kännetecken är heltidssysselsättning, universitetsutbildning, yrkessammanslutningar (via branschorganisationer), lagstadgat skydd för yrkestiteln och förekomsten av etiska koder.⁵ Från en sådan utgångspunkt brukar advokater, läkare, präster och revisorer räknas som klassiska professioner.⁶

Under hela 1900-talet stärktes revisorernas ställning runt om i världen. Sverige utgjorde inget undantag. Redan på 1940-talet var grunden lagd för den svenska revisorsprofessionen som då uppfyllde kraven på heltidssysselsättning, universitets-

⁴ Öhman (2007).

⁵ Wilensky (1964).

⁶ Abbott (1988).

utbildning, yrkessammanslutningar, lagstadgat skydd för yrkestiteln och etiska koder.⁷ Från 1940-talet och framåt stärktes revisionsbranschen ytterligare genom att den kunskapsbas som branschorganisationen FAR⁸ successivt utvecklade visade sig vara svår för andra att kopiera. En grund för professionellt arbete är nämligen att kompetensen är sådan att de som befinner sig "utanför yrket" knappast kan uppnå den på egen hand.⁹ Av betydelse för branschens utveckling var också arbetet med att utforma rekommendationer och att aktiebolagslagen från 1975 delegerade till de yrkesverksamma att själva tolka begreppet god revisionsred. En uttalad position i regleringshierarkin, som uttolkare av lagen, är en indikation på professionalism i yrken som är starkt beroende av reglering. En svårkopierad kunskapsbas och en uttolkande roll av gällande lagar kan således ses som ytterligare två kännetecken för en profession, vilka den svenska revisorsprofessionen kunde räkna in på 1970-talet.¹⁰

Det ömsesidiga förhållandet mellan regleringen av yrket och utvecklingen av professionen är tydlig. 1895 lagstiftades det om obligatorisk revision, 1944 kom ett skydd för titeln auktoriserad revisor och 1975 slogs det alltså fast att revisionen skulle utföras enligt god revisionsred. Vid samtliga dessa tillfällen markerade staten sitt intresse av att stärka revisorernas position i samhället. Samtidigt låg dåvarande branschorganisationer bakom att lagarna instiftades. När det 1983 skrevs in i aktiebolagslagen att minst en revisor i ett aktiebolag skulle vara kvalificerad ledde det till ett stort uppsving för branschen. På tio år ökade antalet auktoriserade revisorer (som också var medlemmar i FAR) med över 100 procent: från 854 år 1982 till 1877 år 1992.¹¹ Uppgången fortsatte i slutet på 1990-talet och i början på 2000-talet, men efter revisionsplikts slopande har alltså ett stort antal revisorer antingen gått i pension eller lämnat yrket.

Vidtagna åtgärder för att höja attraktivitet och revisionskvalitet

RI har betonat att genomförda förändringar inte bara ska göra revisorsyrket mer attraktivt utan också höja kvaliteten på revisionen. Det senare indikerar att revisorsprofessionens status ska stärkas. Merparten av förändringarna kan kopplas till revisorernas utbildning och en sådan avser det tidigare kravet på åtta års obligatorisk teoretisk och praktisk utbildning. Numera har blivande revisorer en utbildningstid på

⁷ Öhman och Wallerstedt (2012).

⁸ När Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) grundades 1923 var det revisorernas andra branschorganisation efter Svenska Revisorssamfundet (SRS). Den idag enda yrkessammanslutningen för revisions- och rådgivningsbranschen bildades när FAR och SRS gick samman i september 2006. De cirka 5 300 medlemmarna i nuvarande FAR är auktoriserade och godkända revisorer, auktoriserade redovisningskonsulter, skatterådgivare och lönekonsulter.

⁹ Abbott (1988).

¹⁰ Öhman och Wallerstedt (2012).

¹¹ Wallerstedt (2009).

sex år, där halva tiden avser teoretiska studier. RI ser detta som en anpassning till vad som gäller i de flesta andra europeiska länder. Den tidigare förordningen innebar att blivande revisorer, i likhet med hur det ser ut för flera andra kvalificerade yrken, behövde genomgå en relativt lång utbildning. Noteras kan att teoretiska universitetsutbildningar med inriktning mot medicin, juridik och ingenjörsvetenskap (civilingenjör) alltså är mellan 4,5 och 5,5 år, d.v.s. avsevärt längre än vad som nu gäller för revisorer. Samtidigt noterar RI att olika krav på auktoriserade revisorer kommer att öka och att digitaliseringen kommer att påverka revisorernas arbete.

I dag kan en blivande revisor avlägga en kandidatexamen vid universitet eller högskola med valfritt huvudområde. Borta är inte bara kravet på företagsekonomi som huvudområde utan även kravet på att ha uppnått ett visst antal högskolepoäng i företagsekonomi respektive juridik för att få avlägga provet för auktorisation. Dessa förändringar motiveras bl.a. med att det finns exempel på duktiga revisorer i andra länder med en utbildningsbakgrund som inte kräver företagsekonomi som huvudområde. RI kan heller inte finna några starka argument för att Sverige skulle avvika från det europeiska revisorsdirektivet. Det hävdas också att det varit mycket svårt för blivande revisorer att kunna uppfylla utbildningskraven och avlägga provet för auktorisation inom tre år efter genomgången universitets- eller högskoleutbildning. Samtidigt noterar RI att nya redovisningsrekommendationer (International Financial Reporting Standards, IFRS) och ökade krav på hållbarhetsredovisning leder till nya företagsekonomiska utmaningar för auktoriserade revisorer.

Fem obligatoriska ämnen (nr. 1-5)¹² ska även fortsättningsvis läsas vid universitet eller högskola. Däremot kan fem andra obligatoriska ämnen (nr. 6-10)¹³ numera tillhandahållas av andra utbildningsanordnare, vilka främst torde vara FAR och de större revisionsbyråerna. RI menar att flera av de senare ämnena ligger nära den verksamhet som revisionsbyråerna bedriver och att det finns goda möjligheter att kombinera teoretisk och praktisk utbildning. Det anförs också att universitet och högskolor inte bedriver utbildning inom dessa områden i särskilt stor omfattning. Vidare ska s.k. icke-obligatoriska ämnen (nr. 11-19)¹⁴ bara examineras i provet för auktorisation om de anses relevanta för lagstadgad revision. Det signalerar att dessa ämnen inte längre behöver ingå i den teoretiska utbildningen.

¹² Dessa ämnen är: 1. Allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper, 2. Rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning och koncernredovisning, 3. Internationella redovisningsstandarder, 4. Räkenskapsanalys samt 5. Intern redovisning och ekonomistyrning.

¹³ Dessa ämnen är: 6. Riskhantering och intern kontroll, 7. Räkenskaps- och förvaltningsrevision, 8. Yrkeskunnande, rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och revisorer, 9. Internationella revisionsstandarder samt 10. Yrkesetik och oberoende.

¹⁴ Dessa ämnen är: 11. Associationsrätt och företagsstyrning, 12. Obeståndsrätt och förmögenhetsbrott, 13. Beskattningsrätt, 14. Civil- och handelsrätt, 15. Arbetsrätt och socialrätt, 16. Informationsteknik och datorsystem, 17. Organisationslära och nationalekonomi, 18. Matematik och statistik samt 19. Grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

De två förändringar som avser ansökan om auktorisation eller förnyad auktorisation respektive fortbildning kan kopplas till det s.k. timkravet och det s.k. fortbildningskravet. Gällande timkravet framför RI att de som ansöker om auktorisation alltid uppfyller detta krav och att de som ansöker om förnyad auktorisation också kan antas göra det. RI menar därför att timkravet bör avskaffas och att de som önskar återkomma till yrket inom fem år normalt kan anses ha tillräcklig kompetens för att återfå auktorisationen. Om några önskar återkomma till yrket efter fem år anser RI att de som berörs ska redogöra för hur de bibehållit eller utvecklat sådana teoretiska kunskaper och praktiska förmågor som anses nödvändiga för att kunna bedriva revisionsverksamhet. Gällande fortbildningskravet ska fortbildningen inriktas på de tio obligatoriska ämnena. Emellertid saknas preciserade riktlinjer för detta. Noteras kan också att det inte heller preciseras hur revisorers kompetens inom digitalisering och automatisering ska säkerställas trots att RI betonar att detta är centrala inslag för att kunna leva upp till framtida krav på en effektiv revision.

Slutdiskussion

Remissvaren från landets universitet och högskolor var förhållandevis kritiska till flera av de förslag som RI drivit igenom (främst de som avser utbildningskrav) och något mer positiva till vissa andra förslag (främst de som avser auktorisationskrav). Från akademiskt håll är det särskilt intressant att diskutera i vilken mån RI:s åtgärder kan ses i ljuset av en stärkt professionalisering eller en avprofessionalisering av revisorsyrket.

Det är svårt att följa argumentationen att kortare utbildning skulle leda till förbättrad revisionskvalitet. Allt annat lika borde minskad utbildningstid leda till att blivande revisorer inte hinner lära sig lika mycket som tidigare. RI anför att det inte finns någon skillnad i resultat på auktorisationsprovet mellan de som avlagt kandidatexamen och de som tagit högskolepoäng utöver denna grundexamen. Möjligtvis skulle det kunna tolkas som att det inte finns någon skillnad mellan utbildning vid ett lärosäte och en revisionsbyrå eftersom kravet för att skriva provet tidigare var åtta års teoretisk och praktisk utbildning. Däremot saknas det uppgifter om huruvida resultatet på provet för auktorisation skulle kunna påverkas av om den totala utbildningstiden är sex i stället för åtta år. Givet att inga andra åtgärder vidtas vad gäller utbildningens framtida inriktning, och oavsett om den bedrivs vid ett lärosäte eller en revisionsbyrå, är det ofrånkomligt att minskad utbildningstid riskerar att påverka revisionskvaliteten negativt snarare än positivt.¹⁵

RI motiverar borttagandet av kravet på företagsekonomi som huvudområde med att det därigenom blir möjligt att "tillförsäkra samhället tillräckligt många revisorer med

¹⁵ Mittuniversitetet (2017b).

rätt kompetens". Vad som är "tillräckligt många" respektive "rätt kompetens" och hur denna kompetens kan "tillförsäkras samhället" förblir dock öppna frågor.¹⁶ Noteras ska att RI gör bedömningen att det stora flertalet revisorer även framgent kommer att ha en kandidatexamen med företagsekonomi som huvudområde och att examina med något annat huvudområde kommer att tillhöra undantagen. Noteras ska också att flera framtida utmaningar (som IFRS och hållbarhetsredovisning) förefaller vara direkt eller indirekt relaterade till huvudområdet företagsekonomi och delområdet redovisning. Även i framtiden tycks således företagsekonomi vara något som blivande revisorer behöver behärska. Det är svårt att se hur revisorer utan gedigen företagsekonomisk skolning ska kunna granska komplexa årsredovisningar eller göra fortlevnadsbedömningar av reviderade företag med godtagbar kvalitet. Borttagandet av kravet på 90 högskolepoäng i företagsekonomi (och 45 högskolepoäng i juridik) får konsekvenser i form av en otydlighet i fråga om både omfattning och djup på den utbildning som ges. En fördel med poängkrav är att det indikerar vilken utbildningsnivå blivande revisorer förväntas uppnå.¹⁷ Det är också svårt att föreställa sig hur nödvändiga kunskaper inom delområdet redovisning, som får anses utgöra kärnan i den kompetensprofil som revisorer förväntas besitta, ska kunna inhämtas utan att delområdet studeras på kandidatnivå. Även om det inte går helt på tvärs mot något generellt kännetecken för en profession är det inte helt lätt att få ihop ekvationen att nedprioriteringar av huvudområdet företagsekonomi och delområdet redovisning skulle stärka professionen.

Att universitetet och högskolor får konkurrens av andra utbildningsanordnare kan i sig vara positivt. Det centrala är dock vilka ämnen som respektive utbildningsanordnare ges mandat att undervisa i.¹⁸ Numera kan olika parter bedriva utbildning inom de obligatoriska ämnena nr. 6-10. Om syftet är att stärka professionen förefaller det mindre lämpligt att överlåta utbildningsinsatserna avseende yrkesetik och oberoende (ämne nr. 10) till FAR och de större revisionsbyråerna. Detta har inte bara att göra med professionskraven på universitetsutbildning respektive etiska koder (eller revisionens oberoendepostulat), utan också med att branschen vid upprepade tillfällen har misslyckats med att upprätthålla sin yrkesetik och sitt oberoende.¹⁹ Här väger RI:s åsikt lätt gällande att yrkesetik och oberoende ligger nära den verksamhet som revisionsbyråerna bedriver och att det ger möjlighet att kombinera teoretisk och praktisk utbildning.

Även om det i grund och botten är positivt att RI anger vad revisorer kan arbeta med (även sådant som inte går under benämningen extern revision) och inom vilka områden de ska fortbilda sig för att upprätthålla nödvändig kompetens, skulle RI

¹⁶ Mittuniversitetet (2017b).

¹⁷ Mittuniversitetet (2017a).

¹⁸ Mittuniversitetet (2019).

¹⁹ Öhman (2016).

behöva precisera hur redogörelserna ska utformas samt förtydliga vilka kriterier som ska ligga till grund för bedömningarna gällande att få återinträda som auktoriserad revisor. Annars riskerar begrepp som transparens och förutsägbarhet att naggas i kanten på ett sätt som kan leda till förtroendemässiga törnar. Noteras ska också att borttagandet av timkravet går på tvärs mot det första kännetecknet för en profession, d.v.s. kravet på heltidssysselsättning.

Sammanfattningsvis är det tämligen lätt att föreställa sig att en kortare utbildning, en mångdimensionell uppluckring av kraven på teoretiska kunskaper och borttagandet av timkravet skulle kunna locka fler till eller tillbaka till revisorsyrket. Det förefaller också vara här som RI har haft sitt fokus. Ingenting säger dock att ökad attraktivitet per se stärker en profession och attraktivitet ingår inte heller bland det som kännetecknar en profession.²⁰

Slopandet av timkravet medför att den svenska revisionsbranschen inte längre uppfyller kravet på kontinuerlig heltidssysselsättning såsom det ursprungligen var tänkt. Kravet på universitetsutbildning uppfylls så till vida att det krävs en kandidatexamen vid universitetet eller högskola, men möjligheten att välja huvudområde samt utbildningsanordnare för vissa obligatoriska ämnen plus borttagandet av tidigare poängkrav tonar ned betydelsen av detta så centrala kännetecknet för en profession.²¹ De nya utbildningskraven riskerar dessutom att driva på den urvattning av branschorganisationen som inleddes när andra än kvalificerade revisorer släpptes in i FAR. I jämförelse med Advokatsamfundet, Läkarförbundet och Prästförbundet infinner sig frågan om revisorerna ingår i en yrkessammanslutning värdig en profession. Eftersom RI bevarat provet för auktorisation lever det lagstadgade skyddet för yrkestiteln kvar. Detsamma gäller för förekomsten av etiska koder (även om RI spelar ett ganska högt spel genom att låta branschen få ett helhetsansvar för denna viktiga fråga). Kvar finns också den svårkopierade kunskapsbasen och rollen som uttolkare av god revisionssed. I båda dessa fall kan dock RI:s förändringar öppna upp för framtida inskränkningar i revisionsbranschens ensamrätt (även om RI har stor tillit till sitt eget tillsynsarbete över verkamma revisorer och att det ska borga för status quo gällande dessa båda professionsrelaterade kännetecknen).

I ljuset av vad som kännetecknar en profession är en ofrånkomlig slutsats att de genomförda förändringarna ger en svagare, snarare än en starkare, revisorsprofession. Samtidigt kan vän av ordning – med all rätt – hävda att blott framtiden kan utvisa huruvida RI:s vision om den framtida revisionen de facto kommer att innebära en förstärkt professionalisering eller en avprofessionalisering av revisorsyrket.

²⁰ Öhman och Wallerstedt (2012).

²¹ Abbott (1988).

Referenser

Abbott, A. (1988), *The systems of professions. An essay on the division of expert labour*. Chicago: University of Chicago Press.

Mittuniversitetet (2017a), *Yttrande över Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen: Morgondagens kompetenskrav – nya föreskrifter om utbildning och prov*, Sundsvall: Mittuniversitetet, MIUN 2017/2432.

Mittuniversitetet (2017b), *Yttrande över Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen: Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer*, Sundsvall: Mittuniversitetet, MIUN 2017/2433.

Mittuniversitetet (2019), *Yttrande över Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen: En revisorskår med rätt kompetens – föreskrifter om auktorisation och fortbildning*, Sundsvall: Mittuniversitetet, MIUN 2019/635.

Riksrevisionen (2017), *Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än den smakar*. Stockholm: Riksrevisionen, 2017, Nr. 35.

Wallerstedt, E. (2009), *Revisorsbranschen i Sverige under 100 år*. Stockholm: SNS Förlag.

Wilensky, H. (1964), "The professionalization of everyone?". *The American Journal of Sociology*, Vol. 52, Nr. 2, s. 137-158.

Öhman P. och Wallerstedt, E. (2012), "Audit regulation and the development of the auditing profession: The case of Sweden". *Accounting History*, Vol. 17, Nr. 2, s. 241-257.

Öhman, P. (2007), *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*, Doktorsavhandling, Nr. 14, Sundsvall: Mittuniversitetet.

Öhman, P. (2016), "Den problematiska revisionen". *Organisation & Samhälle*, Vol. 3, Nr. 1, s. 26-31.