

# En revisionsverksamhet i omvandling

*Peter Öhman*



# En revisionsverksamhet i omvandling

Peter Öhman

För 100 år sedan, 1923, bildades Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR). Sedan dess har utgångspunkterna för revisionen varit desamma samtidigt som revisionsyrket har utvecklats i takt med revisorernas egna ansträngningar, ökad reglering, kritiska händelser och samhällsutvecklingen i stort. Nu anses yrket stå inför en större omvandling än någonsin tidigare. Peter Öhman vid CER har intresserat sig för såväl framväxten av revisorsprofessionen som den pågående utvecklingen. Här sammanställs resultat från tre antologier, skrivna och publicerade för att uppmärksamma den nuvarande branschorganisationens hundraårsjubileum: "Revision – i går, i dag, i morgon" (Rahnert och Öhman, 2023), "Auditing transformation: Regulation, digitalisation and sustainability" (Marton, Nilsson och Öhman, 2023) och "Handbook of big data and analytics in accounting and auditing" (Rana, Svanberg, Öhman och Lowe, 2023).

## Inledning

"An audit is an audit". Uttalandet att "en revision är vad den är" har länge varit ett mantra, åtminstone enligt revisorer av den gamla stammen. Uttalandet visar också att revisorerna, som allmänt beskrivs som konservativa, gärna ser att revisionen ska vara sig lik.<sup>1</sup> Och visst har revisionen varit sig lik på många sätt, liksom de ständigt uppdykande problemen, allt sedan styrkorna formades och revisionsverksamheten fick professionsstatus på 1940-talet.<sup>2</sup>

I grund och botten handlar revision alltså om att med professionell skepsis granska, bedöma och uttala sig om företags redovisningsinformation. De dubbla lojaliteterna har ständigt varit närvarande. Revisorerna arbetar på uppdrag av och ska skydda ägare och andra externa intressenter, samtidigt som de ska hålla sig väl med de som företräder de företag som granskas.<sup>3</sup> Oberoendefrågan har också följt revisorerna som en röd tråd genom historien. På samma gång som oberoendet (eller opartiskheten och självständigheten) har varit revisorernas stolthet har det också varit deras akilleshäla. Utan oberoende mister revisionen sitt värde, men oberoendet är också lätt att ifrågasätta. Det senare har visat sig i samband med olika revisionsmisslyckanden från tid till annan och från land till annat.<sup>4</sup> Oberoendeproblematiken har i första hand relaterats till ekonomiska aspekter. Genom att klientföretagen både väljer revisionsbyrå och betalar för revisionen blir revisorerna per automatik ekonomiskt beroende av sina klienter. Det finns också icke-ekonomiska hot mot revisorernas oberoende. Exempelvis kan långvariga revisionsuppdrag leda till att revisorer och klienter etablerar nära relationer och i värsta fall "växer ihop" på ett oönskat sätt.

---

<sup>1</sup> Adams (2017).

<sup>2</sup> Öhman och Wallerstedt (2012).

<sup>3</sup> Öhman m.fl. (2012).

<sup>4</sup> Öhman (2016).

Samtidigt som mycket är sig likt görs det gällande att revisionen nu står inför en omvandling av inte tidigare skådat slag. Här anses digitaliseringen vara den främsta drivkraften, men även den växande mängden (internationella) regler som revisorerna har att förhålla sig till och utvecklingen inom hållbarhetsområdet spelar in.

## Syfte och disposition

Syftet med denna rapport är att sammanfatta några av de forskningsresultat som finns redovisade i de tre jubileumsantologier som publicerades i anslutning till branschorganisationens hundraårsfirande 2023. Det handlar dels om revisorsprofessionens hittillsvarande utveckling i Sverige (utifrån de yrkesverkssammans ansträngningar, ökad reglering, kritiska händelser<sup>5</sup> och samhällsutvecklingen i stort), dels om vad som kan vänta framtidens revisorer utifrån nuvarande regleringsiver, digitaliseringens möjligheter och utmaningar samt hållbarhetsfrågornas utbredning. Som avslutning följer en uppsummerande diskussion.

## Den svenska revisionsverksamhetens hittillsvarande utveckling

När samhället identifierade ett behov av revision i slutet på 1800-talet hade ägandet i privata företag i allt större utsträckning börjat separeras från den operativa ledningen samtidigt som företagens behov av riskvilligt kapital ökade. De ägare som inte själva deltog i verksamheten, och som därmed inte kunde övervaka vad som hände, behövde försäkra sig om att deras kapital förvaltades väl och att räkenskaperna återgav utfallet av företagets affärer. Redan 1895 lagstodgades att alla svenska aktiebolag skulle utse minst en revisor. Nästa lagändring trädde i kraft 1910 när aktiebolagslagen utökade bestämmelserna om revision för att tydliggöra aktieägarnas ställning i förhållande till styrelsen. Nu kunde inte längre vem som helst, exempelvis en person som var anställd i bolaget, utses till revisor. För att stärka både revisionsverksamheten och revisorernas anseende bildades Svenska Revisorsamfundet (SRS) 1899 och 1912 gavs en privat organisation, Stockholms Handelskammare, rätt att auktorisera revisorer, en behörighet som fem år senare gavs till samtliga handelskamrar i landet.

Tidpunkten för det sistnämnda beslutet var nära kopplad till 1909 års bildande av Handelshögskolan i Stockholm och förutsättningarna för auktorisation (som var en examen från Handelshögskolan och tre års praktisk erfarenhet vid en revisionsbyrå). De första auktoriserade revisorerna i Sverige – sex män fick denna titel 1912 – hade en högskoleutbildning och tilläts inte försörja sig på annat sätt än genom revision. Några år senare, 1923, bildades Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR).<sup>6</sup> Tre tecken på en

---

<sup>5</sup> En kritisk händelse kännetecknas av att utvecklingen inte skulle ha varit densamma om händelsen inte hade inträffat vid den aktuella tidpunkten. Vilka händelser som är att betrakta som kritiska kan således endast bedömas i efterhand (Flanagan, 1954).

<sup>6</sup> FAR är föregångare till dagens branschorganisation, som fortfarande heter FAR men som breddat medlemskadern till att även innefatta specialister och konsulter inom redovisning och ekonomi.

profession – heltidsarbete, adekvat utbildning (inklusive universitetsutbildning) och en fungerande branschorganisation – var därmed uppfyllda redan på 1920-talet, vilket var en viktig förutsättning för den fortsatta framväxten av en etablerad yrkeskår i Sverige. Men så kom Kreugerkraschen...

Upprinnelsen var att börskraschen 1929 gjorde det allt svårare för Ivar Kreuger att skaffa nödvändigt kapital till sin tändsticksrörelse och det började stå klart att hans företagsimperium i själva verket var ett gigantiskt luftslott. När Kreuger begick självmord i Paris i mars 1932 var Kreugergruppens sammanbrott oundvikligt. Det ledde till finansiella tragedier för många av dem som både i Sverige och utomlands hade investerat stora pengar i verksamheten. Vidden av konkursen framgår bland annat av att konkursutredningen avslutades först nio år senare, 1941.

Det var inte bara konkursutredningen som tog tid. Ännu längre tid tog det för revisorsyrket i Sverige att återhämta sig, även om de åtgärder som följde av denna händelse stärkte yrkets ställning. Den viktigaste frågan för kåren var att förhindra att en auktoriserad revisor åter skulle bli inblandad i en händelse som Kreugerkraschen. Det visade sig nämligen att den ansvarige revisorn, Anton Wendler, hade stått på Kreugers lönelista och undertecknat revisionsberättelserna utan att utföra någon revision. Han dömdes sedermera till fängelse för försumlig yrkesutövning.

Inom FAR ansågs 1944 års aktiebolagslag, som ersatte 1910 års lag, vara en viktig manifestation av revisorernas betydelse i Sverige. Lagen innehöll ett särskilt avsnitt där revisorernas uppgifter preciserades mycket mer detaljerat än tidigare. Vidare infördes etiska regler och handelskamrarnas monopol att auktorisera revisorer blev rättsligt skyddat. De fem karaktäristiska kännetecknen för en profession<sup>7</sup> – heltidssysselsättning, adekvat utbildning, branschorganisationer, lagstadgat skydd för yrkestiteln och etiska regler – var därmed uppfyllda. Med detta hade revisorsyrket uppnått professionsstatus i Sverige.

Därefter växte det gradvis fram en sådan yrkesskicklighet som utgör grunden för en kompetens som personer utanför yrket svårligen kan förvärva på egen hand. Från 1950-talet och framåt utvecklade FAR successivt sin kunskapsbas, bland annat genom att utforma rekommendationer och utarbeta strukturerade och kostnadseffektiva granskningsmetoder, vilket även det utmärker en profession.<sup>8</sup> Samarbetet med de övriga nordiska revisorsorganisationerna intensifierades och successivt skapades både fler och starkare kopplingar till internationella nätverk. Genom 1975 års aktiebolagslag fick FAR dessutom en uttalad position som normgivare i regleringshierarkin. Upplägget att låta de yrkesverksamma avgöra vad som ska anses vara ett godtagbart revisionsarbete är statens sätt att införa självreglering, där frågor av vikt för samhället regleras samtidigt som professionen får ta ansvar för verksamhetens

---

<sup>7</sup> Wilensky (1964).

<sup>8</sup> Abbott (1988).

utveckling. Att få bedriva självreglering med statens goda minne är ytterligare något som kännetecknar en etablerad profession.<sup>9</sup>

Revisorernas arbetsbörda ökade efter det att 1975 års aktiebolagslag antogs och en statlig myndighet, Kommerskollegium, fick ansvar för att auktorisera revisorer. Tack vare den nya myndigheten kunde staten agera utifrån en formell maktposition, vilket bland annat innebar att revisorerna började användas i kampen mot ekonomisk brottslighet eftersom de via sina granskningsuppdrag redan hade insyn i bolagen och deras räkenskapshandlingar. Det infördes krav på att alla aktiebolag skulle granskas av kvalificerade revisorer, vilket ledde till ett stort uppsving för kåren, och i början på 1990-talet fanns närmare 4 200 kvalificerade revisorer.<sup>10</sup>

Parallellt med ökad statlig inblandning präglades perioden fram till Sveriges EU-medlemskap 1995 av fördjupade internationella samarbeten inom revisionsområdet samtidigt som revisionsbyråernas ekonomiska intressen framträdde allt tydligare. Det innebar att den professionella revisionskulturen gradvis kom att luckras upp av en amerikansk-engelsk affärskultur som i ökad utsträckning gick ut på att hålla klientföretagen på gott humör.

EU-inträdet kom att påverka FAR genom att föreningens företrädare fick större internationellt inflytande. Det skedde dock på bekostnad av att det nationella självbestämmandet begränsades. Tillsynsverksamheten placerades i en självständig myndighet (nuvarande Revisorsinspektionen) och skälet var att tillsynen dels skulle stärkas, dels bedrivas med en internationell utblick. Samtidigt fortsatte revisionsbranschens marknadskoncentration. Via sammanslagningar och det så kallade Enronfallet övergick det som tidigare var "the Big 8" till att bli "the Big 4" och i dag domineras revisionsmarkanden världen över av Deloitte, EY, KPMG och PwC. Även om Enronfallet stack ut noterades en lång rad andra revisionsmisslyckanden i början på 2000-talet. Det påverkade branschen negativt, med ökad reglering och minskad självreglering som följd.

De senaste årtiondena har internationella regelverk införts i Sverige, utbildnings- och auktorisationskraven har förändrats och revisionsplikten för de minsta aktiebolagen har avskaffats i linje med hur det ser ut i övriga EU-länder. Noterbart är också att antalet kvalificerade revisorer har minskat högst väsentligt, till cirka 3 000.

### Drivkrafter bakom revisionsverksamhetens fortsatta utveckling

De åtgärder som vidtagits för att komma till rätta med olika revisionsproblem har grundat sig på såväl reglering (lagar) som självreglering (rekommendationer, god

---

<sup>9</sup> Öhman och Wallerstedt (2012).

<sup>10</sup> Kvalificerade revisorer utgjordes av två kategorier revisorer och vid denna tidpunkt fanns 2 200 auktoriserade revisorer och 2 000 godkända revisorer. I dag utses inte längre godkända revisorer.

revisorssed och god revisionsned). Det är därför föga förvånande att den nuvarande regleringsnivån är en av drivkrafterna bakom att revisionsyrket nu anses stå inför en omfattande omvandling. Ny reglering inom redovisning, revision och bolagsstyrning påverkar revisionen både direkt och indirekt. Några exempel på internationell reglering är 2002 års Sarbanes-Oxley Act (SOX) i USA, och 2014 års EU-direktiv om revision. Även om SOX bara är tillämpligt i USA, påverkas de fyra stora revisionsbyråerna världen över genom deras globala nätverk. EU-direktivet från 2014 stärkte regleringen av revision i EU och genom att det antogs i svensk lagstiftning var det direkt tillämpligt på revisioner i Sverige.

Av ovanstående följer två långsiktiga trender: regelverken blir (1) allt striktare, vilket ställer högre krav på revisionsbyråer och enskilda revisorer, och (2) mer internationella och harmoniserade mellan länder. Globalt har International Standards of Auditing (ISA) utvecklats för att vara användbara vid revisioner av företag av allmänt intresse, såsom börsbolag. Samtidigt har svenska revisorer blivit föremål för allt hårdare myndighetskrav från EU. Den avsedda fördelen med dessa typer av ökad reglering är att stärka revisorernas oberoende och förbättra revisionskvaliteten, för att därigenom minska sannolikheten för revisionsmisslyckanden och därav följande företagskandaler. Sådana händelser kan bli mycket kostsamma eftersom de också riskerar att minska förtroendet för finansmarknaderna.

I dag använder såväl forskare som praktiker uttryck som "en tsunami av nya internationella regler" när de diskuterar direkta och/eller indirekta effekter på revisionen. Det tyder på att den senaste utvecklingen inte enbart är gynnsam, utan att effekterna av regleringar inte alltid blir som det var tänkt. Här ges två exempel på att goda avsikter kan leda fel. Det första exemplet är att regelförändringen att införa revisionsutskott innebar en försvagad ställning för revisorerna i förhållande till styrelseledamöterna. Att regleringen anger att revisionsutskotten ska stärka revisionen och förbättra revisionskvaliteten blir något paradoxalt eftersom effekten tycks bli den motsatta. Det andra exemplet är att revisorerna årligen ska informera intressenterna om särskilda riskområden i sina revisionsberättelser för börsbolag. Resultaten visar, mot förmodan, att revisorerna företrädesvis tillför ny information först när de tar sig an nya revisionsuppdrag. Annars tenderar de att återanvända tidigare lämnad information, vilket inte bidrar till ett ökat informationsvärde för intressenterna.

Om industrialiseringen var en drivkraft bakom revisorsprofessionens tidiga utveckling,<sup>11</sup> så är digitaliseringen en drivkraft bakom den nuvarande utvecklingen. Inom de flesta professioner har digitaliseringen gått från att vara en framtidsfråga till en nutidsfråga och från en möjlighet till en nödvändighet. Nya digitala lösningar (som big data och artificiell intelligens) påverkar revisionsbranschen på två sätt. Det handlar om att lösningarna ska implementeras i revisorernas eget arbete, men också om att de företag och den redovisningsinformation som granskas i allt högre grad behöver

---

<sup>11</sup> Öhman (2007).

förstås i ljuset av digital transformation. Dessa utvecklingstrender hänger samman och påverkar varandra, men utgör också separata och parallella processer.

Vissa forskare och praktiker anser att vi bara har sett början av denna omvandling och att de långsiktiga effekterna på revisionsbranschen kommer att bli betydande. Andra är något mer skeptiska och hävdar att denna process förmodligen kommer att ta längre tid än förväntat. Oavsett vilket scenario som väntas anses revisionsyrket vara i ett ganska omoget digitalt tillstånd jämfört med flera andra branscher. Det gör att omvandlingen kan förväntas accelerera när avancerade applikationer, som artificiell intelligens, implementeras i stor skala.

Otvivelaktigt bär digitaliseringen på en betydande potential för revisorerna. Den kan stärka professionella identiteter och ge tillgång till effektivare och mer träffsäkra verktyg. Den möjliggör realtidsrevision och nya fokusområden som automatiserat beslutsfattande och digital ekonomisk brottslighet. Samtidigt medför digitaliseringen vissa risker. En del arbetsmoment blir mindre effektiva eftersom de (åtminstone till en början) utförs av såväl människor som maskiner. Andra arbetsmoment försvinner, vilket försvårar för unga revisorer att förstå helheten av deras arbete. Det har också visat sig att digitalisering för digitaliseringens egen skull inte blir lika lyckosam som den digitalisering som kan motiveras av verksamhetsförbättringar som överensstämmer med en organisations och dess medarbetares värderingar.

Vidare lyfts hållbarhetsfrågornas utbredning fram som en drivkraft. Hållbarhetsredovisningen har till stor del utvecklats genom att företag lämnat information på frivillig basis och nuvarande rapporteringspraxis kännetecknas därför av stor variation. Denna variation har lett till att hållbarhetsredovisningen fått kritik för bristande jämförbarhet och tillförlitlighet. Därutöver finns indikationer på att hållbarhetsrevision kommer att genomgå en mycket större förändring än vad som hittills har observerats.

En anledning till den förväntade omvandlingen är att EU nyligen antagit nya standarder inom hållbarhetsredovisningsområdet. Den snabbt implementerade regleringen kommer att kräva en betydande kompetensutveckling inom detta område och riskerar därför att bli kostsam för rapporterande företag. I vilken utsträckning genomförandekostnaderna kommer att leda till motsvarande fördelar är oklart.

Såväl hållbarhetsrapporteringen som granskningen av denna rapportering befinner sig således i en fas där utvecklingsmöjligheterna är betydande och där redovisningskyldiga företag och revisorer har mycket att lära. Samtidigt som den pågående utvecklingen ger revisionsbyråerna nya affärsmöjligheter uttrycks en oro över svårigheten att göra tillförlitliga väsentlighetsbedömningar vid hållbarhetsrevisioner. Ett skäl till oron är att vissa standarder för hållbarhetsredovisning kräver en avsevärt bredare definition av väsentlighet än vad som används vid finansiell rapportering. Väsentlig information definieras traditionellt som information som har potential att

påverka beslut som fattas av de som använder företags finansiella information, såsom investerare och fordringsägare. Så kallad dubbel väsentlighet omfattar även information om företags miljömässiga och sociala påverkan. Det är relevant för samhället i stort och för alla typer av intressenter. Ett problem för rapporterande företag och revisorer är att bedömningen av dubbel väsentlighet är osäker, även om nuvarande reglering introducerar detta begrepp.

En föreslagen lösning är att använda sig av maskininlärningsmetoder för att undersöka och avgöra vilken typ av information som kan förutsäga miljöproblem till följd av olika företags verksamheter. Detta inkluderar ett strukturerat och kvantitativt tillvägagångssätt för att fastställa dubbel väsentlighet, och därigenom potentiellt förbättra både rapportering och granskning av hållbarhetsinformation i enlighet med nuvarande och framtida standarder.

## Slutdiskussion

Genomgången av den svenska revisionsverksamhetens hittillsvarande utveckling visar att införda lagar har påverkat revisorsyrkets utveckling positivt, samtidigt som regleringen många gånger har färgats av de yrkesverksammas initiativ. Det pekar således på ett ömsesidigt förhållande mellan revisionsreglering och revisorsprofessionens utveckling. Samtidigt visar den historiska genomgången att kritiska händelser har drivit på det ömsesidiga förhållandet, med Kreugerkraschen i Sverige 1932 och Enronfallet i USA 2001 som de tydligaste exemplen.

Analyser av olika förändringsprocesser – särskilt deras drivkrafter och effekter – kan öka kunskapen om varför fenomen har utvecklats som de har gjort. Det ger också förbättrade förutsättningar att förutsäga hur ett fenomen kan komma att utvecklas i framtiden. Även om de tre fokuserade drivkrafterna bakom den pågående utvecklingen kännetecknas av en vilja att åstadkomma samhällseliga förbättringar kan två huvudsakliga slutsatser dras: (1) det finns oväntade och oavsiktliga konsekvenser gällande revisionsyrkets pågående omvandling och (2) utvecklingen är varken linjär eller enkelriktad.

Dessutom finns många svårigheter i genomförandet av förändringarna, vilket inte bör komma som någon överraskning. Ofta går det att observera en initial entusiasm och höga förväntningar vid en förändring, följt av insikter och minskade förhoppningar i implementeringsfasen. Att initiala förutsägelser tenderar att överskatta effekterna av en omvandling har bland annat noterats i fråga om revisionsbyråers digitaliseringsprocesser.<sup>12</sup> Det är också kostsamt att följa nya regelverk och hittills saknas heltäckande kostnads-nyttoanalyser för att avgöra om skärpta krav är ekonomiskt försvarbara. Även om sådana analyser är svåra att genomföra, skulle de kunna ge värdefulla inspel till debatten om svällande regelverk och deras effekter.

---

<sup>12</sup> Bakarich och O'Brien (2021).



## Referenser

- Abbott, A. (1988), *The systems of professions. An essay on the division of expert labour*. Chicago: University of Chicago Press.
- Adams, T.L. (2017), "Self-regulating professions: Past, present, future". *Journal of Professions and Organization*, Vol. 4, Nr, 1, s. 70-87.
- Bakarich, K.M. och O'Brien, P.E. (2021), "The robots are coming... but aren't here yet: The use of artificial intelligence technologies in the public accounting profession". *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, Vol. 18, Nr, 1, s. 27-43
- Flanagan, J.C. (1954), "The critical incident technique". *Psychological Bullentin*, Vol. 51, Nr, 4, s. 327-358.
- Marton, J., Nilsson, F. och Öhman, P. (red.), (2023), *Auditing transformation: Regulation, digitalisation and sustainability*. New York: Routledge.
- Rahnert, K. och Öhman, P. (red.). (2023), *Revision – i går, i dag, i morgon*. Stockholm: Ekerlids Förlag.
- Rana, T., Svanberg, J., Öhman, P. och Lowe, A. (red.), (2023), *Handbook of big data and analytics in accounting and auditing*. Singapore: Springer.
- Wilensky, H.L. (1964), "The professionalization of everyone?". *The American Journal of Sociology*, Vol. 52, Nr, 2, s. 137-158.
- 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.
- Öhman, P., Häckner, E. och Sörbom, D. (2012), "Client satisfaction and usefulness to external stakeholders from an audit client perspective". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27, Nr. 5, s. 477-499.
- 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.