

Revisionens funktioner

- Vilka betydelser har de för intressenterna?

Förord

Vi vill tacka våra respondenter som har tagit sig tid att delta i våra intervjuer och därmed bidragit med värdefull information till vår kandidatuppsats. Utan deras medverkan hade vi inte kunnat genomföra vår empiriska undersökning.

Vi vill även tacka vår handledare, Professor Sven-Olof Collin, för sitt stora engagemang, samt för värdefulla råd och synpunkter som har gett oss inspiration och många skratt under uppsatsens gång.

Kristianstad, Januari 2006-01-24

Lina Malmqvist

Camilla Olsson

Annette Persson

Abstract

Sweden has, together with the other Nordic countries, a unique position regarding accounting as audit duty is demanded for all joint-stock companies, regardless of their size. Today compulsory audit is a discussed subject focusing on whether the audit duty in smaller joint-stock companies should be removed.

The purpose of this paper is studying the functions of the audit on the basis of the importance of audit duty in small joint-stock companies. To complete the aim of our paper we made a theory of the function of the audit. According to this theory the audit has three functions; quality assurance, supervising and development of the company. The functions of the audit have been studied and analyzed from a historic perspective, on the basis of the auditors' influence, from an international view and from our empirical research, in which we take the stakeholder approach. The conclusion of the paper indicates that the audit duty in small joint-stock companies has certain significance, but still, it is not irreplaceable.

Sammanfattning

Sverige intar en särställning, tillsammans med övriga nordiska länderna, genom att det krävs revisionsplikt i samtliga aktiebolag oavsett storlek. I dag är obligatorisk revision ett aktuellt och omtalat ämne när det gäller huruvida revisionsplikten i små aktiebolag bör avskaffas.

Syftet med uppsatsen är att studera revisionens funktioner utifrån revisionspliktens betydelse i små aktiebolag. För att uppfylla uppsatsens syfte skapade vi en egen teori om revisionens funktioner. Denna teori innefattas av tre funktioner; den kvalitetssäkrande funktionen, övervakningsfunktionen och utvecklingsfunktionen. Dessa funktioner har vi studerat och analyserat ur ett historiskt perspektiv, utifrån normgivarna, ur ett internationellt perspektiv samt utifrån vår empiriska undersökning där vi utgått från intressentmodellen.

Anledningen till denna uppdelning är att beskriva funktionernas framträdande genom århundradena och analysera hur de påverkats historiskt, hur funktionerna påverkas av lagstiftningen och de olika normgivarnas rekommendationer idag, samt internationell påverkan för att visa på variationer i olika länder och kulturer. En empirisk undersökning har även genomförts och analyserats för att påvisa hur revisionens funktioner kan påverka intressenternas beslut och vilken betydelse de har. Empirin har insamlats genom telefonintervjuer med hjälp av en intervjuguide.

Genom att studera och analysera revisionens funktioner ur dessa fyra perspektiv får vi en rikare prövning av vår teoretiska uppfattning om revisionens funktioner samt en validering av våra definitioner. Uppsatsens slutsats ger indikationer på att revisionsplikten i små aktiebolag är av betydelse för intressenterna, men dock inte oersättlig.

Innehållsförteckning

1. Inledning	1
1.1 Problematisering	1
1.2 Syfte.....	2
1.3 Definitioner	3
1.4 Disposition	3
2. Metod	5
2.1 Vetenskaplig ansats och metod	5
2.2 Tillvägagångssätt	5
2.3 Kapitelsammanfattning.....	7
3. Teori	8
3.1 Agentteorin.....	8
3.2 Transaktionskostnadsteorin	8
3.3 Intressenterna	9
3.3.1 Ägare/Företagsledare.....	10
3.3.2 Anställda.....	11
3.3.3 Kreditgivare	11
3.3.4 Leverantörer	11
3.3.5 Kunder.....	12
3.3.6 Stat och kommun.....	12
3.3.7 Revisorn	13
3.4 Revisionens funktioner.....	13
3.4.1 Kvalitetssäkrande funktion.....	14
3.4.2 Övervakningsfunktionen	16
3.4.3 Utvecklingsfunktion.....	18
3.4.4 Sammanställning	21
3.5 Kapitelsammanfattning.....	21
4. Analys av revisionspliktens historia	23
4.1 1400-talet	23
4.2 1600-talet	24
4.3 1700-talet	25
4.4 1800-talet	25
4.5 1900-talet	26

4.6 Kapitelsammanfattning.....	28
5. Analys av normgivare	30
5.1 Revisorns arbete	30
5.2 Revision i Sverige	31
5.2.1 Förvaltningsrevision.....	32
5.2.2 Räkenskapsrevision	33
5.3 Kapitelsammanfattning.....	35
6. Analys av revisionsplikten ur ett internationellt perspektiv	37
6.1 Skandinavien	37
6.1.1 Danmark.....	37
6.1.2 Finland.....	38
6.2 Angloamerikanska (anglosaxiska).....	38
6.2.1 England	38
6.2.2 USA.....	40
6.3 Germanska	41
6.3.1 Tyskland	41
6.4 Latinska.....	42
6.4.1 Frankrike	42
6.5 Sammanställning.....	43
6.6 Kapitelsammanfattning.....	43
7. Empirisk metod.....	45
7.1 Undersökningsmetod	45
7.2 Intervjuguidens utformning	47
7.3 Urval.....	48
7.4 Operationalisering	49
7.4.1 Validitet.....	49
7.4.2 Reliabilitet.....	49
7.5 Kapitelsammanfattning.....	50
8. Analys av intressenterna	52
8.1 Aktieägare/Företagsledning	52
8.1.1 Kvalitetssäkrande funktionen.....	52
8.1.2 Övervakningsfunktionen	53

8.1.3 Utvecklingsfunktionen.....	53
8.1.4 Sammanfattning av aktieägare/företagsledning	54
8.2 Anställda	54
8.2.1 Kvalitetssäkrande funktionen.....	54
8.2.2 Övervakningsfunktionen	55
8.2.3 Utvecklingsfunktionen.....	55
8.2.4 Sammanfattning av anställda	55
8.3 Kreditgivare	56
8.3.1 Kvalitetssäkrande funktionen.....	56
8.3.2 Övervakningsfunktionen	56
8.3.3 Utvecklingsfunktionen.....	58
8.3.4 Sammanfattning av kreditgivarna	59
8.4 Leverantörer.....	59
8.4.1 Kvalitetssäkrande funktionen.....	60
8.4.2 Övervakningsfunktionen	60
8.4.3 Utvecklingsfunktionen.....	61
8.4.4 Sammanfattning av leverantörerna	61
8.5 Kunder	62
8.5.1 Kvalitetssäkrande funktionen.....	62
8.5.2 Övervakningsfunktionen	63
8.5.3 Utvecklingsfunktionen.....	63
8.5.4 Sammanfattning av kunderna.....	63
8.6 Skatteverket	64
8.6.1 Kvalitetssäkrande funktionen.....	64
8.6.2 Övervakningsfunktionen	65
8.6.3 Utvecklingsfunktionen.....	68
8.6.4 Sammanfattning av Skatteverket.....	69
8.7 Revisorer.....	69
8.7.1 Kvalitetssäkrande funktionen.....	70
8.7.2 Övervakningsfunktionen	70
8.7.3 Utvecklingsfunktionen.....	72
8.7.4 Sammanfattning av revisorerna.....	72
8.8 Sammanställning.....	73
8.9 Revisionens funktioner	73

8.9.1 Kvalitetssäkrande funktionen.....	74
8.9.2 Övervakningsfunktionen	74
8.9.3 Utvecklingsfunktionen.....	76
8.10 Kapitelsammanfattning.....	77
9. Slutsatser	79
9.1 Introduktion	79
9.2 Revisionspliktens historia.....	79
9.3 Normgivare	80
9.4 Revisionsplikten ur ett internationellt perspektiv	81
9.5 Intressenterna	83
9.6 Sammanställning.....	84
9.6 Förslag till fortsatt forskning	86
10. Källförteckning	88

Bilageförteckning

Bilaga 1 Introduktionsbrev

Bilaga 2 Intervjuguider

1. Inledning

Ämnet som vi ska behandla är vilka av revisionens funktioner som har betydelse för intressenterna, samt om det finns något substitut som kan ersätta revisionens funktioner. Vårt val av ämne grundar sig på en aktuell och omtalad fråga gällande avskaffandet av revisionsplikten i små aktiebolag, vilket berör parter som revisorer, ägare/företagsledningen och deras intressenter.

1.1 Problematisering

Små företag, som inte har några eller ett fåtal anställda, "tvingas bära en administrativ börda som möjligen är hanterlig för de internationella storföretagen" (Ström 2005:A4), men som blir ogörlig för småföretagaren. I många länder har man därför enklare regler för mindre företag. (Ström 2005) De nordiska länderna intar en särställning, genom att det krävs revisionsplikt i samtliga aktiebolag, oavsett storlek. Däremot har det lagts fram förslag om avskaffning av revisionsplikten för små aktiebolag både i Danmark och i Finland. (Justitiedepartementet 2005)

Det föreskrivs i EG:s fjärde bolagsdirektiv, artikel 51, om obligatorisk revision av aktiebolagens årsbokslut och granskning av förvaltningsberättelsen. Medlemsländerna har dock rätt att undanta småföretag, med högst 50 anställda och 7,3 miljoner euro i omsättning, från revisionsplikten. Några länder, bland annat England, ligger nära eller på maximalt tillåtna gränsvärden. Det finns dock länder inom EU som aldrig har haft revisionsplikt för små aktiebolag. (Thorell och Norberg 2005)

De svenska intressenterna har hittills varit eniga om att Sverige ska ha revisionsplikt i alla aktiebolag. Därför kan man ställa sig frågan om varför ämnet återigen har börjat diskuteras i Sverige. I huvudsak beror detta på två saker. För det första påverkas Sverige i allt högre grad av innehållet i den internationella utvecklingen. Det andra skälet är att många regeringar idag arbetar med olika projekt om regelförenklingar för småföretag, så även den svenska regeringen, eftersom revisionsstandarderna främst är skrivna för revision i stora företag. (Thorell och Norberg 2005)

Av Sveriges samtliga företag utgörs cirka 99 procent av småföretag (Engström 2004), varav 200 000 av dessa har en omsättning på högst 3 miljoner kronor (Thorell och Norberg 2005). Avskaffandet av revisionsplikten är således relevant eftersom det berör en stor del av småföretagen och deras intressenter. Enligt Martin Johansson, VD i revisorssamfundet, skulle däremot ett avskaffande av revisionsplikten bryta ner ett system som fungerar bra och som utgör ett stöd för ägaren och dess intressenter. (Suneson 2005) Ett avskaffande av revisionsplikten skulle innebära att man måste hitta andra vägar för att kvalitetssäkra redovisningsinformationen från småbolagen. (Johansson 2005) En utomstående revisor kan dessutom ge råd till företaget och se deras situation från en annan synvinkel. De kan till exempel, genom den kompetens och erfarenhet de besitter, bidra till att företaget utvecklas.

Om revisionsplikten avskaffas kan det däremot bli aktuellt med olika substitut till revisionens funktioner. Många kreditgivare och leverantörer har redan idag möjlighet att använda sig av bland annat kreditupplysningen som ett komplement till den reviderade årsredovisningen. Vid ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten kan detta komplement istället bli ett substitut.

Revisionen har olika funktioner som kan användas för att underlätta intressenternas beslut gällande företaget. Med utgångspunkt i dessa funktioner har följande problemställning framkommit; Revisionens funktioner, vilka betydelser har de för intressenterna? Revisionen kommer att studeras utifrån ett funktionsperspektiv, där vi vill få fram vilken nytta intressenterna har av revisionens olika funktioner. Funktionernas betydelse för intressenterna är en viktig aspekt som man bör ta hänsyn till i frågan om ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten. För att få en övergripande bild av funktionernas betydelse för intressenterna kommer avvikelser från den traditionella intressentmodellen förekomma, genom att bland annat revisorerna inkluderas. Anledningen till detta är att revisorerna producerar de tjänster som kommer att påverkas om revisionsplikten avskaffas.

1.2 Syfte

Vårt syfte med uppsatsen är att studera revisionens funktioner utifrån revisionspliktens betydelse i små aktiebolag.

1.3 Definitioner

Definitionen av revisionsplikt är att alla aktiebolag ska revideras oavsett storlek och omsättning. Innebörden är att aktiebolagets årsredovisning och förvaltning skall granskas av en revisor och när revisionen är genomförd offentliggörs årsredovisningen och därmed får intressenterna tillgång till denna.

Små aktiebolag definieras vi som ett aktiebolag med en omsättning som understiger 3 miljoner kronor och med högst 10 anställda.

1.4 Disposition

Uppsatsens samtliga kapitel kommer att inledas med en kort ingress, som innefattar de delar som kapitlet berör. Kapitlen avslutas också med en kort sammanfattning som tar upp det mest väsentliga från varje kapitel.

I kapitel två redogörs för en deduktiv, med inslag av en induktiv ansats som tillämpats i uppsatsen. I tillvägagångssättet redogörs för de teorier som använts i uppsatsen, vilka är agentteorin, transaktionskostnadsteorin och vår egen teori om revisionens funktioner. Dessa funktioner har vi studerat och analyserat ur ett historiskt perspektiv, utifrån normgivarna, ur ett internationellt perspektiv samt utifrån vår empiriska undersökning, där vi utgått från intressentmodellen.

I kapitel tre behandlas de teorier vi anser vara relevanta för att kunna besvara vår problemformulering. Inledningsvis beskrivs agentteorin och transaktionskostnadsteorin, och därefter tillämpas agentteorin på intressentmodellen. Avslutningsvis redogörs grundligt för vår egen teori om revisionens funktioner, vilken innefattar den kvalitetssäkrande funktionen, övervakningsfunktionen samt utvecklingsfunktionen.

I kapitel fyra redogörs och analyseras de århundraden som har spelat störst roll och varit mest väsentliga för bokföringen och revisionspliktens uppkomst. Kapitlet innefattar uppkomsten av den dubbla italienska bokföringen under 1400-talet och hur denna introducerades i Sverige, vilket slutligen ledde till revisionsplikt i samtliga aktiebolag år 1983.

Kapitel fem innefattar hur revisionen i Sverige fungerar idag och hur revisionens funktioner påverkar normgivarna. Inledningsvis kommer vi att skildra och analysera revisorns roll, för att sedan analysera hur revisorerna agerar vid granskning av förvaltningsrevision respektive räkenskapsrevision.

Kapitel sex tar upp hur revisionens funktioner framträder i andra länder. Till att börja med behandlas och analyseras revisionen i två Skandinaviska länder. Därefter redogörs och analyseras ett eller ett fåtal länder inom de tre delarna i bolagsstyrningssystemet, nämligen det anglosaxiska, germanska och latinska.

I kapitel sju redogörs för den empiriska metoden som tillämpats i undersökningen. Denna bygger på en tvärsnittsstudie, där vi i huvudsak har använt oss av kvalitativ data som vi har samlat in genom telefonintervjuer med tre intressenter inom varje intressentgrupp. Vidare beskrivs vår operationalisering av intervjuguiderna, urvalsmetod, samt validiteten och reliabiliteten i vår undersökning.

I kapitel åtta redogörs och analyseras vårt empiriska material för att få fram intressenternas nytta av revisionens funktioner. Varje intressentgrupps betydelse av funktionerna kommer att redovisas i en tabell, vilken analyseras horisontellt, det vill säga varje intressentgrupp för sig. Analyserna av intressenterna är uppbyggt enligt revisionens funktioner i ordningen; kvalitetssäkrande funktionen, övervakningsfunktionen och utvecklingsfunktionen för att avslutas med en kort sammanfattning. Avslutningsvis kommer tabellen även att analyseras vertikalt, det vill säga varje funktion för sig, för att belysa vilken eller vilka funktioner som har störst betydelse för intressenterna.

I kapitel nio redogörs för de slutsatser som grundar sig på analyskapitlen; revisionspliktens historia, normgivare, revisionsplikten ur ett internationellt perspektiv och analys av intressenterna genom vårt empiriska material. En sammanställning av dessa delar följer därefter. Slutligen presenteras förslag till fortsatt forskning.

2. Metod

I detta kapitel redogörs för vilken ansats och metod som tillämpas i uppsatsen. Därefter kommer vi att förklara hur vi har gått tillväga under forskningsprocessen och vilka teorier som tillämpas.

2.1 Vetenskaplig ansats och metod

Målet med vår uppsats, vilket återfinns i syftet, är att studera revisionens funktioner utifrån revisionspliktens betydelse i små aktiebolag. För att realisera vårt syfte ska vi undersöka och analysera ämnet ur ett historiskt perspektiv, utifrån normgivarna, ur ett internationellt perspektiv, samt utifrån vår empiriska undersökning där de olika intressentgrupperna ingår.

Enligt Saunders et al. (2003) innebär en deduktiv ansats att man söker efter kausala samband utifrån befintlig teori, medan i en induktiv ansats finns det en brist på teori (Saunders et al. 2003). En kombination av dessa båda angreppssätt bildar en abduktiv ansats (Eriksson och Wiedersheim 2001).

Uppsatsen utgår från en deduktiv ansats, med induktiva inslag. Detta på grund av att vi utifrån befintlig teori har utvecklat vår egen teori om revisionens funktioner. Dessa har studerats genom fyra undersökningar; en som baserats på historisk data, en med utgångspunkt i normgivarnas påverkan, en som behandlar hur internationella förhållanden påverkar, och slutligen en empirisk undersökning med utgångspunkt i intressentmodellen.

2.2 Tillvägagångssätt

Våra teoretiska utgångspunkter i uppsatsen är intressentmodellen, agentteorin, transaktionskostnadsteorin och revisionens funktioner. Den sistnämnda är vår egen teori, vilken vi har konstruerat utifrån befintliga teorier. Främst tillämpar vi revisionens funktioner, vilken innefattar den kvalitetssäkrande funktionen, övervakningsfunktionen och utvecklingsfunktionen. Den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen är befintliga funktioner medan utvecklingsfunktionen, under vår forskningsprocess, har vuxit fram utifrån de andra båda funktionerna.

Agentteorin innebär att bolagsledningen fungerar som en agent för bolagets ägare (principalerna). Förutsättningen i denna teori är att intressenterna är rationella och strävar efter att maximera sin egen nytta. En grundläggande utgångspunkt är att det skett en separation mellan ägandet och förvaltningen av bolaget. Samtidigt finns det en inbyggd motsättning mellan bolagsledningens intressen och ägarna. (Diamant 2004) Detta är inte fallet i vår undersökning, eftersom ägaren och företagsledningen för det mesta är en och samma person i de små aktiebolagen. Det kan därför vara svårt att förklara behovet av legala revisionskrav med en ren agentteori i dessa bolag (Diamant 2004). Dock anser vi att man kan tillämpa agentteorin i alla relationer som företaget har, där intressenternas beslutsfattande beror på företagets reviderande information.

Transaktionskostnadsteorin syftar till att förklara ekonomiska utbyten med hjälp av beroendet som en transaktionsspecifik investering skapar mellan parterna (Lindhoff och Silfverberg 2005). Denna teori ansåg vi vara användbar i vår teori, eftersom denna utgår från att det finns en misstro som grundar sig på ett beroende, där produktens karaktär är av stor betydelse. Då olika intressenter har olika behov av revisionen är intressentmodellen en viktig utgångspunkt i debatten om revisionsplikt och därför även i vår teori.

Analyserna av revisionens funktioner utgår från ett historiskt perspektiv, för att beskriva hur funktionerna framträder genom århundradena och analysera hur de påverkats historiskt. Därefter analyseras normgivarna med anledningen att beskriva hur de påverkas idag av lagstiftning och olika rekommendationer. Ur ett internationellt perspektiv analyseras påverkan för att visa på variationer i olika länder och kulturer, men även studera om det i de länder som inte har revisionsplikt finns några substitut till revisionens funktioner. Utifrån vår empiriska undersökning där de olika intressentgrupperna ingår, visar vi på hur funktionerna kan påverka intressenternas beslut och vilken betydelse revisionens funktioner har. Genom att belysa och granska revisionens funktioner ur dessa fyra perspektiv får vi både en rikare prövning av vår teoretiska uppfattning om revisionens funktioner samt en validering av våra definitioner.

2.3 Kapitelsammanfattning

Målet med uppsatsen är att utifrån revisionens funktioner studera revisionspliktens betydelse i små aktiebolag. Tillvägagångssättet har utgått från en deduktiv ansats med induktiva inslag. Detta genom att vi utifrån befintlig teori har utvecklat vår egen teori om revisionens funktioner.

Våra teoretiska utgångspunkter i uppsatsen är intressentmodellen, agentteorin, transaktionskostnadsteorin och revisionens funktioner. Den sistnämnda är vår egen teori, vilken vi har konstruerat utifrån befintliga teorier. Denna består av den kvalitetssäkrande funktionen, övervakningsfunktionen och utvecklingsfunktionen. Dessa funktioner har vi valt att studera och analysera ur ett historiskt perspektiv, utifrån normgivarna, ur ett internationellt perspektiv, samt utifrån vår empiriska undersökning där de olika intressentgrupperna ingår.

3. Teori

I detta kapitel behandlas de teorier vi anser vara relevanta för att kunna besvara vårt syfte. Inledningsvis beskrivs agentteorin och transaktionskostnadsteorin, därefter tillämpas agentteorin på intressentmodellen. Avslutningsvis redogörs grundligt för vår egen teori om revisionens funktioner.

3.1 Agentteorin

Behovet av att kommunicera viss information och att låta denna vara föremål för granskning har i anglosaxisk litteratur förklarats med den så kallade principal agentteorin. (Diamant 2004) Denna teori beskriver relationen mellan två ekonomiska agerande parter. Den ena parten kallas för principal och vill få ett uppdrag utfört. Den som väljer att ta emot uppdraget och utföra det åt principalen kallas för agent. I en organisation finns det många principal-agentförhållanden, och en individ som är agent i en relation kan vara en principal i en annan. (Bengtsson och Issa 2004)

Problemet som uppstår i denna relation är att principalen aldrig kan vara riktigt säker på att agenten har samma intressen, det vill säga, det finns alltid en osäkerhet att principalen och agentens intressen skiljer sig åt och att agenten kommer att handla i eget intresse. Den stora frågan är då hur principalen med tillfredsställande säkerhet kan försäkra sig om att agenten handlar i dennes intresse. Detta sker genom att parterna upprättar kontrakt mellan sig, som informerar om vad de förväntar sig. Principalen vill få någonting utfört och agenten vill ha någonting för det jobb han utför. (Bengtsson och Issa 2004) Båda principalen och agenten har ett intresse av att maximera sitt eget välstånd (Diamant 2004).

3.2 Transaktionskostnadsteorin

Transaktionskostnadsteorin bygger på ett ekonomiskt utbyte, vilket innebär att transaktionsparterna måste göra en specifik investering i transaktionen som leder till att det är färre möjliga parter att sluta avtal med. Detta skapar ett beroende mellan transaktionsparterna och tvingar dem att lita på varandra. (Lindhoff och Silfverberg 2005)

Kostnaden för att förhandla och slutföra ett kontrakt hade inte funnits, eller hade varit betydligt mindre om man hade kunnat lita fullständigt på att motparten skulle hålla sig till kontraktet eller om man enkelt hade kunnat vända sig till någon annan.

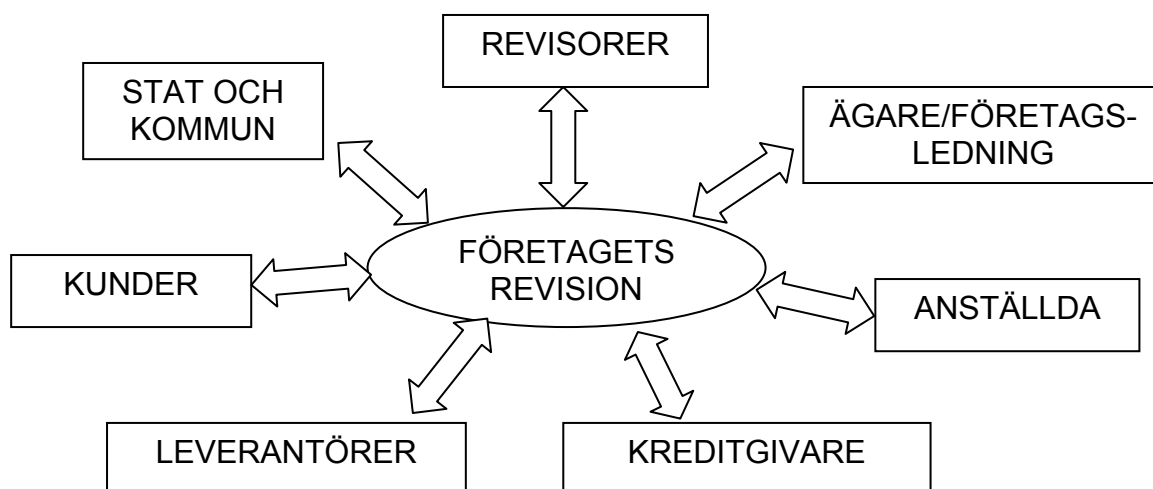
Förekomsten av fåtalsrelationer där en eller bägge parterna är beroende av varandra, i avsaknad av alternativ, ger upphov till kostsamma procedurer för att försäkra sig och skydda sig från avvikelser. (Collin 1990)

Om det förutsätts att leverantörerna är många föreligger inget monopol utan då sker kontrollen av transaktionen genom marknaden. Här är produkterna standardiserade, oklarheter löses med hänvisning till kontraktet och inga ansträngningar görs för att bibehålla relationen. Det senare följer av att relationen inte innehåller något värde, det vill säga det saknas transaktionsspecifika investeringar. (Collin 1990)

3.3 Intressenterna

Intressenternas behov av information bygger på skilda grunder som bland annat legala krav, avtal och ett samhälleligt intresse. Detta talar för att det finns skäl att påvisa en skillnad mellan olika intressentgrupper. (Diamant 2004) I ett aktiebolag är det den standardiserade årsredovisningen, och revisorernas granskning av denna, som ligger till grund för intressenternas beslut. (Lundén 1997) För att intressenterna ska finna årsredovisningens information trovärdig krävs att redovisningen är granskad av en revisor som godkänt denna genom att lämna en ren revisionsberättelse.

Vi kommer att vända oss till samtliga intressenter inom intressentmodellen, se figur 1. Här utgår vi ifrån intressenter i små aktiebolag och har dessutom valt att placera ägaren och företagsledningen som en och samma intressent, eftersom det är vanligt att de sammanfaller i små aktiebolag. I den traditionella synen på agentteorin har det skett en separation mellan ägaren och företagsledningen, men utifrån vårt synsätt har denna separation normalt inte skett i små aktiebolag. Det kan därför vara svårt att förklara behovet av legala revisionskrav med en ren principal agentteori i dessa bolag (Diamant 2004). Dock kan man tillämpa agentteorin i alla relationer som företaget har, där intressenternas beslutsfattande beror på företagets reviderade information.



Figur 1: Intressentmodellen

3.3.1 Ägare/Företagsledare

Bolagets ägare/företagsledare har normalt den insyn i sitt bolag som behövs för att de skall kunna tillvarata sitt ekonomiska engagemang på bästa sätt. Detta kan ske genom den insyns rätt som en bolagsman har i ett mindre aktiebolag. I dessa bolag saknas således det direkta behovet för ägarna att kontrollera verksamhetens skötsel. Däremot finns som regel inte den kompetens inom de företagsekonomiska och juridiska områdena, vilket behövs för att kunna leda företaget på ett korrekt och effektivt sätt. (Diamant 2004) Därför kan det vara bra för ägaren/företagsledaren att ta hjälp av någon som besitter denna kompetens och som kan ge ekonomiska synpunkter.

Med tillämpning av agentteorin ser vi ägaren/företagsledningen som principaler i förhållande till företagets revision (agenten). Kravet på offentlig redovisning, revision och revisorns yrkesmässiga agerande för att uppnå revisionens funktion förklaras med ett ägarintresse. Revisorn utses av ägarna för att fungera som en självständig agent för dem. (Diamant 2004) En nödvändig förutsättning för att ägaren/företagsledningen ska ha nytta av revisorns bedömningar och synpunkter (FAR 2004) är att ledningen har förtroende för revisorn. (Cassel 1996) Det är även bolagets skyldighet att förse intressenterna med information om sin verksamhet.

3.3.2 Anställda

De anställda har intresse av korrekt information eftersom de på ett personligt sätt är mer beroende av företaget än andra. (FAR 2004) Skälen till detta är att denna kategori intressenter, i egenskap av löntagare, har en ställning som fordringsägare. (Diamant 2004) Med tillämpning av agentteorin ser vi de anställda som principalen i förhållande till företagets revision (agent). Däremot övertar den statliga lönegarantin en del av risken och borde därför i vissa sammanhang minska de anställdas intresse för denna information. Dock finns det anställda som ser långsiktigt på sin arbets-situation och blir därmed väldigt beroende av företagets information. Detta kan bero på att de anser sig ha svårt att finna ett nytt jobb.

3.3.3 Kreditgivare

Kreditgivare utpekas normalt som en av aktiebolags främsta intressenter. De anses ha den ställningen eftersom de, utan någon annan säkerhet än bolagets egna tillgångar, beviljar kredit till bolaget. För att bedöma risken av ett kreditengagemang i ett aktiebolag måste borgenärerna kunna bedöma bolagets återbetalningsförmåga. (Diamant 2004) Att upplysningarna om ett företag är korrekta är en trygghet för den som lånar ut pengarna. (FAR 2004) Kreditgivaren tillämpas som principal i förhållande till företagets revision (agenten) i agentteorin. Företagen är beroende av att få lån beviljade, medan kreditgivarna måste vara säkra på att de får tillbaka det utlånade kapitalet och ränteintäkter. Därför vill de ha en reviderad årsredovisning innan de beviljar ett lån.

3.3.4 Leverantörer

Leverantörerna vill veta om de vågar leverera och ge kredit. Då är det viktigt med trovärdig ekonomisk information om den tilltänkta kunden. Information från kredit-upplysningsföretag spelar i dag en stor roll i näringslivet. (FAR 2004) Med tillämpning av agentteorin ser vi leverantören som principal i förhållande till företagets revision (agenten). Eftersom leverantörerna är rationella och försöker maximera sin egen nytta finns det ett behov av att kontrollera företagets reviderade årsredovisning vid till exempel avtalad kredittid. Leverantörerna måste försäkra sig om att företaget kommer att betala den levererade varan. För att säkerställa att företaget kommer att betala upprättar man kontrakt mellan sig, som informerar vad man förväntar sig.

Enligt Johansson (2005) är det främst företagets leverantörer som kommer att drabbas om revisionsplikten upphör, eftersom de är mest beroende av möjligheter att få fram information. Vi menar dock att produktens karaktär är av stor betydelse, huruvida leverantörerna är benägna att kontrollera sina kunder. När leverantören är begränsad till att leverera till en enskild kund har denne ett intresse av att säkerställa att nuvarande och framtida avtal uppfylls. Detta leder till att leverantören blir beroende av en enskild kund. En sådan transaktionsspecifik investering minskar antalet möjliga utbytespartners genom det beroende förhållande som uppstår, vilket i sin tur leder till ett behov av övervakning. Om leverantören däremot har spridit ut riskerna genom att ha många kunder, vilka konsumerar för mindre summor pengar, skapas inte det beroende förhållande som vid en transaktionsspecifik investering.

3.3.5 Kunder

Kunderna vill ha trovärdig ekonomisk information för att få veta om företaget kommer att sköta sina leveranser. (FAR 2004) Transaktionskostnadsteorin kan därför även bli tillämplig på kunderna, beroende på hur bundna de är till sina leverantörer och dess produkter. Om kunden endast har avtal med en leverantör och saknar andra alternativ, är det en så kallad transaktionsspecifik investering. Detta innebär att kunden har ett större behov av att kontrollera sin leverantör. Om kunden istället har valmöjligheter att avtala med flera leverantörer, är de inte på samma sätt beroende av en enskild leverantör.

Agentteorin förutsätter att det finns en intressekonflikt mellan parterna. Detta beror på att båda parter vill maximera sitt eget välstånd och att det råder informationsasymmetri. (Diamant 2004) Kunden (principalen) vill försäkra sig om att företaget levererar medan företaget (agenten) vill vara säker på att få ersättning för levererade prestationer. För att vara säker på att en överensstämmelse har skett, upprättas ett kontrakt mellan parterna.

3.3.6 Stat och kommun

Stat och kommun måste kunna lita på att företaget redovisar korrekt information, eftersom detta ligger till grund för skatter och avgifter. (FAR 2004) Med tillämpning av agentteorin ser vi Skatteverket som principal i förhållande till företagets revision

(agenten). Enligt Andersson et al. (2003) vill företagaren, genom revisionen, slippa ytterligare kontroller och Skatteverket vill känna tilltro till företagets reviderade information. Revisionen är dessutom vanligen en garanti gentemot Skatteverket att årsredovisningen är ett korrekt underlag till bolagets deklaration. (Andersson et al. 2003) Det föreligger även ett intresse hos Skatteverket att företaget sköter sina löpande skattebetalningar.

3.3.7 Revisorn

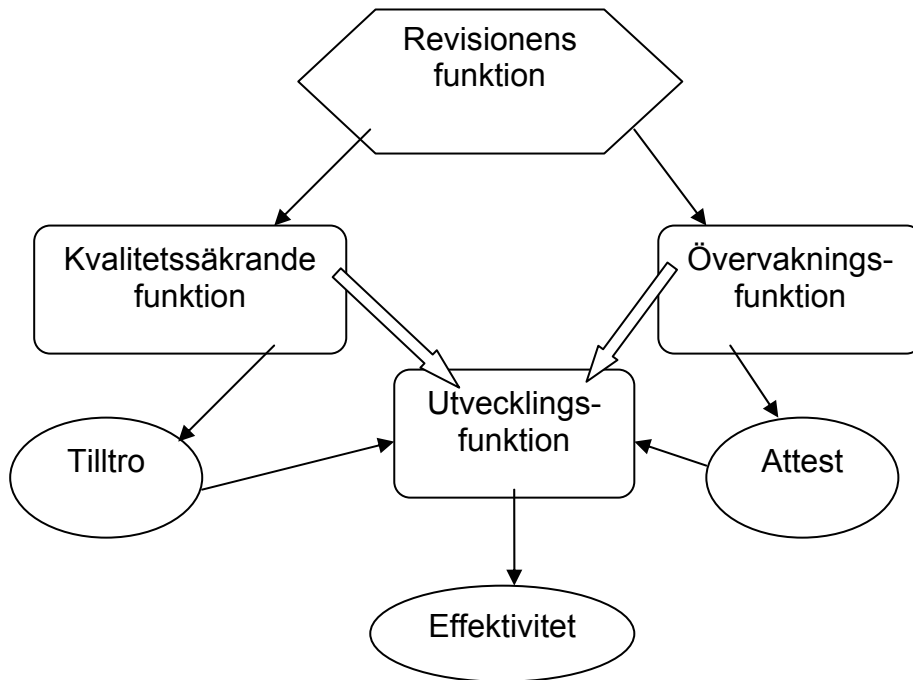
Att agera som revisor innebär rent principiellt att ha ett förtroendeuppdrag. Det finns anledning att starkt betona kravet på samhällets förtroende för revisorerna. En nödvändig förutsättning för att revisorer skall anses professionella är dels att en specifik kompetens krävs för att bli revisor, dels att en sådan kompetens kan garanteras. Specialutbildningen respektive auktorisation, kvalitetsuppföljning och tillsyn bör ses som uttryck för detta. (Cassel 1996) Revision har stor betydelse för samtliga intressenter som direkt eller indirekt nytta av vad revisorn gör. (FAR 2004) Med tillämpning av agentteorin ser vi revisorerna som agenten i förhållande till företagets revision (principalen). Revisorn utses av ägarna för att fungera som en självständig agent för dem. (Diamant 2004) Ägarna anlitar revisorerna för att få en kvalitetsstämpel på företaget.

3.4 Revisionens funktioner

Revisionen har olika roller för företagets intressenter, vilket i denna uppsats definieras som revisionens funktioner. Dessa funktioner har olika stor betydelse beroende på vem som använder sig av företagets reviderade information. För att intressenterna ska kunna lita på och grunda ett beslut på ett företags information, krävs det att informationen har granskats av en utomstående revisor (Diamant 2004). Fastställandet av detta måste med hänsyn till revisionens funktion ske utifrån de regler som styr den verksamhetsform som revisorn granskar.

Ur nedanstående figur 2, åskådliggörs de funktioner som vi har lyckats urskilja från revisionen. Den kvalitetssäkringsfunktionen, där effekten är tilltro för uppgifterna som revisorn reviderar. Övervakningsfunktionen och dess effekt attesten, ger en garanti för korrektheten genom revisionsberättelsen och utvecklingsfunktionen, vilken bidrar

till att reducera osäkerheten i företaget genom effektiviteten. Av de här funktionerna är den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen befintliga funktioner, medan vi utifrån dessa har tagit fram utvecklingsfunktionen.



Figur 2: Organisationsschema över revisionens funktioner

Enligt vår teori innefattar revisionens funktion, den kvalitetssäkrande funktionen, övervakningsfunktionen och utvecklingsfunktionen. Ett bra anseende för företaget uppkommer genom att de underliggande funktionerna uppfyller intressenternas behov av kvalitet och kontroll, samt att företaget utifrån revisionen effektiviseras. Nedan kommer de olika funktionerna att detaljerat definieras var för sig.

3.4.1 Kvalitetssäkrande funktion

Med den *kvalitetssäkrande funktionen* avser vi att revisionen har till uppgift att säkerställa kvaliteten på företagets information. Detta sker ex ante, det vill säga informationens kvalitet säkerställs inför framtiden. Effekten härav är att det skapas tilltro till företaget, vilket åstadkoms genom att standardiserade redovisningssystem tillämpas. Revisionens kvalitet leder till att intressenterna känner tilltro till den reviderade informationen, vilket resulterar i att intressenterna kan använda den

granskade informationen som beslutsunderlag. Den kvalitetssäkrande funktionen sammanhänger även med revisorns kompetens och praktiska erfarenhet.

En grundläggande förutsättning för att intressenterna ska använda den reviderade informationen som beslutsunderlag, är att de känner tilltro till dem som ansvarar för kvalitetssäkringen. Litar intressenterna inte på det arbete som revisorn utför, fyller detta heller ingen funktion. (Cassel 1996) Omvärldens tilltro till företaget påverkas således av att revisorerna håller en hög kvalitet i sitt arbete. Kvaliteten på revisionen är därför en viktig fråga, inte bara för de som blir utsatta för revisionen, utan också för revisorerna själva. En hög kvalitet i revisionen säkerställs genom att revisorn har en god utbildning och lämplig praktisk erfarenhet. (FAR 2004)

I ett aktiebolag är det den standardiserade årsredovisningen, tillsammans med revisorernas granskning av denna, som ligger till grund för intressenternas beslut (Lundén 1997). För att säkerställa kvaliteten på företaget och uppnå standardiseringskravet kan ett särskilt enhetligt redovisningssystem användas (Diamant 2004). Anledningen till detta är att det finns starka samhällsekonomiska motiv för att olika företags externa redovisningsinformation avlämnas på ett likartat eller standardiserat sätt (Thomasson et al. 2002). Att företagen använder sig av liknande redovisningssystem och att det finns en mall för hur revisionen ska se ut, gör att intressenterna har lättare att förstå den informationen som redovisas. Det krävs även att man vet att revisorerna agerar likadant i liknande fall. Detta gör att kvaliteten på informationen ökar, vilket leder till att intressenterna känner en större tilltro till företaget. Enligt Diamant (2004) krävs det dock att informationsbehovet är nödvändigt och inte kan tillgodoses på annat sätt, för att det skall uppkomma ett behov av en standardiserad informationsgivning.

Revisionen kan även ses som en kvalitetsstämpel på ett företags årsredovisning, vilket ska säkerställa kvaliteten på informationen som företaget lämnar ut till sina intressenter. Kvalitetsuppfattningen styrs av de förväntningar som intressenternas har på den reviderade informationen. Om informationen som företaget presenterar uppfyller de förväntningarna som intressenterna har, kommer de förmodligen att bli nöjda. (Eriksson-Ek och Pellikka 2003)

Revisionens kvalitetssäkrande funktion sätter sin prägel på såväl företagens räkenskapsrevision som förvaltningsrevision. Innebörden av förvaltningsrevisionen är att revisorn försöker klarlägga om styrelsen eller VD har handlat i strid med aktiebolagslagen och bolagsordningen (Svenska Revisorssamfundet 1995). Förvaltningsrevisionens syfte är således att säkerställa tilltron till det sätt som styrelsen och VD fullgör sina uppdrag. (Bengtsson och Issa 2004) Räkenskapsrevisionen innebär att revisorn granskar företagets räkenskaper och årsredovisning (Tullgren 2001), varför denna syftar till att säkerställa trovärdigheten i den ekonomiska informationen (Bengtsson och Issa 2004). Genom denna trovärdighet som skapas sätts en viss kvalitet på den reviderade informationen, vilket leder till att intressenterna känner att de kan basera sina beslut på denna information.

Sammanfattningsvis kan sägas att med den kvalitetssäkrande funktionen avses att revisionen har till uppgift att säkerställa kvaliteten på företagets information så att denna skapar tilltro till företaget. Även revisorerna sätter en viss kvalitet på den reviderade informationen genom sin kompetens och erfarenhet, vilket leder till att intressenterna känner att de kan basera sina beslut på den reviderade informationen.

3.4.2 Övervakningsfunktionen

Revisionens *övervakningsfunktion* definierar vi som en oberoende revisors säkerställande av vad som har skett i företaget är i överensstämmelse med gällande lagar, normer och bolagsordning. Funktionen kännetecknas av en kontroll utförd av en oberoende revisor, vilket leder till att revisorn avger en attest. Denna attest, godkännandet av revisorn, är konkret eftersom den får en representation genom revisionsberättelsen. Övervakningsfunktionen tillämpas ex post, det vill säga på dåtida händelser som har inträffat i företaget.

Det huvudsakliga syftet med övervakningsfunktionen är att en oberoende revisor ska kontrollera företaget och kunna attestera företagets ekonomiska information och förvaltning genom revisionsberättelsen. Denna attest är konkret, som ovan nämnts, genom revisionsberättelsen. Enligt Diamant (2004) fungerar övervakningsfunktionen bättre i fråga om de större bolagen i vilka ägandet är separerat från förvaltningen. Vi är dock kritiska till detta påstående och menar att övervakningsfunktionen även är

viktig i de små bolagen. Övervakning kan ske fastän ägaren och bolagsledningen är en och samma person, eftersom denna troligtvis inte har samma kunskap och kompetens som revisorn. Därför kan revisorn övervaka och se det lilla företaget på ett annat sätt än ägaren/företagsledningen. En annan betydelse av revisionens övervakningsfunktion i små aktiebolag, är att övervakningen inte endast är avsedd för ägaren/företagsledningen utan också för dess intressenter.

Varje enskilt revisionsuppdrag kontrolleras löpande allteftersom arbetet utförs. Den revisor som innehar uppdraget är ansvarig för att byråns kontrollsystem genomförs. (FAR 2004) Revisorn har en skyldighet att vara kontrollant, inte att göra affärer, organisera eller införa en intern kontroll. (Johansson et al 1987)

Övervakningsfunktionen innebär att möjliggöra för principalerna att försäkra sig om att agenten inte åsidosätter sina skyldigheter mot denne. Revisorns uppgift blir därmed att kontrollera och hjälpa företagsledningen så att de sköter bolagets förvaltning och uppfyller sina åtaganden mot intressenterna. (Diamant 2004) Genom de kvalificerade revisorernas kontroll av redovisningen, bokslutsarbetet och företagets förvaltning erhålls en viss garanti för riktigheten i de uppgifter årsredovisningen ger. (Thomasson et al. 2002) Detta påvisar att övervakningsfunktionen är viktig för såväl räkenskapsrevision, som förvaltningsrevision.

Revisorn ska löpande kontrollera att reglerna följs och rapportera brott mot reglerna, som underlag för andras agerande. (Johansson et al 1987) Enligt Diamant (2004) har det fastslagits att den granskade verksamheten härigenom är skyddad mot eventuella misstankar om oegentligheter genom revisorns godkännande, både vad det gäller den enskilda rörelsen och verksamhetsformen som sådan. Detta kan bero på revisorns specialistkompetens och kunskap, gällande de lagar som berör revisionen, om vad som är oegentligheter. För ägaren kan det däremot vara svårt att ha kunskap om vad som kan innebära oegentligheter, varför revisorns kontroll är av stor betydelse.

Övervakningsfunktionen, som kännetecknas av en kontroll, utförd av en oberoende revisor, effektiviseras genom ett godkännande av revisorn. Ett ofta använt uttryck när

man ska beskriva revisorernas uppgifter är, att de utövar en attest. Genom att avlämna en så kallad ren revisionsberättelse ger revisorn sitt intygande avseende dels den mest centrala delen av årsredovisningen, dels att styrelsen och verkställande direktören skött förvaltningen av bolaget, så att de inte av uppsåt eller genom grov vårdslöshet vållat skada (Johansson 2005). Genom att revisorn upptäcker begångna fel och misstag tillräckligt snabbt, kan företagsledningen vidta rättelse och på så sätt undvika ekonomisk skada såväl för bolaget som för sig själva. Revisorn är på det sättet ett av principalernas och andra intressenters verktyg, vars uppgift är att kontrollera att företagsledningen uppfyller sin lojalitetsplikt. (Diamant 2004)

Risken för att bolagets interna kontroll eller redovisningssystem inte upptäcker och tar hand om väsentliga fel i redovisningen, kallas kontrollrisk. Exempel på faktorer som kan indikera en hög risk är avsaknad av arbetsfördelning och faktorer som kan indikera låg risk, är väl fungerande attestrutiner. (Svenska Revisorssamfundet 1995) Denna kontrollrisk är något som revisorn måste beakta när de granskar ett företag. Övervakningsfunktionen får därmed en speciell betydelse, vad det gäller förvaltningsrevisionen, i de små aktiebolagen. Detta på grund av att ägaren och företagsledningen oftast är samma person i dessa bolag, vilket innebär att den interna kontrollen inte är i samma omfattning, som i större bolag.

Sammanfattningsvis har övervakningsfunktionen betydelse både vid räkenskaps- och förvaltningsrevision. I de små aktiebolagen har funktionen dock störst inverkan på förvaltningsrevisionen. Funktionen kännetecknas av en oberoende revisors kontroll vilken genomförs, ex post, det vill säga på händelser som har inträffat i företaget. Effekten av denna funktion resulterar i ett godkännande av årsredovisningen genom en attest på revisionsberättelsen.

3.4.3 Utvecklingsfunktion

Utifrån den kvalitetssäkrandefunktionen och övervakningsfunktionen skapade vi *utvecklingsfunktionen*. Vår definition av denna funktion är att den riktar sig mot företagets utveckling och är en oavsiktlig effekt, det vill säga inte avsedd av revisorn, av att företagets räkenskaper och förvaltning har godkänts av en utomstående.

Denna effekt uppstår genom att effektiviteten i företaget förbättras, eftersom det reviderade materialet är korrekt och kan användas i beslutsfattande. Revisionen medför även att krav ställs på redovisningssystemet, vilket leder till att ytterligare krav ställs på företagets andra system. Ett exempel på revisionens utvecklingsfunktion är att en korrekt redovisning förutsätter ett bra lagerhållningssystem, vilket medför en god kontroll av lagret samt ett bra informationsstöd till beslutsfattande över lager och produktion.

För att utvecklingsfunktionen ska framträda underlättar det om intressenterna strävar mot samma mål, nämligen att redovisningen ska ge en bild av verksamheten som är rättvisande samt att redovisningens kvalitet ständigt ska förbättras genom utveckling av redovisningsmetoder och redovisningssystem. Detta kan leda till att företagets verksamhet vidareutvecklas och företaget blir mer effektivt i sitt agerande gentemot intressenterna. Verkan av utvecklingsfunktionen innebär därmed att företagen genom sin utveckling skapar effektivitet.

Eftersom man vid granskning av redovisningen utgår ifrån fortlevnadsprincipen (Svenska revisorssamfundet 1995), det vill säga att verksamheten bedöms kunna fortsätta sin verksamhet framöver, är utvecklingen av både systemen och företaget viktigt. Av särskild vikt är att identifiera faktorer som kan utgöra hot mot företagets utveckling och fortbestånd (Svenska revisorssamfundet 1995). Det kan vara av särskild betydelse att reflektera över företagets utveckling om företaget inte har en till synes ljus framtid, eftersom man då måste analysera räkenskaperna noga och göra sitt yttersta för att effektivisera i företaget.

Hur intressenterna uppfattar revisorns arbete har avgörande betydelse för revisionens effekter. En effektiv revision uppfattas stödja verksamheten och bidra till dess utveckling. Uppföljning och utvärdering är viktiga inslag i en effektiv revision för att kunna utveckla företaget. (Svenska Kommunförbundet 2002) När intressenterna vet att företaget är reviderat kan till exempel leverantörer och kunder känna förtroende, vilket innebär att de slipper kontrollera företaget vid ingående av nya avtal. Detta innebär att intressenterna förväntar sig mycket av företaget, men gör inget för att säkerställa att företaget fullgör sina skyldigheter utan förlitar sig på

revisionens kontroll. Revisionen kan därför innebära att företaget förstärks internt, men att det sker en försvagning av intressenternas påverkan.

I små aktiebolag kan det finnas större behov av utveckling av interna kontrollsystem, än i stora bolag. Detta eftersom vissa små aktiebolag har en avsaknad av vissa rutiner och att ledningens möjligheter att åsidosätta rutinerna kan vara större än i de stora bolagen. (Svenska revisorssamfundet 1995) Anledningen till detta kan vara att ägaren och ledningen oftast är en och samma person och därför inte har någon överordnad som ser till att man följer rutinerna. Samtidigt medför ledningens ställning och kunskap, om alla väsentliga delar av företaget, att det kan finnas en mycket stark kontroll även om den inte finns formaliserad (Svenska revisorssamfundet 1995).

Även intressenterna kan medverka till förbättrandet av interna kontrollmetoder. Det finns dock inneboende begränsningar i företagens system för redovisning och intern kontroll som innebär att risken för att ett väsentligt fel förekommer i redovisningen, inte kan elimineras helt. (Svenska revisorssamfundet 1995) Det betydelsefulla är att den interna kontrollen kan bidra till att förebygga och upptäcka fel i årsredovisningen och därigenom effektivisera företaget.

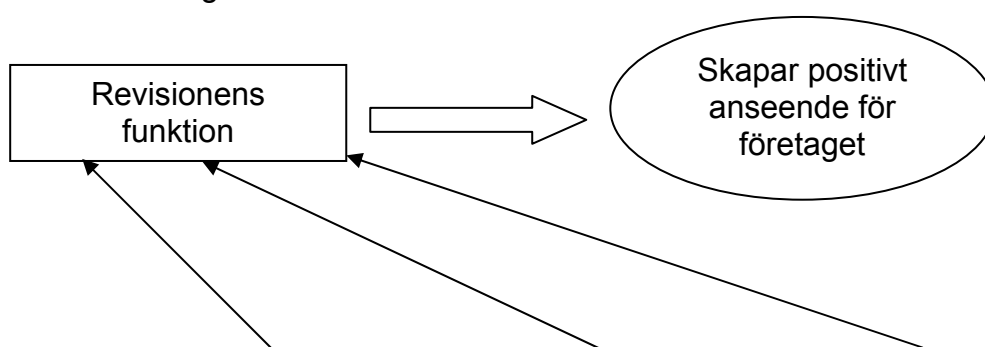
Revisorns roll när det gäller att bekämpa ekonomisk brottslighet har fått allt större uppmärksamhet. En anledning till detta kan vara de skandaler som uppstått inom området under de senaste åren. Enligt god revisorssed ska revisorn i sin planering och granskning bedöma risken för oegentligheter och fel som kan medföra att det uppkommer väsentliga fel i årsredovisningen eller som kan påverka bedömningen av ledningens förvaltning (Svenska revisorssamfundet 1995). Detta kan leda till att revisorn bidrar till att företagets utveckling sker i rätt riktning enligt lagen, eftersom risken för fel i årsredovisningen begränsas och därmed kan ledningen styra företagets effektivare utifrån rätt förutsättningar.

Ansvar för att förbättra revisionen och öka nyttan av dess resultat vilar inte endast på revisorerna. Riksdag och regering, relevanta myndigheter och intressenter i övrigt bör medverka till att skapa bättre förutsättningar för revision av hög kvalitet, vilket kan leda till att effektiviteten på företaget ökar. (Cassel 1996)

Sammanfattningsvis är effekten av utvecklingsfunktionen delvis ett resultat av den övervakande funktionen och den kvalitetssäkrande funktionen. Dessa funktioner riktar sig mot intressenterna medan utvecklingsfunktionen riktar mot företaget. Utvecklingsfunktionen är en oavsiktlig effekt av revisionen och syftar till att förbättra företaget genom utveckling och effektivisering.

3.4.4 Sammanställning

Tabell 1: Sammanställning över funktionernas definitioner



	Kvalitetssäkrande funktion	Övervakningsfunktion	Utvecklingsfunktion
Nyckelord	Kvalitet	Kontroll	Förbättring
Tidsperspektiv	Ex ante	Ex post	Ex post
Funktionens Effekt	Tilltro	Attest	Effektivitet
Funktionernas huvudsakliga förhållningssätt	Räkenskapsrevision	Förvaltningsrevision	Räkenskaps- och förvaltningsrevision
Uppställda krav	Standardisering av redovisningssystem	Oberoende granskare	Korrelation från de andra funktionerna

3.5 Kapitelsammanfattning

De teorier som vi har använt oss av är principal agentteorin, transaktionskostnadsteorin och vår egen teori om revisionens funktioner. Vi har utgått från den traditionella intressentmodellen och utifrån denna lagt till revisorerna, samt placerat företagets revision i mitten. Teorin om revisionens funktioner är vår egen teori, vilken består av

de tre funktionerna; den kvalitetssäkrande funktionen, övervakningsfunktionen och utvecklingsfunktionen. Den kvalitetssäkrande funktionen definieras genom att kvaliteten på företagets information säkerställs ex ante, till exempel genom standardiserade redovisningssystem, samt hänger samman med revisorns kompetens. Effekten av den kvalitetssäkrande funktionen är att denne skapar tilltro. Med övervakningsfunktionen menas att en oberoende revisor säkerställer, ex post, vad som har skett i företaget är i överensstämmelse med gällande lagar, normer och bolagsordning. Funktionen kännetecknas av kontroll och dess effekt attest, vilket konkretiseras när revisorn ger sitt godkännande genom revisionsberättelsen. Utifrån den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen har vi skapat utvecklingsfunktionen, vilken riktar sig mot företagets utveckling. Funktionens effekt innebär att företaget effektiviseras genom exempelvis bra lagerhållningssystem, vilket medför ett bra informationsstöd till beslutsfattande över lager och produktion.

4. Analys av revisionsplikts historia

I detta kapitel vill vi redogöra för de århundradena som har spelat störst roll och varit mest väsentliga för bokföringen och revisionsplikts uppkomst. Kapitlet innefattar uppkomsten av den dubbla italienska bokföringen under 1400-talet och hur denna introducerades i Sverige, vilket till slut ledde till revisionsplikt i alla aktiebolag år 1983.

4.1 1400-talet

Den dubbla italienska bokföringens fader, Luca Pacioli, var den som, genom en kombination av sina kunskaper och Gutenbergs teknik om tryckta skrifter, lärde världen om ämnet. Pacioli både studerade och undervisade i Venedig som på denna tid var en av de bästa platserna i världen för att studera matematik. (Crosby 1999)

Han skrev flera böcker bland annat Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita (1494), Bokföringsdelen av boken, De computis et scripturis, publicerades på många språk. Pacioli nämnde i sina förklaringar i boken att en köpman kunde ha affärer med banker i bland annat Venedig, Barcelona och Rom, och ha kompanjoner, kunder och leverantörer i bland annat Florens, Milano och London, även om dessa städer hade olika vikt- och måttstandard, olika valutor och olika sätt att göra affärer. God bokföring var ett sätt för att bestämma utvecklingstrenderna både på lång och kort sikt. (Crosby 1999)

Det första steget mot upprättandet av en riktig bokföring, var att till en början ställa upp en inventarielista. Detta skulle ske på en bestämd dag, med tanke på att affärerna kunde skifta från dag till dag. Inventeringslistan skulle innehålla all ens förmögenhet inklusive sina fordringar och referenser till sina skuldebrev, sina skulder och vem man var skyldig dessa pengar. Därefter kunde affärsmannen påbörja sin löpande bokföring där man skulle numrera sidorna för att man inte skulle kunna riva ut sidor för att dölja fakta. Varje transaktion togs in två gånger med tillgångsposten på ena sidan och skuldposten på den andra.

För att göra ett bokslut, var Paciolis råd att ta en bit papper och summera ner debetposterna på dess vänstra sida och kreditposterna på den högra, sedan var det bara

att addera ner både sidorna och jämföra dem. Om summan av debetposterna var lika med summan av kreditposterna, med undantag för redovisad vinst eller förlust, var bokföringen troligtvis korrekt. Om intäkterna var större än utgifterna var allt i sin ordning, var det motsatsen var företaget i kris. (Crosby 1999)

Bokföringen uppstod därmed med syfte att fylla övervakningsfunktionens effekt av kontroll för ägaren, när han själv inte kunde medverka vid varje transaktion som genomfördes och därmed inte kunde få den överblick som bokföringen kan ge. Den kvalitetssäkrande funktionen medförde, att säkerställa en god information till ägaren. Denna hade betydelse för att den skapade kunskap om företagets ekonomiska ställning genom funktionens tilltroseffekt. Detta kunde i sin tur bidra till utvecklingsfunktionens effekt, det vill säga effektiviteten, eftersom ägaren kunde kontrollera bokföringen varje dag och fatta beslut baserade på de korrekta siffrorna för att förbättra företaget.

4.2 1600-talet

Redan under 1600-talet utfördes granskning, både inom de privata och statliga områdena, av hur de driftsansvariga i svenska bolag skötte sina uppdrag (Diamant 2004), och hur bolagsmännen personligen skaffade sig insyn i räkenskaperna (Cassel 1996:88,93). Man föredrog att överlåta sådan granskning på vissa förtroendemän (Cassel 1996) och genom detta system uppfyllde övervakningsfunktionen sitt syfte som var att skapa en kontroll över företagets skötsel och räkenskaper.

Statens ekonomiska transaktioner utvecklades på sådant sätt att Gustav Vasas intresse av att personligen följa arbetet i den kungliga Räknekammaren hade efterföljts av den form för arbetsfördelning som Axel Oxenstierna införde under 1600-talet. Detta innefattade bland annat etablerandet av självständiga myndigheter, med en särskild övervakande uppgift att granska de statliga räkenskaperna. För detta ändamål inrättades den så kallade Kammarrevisionen år 1695, detta var ett ämbetsverk med granskande uppgifter. Den statliga revisionen har därefter haft varierande institutionell hemvist. (Cassel 1996) Övervakningsfunktionens kontroll hade redan

här en stor betydelse för att granska de statliga räkenskaperna och denna kontroll ledde fram till dagens revision.

4.3 1700-talet

De länder som i modern tid varit föregångare när det gäller övervakningen av bolag, i form av revision, är de brittiska och speciellt Skottland. Där var revisorer i början av 1700-talet även verksamma som jurister. I Edinburgh arbetade redan år 1734 fjorton personer som självständiga revisorer. År 1853 etablerade de skotska revisorerna en organisation, som fick kungligt privilegium. (Cassel 1996) Detta visar på revisionens professionella framväxt.

4.4 1800-talet

För det privata näringslivet i Sverige togs under 1800-talet flera steg emot utformningen av den moderna revisorsrollen (Cassel 1996). Den första lagen om aktiebolag stiftades 1848, vilket fyllde ett stort behov (Cassel 1996). Trots att den nya lagen inte föreskrev revision, innehöll bolagsstadgan ofta en bestämmelse att revisor skulle utses på den årliga stämman (Cassel 1996). Revisorn skulle utses på stämman eftersom samtliga ägare skulle kunna vara med och bestämma vem som skulle utses. Det var viktigt att ägarna, och de övriga intressenterna, hade tilltro till den som valdes och kände att granskningen av materialet som revisorn utförde höll hög kvalitet. Därigenom uppkom den kvalitetssäkrande funktionen som skapade tilltro för revisorn, och dess granskning, vilket ägarna hade nytta av.

Under 1800-talets senare del kretsade debatten kring möjligheten att åstadkomma skydd för ägare och borgenärer (Diamant 2004). Med anledning av detta uppställdes ett krav på att aktiebolag skulle tvingas offentliggöra viss information som skulle vara föremål för granskning (Diamant 2004). I 1895 års ABL infördes för första gången krav på revision (Diamant 2004). Det avsedda syftet med den offentliga redovisningen och med revisionen var ursprungligen att möjliggöra för samtliga ägare att kontrollera sina investeringar genom att bolaget tvingades lämna information som skulle granskas av en av ägarna vald granskare (Diamant 2004). Övervakningsfunktionen gjorde därmed möjligt för ägarna att kontrollera sina investeringar.

4.5 1900-talet

Utvecklingen på aktiemarknaden ledde till att lagstiftarna, under 1900-talet, ansåg att gällande lagstiftning inte täckte skyddsbehov som fanns bland de olika intressenterna. Det främsta sättet för att åstadkomma detta bedömdes vara revisionen, vilket resulterade i 1910 års ABL. (Diamant 2004) År 1912 passerade utvecklingen av svensk revision en milstolpe, då auktoriserades för första gången revisorer i landet (Cassel 1996). Detta medförde en kvalitetssäkring av kompetensen på revisorerna, för att inge tilltro till intressenterna.

I en historisk överblick har Kreugerkraschen 1932 fått en stark inverkan på utvecklingen av svensk revision (Cassel 1996), riksdagen inledde då en diskussion om nödvändigheten av att förhindra bolagsbildning i bedrägligt eller annat osunt syfte (Diamant 2004). Staten var även angelägen i frågan om övervakning eftersom de hade ett intresse i att förhindra utveckling av ekonomisk brottslighet. Härmed framträder utvecklingsfunktionen genom att staten bidrar till effektivitet i företaget, genom förhindrandet av ekonomisk brottslighet. Detta kan medföra att det sker en utveckling av bolaget. Både revisionsmetoder och lagstiftningen påverkades väsentligt, inte minst beträffande koncernrevision (Cassel 1996). Bestämmelsen infördes i 1944 års lag (Cassel 1996). Det var först vid denna tidpunkt man insåg hur viktig övervakningsfunktionen var för att skapa kontroll för att förhindra oegentligheter, detta försökte man göra genom lagstiftning.

År 1972 utförde en arbetsgrupp inom FAR en så kallad framtidsutredning som angav ett flertal syften med revisionen, ur intressenternas perspektiv, vilket behandlade förhållandet mellan olika syften och intressen. Bland annat togs det upp om medverkan till utveckling av redovisningsregler och redovisningsmetoder, för att öka kvaliteten på dessa, samt utveckling av förbättrade interna kontrollmetoder. (Diamant 2004) Dessa utvecklingar medför även förbättringar i företaget vilket man kan hänföra till utvecklingsfunktionen, vars syfte är att effektivisera bolaget. Även den kvalitetssäkrande funktionen kan reflekteras till detta stycke eftersom kvaliteten på informationen är av intresse för intressenterna.

Ett av målen med 1975 års ABL var att utvidga skyddet för aktiebolagens samtliga intressenter, som angavs vara ägarna, borgenärerna, de anställda, staten samt allmänheten, och att samtidigt minska antalet formföreskrifter. (Diamant 2004) Eftersom intressenterna ökade, ökade också kravet på företagets information och den kvalitetssäkrande funktionen fick en ökad betydelse.

När revisionsplikten infördes år 1983 var syftet dubbelt, det skulle vara bra för ägarna som fick bättre kontrollmöjligheter och det skulle vara bra för kampen mot den ekonomiska brottsligheten. (Ström 2005) Därigenom spelade övervakningsfunktionen en betydande roll vid införandet av revisionsplikten.

1985 trädde en lagstiftning i kraft med bland annat bestämmelser om att revisorerna var skyldiga att kontrollera om företaget fullgjort sina förpliktelser på skatte- och avgiftsområdet (Johansson 2005). Detta skulle säkerställas genom revisorns underskrift det vill säga attesten, då revisorn godkände att årsredovisningen var uppförd enligt lagar och förordningar. Attesten är speciellt viktig för att kunna visa på att övervakningsfunktionen är av betydelse. Om företaget inte uppfyllt sina skyldigheter inom dessa områden skulle revisorerna göra en anmärkning om detta i revisionsberättelsen (Johansson 2005). Revisorerna fick därmed även en skyldighet att på begäran lämna upplysningar om bolagets angelägenheter till den som ledde en förundersökning i brottsmål (Johansson 2005).

Ytterligare ansvar lagstodgades år 1999 på revisorerna, då det skrevs in i aktiebolagslagens tionde kapitel att revisorerna var skyldiga att anmäla misstanke om brott. Detta gällde i de fall de misstänkte att en styrelseledamot eller verkställande direktören hade begått brott inom ramen för bolagets verksamhet. (Johansson 2005)

I flera avseenden har de sista åtta decennierna inneburit väsentliga förändringar av revisorns situation (Cassel 1996). Exempelvis har informationsinnehållet i bolagens årsredovisningar, såväl omfång som kvalitet, förändrats i avsevärd utsträckning (Cassel 1996). Detta kan även ha påverkat förändringen av vilken information som revisorn har gått igenom och reviderat under åren. Andra aspekter har fortsatt att vara oförändrade, såsom informationsinnehållet i revisionsberättelserna (Cassel

1996). Detta visar på att den övervakande funktionens attest är av stor betydelse, eftersom informationsinnehållet i revisionsberättelserna har varit oförändrade under åren.

Funktionernas framväxt har påverkats främst av Krugerkraschen då övervakningsfunktionen växte fram och har spelat en betydlig roll för införandet av revisionsplikten. I och med införandet av 1975 års ABL fick den kvalitetssäkrande funktionen ökad betydelse genom att intressenterna blev fler och därmed ökade kravet på informationen. Utvecklingsfunktionen uppstår bland annat genom förbättrade interna kontrollmetoder som medför effektivisering av företaget.

4.6 Kapitelsammanfattning

Uppkomsten av den dubbla bokföringen och förmedlandet till omvärlden skedde under 1400-talet då Luca Pacioli, skrev Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita. I Sverige utfördes på 1600-talet granskningar av hur bolaget skötte sina uppdrag. De länder, som i modern tid varit föregångare när det gäller revision, är de brittiska och speciellt Skottland. Den första lagen om aktiebolag stiftades under 1800-talet. Det avsedda syftet med den offentliga redovisningen och med revisionen var ursprungligen att möjliggöra för samtliga ägare att kontrollera sina investeringar genom att bolaget tvingades lämna information som skulle granskas av en av ägarna vald granskare.

I en historisk överblick har Kreugerkraschen 1932 fått en stark inverkan på utvecklingen av svensk revision, efter denna händelse inledde riksdagen en diskussion om nödvändigheten av att förhindra bolagsbildning i bedrägligt eller annat osunt syfte. När revisionsplikten infördes år 1983 var syftet dubbelt, det skulle vara bra för ägarna som fick bättre kontrollmöjligheter och det skulle vara bra för kampen mot den ekonomiska brottsligheten.

Granskningen av redovisningen överläts på vissa förtroendemän och genom detta system uppfyllde övervakningsfunktionen sitt syfte som var att skapa en kontroll över företagets skötsel och räkenskaper. Övervakningsfunktionen gjorde därmed möjligt för ägarna att kontrollera sina investeringar.

Eftersom intressenterna ökade, ökade också kravet på företagets information och den kvalitetssäkrande funktionen fick en ökad betydelse. Funktionen medförde att säkerställa en god information till ägaren. Informationen hade betydelse för att den skapade kunskap om företagets ekonomiska ställning, genom funktionens tilltroeffekt.

Detta kunde i sin tur bidra till utvecklingsfunktionens effekt, det vill säga effektiviteten, eftersom ägaren kunde kontrollera bokföringen och fatta beslut baserade på de korrekta siffrorna för att förbättra företaget.

5. Analys av normgivare

Vi vill i detta kapitel redogöra för hur revisionen fungerar i Sverige idag och hur revisionens funktioner påverkar normgivarna. Inledningsvis kommer vi att berätta lite om revisorns arbete för att sen komma in på förvaltningsrevision och räkenskapsrevision.

5.1 Revisorns arbete

Revisionens syfte är att ge trovärdighet åt den ekonomiska informationen som revisorn lämnar. (Granlund och Lind 2005) För att säkerställa att aktieägare och andra intressenter får korrekt information från årsredovisningen finns således krav på revision. Denna innebär att en oberoende person, revisorn, måste kontrollera redovisning och bokslutsrapporter, och därefter intyga att de ger en rättvisande bild av företaget. (Andersson et al. 2003)

Enligt Johansson (2005) är revisorernas generella uppgift att kvalitetssäkra redovisningsinformationen för att bistå intressenterna och tillhandahålla social och affärsmässig trygghet i samhället.

Revision är en nödvändig och viktig funktion i det moderna samhället, inte minst eftersom revisorernas mest centrala uppgift är att kvalitetssäkra information. Utan tillförlitlig information fungerar både näringslivet och samhället dåligt och i många sammanhang inte alls.

Sven-Erik Johansson (2005)

För att den kvalitetssäkrande funktionen ska uppfylla sitt ändamål krävs det att intressenterna litar på revisorerna. Normalt upplever man att revisorerna sätter en hög kvalitet på företagets information eftersom de besitter en hög kompetens och man vet att de är professionella i sitt arbete. Intressenterna måste känna att den reviderade årsredovisningen skapar tilltro; annars kan de inte basera sina beslut på denna. Det krävs även att det finns ett behov hos intressenterna för att revisionen ska kunna fylla sina funktioner.

En auktoriserad revisor ska hos Revisorsnämnden ha avlagt högre revisorsexamen medan en godkänd revisor ska ha avlagt revisorsexamen. Förutom yrkeserfarenhet och allmän redbarhet förutsätter examina idag teoretisk utbildning med särskild kurskombination. Praktikbehovet är omkring fem år och auktorisation respektive godkännande omprövas sedan var femte år. (Hallgren 2003) Denna omprövning resulterar i att Revisorsnämnden inspekterar revisorerna och ser efter att de sköter sitt arbete på ett korrekt sätt. (Moberg 2003) Att dessa krav finns på revisorns utbildning gör att intressenterna känner förtroende för den informationen som revideras; de vet att revisorerna har den kompetens som krävs för att informationen ska vara kvalitetssäkrad och tillförlitlig. Följaktligen hjälper även Revisorsnämnden till att säkra kvaliteten på den reviderade informationen, eftersom det är den som granskar och ser till att revisorerna utför ett korrekt arbete. Därför bidrar de indirekt med att kvalitetssäkra den reviderade årsredovisningen.

Förekommer felaktigheter i ett aktiebolag och revisorn har upptäckt detta, ska revisorn ange detta i sin revisionsberättelse för att på så sätt meddela företagets intressenter. De ska även lämna upplysningar till Skatteverket om bolaget inte skött redovisning och betalning av skatt, sociala avgifter och moms. (Tullgren 2001) Idag kan Skatteverket förlita sig på att revisorerna gör en korrekt bedömning av det reviderade företaget, vilket underlättar Skatteverkets arbete. Hade däremot inte revisorerna haft de arbetsuppgifter de har idag, skulle detta leda till att Skatteverket skulle behöva öka sitt eget kontrollsystem. Revisorerna ska också anmäla brott till åklagare (Diamant 2004), men de ska innan dess informera bolagets styrelse (Andersson et al. 2003). Genom att revisorerna godkänner revisionen, intygar de att det inte framkommer några oegentligheter i företaget. Att revisorn ger sitt godkännande, i form av en attest, leder därför till att det sker en övervakning på företagets reviderade information.

5.2 Revision i Sverige

Revisionen i Sverige delas in i förvaltningsrevision och räkenskapsrevision. Dessa två delar hänger ihop och går delvis in i varandra. Exempelvis får förvaltningsåtgärder konsekvenser som återfinns i redovisningen. Medan räkenskapsrevisionen syftar till att säkerställa trovärdigheten i den ekonomiska informationen, ska

förvaltningsrevisionen säkerställa tilltron till det sätt styrelsen och VD fullgör sina uppdrag. (Bengtsson och Issa 2004) Nedan kommer dessa två revisionsavsnitt att beskrivas.

5.2.1 Förvaltningsrevision

Förvaltningsrevision syftar till att klargöra om en styrelseledamot eller VD handlat i strid med aktiebolagslag eller bolagsordning. (Svenska Revisorssamfundet 1995) Revisorn ska bland annat ta ställning till om styrelseledamot eller VD har utövat några olagligheter i form av att bryta mot gällande lagar när det gäller bokföringen och förvaltningen. Ett led i revisorns granskning är även att bedöma om styrelse eller VD utsatt bolaget för några affärsrisker som kan ha orsakat bolaget skada (Svenska Revisorssamfundet 1995). Det bör dock påpekas att för att ersättningskyldighet ska föreligga krävs uppsåt eller oaktsamhet. Vanliga affärsrisker är inte olagliga. (Bengtsson och Issa 2004) Har man dock handlat uppsåtligt eller av oaktsamhet kan man bli skadeståndsskyldig. (FAR 2004)

Finner revisorn att styrelseledamot eller VD har överträtt gällande lagar eller bolagsordning, kan det leda till en anmärkning i revisionsberättelsen. Men i många fall kan erinran framföras till styrelsen utan att offentliggöras i revisionsberättelsen. (Johansson et al 1987) Aktualiseras frågan om skadeståndsansvar, kan revisorn behöva ta ställning till frågan om ansvarsfrihet för styrelsens ledamöter och VD. (Svenska Revisorssamfundet 1995) Revisorn är dessutom skyldig att anmäla misstankar om vissa brott till åklagare. (FAR 2004)

För att kunna ta ställning till om styrelsen eller VD överträtt gällande lagar eller bolagsordning måste revisorn granska väsentliga beslut, avtal, åtgärder och förhållanden i företaget. Revisorn måste därför sätta sig in i och bedöma företagets organisation och kontrollrutiner. (FAR 2004) Att intressenterna vet att en utomstående revisor har granskat företaget gör att de känner att en viss garanti av riktighet förekommer. När en oberoende revisor har satt sitt godkännande på den reviderade informationen, i form av en attest, känner intressenterna att de kan lita på den informationen som företaget offentliggör.

I ett litet bolag är ofta ägarna själva VD eller styrelsemedlemmar och därför är ofta revisorn en tillgång för företaget eftersom denne under revisionsarbetet blir väl insatt i företagets verksamhet. Tillsammans med lång erfarenhet och goda kunskaper gör detta att revisorn också kan fungera som en kvalificerad rådgivare till företaget. (Tullgren 2001) Eftersom revisorn sätter en viss kvalitet på företagets reviderade information genom den utbildning och kompetens revisorn besitter, är det bra för företaget att få råd och hjälp från en oberoende revisor. Emellertid skulle revisorerna kunna ge en mer omfattande rådgivning till företaget om revisionsplikten avskaffades eftersom de inte skulle behöva ta hänsyn till jävsituationen. Som lagar och regler ser ut idag får en revisor knappt ge någon rådgivning innan reglerna om jäv begränsar revisorns rådgivning.

Att revisorerna är begränsade i sin rådgivning kan vara en nackdel för företagets utveckling. Därför skulle ett avskaffande av revisionsplikten kunna främja utvecklingen genom att revisorn då skulle kunna ge en mer fri rådgivning till företaget och revisorn blir dessutom mer insatt i verksamheten. Däremot är det en fördel för utvecklingen att intressenterna vet att ett företag sköts på ett korrekt sätt när en revisor har kontrollerat företagets information.

5.2.2 Räkenskapsrevision

Räkenskapsrevisionen innebär att revisorn granskar företagets räkenskaper och årsredovisning. (Tullgren 2001) Den kvalificerade revisorernas kontroll tillgodoser en viss garanti för riktigheten i de uppgifter som årsredovisningen ger. (Thomasson et al. 2002) Det är denna kontroll som leder till att intressenterna känner att de kan grunda sina beslut på den reviderade informationen. Effekten av kontrollen är att revisorn utför en attest, vilket innebär att de godkänner företagets reviderade information. Detta innebär att revisorn instämmer att det inte framkommit några oegentligheter och att där inte fanns någonting att anmärka på. Att revisorn sätter sitt godkännande på revisionsberättelsen kan också leda till att företaget utvecklas. Anledningen till detta är att intressenterna vet att företaget har skötts på ett korrekt sätt.

En oren revisionsberättelse ska utgöra ett viktigt varnande underlag för en aktieägare. (Cassel 1996) Det är främst i de mindre företagen som det relativt ofta förekommer att revisorerna skriver en oren revisionsberättelse, medan orena revisionsberättelser i börsföretagen och storföretagen tillhör undantagen. Detta kan givetvis tolkas som att kvaliteten i redovisning, ekonomistyrning och intern kontroll är avsevärt sämre i småföretagen än i storföretagen. Men det kan också vara en indikation på att i småföretagen beskyddar revisorn starkt sitt oberoende och säger ifrån om revisionen påvisat brister eller felaktigheter. (Johansson 2005)

En nackdel för företagets utveckling kan vara när revisorerna markerar i revisionsberättelsen att det förekommer oegentligheter i företaget. När intressenterna får veta att företaget har redovisat en oren revisionsberättelse, kommer deras förtroende för företaget att minska och detta i sin tur kan leda till att intressenterna inte vill samarbeta med företaget längre. Därför är det viktigt att företagaren sköter företaget på ett korrekt sätt, annars kommer det att hindra utvecklingen av företaget och därmed effektiviteten.

Som nämndes ovan hänger förvaltningsrevisionen och räkenskapsrevisionen ihop och går delvis in i varandra. Ett exempel på detta är granskningen av interna kontrollsystem (Bengtsson och Issa 2004). Enligt rekommendationerna från FAR ska revisorn bedöma huruvida bolaget har en tillfredsställande intern kontroll. (Andersson et al. 2003) De ska även bedöma räkenskapernas tillförlitlighet. Denna tillförlitlighet beror i hög grad på den interna kontroll som finns i företaget. (Thomasson et al. 2002)

Intern kontroll innebär att ett företags verksamhet och räkenskaper löpande övervakas. Ett väl fungerande internkontrollsystem ska hindra fel, såväl avsiktliga som oavsiktliga, som görs i det dagliga arbetet. (SOU 1993) Små aktiebolagen har däremot oftast ingen intern kontroll eftersom ägaren normalt består av en person. Ägarna känner således att de har full insyn i verksamheten och därför inte behöver någon intern kontroll. En intern kontroll skulle däremot vara bra för företagets utveckling. Eftersom de normalt bara är en person i de små aktiebolagen skulle de behöva en överordnad som ser till att de följer rutinerna.

5.3 Kapitelsammanfattning

Sammanfattningsvis kan man säga att en revisor är någon som yrkesmässigt åtar sig uppdrag att revidera. Målet för revisionen är att revisorn, i revisionsberättelsen, ska uttala sig om årsredovisningen och styrelsens förvaltning. Revisorerna bidrar till effekterna av kvalitetssäkrande funktion, övervakningsfunktion och utvecklingsfunktion.

Revisorerna sätter en hög kvalitet på den reviderade informationen genom den kompetens och professionalitet de besitter. Det är också viktigt att intressenterna känner att den reviderade informationen skapar tilltro. Uppfylls inte denna tilltro blir det omöjligt för intressenterna att fatta sina beslut baserade på den reviderade informationen. Revisornämnden hjälper indirekt till med att sätta kvalitet på den reviderade informationen, eftersom det är de som granskar att revisorerna utför ett korrekt arbete. Att revisorerna tillför kvalitet på den reviderade informationen, genom den kompetens och professionalitet de besitter, leder även till att revisorerna kan ge rådgivning till företaget. Denna rådgivning är dock begränsad eftersom revisorerna måste ta hänsyn till jävreglerna. Avskaffas emellertid revisionsplikten skulle revisorerna kunna ge en mer omfattande rådgivning till företaget, eftersom de då inte behöver ta hänsyn till jävsituationen.

Genom att revisorn godkänner revisionen, har denne intygat att det inte framkommit några oegentligheter i företaget och att revisorn inte har funnit någonting att anmärka på. Att revisorn ger sitt godkännande, i form av en attest, leder därför till att det sker en övervakning på företagets reviderade information. Genom att övervakningsfunktionens kriterier uppfylls leder detta till att intressenterna kan känna förtroende för den reviderade informationen.

Att revisorn sätter sitt godkännande på revisionsberättelsen kan också leda till att företaget utvecklas. Anledningen till detta är att intressenterna vet att företaget har skötts på ett korrekt sätt. Att revisorerna är begränsade i sin rådgivning är däremot en nackdel för företagets utveckling. Därför skulle ett avskaffande av revisionsplikten

kunna främja utvecklingen eftersom revisorn skulle kunna ge en mer fri rådgivning till företaget.

Små aktiebolag är normalt bara en person, vilket leder till att de oftast inte tycker att de behöver en intern kontroll. En intern kontroll skulle däremot vara bra för företagets utveckling i de små aktiebolagen, eftersom de kan behöva en överordnad som ser till att de följer rutinerna.

6. Analys av revisionsplikten ur ett internationellt perspektiv

Som tidigare nämnts har Sverige långtgående regler vad det gäller revisionsplikt för aktiebolag. För att ge ett vidare perspektiv kommer, i detta kapitel, framträdandet av revisionens funktioner analyseras i några andra länder. Inledningsvis kommer revisionen i två av de Skandinaviska länderna att analyseras. Därefter har vi valt att utgå från bolagsstyrningssystemets tre delar samt utifrån dessa valt ett eller ett fåtal länder, att analysera, inom varje del.

6.1 Skandinavien

De nordiska länderna intar en särställning inom EU, genom att det krävs revision i samtliga aktiebolag oavsett storlek. I Danmark och Finland har dock ett förslag lagts om avskaffande av revisionsplikten för små aktiebolag. (Justitiedepartementet 2005)

I Danmark är det inte tillåtet för en revisionsbyrå att tillhandahålla juridiska tjänster till en revisionsklient, vilket är möjligt i Finland och i Norge. Däremot är det i Finland och Norge inte tillåtet att tillhandahålla bokförings- och redovisningstjänster till en revisionsklient, medan detta accepteras i Danmark. Skatterådgivning, rådgivningstjänster gällande organisationen, samt investerings- och finansieringsrådgivning är tillåtet i hela Skandinavien. (Justitiedepartementet 1999) Genom att det i Skandinavien inte är förbjudet, inom alla områden, att erbjuda sina revisionsklienter andra ekonomiska tjänster eller rådgivning, innebär detta att revisionsbyrån har möjligheter att hjälpa företagen att kunna utvecklas utan att vara jäviga. Av de skandinaviska länderna kommer Danmark och Finland att analyseras, eftersom det i dessa länder är ett aktuellt ämne huruvida revisionsplikten ska försvinna i små aktiebolag.

6.1.1 Danmark

I Danmark föreligger revisionsplikt för såväl publika som privata företag, oavsett storlek. (Bengtsson et al. 2004) Danmarks motsvarighet till det svenska Handels- och Bolagsverket presenterade i mars 2005 en rapport om revisionsplikten i mindre bolag som dock FSR, den danska motsvarigheten till FAR, är kritisk till. De menar bland annat att den trovärdighet som revisionen innebär, måste företagen skaffa sig på

annat sätt vid ett avskaffande. (Halling 2005b) Detta innebär att ett substitut måste framarbetas där trovärdigheten motsvarar den roll som revisionen har idag. Denna trovärdighet tolkar vi som synonym med den tilltro och attest, som är effekterna av revisionens kvalitetssäkrande funktion och övervakningsfunktion.

6.1.2 Finland

Enligt finsk revisionslag ska alla registrerade bolag och stiftelser utse en revisor vilken ska revidera årsbokslutet. (Bengtsson et al. 2004) En arbetsgrupp, tillsatt av det finska Handels- och industriministeriet, lämnade i november 2003 en rapport med förslag och synpunkter angående en revision av revisionslagen. Arbetsgruppen föreslog bland annat att revisionsplikten ska tas bort för de mindre aktiebolagen och att övriga aktiebolag ska revideras av en yrkesrevisor. Yrkesrevisorerna lämnade dock en avvikande åsikt till arbetsgruppens förslag. (Halling 2005b)

Finland är tillsammans med Sverige, internationellt sett, ensamma om att ha lagstadgad förvaltningsrevision. (Justitiedepartementet 2005) Genom förvaltningsrevisionen har revisionens övervakningsfunktion en betydande roll i Finland, men även till viss del utvecklingsfunktionen. Detta på grund av att revisorn genom förvaltningsrevisionen kan förbättra ägarens/företagsledningens agerande i olika företagsekonomiska situationer.

6.2 Angloamerikanska (anglosaxiska)

I de anglosaxiska länderna är uppfattningen att kraven på offentlig redovisning och revision sker i samtliga intressenters intresse, vilken den amerikanska domstolen gett uttryck för gällande revisionens funktion. Även den engelska basen för revisorns uppdrag vilar på tanken att det finns ett samhällligt intresse av reviderad offentlig information. (Diamant 2004) England och USA är de länder, dock främst England, som är mest omdebatterade av de anglosaxiska länderna gällande revisionsplikten i små aktiebolag.

6.2.1 England

England intar en speciell ställning, eftersom de har haft full revisionsplikt, men avskaffade den år 1993 för små och medelstora företag. Därefter har gränserna för

undantag av revisionsplikt höjts tre gånger, vilket har inneburit ett stegvis avskaffande. Den engelska regeringens beräkningar, vilka grundas på samtliga aktiebolag, visar att 60-70 procent av dessa företag utnyttjar undantaget att få sitt företag reviderat. Avregleringen av revisionsplikten i England bygger på en regel-filosofi, vars syfte är att minska kostnaderna för små- och medelstora företag för att stärka deras konkurrenskraft. (Thorell och Norberg 2005) Det är av stor betydelse hur företagets intressenter ställer sig till att företaget inte är reviderat. Kräver intressenterna substitut till revisionen, finns risken att kostnaden för företagen till och med kan bli högre än tidigare och företagen blir därigenom inte mer konkurrenskraftiga på marknaden.

De brittiska revisorsorganisationerna har utarbetat riktlinjer, som rekommenderar revisorn att avslöja uppdagat bedrägeri och förskingringsbrott till berörda myndigheter om han/hon inte kan räkna med att företagsledningen vidtar åtgärder. Cadbury-kommitén förordade rätt, men inte plikt, att rapportera sådan brottslighet till myndighet. (Cassel 1996) Detta tolkar vi indirekt som en kontroll. Hade det funnits en lagstadgad rapporteringsskyldighet, skulle detta innebära att revisionens övervakningsfunktion fått en starkare position i England. Vi ser dock rekommendationen att rapportera, delvis som ett substitut till denna funktion.

I England är det tillåtet för en revisionsbyrå att tillhandahålla bokförings- och redovisningstjänster till en revisionsklient, dock är det inte möjligt i börsnoterade eller publika bolag. Även skatterådgivning, juridiska tjänster, rådgivningstjänster gällande organisationen samt investerings- och finansieringsrådgivning är tillåtet i England, (Betänkande av Revisionsbolagsutredningen 1999) Detta möjliggör för revisionsbyråerna i England, att inte enbart genom revisionen kunna utveckla företagen.

Intressenternas inställning till revisionsplikten i England är dock splittrad, banker och skatteverket är generellt sett för revisionsplikten. Revisorerna har en mera blandad uppfattning. Emellertid är regeringens inställning tydlig, nyttan av revisionsplikten anses inte uppväga kostnaderna. (Thorell och Norberg 2005) Collis vetenskapliga undersökning från år 2003 omfattade 2633 icke börsnoterade aktiva aktiebolag utan koncerntillhörighet (Thorell och Norberg 2005). Denna visar att trots detta valde 42

procent av de engelska småföretagen som undantogs från revisionsplikten att lämna reviderade årsredovisningar (Halling 2005a). Med hänvisning till ovan nämnd fakta verkar det inte som att England har valt att tillämpa några direkta substitut för revisionens funktioner, eftersom många av företagen frivilligt väljer att revideras. Samtidigt kan de utarbetade riktlinjerna av de brittiska revisorsorganisationerna att avslöja ekonomiska brott, till viss del ses som ett substitut till revisionens övervakningsfunktion. Medan möjligheten för revisorerna att kunna ge sina klienter rådgivning, genom revisionspliktens avskaffande, är ett alternativ till revisionens utvecklingsfunktion.

6.2.2 USA

I USA finns endast krav på revision av publika aktieföretag. Anledningen till detta är att endast dessa företag styrs på federal nivå till skillnad från noterade företag som styrs på delstatsnivå. Flera delstater i USA har valt att ha låga krav på aktieföretag för att ha en konkurrensfördel ur företagsetableringsperspektiv. Rädsla att motsvarande situation skulle uppstå inom EU var en av anledningarna till att gemensamma företagsdirektiv skapades. (Ekeblad och Hedblad 2005)

Metoden att använda representation letters används ofta i standardiserade form bland annat i USA. Den innebär att revisorn begär att företagsledningen ska göra vissa skriftliga uttalanden. Ledningen kan exempelvis bekräfta att ingen väsentlig information förtigits, att kända tvister avrapporterats, att upptäckta oegentligheter avrapporterats och att ledningen gjort sitt bästa för att insamla relevant information. (Cassel 1996) Detta kan till viss del sägas motsvara förvaltningsrevisionen, som tillämpas i Sverige och Finland. Skillnaden är att kontrollen inte utförs av någon utomstående, utan endast att den granskade själva intygar att det inte föreligger några fel. Övervakningsfunktionen uppfylls därmed delvis genom kontrollen som utförs, men dock saknas ett oberoende. Mot bakgrund av riskanalysen kan enligt (Cassel 1996) metoden med representation letters, som används i USA, med fördel även ges en mer individualiserad utformning. Exempelvis kan revisorn begära mer långtgående bekräftelser, men begränsade till att gälla endast de delar av informationsflödet som bedöms vara förknippade med allvarliga risker. (Cassel 1996)

Det har i anglosaxisk doktrin ibland framförts idéer om att revisionens, eller rättare sagt revisorns, funktion är att fungera som en försäkringsgivare. Intressenterna kommer därför att känna större tilltro till verksamheten genom att de har en ekonomisk medrisktagare för verksamheten. (Diamant 2004) En av revisionens roller som är att skapa kvalitet för företaget och dess effekt tilltro, kan därför utifrån detta sägas vara en viktig funktion i de anglosaxiska länderna.

6.3 Germanska

Av de germanska länderna kommer Tyskland att analyseras, eftersom det är ett land som har avskaffat revisionsplikten helt för små aktiebolag.

6.3.1 Tyskland

Enligt den tyska handelsbalken ska alla stora och medelstora företag revideras av en kvalificerad revisor (Bengtsson et al. 2004). År 1984 slopades revisionsplikten helt för småföretagen i Tyskland och idag omfattas 50 procent av landets företag av frivillig revision. (Halling 2005a) De gränsvärden som idag gäller för att undantas från revisionsplikten i Tyskland är en omsättning på 6 875 000 euro, en balansomslutning på 3 438 000 euro och 50 anställda. Om företaget understiger minst två av dessa tre gränsvärden är de undantagna från obligatorisk revisionsplikt. (Thorell & Norberg 2005) Detta ska bestämmas i bolagets stadgar. (Bengtsson et al. 2004)

I Tyskland är det inte tillåtet för en revisionsbyrå att tillhandahålla bokförings- och redovisningstjänster till en revisionsklient. Däremot är det tillåtet med skatterådgivning, juridiska tjänster, rådgivningstjänster gällande organisationen samt investerings- och finansieringsrådgivning. (Justitiedepartementet 1999) Av de småföretag i Tyskland som är undantagna från revisionsplikt anlitar cirka 90 procent ändå en revisor eller licensierad skatterådgivare för bokslut och deklaration. Istället för en revisionsberättelse lämnar den tyske revisorn eller den licensierade skatterådgivaren ett skriftligt utlåtande om omfattningen av bokföringskontrollen (Morander och Fritzell 2005), utlåtandet omfattas inte av internationell revisionsstandard (Granlund och Lind 2005). Detta påvisar att Tyskland härigenom har funnit en alternativ lösning till revisionens attest, vilket motsvaras av revisionsberättelsen i de länder där revision tillämpas. Revisionens övervakningsfunktion kan därmed anses

vara viktig i Tyskland, men även indirekt utvecklingsfunktionen genom revisionsbyråernas rådgivningsmöjligheter till små aktiebolag ohindrade av jävsreglerna. Det har inte framkommit att det i Tyskland tillämpas några substitut för att uppnå den kvalitet som revisionens kvalitetssäkrande funktion innebär.

6.4 Latinska

Utifrån de länder som ingår i den latinska bolagsstyrningsdelen kommer Frankrike att analyseras, vilket är ett land med strikta regler för rådgivning till en revisionsklient.

6.4.1 Frankrike

I Frankrike föreligger det revisionsplikt för publika företag. Privata företag undantas från revisionsplikten om de faller under definitionen småföretag. Ett antal företag såsom finansiella institut, försäkringsbolag, investmentbolag samt idrottsföreningar måste ändå revideras trots att de faller under definitionen småföretag. (Bengtsson et al. 2004)

Det är i Frankrike inte tillåtet för en revisionsbyrå att tillhandahålla bokförings- och redovisningstjänster, skatterådgivning, juridiska tjänster, rådgivningstjänster gällande organisationen samt investerings- och finansieringsrådgivning till en revisionsklient (Betänkande av Revisionsbolagsutredningen 1999). Revisorn får däremot ge rekommendationer vad det gäller val av redovisningsmetod och internkontrollsystem (Bengtsson et al. 2004), och tillhandahålla andra tjänster till revisionsklienter genom från revisionsbolagen fristående juridiska personer (konsultbolag). (Justitiedepartementet 1999)

Frankrikes strikta regler för revisionsbyråer, när det handlar om rådgivningstjänster med mera till revisionsklienter, kan anses hämma företagets utveckling. Men vad det gäller de små aktiebolagen, vilka vi är intresserade av, är dessa undantagna från revisionsplikt och berörs därför inte av dessa regler. Det har dock inte framkommit av det material som vi har tagit del av gällande revisionen i Frankrike, att något substitut används för att uppnå den kvalitet och kontroll som revisionens kvalitetssäkrande funktion och övervakningsfunktion innebär. Det går därför inte heller att påvisa att de små aktiebolagen i Frankrike genom revisors konsulttjänster kan förbättras och

effektiviseras genom utvecklingsfunktionen, eftersom denna funktion är uppbyggd av den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen.

6.5 Sammanställning

Nedan följer en sammanställning av revisionens funktioner och dess betydelse för Skandinavien samt de tre delarna i bolagsstyrningssystemet, utifrån de länder som vi ovan har analyserat. Siffrorna grundar sig på om det har påvisats att revisionens olika funktioner har betydelse i de länder som har revisionsplikt, eller där något substitut tillämpas för att ersätta funktionen. Vi menar att i de länder där det har framkommit att substitut tillämpas för att kompensera revisionens funktioner, anses funktionen vara viktig. Det bör dock tydliggöras att det har funnits begränsad tillgång till information gällande revisionen i de olika länderna. Det kan därför utifrån tabellen vara svårt att dra några generella slutsatser.

Tabell 2: Sammanställning av revisionens funktioner internationellt

	Skandinaviskt	Anglosaxiskt	Germanskt	Latinskt	Totalt
Den kvalitetssäkrande funktionen	1	1	0	0	2
Övervakningsfunktionen	1	1	1	0	3
Utvecklingsfunktionen	1	1	1	0	3
Totalt	3	3	2	0	

1 = Funktionen är av betydelse.

0 = Funktionen är *inte* av betydelse.

6.6 Kapitelsammanfattning

I de skandinaviska länderna har samtliga aktiebolag, oavsett storlek, revisionsplikt. Vi har utifrån vår analys tolkat det som att revisionens samtliga funktioner har betydelse

i Danmark, eftersom FSR menar att det förtroende som revisionen innebär bör ersättas med substitut. Genom att Finland har lagstadgad förvaltningsrevisionen har revisionens övervakningsfunktion en betydande roll i Finland, men även till viss del utvecklingsfunktionen. De skandinaviska länderna som vi har studerat kan därför sammanfattas, med hänvisning till tabell ovan, med att den kvalitetssäkrande funktionen, övervakningsfunktionen och även utvecklingsfunktionen är viktiga.

England har haft ett stegvis avskaffande av revisionsplikten i små och medelstora företag. De utarbetade riktlinjerna av de brittiska revisorsorganisationerna att avslöja ekonomiska brott, kan till viss del ses som ett substitut till revisionens övervakningsfunktion. Medan möjligheten för revisorerna att kunna ge sina klienter rådgivning, genom revisionspliktens avskaffande, är ett alternativ till revisionens utvecklingsfunktion. I USA används kontrollåtgärden representation letters, som ett alternativ till revisionens övervakningsfunktion. Enligt anglosaxisk doktrin har det framförts att revisionens funktion är att fungera som en försäkringsgivare för att intressenterna ska känna större tilltro till verksamheten, vilket innebär att den kvalitetssäkrande funktionen är av betydelse. Sammanfattningsvis har vi kommit fram till, vilket framgår av tabellen ovan, att den kvalitetssäkrande funktionen, övervakningsfunktionen och utvecklingsfunktionen är viktiga i de anglosaxiska länderna.

I Tyskland tillämpas ett substitut till revisionsberättelsen, vilket innebär ett skriftligt utlåtande om omfattningen av bokföringskontrollen. Detta påvisar att revisionens övervakningsfunktion därmed är viktig i den germanska bolagsstyrningsdelen, se tabell 2 ovan, vilken i vårt fall representeras av Tyskland. Ett substitut till utvecklingsfunktionen är revisorns rådgivningsmöjlighet ohindrat av jävsregler. Inom den latinska bolagsstyrningsdelen, vilken representeras av Frankrike i vår undersökning, kan ur tabellen ovan utläsas att den inte har påvisats att någon av revisionens funktioner har betydelse i Frankrike.

7. Empirisk metod

För att läsaren ska kunna bilda sig en uppfattning om hur undersökningens resultat påverkats av tillvägagångssättet, redogörs i detta kapitel hur vi gått tillväga för att samla in empirisk data. Vidare beskrivs vår operationaliserade intervjuguide, urvalsmetod, samt validiteten och reliabiliteten i vår undersökning.

7.1 Undersökningsmetod

Vårt syfte med denna uppsats är att beskriva revisionens funktioner och vilket värde de tillför intressenterna. Vår empiriska metod har vi valt utifrån problemställningen som ska besvaras. Metoden som används ska enligt Merriam (1994) vara den metod som ger bäst svar på de frågor som ställs. Det viktigast är att fördelarna uppväger nackdelarna (Merriam 1994).

Vi kommer att studera ett fenomen, revisionens funktioner, vid en speciell tidpunkt, varför vi valt att använda oss av en tvärsnittsstudie. Denna studie ger en översiktlig bild av hur något förhåller sig vid en viss tidpunkt. (Saunders et al. 2003) Genom att vi utför undersökningen vid en speciell tidpunkt, innebär detta att om någon annan skulle göra en liknande undersökning vid ett annat tillfälle skulle utfallet troligtvis inte bli detsamma. Anledningen är att få intressenter ingår i vår undersökning, samt att de inte representerar hela landet.

Enligt Saunders et al. (2003) baseras kvalitativ data på betydelsen uttryckta i ord. Undersökningen resulterar i form av icke standardiserade svar och kräver uppdelning av data i kategorier. Därefter kan en meningsfull analys genomföras. (Saunders et al. 2003) Detta uttrycker sig i vår undersökning genom uppdelningen på revisionens funktioner. Kvantitativ data baseras på att betydelsen härleds från siffror och undersökningens resultat redovisas i form av siffror och standardiserad data (Saunders et al. 2003).

Vi har valt att i huvudsak använda oss av en kvalitativ studie, med inslag av viss kvantifiering. Yin (1994) anser att i en kvalitativ undersökning, där semistrukturerade

intervjuer används, kan man inte uttala sig generellt om hela populationen. (Saunders et al. 2003) I vår undersökning framträder det genom att vi har både öppna och slutna frågor. Detta kan enligt Saunders et al. (2003) innebära att man får problem med representativiteten hos dem som tillfrågas, vilket innebär att det är svårt att generalisera svaren eftersom de baseras på ett litet antal undersökningar.

För att samla in data valde vi att genomföra telefonintervjuer med de olika intressenterna. Vi bestämde oss för detta tillvägagångssätt, eftersom det är tidsbesparande och ofta ger en hög svarsfrekvens. Ett alternativ hade varit att genomföra en enkätundersökning. Detta alternativ valde vi bort, på grund av möjligheten att förtydliga och individualisera frågorna bortfaller, vilket vi ansåg vara viktigt för att få så uttömmande svar som möjligt. Därefter valde vi vilka respondenter vi skulle intervjua. I första hand valde vi personer av teoretiska skäl, det vill säga beroende på vilken intressent de representerar. En del av respondenterna ingår i vår bekantskapskrets eftersom vi ansåg att tillgängligheten skulle vara större hos dessa. Vi hade dock svårt att hitta representanter från samtliga intressentgrupper från vår bekantskapskrets, vilket främst gällde kreditgivare och Skatteverket. Dessa respondenter valdes därför ut strategiskt för att få en syn från olika kreditinstitut och en spridning över landet när det gällde Skatteverket.

Utformningen av frågorna och dess antal, gjordes med hänsyn till vilken intressentgrupp vi vände oss till. Anledningen till detta är att intressentgrupperna skiljer sig åt i deras intresse för företaget, därför gick det inte att tillämpa samma frågor till samtliga intressenter. De frågor som vi har valt att ställa är i huvudsak öppna, vilket vi gjort medvetet för att undvika att styra upp svaren med fasta svarsalternativ. Vi tror att svaren blir mer uttömmande när respondenten får svara helt fritt. Däremot är det betydligt svårare att analysera denna typ av svar.

Vi tog kontakt med de olika respondenterna via telefon för att höra om intresse fanns för att medverka i vår undersökning. Därefter bestämde vi en tid för vår kommande telefonintervju. Inför intervjun valde vi att skicka ut en sammanställning av frågorna i form av en intervjuguide. Detta kan anses som en fördel eftersom respondenten fick

möjlighet att sätta sig in i frågorna och vi kunde få bättre information än om respondenten varit oförberedd.

7.2 Intervjuguidens utformning

Vi började med att göra en intervjuguide. I intervjuguiden utgick vi från de funktioner som vår teori grundar sig på. Funktionerna är dels hämtade från litteraturen och dels från egna antaganden. För att kunna få fram dessa funktioner i empirin formulerade vi mellan 5-10 frågor beroende på vilken intressent vi skulle vända oss till. Vid utformningen av frågorna utgick vi ifrån respektive funktion. För att på bästa sätt få fram klara och tydliga frågor, tänkte vi noggrant igenom relevanta frågor utifrån varje funktion.

Intervjuguiden har fungerat som stöd för oss när vi genomförde vår telefonintervju. Vi valde att ställa olika frågor till de olika intressenterna, eftersom de påverkas olika av revisionens funktioner. Vi har ansett att det är viktigt att under intervjuens gång följa upp svaren vi får, genom att noggrant notera svaret för att inte upprepa frågeställningen längre fram. Detta gjorde vi för att respondenten inte skulle behöva upprepa sig och känna att vi inte var uppmärksamma på vad de hade att säga. Intervjuguiden för samtliga intressenter finns i sin helhet i bilaga 2.

Guiden som vi använder oss av vid intervjuerna består av två delar. Den första innehåller ett introduktionsbrev (se bilaga 1) till respondenterna, som vi skickade ut tillsammans med sammanställningen av frågorna. Där beskriver vi vårt syfte och tillvägagångssätt vid intervjun. Vi informerade även om att intervjun kommer att genomföras med full anonymitet. Den andra delen består av de frågor som vi tänkte ställa till de olika intressenterna.

När vi till slut hade fastställt intervjuguiden fick vår handledare granska den för att efter kompletteringar ge sitt godkännande. Det sistnämnda har varit viktigt eftersom vi representerar Högskolan Kristianstad när vi genomför våra telefonintervjuer. Det är också av betydelse för det fortsatta arbetet att vi får anvisningar på att frågorna som ställs i intervjuerna är användbara till vår analys som vi slutligen ska genomföra. När intervjuguiden var klar började vi våra intervjuer.

7.3 Urval

Urval kan antingen ske genom sannolikhetsurval eller icke-sannolikhetsurval. Skillnaden mellan de båda urvalssätten är att det i ett icke-sannolikhetsurval inte går att specificera sannolikheten för att ett visst element i populationen kommer att inkluderas i urvalet. Sannolikhetsurval används när undersökaren vill generalisera resultatet av en undersökning till att gälla för en viss population. Denna urvalsmetod ger undersökningen kvalitet och säkerhet i resultatet, men är både kostnads- och tidskrävande. (Lekvall och Wahlbin 2001) Den här urvalsmetoden har en mer kvantitativ karaktär, varför vi valde att bortse från denna metod. Vår studie bygger istället på ett icke-sannolikhetsurval som är den metod som vanligtvis används i kvalitativa studier, då det är viktigt att respondenterna har de egenskaper som krävs för att studiens syfte ska uppnås. (Merriam 1994)

Vi har valt att intervjua tre personer inom varje intressentgrupp enligt vår intressentmodell, som även inkluderar revisorerna, se figur 1. Anledningen till att vår undersökning har begränsats till ett fåtal inom varje grupp, beror på att vår tid har varit begränsad. Genom de begränsade antal intervjuerna finns en risk att det insamlade datamaterialet inte representerar någon form av genomsnitt för de olika intressentgrupperna. Från början var vår avsikt att endast rikta oss till Skatteverket och kreditgivarna, eftersom vi trodde att dessa intressenter värdesätter revisionens funktioner mest och därmed drabbas hårdast vid ett avskaffande av revisionsplikten. Men för att få en mer övergripande bild av intressenternas nytta av revisionens funktioner, valde vi att vända oss till samtliga intressenter inom intressentmodellen.

Totalt genomfördes 21 intervjuer som ovan nämndes fördelades på tre intervjuer inom varje intressentgrupp. Antalet respondenter i vår undersökning var dock endast 16 personer, vilket förklaras av att en respondent i vissa fall kunde representera mer än en intressentgrupp. Det var därför viktigt att vi tydliggjorde för respondenten utifrån vilken intressents perspektiv denne skulle besvara frågorna. Berörda intressentgrupper, där samma respondent kunde agera utifrån olika intressenter, var aktieägare/bolagsledning, kunder och leverantörer.

Vi kan inte med statistisk säkerhet fastställa de svar vi får, men vi kan däremot ge indikation om revisionens funktioner för de olika intressentgrupperna. Om mer tid funnits hade en tämligen grundläggande undersökning kunnat genomföras på ett större antal intressenter.

7.4 Operationalisering

Med operationalisering menas enligt Saunders et al. (2003) att teorin verbaliseras till något observerbart som kan analyseras empiriskt. För att reducera möjligheten att få fel svar måste man uppmärksamma två speciella undersökningsutformningar, validitet och reliabilitet. (Saunders et al. 2003)

7.4.1 Validitet

Vanligen skiljer man mellan inre och yttre validitet. Inre validitet föreligger när mätinstrumentet (Lundahl & Skärvad 1999), som i vårt fall är en intervjuguide, observerar det man önskar observera (Saunders et al. 2003). Det råder då hög grad av överensstämmelse mellan den teoretiska och den operationella definitionen (Lundahl & Skärvad 1999). Genom att vi i vår intervjuguide ställer frågor kopplade till vår teori försöker vi uppnå överensstämmelse mellan teori och den empiriska undersökningen, vilket leder till hög validitet.

Den yttre validiteten beror på hur respondenten svarar. Om respondenten svarar på ett sätt och faktiskt gör eller betar sig på ett annat är den yttre validiteten låg. Detta kan bero på att personen ljugar, minns fel eller svarar trots att denne egentligen inte vet svaret. (Lundahl & Skärvad 1999) I vår undersökning bedömer vi att risken för detta är väldigt liten, eftersom frågorna i huvudsak inte är några kunskapsfrågor och de enstaka frågor som innebär det är frågor som respondenten bör ha kännedom om.

7.4.2 Reliabilitet

Ytterligare en förutsättning för god validitet är att reliabiliteten är hög. Med reliabilitet avses frånvaron av slumpmässiga mätfel. (Lundahl & Skärvad 1999) Marshalls och Rossmans åsikter i frågan om reliabilitet, är att det påträffade materialet från den icke

standardiserade undersökningen inte nödvändigtvis behöver kunna upprepas. Detta på grund av att materialet reflekterade verkligheten vid den tidpunkten då det samlades in. (Saunders et al. 2003) För att öka reliabiliteten användes en intervjuguide som utgångspunkt vid intervjuerna. Vi hade utformat en intervjuguide till respektive intressentgrupp, för att frågorna skulle vara anpassade till respektive grupp.

En faktor som skulle kunna minska tillförlitligheten av vår undersökning är den så kallade "intervjuareffekten" som kan uppstå vid framför allt personliga intervjuer, men även vid telefonintervjuer. Problematiken berör den risk att respondenterna på något sätt låter sig påverkas av intervjuaren, eller att respondenten ger svar på ett sätt som denne tror att intervjuaren förväntar sig. (Patel och Davidson 1994) Det kan förekomma en viss intervjuareffekt i några av våra intervjuer med ägarna, kunderna, leverantörerna och de anställda eftersom dessa respondenter är närstående till oss eller finns i vår bekantskapskrets. Detta kan dock ses som en positiv effekt eftersom vi tror att informationsflödet därmed kan ha ökat. Anledningen till detta är att bekanta känner sig förpliktade att hjälpa till och mer avslappnade i vår närvaro. De vet även att informationen inte är avsedd att skada dem.

I intervjun försökte vi få respondenterna att svara uppriktigt genom att visa förståelse och tolerans för de svar som gavs. Enligt Befring (1994) gör en sådan inställning att respondenterna känner att informationen som de lämnar är av betydelse. För att intervjun ska få vetenskapligt värde är det viktigt att ens personlighet så lite som möjligt påverkar hur respondenten uppfattar frågan och svarar (Befring 1994). Vi var därför opartiska och avslöjade aldrig, genom kommentarer och liknande, att vi eventuellt värdesatte ett svarsalternativ mer än ett annat.

7.5 Kapitelsammanfattning

Den empiriska undersökningen bygger på en tvärsnittsstudie, där vi i huvudsak har använt oss av kvalitativ data. Vårt tillvägagångssätt för att samla in vår empiri har varit genom telefonintervjuer med de olika intressenterna. Utformningen av frågorna och dess antal, gjordes med hänsyn till vilken intressentgrupp vi vände oss till.

De frågor som vi har valt att ställa är i huvudsak öppna, vilket är ett medvetet val för att undvika att styra upp svaren med fasta svarsalternativ. Inför intervjuerna utformade vi en intervjuguide, genom att utgå från de funktioner som vår teori grundar sig på. Guiden bestod av två delar; ett introduktionsbrev där vi beskrev vårt syfte och tillvägagångssätt vid intervjun, samt en sammanställning av frågorna. Totalt genomfördes 21 intervjuer, vilka fördelades på tre intervjuer inom varje intressentgrupp. Genom att vi använt oss av en intervjuguide innebär detta att vi kan observera det vi avser att observera, vilket leder till att den inre validiteten ökar. Vi bedömer också att den yttre validiteten är hög, eftersom frågorna i huvudsak inte är några kunskapsfrågor. Även reliabiliteten kan kopplas till vår intervjuguide, genom att denne utesluter mätfel. Vår studie bygger på ett icke-sannolikhetsurval, vilken är den metod som vanligtvis används vid en kvalitativ studie.

8. Analys av intressenterna

I detta kapitel redogörs för intressenternas nytta av revisionens funktioner. Här kommer varje intressentgrupp enskilt att analyseras. Strukturen på analyserna av intressenterna är uppbyggt enligt revisionens funktioner i ordningen; kvalitets-säkrande funktionen, övervakningsfunktionen och utvecklingsfunktionen för att avslutas med en kort sammanfattning. Slutligen kommer funktionerna enskilt att analyseras för att få fram vilken funktion som är av störst betydelse för intressenterna.

8.1 Aktieägare/Företagsledning

Årsredovisningen används inte i någon större utsträckning bland de aktieägare som vi har intervjuat. När den används är det för att jämföra med föregående års siffror eller vid kreditbelåning, eftersom många kreditgivare kräver att företagen lämnar sin årsredovisning vid ansökan om kredit. Kravet på denna handling underlättar för aktieägarna genom att handlingen omedelbart finns tillgänglig. Det nämndes även att ägare i små aktiebolag ibland får ge personlig borgen för företaget. Anledningen till detta är att en ensam ägare kan agera som de vill, eftersom de inte har några övriga aktieägare att ta hänsyn till. Kreditgivarna tar därför en större risk, genom att den ensamma aktieägaren fattar besluten själv. Aktiebolag med flera ägare måste ha bolagsstämmas godkännande innan de fattar beslut, vilket känns tryggare för bland annat kreditgivarna i jämförelse med att endast en person har beslutat något. Några komplement till årsredovisningen använder sig de intervjuade aktieägarna inte av. Något som däremot är viktigt är att ha goda referenser.

8.1.1 Kvalitetssäkrande funktionen

Genom att ställa frågan om kvaliteten på företaget säkerställs av en revisor, var aktieägarna relativt eniga. De flesta ansåg att ett säkerställande av företagets kvalitet uppkommer genom att en utomstående revisor granskar informationen. En av de intervjuade nämnde dock att ett säkerställande inte var av någon större betydelse i dennes bransch. Utifrån respondentens svar, är det viktigare med företagets goda rykte och personkännedom. Detta innebär att branschtillhörighet är en förklaring till variationen i svaren.

Merparten av de intervjuade aktieägarna är även överens om att revisorn har en viktig roll, när det gäller att skapa tilltro till företaget gentemot omvärlden. De menar att myndigheter lyssnar mer på en utomstående person med specialkompetens som till exempel revisorn. Genom att huvuddelen av aktieägarna anser att revisionens kvalitet säkerställer tilltron för företaget, innebär detta att den kvalitetssäkrande funktionen har betydelse för ägaren/bolagsledningen.

8.1.2 Övervakningsfunktionen

Om revisionsplikten avskaffades skulle en av de aktieägare som ingick i vår undersökning välja att inte fortsättningsvis få sitt företag reviderat. Däremot skulle de övriga respondenterna, under förutsättning att intressenterna kräver det, fortsätta att låta sitt företag kontrolleras för att få ett godkännande av revisorn. En av aktieägarna tror att Skatteverkets kontroller kommer att öka för de oreviderade bolagen, vilket är en anledning till att fortsättningsvis få sitt företag reviderat. Om kravet på revision försvinner kommer ägarna dock att efterlysa billigare alternativ för att få attesten, effekten av övervakningsfunktionen, tillgodosedd. Detta visar att även revisionens övervakningsfunktion har betydelse för ägaren/bolagsledningen.

I de aktiebolag som vi har vänt oss till kommer inga interna kontroller att införas om revisionsplikten avskaffas. De menar att det redan finns tillräckligt bra kontroll inom företaget eftersom ägarna och ledningen, som oftast är en och samma person, anser sig ha fullständig insyn i företaget. Detta hindrar inte att de anlitar en extern revisor för att få den yttre kontrollen tillfredställd, vilket ovan har påvisats.

8.1.3 Utvecklingsfunktionen

På frågan om vad det skulle innebära för aktieägaren om revisionsplikten avskaffas svarade samtliga bara att kostnaden skulle minska. Här talar ägarna dock emot sig själva genom att det tidigare under intervjuerna framkommit att merparten ansåg att både den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen är till nytta för deras företag. Företaget kan härigenom indirekt effektiviseras, genom kvalitet och kontroll, vilket leder till att företaget kan utvecklas. Detta uttrycktes inte konkret av ägarna, utan har framkommit utifrån svaren på de båda funktionerna som utvecklingsfunktionen är uppbyggd av.

8.1.4 Sammanfattning av aktieägare/företagsledning

Merparten av aktieägarna som ingick i vår undersökning anser att revisionen skapar tilltro till företaget genom att revisorn säkerställer kvaliteten på företagets ekonomiska information och dess förvaltning. Även den granskning som revisorn utför tycker ägarna är viktig, eftersom de flesta även i framtiden skulle fortsätta att få ett godkännande från en utomstående granskare vid ett avskaffande av revisionsplikten. Sammanfattningsvis har därmed både den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen betydelse för de aktieägare som vi har intervjuat. Utifrån detta kan företagen förbättras och effektiviseras, vilket innebär att även utvecklingsfunktionen har betydelse för ägarna.

8.2 Anställda

Samtliga anställda som vi har intervjuat har tagit del av någon form av ekonomisk information om företaget de är anställda i. Ingen har dock kontrollerat företagets ekonomi inför deras nyanställning.

En av de anställda som ingick i vår undersökning ansvarade för företagets ekonomi, vilket automatiskt innebar insyn i bolagets ekonomiska ställning. En annan respondent hade efterfrågat information hos chefen, vilken även är aktieägare och bolagsledning, gällande företagets ekonomiska ställning. Chefen i detta företag ville inte delge de anställda denna information, vilket ledde till att den anställde därför själv tog del av årsredovisningen. Den tredje anställde som vi intervjuade blev informerad av bolagsledningen. Sammanställningen ovan pekar på att samtliga anställda som ingick i vår undersökning, tar på något sätt del av hur det går för företaget som de är anställda i.

8.2.1 Kvalitetssäkrande funktionen

De anställda som ingår i vår undersökning anser att en godkänd eller auktoriserad revisor säkerställer kvaliteten på företaget och dess ekonomiska ställning. En uttalade sig dock om att det även är viktigt att alla delar fungerar bra ekonomiskt, som till exempel produktionen, för att säkerställa ett företags kvalitet. I huvudsak anser de anställda ändå att kvaliteten på företaget säkerställs genom att en utomstående revisor granskar dess ekonomiska information och förvaltning, vilket

skapar tilltro. En av de anställda nämnde att revisorn är väldigt noggrann bland annat vid lagerinventeringen. Detta innebär att tilltro, effekten av revisionens kvalitets-säkrande funktion, skapas för de anställda och tryggar deras anställning.

8.2.2 Övervakningsfunktionen

Trots att de anställda tog del av företagets ekonomiska ställning tittade de inte i revisionsberättelsen. Då vi ställde frågan hur de skulle ställa sig till om företaget hade en oren revisionsberättelse blev svaren att de inte skulle acceptera detta utan genast ta kontakt med ägaren/bolagsledningen. De anställda skulle alltså reagera om de hade upptäckt att företaget hade en oren revisionsberättelse, men var inte beredda att själva kontrollera företagets revisionsberättelse. Detta svar tolkar vi som att revisorns godkännande genom revisionsberättelsen är viktig för de anställda, men tydligen inte så betydelsefull att de själva tillgodogör sig informationen.

En av de anställda uttryckte en viss oro för att förmåner skulle missbrukas och att lagarna inte skulle följas lika strikt, om företaget inte var kontrollerat av en revisor. Generellt ansåg dock inte de anställda att de skulle påverkas, om företaget inte blev reviderat. Detta påvisar att effekten av att revisorn kontrollerar företaget, vilket utmynnar i att revisorn ger sitt godkännande på företaget, inte har någon större betydelse för de anställda. Av detta framkommer att revisionens övervakningsfunktion inte är viktig för de anställda.

8.2.3 Utvecklingsfunktionen

De anställda såg inte någon möjlighet för företaget att förbättras och därmed kunna effektiviseras genom revisionen. Utifrån detta framkommer att utvecklingsfunktionen inte har någon betydelse för de anställda.

8.2.4 Sammanfattning av anställda

Avslutningsvis verkar de anställda ha nytta av revisionens kvalitetssäkrande funktion, vilken skapar tilltro till företaget och de anställda känner sig trygga i sin anställning. Attesten, vilken är effekten av övervakningsfunktionen, är inte av någon större betydelse för de anställda. De anser inte heller att revisionens utvecklingsfunktion är av vikt.

8.3 Kreditgivare

Kreditgivarna använder i olika utsträckning årsredovisningen när de ska bevilja lån. En del respondenter anser att man bara kan grunda sina beslut på den reviderade informationen, medan andra tycker att personen bakom företaget är viktigare. Anser kreditgivaren att personen bakom företaget är viktigare, tittar de istället på hur driftig företagaren är och hur de agerar som entreprenörer. Även affärsidén är viktig i dessa sammanhang.

8.3.1 Kvalitetssäkrande funktionen

Kreditgivarna anser att en godkänd eller auktoriserad revisor säkerställer kvaliteten på företagets ekonomiska information. Många kreditgivare kan även känna en större tilltro till företaget om de vet att informationen blivit granskad. De menar att genom att revisorn fått ett utökat ansvar ger de en kvalitetsstämpel på företaget. Det ger även en extra säkerhet för kreditgivaren nu när man vet att revisorn själv kan bli ansvarig för informationen de godkänner. En av de intervjuade kreditgivarna kan inte ens tänka sig att bevilja lån till ett företag utan att ha fått informationen från en revisor. Ibland kan det även vara så att de väljer att inte göra affär med ett visst företag på grund av dess revisor. Detta beslut kan grunda sig på att kreditgivaren inte anser att den revisorn gör ett bra jobb.

Den kvalitetssäkrande funktionen säkerställer företagets ekonomiska information och om denna funktion försvinner kan det leda till att kreditgivarna avstår från att bevilja lån till företagen. Av den kvalitetssäkrande funktionen blir effekten tilltro och finns inte denna hos kreditgivarna, kommer de inte heller att bevilja lån till företaget. Däremot har kreditgivarna en stor tilltro till informationen när de vet att revisorn har satt sin namnteckning på dokumentet.

8.3.2 Övervakningsfunktionen

Merparten av kreditgivarna ser helst att företagen har en reviderad årsredovisning eller att de i alla fall lämnar någon form av kvittens, speciellt vid större investeringar. Undantag från detta kan ske beroende på hur stor risk man bedömer att kreditgivningen innebär. Således kommer risknivån att avgöra om kreditgivarna kommer att kräva ett företags reviderade årsredovisning.

En av respondenterna säger däremot att de går mer på personen bakom företaget, än på den reviderade informationen. De förlitar sig på att företagaren gör rätt för sig men ibland kräver de dock att ägaren ställer en personlig säkerhet. Så är oftast fallet om ägarna lånar ett högre belopp än det kapital de satsat i företaget. Kreditgivarna använder sig även ibland av kreditupplysningen för att kunna fatta sina beslut.

Kreditgivarna tycker det känns tryggt att veta att någon oberoende har kontrollerat företaget. Genom revisorernas ökade ansvar följer oftast att de har gjort en noggrann genomgång av företagets information, att reglerna har följts och att det finns substans i det som redovisas. Däremot kan man aldrig garantera att allting stämmer till hundra procent eller att där inte förekommer några oegentligheter, men man får känslan av att företaget är mer seriöst när man vet att en revisor har granskat informationen. Ibland kan ägaren fokusera mer på själva företaget än att jobba med bokföringen. Detta leder ofta till att någon närstående till ägaren hjälper till med bokföringen och därför kan det vara bra med en avstämning i form av en kontroll på företaget. Skulle dessutom företaget gå i konkurs så måste banken dela med sig av sitt företagshypotek och på grund av detta ser kreditgivarna helst att företaget har en revisor som granskar företaget.

Om revisionsplikten avskaffas kommer inte kreditgivarna själva att ersätta revisionens kontroll. De anser nämligen att det skulle vara omöjligt för dem att jobba på det sättet, eftersom de saknar den kompetensen som revisorerna besitter. Oavsett om revisionsplikten avskaffas eller inte kommer kreditgivarna att fortsätta kräva den reviderade årsredovisningen av företagen. Men hänvisning till detta kan man därmed dra slutsatsen att övervakningsfunktionen är viktig för kreditgivarna, eftersom de kommer att vilja ha ett godkännande från en revisor även om revisionsplikten försvinner.

Genom att företagen blir kontrollerade av en revisor, som ger sitt godkännande på företaget, framträder effekten av revisionens övervakningsfunktion via attesten. Har ett företag däremot en oren revisionsberättelse så innebär det att man inte fått ett godkännande från revisorn. Detta är negativt för ett företag och kreditgivarna ser allvarligt på en oren revisionsberättelse. Kreditgivarna beviljar väldigt sällan ett lån till

ett företag som har en ören revisionsberättelse eftersom de inte känner säkerhet inför företagets handhavande av fakturorna. Olika åtgärder vidtas beroende på hur allvarlig anmärkningen i den örena revisionsberättelsen är. Kreditgivarna ser till exempel allvarligare på ett förbjudet lån jämfört med om företaget glömt att betala skatten i rätt tid vid något enstaka tillfälle. Det kan också hända att kreditgivarna säger upp en redan beviljad kredit på grund av att företaget får en ören revisionsberättelse.

8.3.3 Utvecklingsfunktionen

En av kreditgivarna anser att det finns tre faktorer som är beroende av varandra; företaget, banken och revisorn. Har man en duktig och kreativ bank, ett duktigt och kreativt företag och en seriös och kompetent revisor så ska det gå bra för företaget, men saknar man någon av dessa så blir det svårare för företaget att överleva.

Det är väldigt viktigt för kreditgivarna att ett företag har en reviderad årsredovisning, som visar vad företaget åstadkommit under året och säkerställer att det är god ordning på balans- och resultaträkningen. Har företaget en årsredovisning kan det vara lättare för dem att få kredit eftersom kreditgivarna vill ha reviderad information. Detta leder till att företagen ständigt vill förbättra sin årsredovisning, då det blir lättare att få krediten beviljad med en korrekt revision. Ur utvecklingsfunktionen blir effekten att företaget ständigt vill förbättras, och därmed effektiviseras. Man kan därmed indirekt säga att kreditgivarna bidrar till företagets utveckling, genom att även fortsättningsvis kräva en reviderad årsredovisning. Företaget får därigenom kredit beviljad, vilket leder till att nya möjligheter för företaget skapas.

Man kan även säga att utveckling av ett företag sker genom att kreditgivarna ibland tar ut en personlig säkerhet. Detta kan leda till att företagaren tar färre risker eftersom denne vet att om inte allt går som planerat så står företagaren själv ansvarig. Detta kan vara både positivt och negativt. Det positiva kan vara att man tänker sig för innan man fattar ett beslut men det negativa kan vara att det hindrar ägaren från att ta onödiga risker. Alltså kan det både främja utvecklingen och hålla tillbaka den.

8.3.4 Sammanfattning av kreditgivarna

En kort sammanfattning av de tre funktionerna ovan är att kreditgivarna anser att revisionen säkerställer kvaliteten på företagets ekonomiska information och därför har den kvalitetssäkrande funktionen betydelse genom att tilltron förstärks. De känner även en viss trygghet att veta att någon oberoende har kontrollerat företaget och om revisionsplikten avskaffas kommer de inte att ersätta revisionens kontroll utan kommer istället kräva att företagen fortsätter revidera sin information. Denna bedömning gör de eftersom de anser att de inte har den kompetensen som krävs för att kunna revidera ett företag. Genom att företagen blir kontrollerade av en revisor, som ger sitt godkännande på företaget, framträder effekten av revisionens övervakningsfunktion via attesten. Ur utvecklingsfunktionen blir effekten att företaget ständigt vill förbättras, och därmed effektiviseras. Man kan därmed indirekt säga att kreditgivarna bidrar till företagets utveckling genom att fortsättningsvis kräva att företagen revideras.

Slutligen kan sägas att kreditgivarna inte skulle kunna ersätta övervakningsfunktionen eftersom kreditgivarna inte känner att de besitter den kompetensen att revidera ett företag. Däremot skulle de själva kunna kreditsäkra företaget genom att kräva att företagen fortsätter att revidera informationen och de kan driva utvecklingen av företaget genom att kräva personlig säkerhet.

8.4 Leverantörer

Det var endast en av de intervjuade leverantörerna som kunde tänka sig att använda sig av företagets reviderade årsredovisning, och i så fall vid större affärsuppgörelse. När leverantören, som till exempel vid större affärer, är begränsad till att leverera till en enskild kund har denne ett intresse av att säkerställa att nuvarande och framtida avtal uppfylls. Det här leder till att leverantören blir beroende av en enskild kund. En sådan transaktionsspecifik investering minskar antalet möjliga utbytespartners, genom det beroende förhållande som uppstår, vilket i sin tur leder till ett behov av övervakning.

De övriga känner inte att de har någon direkt nytta av årsredovisningen, utan de går mer på personkännedom, kundens rykte och kontakter inom branschen. En av

leverantörerna i vår undersökning ansåg att någon informationsinsamling om kunderna inte är nödvändig, eftersom de oftast återkommer. Det är här inte tal om någon transaktionsspecifik investering utan en leverantör som har många kunder, som handlar för små belopp, vilket innebär att riskerna sprids.

Revisionens förtroende behövs inte enligt leverantörerna, eftersom de anser att räkenskaperna ger en generaliserad information om företaget. De menar att företagets agerande gentemot kunden säger mer om vad de kan förvänta sig av företaget. En av leverantörerna menade att inför ett långvarigt samarbete med kunderna vill man inte börja med att misstro dem. Detta leder till att en återkommande kund skapar en långvarig relation, som i sin tur skapar förtroende för företaget. Är det för övrigt en ny kund kan man istället börja med att göra ett mindre arbete för att få kännedom om personen/företaget, och därefter fortsätta med ett större arbete om kunden har skött sig. Detta innebär att leverantören börjar med små initiala belopp, som sedan ökar i takt med att förtroendet för kunden stärks och riskerna blir mindre.

8.4.1 Kvalitetssäkrande funktionen

Samtliga leverantörer anser att en godkänd eller auktoriserad revisor säkerställer kvaliteten på företaget och dess ekonomiska ställning. Det skapar trygghet för leverantören att veta att det är en utomstående granskare som reviderat årsredovisningen. Detta leder till att leverantören, genom den kvalitetssäkrande funktionen känner tilltro till den reviderade informationen. Även om leverantörerna menar att revisionens granskning säkerställer den reviderade informationen, väljer ändå de flesta respondenterna att inte använda sig av den. De anser att förtroendet till kunden är viktigare än den reviderade årsredovisningen. En av våra respondenter skulle kunna tänka sig att använda sig av informationen vid betydelsefulla leveranser, för att öka sin tilltro till att produkterna blir betalda.

8.4.2 Övervakningsfunktionen

Revisionens kontroll har ingen större betydelse för leverantörerna, eftersom de inte använder sig av den reviderade årsredovisningen. Leverantörerna skulle därför inte ersätta revisionens kontroll om revisionsplikten avskaffades. Eftersom revisionens

kontroll inte har någon större betydelse, innebär det att övervakningsfunktionens ändamål inte uppfylls.

Ett substitut till den reviderade informationen är att lägga upp en betalningsplan där kunden betalar det mesta innan produkten är färdig. Då har man bara en liten summa kvar att betala efter kunden fått produkten. Man kan även använda sig av kreditupplysningen som ett alternativ till att kontrollera kunden. Genom att leverantörerna ser detta som ett substitut leder detta till att övervakningsfunktionen inte behövs, eftersom den går att ersätta med annat.

8.4.3 Utvecklingsfunktionen

Majoriteten av respondenterna ansåg att utvecklingsfunktionen inte hade någon betydelse eftersom de inte använder sig av den reviderade informationen. Däremot tyckte en av våra leverantörer att det hade betydelse att ett företag redovisade en oren revisionsberättelse och att de därmed skulle avstå från att göra affärer med dem. Att ett företag redovisar en oren revisionsberättelse är oftast ett tecken på att företaget går dåligt och att det inte är så bra förvaltad.

En effekt av revisionen kan därför vara, att företag som blir reviderade ofta är välskötta och att det inte är förrän revisorerna anmärker i revisionsberättelsen som man reagerar. Man kan därmed säga att revisionen håller efter företagen och har förmågan att signalera, genom oren revisionsberättelse, när företaget sviktar i effektiviteten. Detta visar på utvecklingsfunktionens betydelse, eftersom man här kan se om företaget sköter sitt företag på ett korrekt sätt. Man kan även påstå att revisionen är viktig för företaget genom att de granskar företaget så effektiviseras det och leverantörerna får veta om det förekommer några oegentligheter eller inte.

8.4.4 Sammanfattning av leverantörerna

Samtliga leverantörer känner att revisorerna säkerställer kvaliteten på företagets information. Anledningen till detta är att leverantörerna, genom den kvalitetssäkrande funktionen, känner tilltro till den reviderade årsredovisningen. Detta leder till att den kvalitetssäkrande funktionen är nödvändig för att leverantörerna ska kunna känna tillförlit till den reviderade informationen. Däremot anser de inte att kontrollen har

någon större betydelse för deras beslutsfattande, eftersom de väljer att inte ta del av den reviderade informationen. Leverantörerna använder sig även av vissa substitut till revisionen, vilket leder till att övervakningsfunktionens ändamål inte uppfylls. Även utvecklingsfunktionen är viktig för leverantörerna eftersom de får veta, genom den reviderade informationen, att företaget sköts på ett korrekt sätt. Detta blev dock inte fallet i vår undersökning, eftersom majoriteten har valt att inte använda sig av den reviderade informationen.

8.5 Kunder

De kunder som ingick i vår undersökning använder sig generellt inte av årsredovisningen, då de handlar sina produkter respektive tjänster av ett litet aktiebolag. Anledningen till detta är att de inte anser att årsredovisningen är till nytta för dem. Utifrån en transaktionsspecifik investering där kunden genom avtal förbinder sig till en, eller enstaka leverantörer skapas ett beroende mellan parterna. Kunden har i en sådan situation ett mycket större behov av att kontrollera sina leverantörer. Produktens karaktär är här av stor betydelse. Kunderna som ingick i vår undersökning angav att de hade avtal med flera olika leverantörer och var inte heller beroende av något specifikt märke på produkterna. De intervjuade kunderna menade att de är intresserad av produkten, inte företaget i sig. Två av kunderna angav dock att om de varit beroende av ett märke som endast kunde levereras från en leverantör hade det varit mer känsligt. Detta på grund av det beroende som hade uppkommit genom transaktionsspecifik investering, där riskerna inte sprids ut till flera leverantörer.

8.5.1 Kvalitetssäkrande funktionen

Kunderna som vi har intervjuat anser att en godkänd eller auktoriserad revisor säkerställer kvaliteten på företaget, genom den tilltro som uppkommer när granskningen sker. Det framkom emellertid att det inte har så stor betydelse, eftersom kunden är mer fokuserad på produkten som de köper. Oftast levereras varan innan kunden betalar och förutsätter inte vidare leveranser eller service under kommande år, därför finns inget behov av att kontrollera leverantörerna.

Det framkom även en viss misstro mot revisorn, eftersom det finns revisorer som har orimligt många uppdrag och det ifrågasätts om revisorn verkligen hunnit granska företaget ordentligt. En av de intervjuade kunderna menar att kvaliteten på ett företag inte säkerställs genom revisionen, utan att leverans sker på avtalad tid och plats. Avslutningsvis anses den kvalitetssäkrande funktionen skapa tilltro till företaget, men kunderna anser det vara viktigare att den produkt respektive tjänst som de köper är av god kvalitet och att företaget inte bryter ingångna avtal.

8.5.2 Övervakningsfunktionen

Även om en utomstående revisor kontrollerar och attesterar, skriver under revisionsberättelsen, anser inte kunderna att revisionens övervakningsfunktion är av någon större vikt.

8.5.3 Utvecklingsfunktionen

Merparten av de kunder som ingick i vår undersökning anser inte att det har någon betydelse om deras leverantörer är reviderade. Men som nämns ovan är det viktigt att leverantören håller vad de lovat, både vad det gäller produktsäkerhet och leveranssäkerhet. Detta menar kunderna inte har någon påverkan om företaget är reviderat eller inte. Utifrån vad som tidigare har framkommit av intervjuerna med kunderna kan inte revisionens utvecklingsfunktion vara av betydelse, eftersom de inte anser sig ha någon nytta av den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen, vilka ligger till grund för utvecklingsfunktionen.

8.5.4 Sammanfattning av kunderna

Revisionens kvalitetssäkrande funktion och övervakningsfunktion kan utifrån kundernas perspektiv sammanfattas med att dessa inte fyller någon funktion, för de kunder som har ingått i vår undersökning. De här båda funktionernas effekter, vilka är tilltro och attest, anser sig kunderna inte ha någon nytta av. De intervjuade kunderna ser det inte som något problem om det skulle gå dåligt för en leverantör. Den enda konsekvensen som kan uppstå är att de får vända sig till en ny leverantör. Om det däremot hade varit svårt att byta leverantör, hade kunderna enligt transaktionskostnadsteorin varit mer benägna att kontrollera sin leverantör, på grund av det beroende förhållande som hade funnits. Utvecklingsfunktionen, vilken är

uppbyggd av den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen, anses därmed inte utifrån vår undersökning vara av betydelse för kunderna.

8.6 Skatteverket

När skatteverket gör en granskning av ett aktiebolag använder de sig av all den reviderade informationen som finns i bolaget. Dock görs inte granskningar av alla företag, utan ett urval görs grundat till exempel på bransch eller region.

Skatteverket anser sig inte ha några komplement till årsredovisningens information idag. De menar att det snarare är de övriga intressenterna som är intresserade av den information som skatteverket har tillgång till, eftersom denna information inte är tillgänglig för dem. Däremot kan Kronofogdemyndigheten ge information om företagets eventuella skulder, dock har det gått rätt så långt om företaget har skulder hos Kronofogdemyndigheten. Det finns även internationella system där man kan kontrollera om det i företagen föreligger handel med andra länder.

Skatteverket anser att man måste ha förtroende för företaget som utgångspunkt, däremot kan förtroendet och företagets anseende minska om de inte regelbundet sköter bland annat inlämnandet av uppgifter under året. Hur företagets representanter agerar spelar stor roll för att inge förtroende. Skatteverket kan i flera fall, redan innan revisorn har tittat på årsredovisningen, hunnit upptäcka vissa fel genom sina egna system. Detta kan till exempel uppmärksammas när företaget inte har fullgjort sina skyldigheter, genom att de inte har skickat in informationen månatligen. Upprepas detta kan förtroendet minska och en noggrannare granskning av företaget kan i vissa fall genomföras. Det spelar däremot ingen roll vilken företagsform företaget har utan skatteverket har samma förtroende för till exempel Handelsbolag som till Aktiebolag.

8.6.1 Kvalitetssäkrande funktionen

Revisionspliktens roll för små aktiebolag, anser skatteverket, är att säkerställa en viss lägsta standard. Revisionen gör också att man kan redovisa rättvisande siffror för intressenterna, till exempel när företaget vill ha ett lån så kräver oftast banken att siffrorna är korrekta. Detta är ett inslag av den kvalitetssäkrande funktionens effekt,

att skapa tilltro till den reviderade informationen, för att intressenterna därmed ska kunna fatta beslut baserade på den reviderade årsredovisningen.

Respondenterna på skatteverket anser att revisorerna egentligen ska säkerställa kvaliteten på företaget och dess ekonomiska ställning, dock tycker de att det finns skiftande kvalitet på revisorernas arbete idag. De nämner också att vid jämförelse av små aktiebolag och handelsbolag, eller enskilda firmor så ser skatteverket en direkt skillnad på kvaliteten på materialet. Aktiebolagets material håller en betydligt högre kvalitet, vilket säkerställs genom revisionsberättelsen. Detta påvisar att den kvalitetssäkrande funktionen är av betydelse för Skatteverket.

Skatteverket är generellt positiva till en regelförenkling för de små aktiebolagen. Detta på grund av att de tror att förenklingen skulle utmynna i en minskad förekomst av fel i företagets material. En anledning till denna minskning av fel kan då bero på att om reglerna blir lättare, blir det också lättare för företagen att sköta sin redovisning på ett korrekt sätt. Dock måste någon sorts granskning förekomma. Detta skulle kunna medföra att skatteverkets arbete med att föreslå förenklingar till bolagen skulle minskas. Revisionens kvalitetssäkrande funktion är viktig för att skapa tilltro till informationen men kanske kan tilltron ändå finnas där även om kontrollen inte är lika stor.

En av de respondenter som ingått i vår undersökning betonar att skatteverket inte är motståndare till att det sker en utredning i frågan, om revisionsplikten ska avskaffas i mindre aktiebolag, utan kan tänka sig alternativa lösningar. Detta i form av någon sorts förenklad version av dagens revisionsplikt, men som ändå kan skapa tilltro till informationen och därmed uppfylla den kvalitetssäkrande funktionens effekt.

8.6.2 Övervakningsfunktionen

Skatteverket tror inte att några ändringar i rutinerna kommer att införas om revisionsplikten för små aktiebolag skulle avskaffas. Detta med tanke på att handelsbolagen och de enskilda bolagen idag inte har någon revisor. Aktiebolagen kommer därför att behandlas på samma sätt som ett handelsbolag eller enskild firma hanteras idag. Skatteverket fattar inte några beslut angående lagar själv, utan de följer bara

lagstiftningen i deras arbete. De kan dock hjälpa till och påverka och vara en del i processen när man tar fram och stiftar lagarna. Sker det några förändringar i lagstiftningen är skatteverket skyldiga att följa de regleringar som regeringen kommer med.

Revisionens kontroll innebär för Skatteverket att revisorn har upplysningskyldighet genom att om något är fel i årsredovisningen, skriva en oren revisionsberättelse. Revisorn har även anmälningsskyldighet om det finns misstanke om/eller att företaget har brutit mot lagstiftningen. Denna information kan Skatteverket ha nytta av, när de går igenom de orena revisionsberättelserna, eftersom de då redan vet att brottet är uppmärksammat och att det ska vara anmält. Upplysningskyldigheten har Skatteverket nytta av för att slippa gå igenom alla årsredovisningar. På så sätt kan man urskilja att övervakningsfunktionen har betydelse för Skatteverket genom att den minskar skatteverkets arbetsbörda genom revisorns attest.

Skatteverket anser dock att ägare och andra intressenter har större nytta av revisionen än de själva. Skulle däremot revisionens kontroll försvinna och inte ersättas med någon jämförbar övervakningsfunktion, innebär det att informationen skulle försämrats. Detta genom att det troligtvis kommer att bli mer fel i redovisningen och därigenom behöver skatteverket lägga ner mer tid och resurser på de små aktiebolagen, än de gör idag. Blir underlaget sämre innebär det att kostnaderna ökar för staten. Eftersom handelsbolag och enskilda firmor idag inte har samma övervakningsfunktion som aktiebolagen har, är det enligt Skatteverket ofta en differens vid avstämning av materialet till deklarationen. Därför får Skatteverket lägga ner mer resurser på dessa bolagsformer.

Rena revisionsberättelser tittar Skatteverket inte på om det inte är en granskning av just det företaget. Revisorns attest på revisionsberättelsen är då tillräcklig för att skapa förtroende till det granskade materialet. Orena revisionsberättelser granskas, till exempel om det finns brister i skatteredovisningen, för att göra en riskbedömning av vilken kontroll man ska göra av företaget. Övervakningsfunktionen är därmed viktig för att kontrollen skall genomföras, för utan den skulle kanske Skatteverket inte kunna genomföra så noggranna kontroller.

Skatteverket går igenom samtliga orena revisionsberättelser med revisorn. Är det ändå något som är oklart eller om revisorn anser att företaget till exempel brister i den interna kontrollen görs en utredning, annars genomförs ingen åtgärd. Skatteverket kan vid en utredning antingen begära in kvitto eller kräva en motivation till värderingen av till exempel lagret, annars går de ut och granskar i företaget. Vid olika tillfällen granskar man olika branscher eller regioner. Skatteverket uttalar sig om att ca 90 av 100 revisionsberättelser är rena. Av de resterande 10 orena revisionsberättelserna är anledningarna allt från en liten företeelse till allvarigare brott. Löpande använder sig Skatteverket av de orena revisionsberättelserna för att få fram de företag där årsredovisningen inte är korrekt, övervakningsfunktionens kontroll är därför ett sätt för Skatteverket att genom revisorns attest urskilja de felaktiga årsredovisningarna lättare.

Övervakningsfunktionen har en viktig roll i revisionen men det finns dock fel som kan vara svåra även för revisorn att upptäcka. Till exempel är skattefusk inget som företaget vill tala om för revisorn att de ägnar sig åt, därför kan detta ändå vara svårt att upptäcka för revisorn.

Handelsbolag och enskilda firmor kan ha svårare, än aktiebolag, att få lån i banker och får oftast ingå privata borgensförbindelser. En anledning till detta kan vara att de bolagen inte kan visa upp professionellt godkända dokument för att visa på företagets tidigare resultat och omsättning. Detta är en effekt av övervakningsfunktionens kontroll. För verksamheter som är vilande eller bedrivs i väldigt liten skala, är det en stor kostnad för att anlita en revisor. Dock är det också en säkerhet att veta att inga otillåtna transaktioner gjorts även i de små bolagen. Handelsbolag och enskilda firmor har ofta en differens vid avstämning av materialet till deklarationen och därför läggs det ner mer tid på de bolagen, än på aktiebolagen. Skatteverket har svårt för att veta hur stor del av materialet som är rätt från början och hur stor del som företaget har möjlighet att ändra genom att revisorn påpekar felen innan skatteverket tar del av informationen.

Skatteverket kan kräva att företagen skall tala om var siffrorna kommer ifrån om det är något som är oklart i årsredovisningen och kräva uppgifter från banker,

leverantörer och kunder. De har även rätt att gå ut i företagen och granska böckerna. Skatteverket granskar med större möjlighet på djupet än revisorn eftersom företaget är skyldig att svara om skatteverket frågar. Revisorn upptäcker inte alla fel och allt finns inte med i årsredovisningen. Skatteverket har ett eget system där de varje månad får in information från företagen gällande bland annat vilken omsättning företaget har haft den senaste månaden, hur stora lönesummor som betalats ut och vilken verksamhet som utförts. Dessa skattedeclarationer använder man sedan och stämmer av mot den särskilda deklARATIONEN. Skatteverket kan även göra en sammanställning av dessa för att få fram en förkortad balans- och resultaträkning med bruttobalansen. Genom att Skatteverket själva kontrollerar att företagen skickar in informationen löpande till dem, kan brister upptäckas upp till 18 månader tidigare än om revisorn hade granskat årsredovisningen. På så sätt kan Skatteverket redan ha hunnit åtgärda felen. Eftersom krav ställs på att företaget månatligen ska rapportera till Skatteverket ställs det även krav på bolagens ekonomisystem, detta kan därför även härledas till utvecklingsfunktionen eftersom det då också är viktigt att ha ett väl fungerande ekonomisystem som uppfyller Skatteverkets krav.

8.6.3 Utvecklingsfunktionen

Anseendet för företaget som inte är reviderat beror till viss del på vilken bransch och miljö man jobbar i, det brukar vara så att ju mindre företaget är desto sämre utvecklat redovisningssystem har företaget. Därför kan det vara bra om någon utomstående sköter eller kontrollerar deras bokföring. Skatteverket uttalar sig om att på stora företag finns ofta en egen ekonomiavdelning där det kan vara lätt att redovisningen stressas bort och blir slarvigt gjord, vi är dock kritiska till detta påstående och menar att stora företag antagligen har en mer professionell bokförare och har mer tid och större resurser att sköta redovisningen på ett korrekt sätt. Skatteverket anser att om en revisor ser till att den löpande redovisningen fungerar i det lilla företaget är det enbart positivt för skatteverket.

Redovisningskonsulter, som anlitas av små aktiebolag, kan bidra till att företaget utvecklas genom att bokföringen blir professionellt utförd. Ägaren kan därmed lättare fatta effektiva beslut angående företagets framtid, baserat på den korrekta

informationen. Detta kan leda till att företaget förbättras genom utvecklingsfunktionens effekt, det vill säga effektiviteten.

8.6.4 Sammanfattning av Skatteverket

Sammanfattningsvis anser skatteverket att revisionen av de små aktiebolagen skapar tilltro till företaget. Vid jämförelse av små aktiebolag och handelsbolag, eller enskilda firmor så ser skatteverket en direkt skillnad på kvaliteten på materialet. Aktiebolagets material håller en betydligt högre kvalitet, vilket säkerställs genom revisionsberättelsen. Detta påvisar att den kvalitetssäkrande funktionen är av betydelse för Skatteverket.

Skatteverket anser att ägare och andra intressenter har större nytta av revisionen än de själva. Skulle däremot revisionens kontroll försvinna och inte ersättas med någon jämförbar övervakningsfunktion, innebär det att informationen skulle försämrats. På så sätt kan man urskilja att övervakningsfunktionen har betydelse för Skatteverket genom att den minskar skatteverkets arbetsbörda genom revisorns attest.

Eftersom de två andra funktionerna har betydelse för Skatteverket har indirekt också utvecklingsfunktionen betydelse för dem. Detta har framkommit utifrån svaren på de andra båda funktionerna som utvecklingsfunktionen är uppbyggd av, det vill säga den kvalitetssäkrande funktionen och den övervakande funktionen. Effekterna av dessa funktioner, kvalitet och kontroll, leder till att företaget effektiviseras och kan därmed utvecklas. Därmed anses Skatteverket behöva revisionen eftersom det underlättar deras arbete. Dock menar de att de inte är så betydelsefulla att de kommer att ersätta revisionens funktioner vid ett avskaffande av revisionsplikten i små aktiebolag.

8.7 Revisorer

Ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten i små aktiebolag skulle enligt de revisorer som ingick i vår undersökning innebära en möjlighet att sälja fler tjänster till dessa bolag. Detta hindras av dagens bestämmelser om jäv. Det nämndes att ett visst bortfall av inkomster av lagstadgad revision kommer att förekomma och en av de intervjuade revisorerna uttalar sig om att revisionsbyrån skulle förlora klienter och

därmed tappa en bit av marknaden. Trots detta ser de flesta positivt på förmågan att kunna utföra rådgivning i betydligt större utsträckning för de små aktiebolagen om revisionsplikten avskaffas, eftersom jävsituationen därmed försvinner.

8.7.1 Kvalitetssäkrande funktionen

På frågan om revisorerna kunde se några tänkbara substitut för att säkra ett företags kvalitet blev svaren positiva, dock med olika alternativa möjligheter. Ett substitut ansågs vara att även fortsättningsvis anlita en revisionsbyrå vid upprättandet av bokslut, årsredovisning och deklaration, för att företaget ska bli kvalitetssäkrat. Revisorerna tror att intressenterna i mer eller mindre omfattning kommer att kräva någon sorts intyg, främst skatteverket, kreditgivare och leverantörer, där kreditupplysning kan vara en alternativ lösning.

Revisorerna verkar vara överens om att det är betydelsefullt att företagens kvalitet säkerställs på ett eller annat sätt, varför de har kunnat ge förslag på olika alternativa lösningar. Revisionens kvalitetssäkrande funktion anses därmed vara viktig, men samtidigt inte oersättlig med hänvisning till ovan nämnda substitut.

Revisorerna som ingick i vår undersökning är eniga om att revisionen av de små aktiebolagen skapar tilltro för deras intressenter. Revisorerna påvisar hur betydelsefull denna funktion anses vara för företaget och dess intressenter.

8.7.2 Övervakningsfunktionen

En av de intervjuade revisorerna tror att företagen i många fall kommer att fortsätta att frivilligt revidera sitt företag för att få ett godkännande av revisorn. Dennes svar grundades på att 42 procent av bolagen i England valde att fortsätta med så kallad frivillig revision efter att revisionsplikten avskaffades. En annan menar att den frivilliga revisionen kommer att ske, men inte med samma kontrollsystem som den traditionella revisionen är uppbyggd av. De anser även att de allra minsta aktiebolagen troligtvis inte kommer att välja att bli reviderade varje år, utan endast till exempel vid ansökan om kredit. Problemet med detta är att man inte har någon ingående balans som är reviderad, vilket innebär att revisorn endast kan intyga att det inte finns några oegentligheter det kontrollerade året. Istället för att revisorn ska

ge sitt godkännande genom revisionen, kan istället en möjlighet vara att revisorn lämnar någon form av intyg gällande företaget. Genom att företagen blir kontrollerade av en utomstående, som ger sitt godkännande på företaget framträder effekten av revisionens övervakningsfunktion via attesten.

Endast en av de revisorer som vi har intervjuat tror att oegentligheter kommer att förekomma i större utsträckning om revisionsplikten avskaffas i små aktiebolag. De andra menar att revisionspliktens syfte inte är att hitta oegentligheter, men man kan ändå se det som ett första nät att fånga upp dessa i. Merparten av revisorerna ser inte oegentligheterna som något större problem vid ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten, då den största delen av företagarna anses vara ärliga. Detta kan vara en indikation på att revisionens kontroll fungerar i praktiken, dock kan det finnas en risk att oärligheten ökar om revisionsplikten avskaffas. Det har däremot konstaterats att oegentligheter inte förekommer i större utsträckning i länder där revisionsplikten har avskaffats. Detta kan man tolka som att den kontroll som revisionen innebär inte spelar någon betydande roll, vad det gäller oegentligheter. I detta sammanhang kan man säga att revisionens övervakningsfunktion inte har så stor betydelse. Däremot finns risken att oavsiktliga fel kommer att öka, eftersom att revisorn inte längre granskar företagets information.

Utifrån frågan om det kommer att behövas bättre interna kontroller i små aktiebolag om revisionsplikten avskaffas har det kommit fram att revisorerna är relativt eniga. De menar att de små företagen sällan har någon intern kontroll, eftersom de har full insyn i sin verksamhet. Det är dessutom inte ovanligt att det är någon närstående till ägaren som sköter bokföringen. Revisorerna anser att det hade behövts en intern kontroll i de små aktiebolagen, men de tror inte att detta kommer att införas. Risken är att om inte den kontroll som revisionen innebär ersätts med något annat kan övervakningsfunktionen gå förlorad.

Det framgick även att revisorerna trodde att skatteverket kommer att bli den part som utökar sin bevakning, och därmed övertar en del av den granskning som revisorerna utövar i dag.

8.7.3 Utvecklingsfunktionen

Enligt revisorerna innebär revisionen i små aktiebolag mer än att redovisningens information garanteras. Det poängterades att revision är mer än bara en revisionsberättelse. De nämner bland annat att förvaltningsrevisionen är en väsentlig del av den lagstadgade revisionen, som i sin tur leder till att företagen blir mer effektiva i sitt arbete. Revisorerna anser sig också fungera som ett bollplank till företagarna, genom att till exempel hjälpa till med avstämningar. Många små aktiebolag skulle inte kunna efterleva aktiebolagens regler om inte revisorn påpekade bristerna. Revisionen skapar ett mervärde för företaget och revisorn ger förslag hur företaget kan förbättras. Detta är speciellt viktigt i företag där redovisningen inte är korrekt utförd. Här kan man knyta samman med utvecklingsfunktionen, genom att företagen ständigt förbättras och därmed effektiviseras. Slutligen kan man därför säga att revisorerna indirekt bidrar till företagets utveckling.

I frågan om avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag är ett steg i rätt riktning, svarar revisorerna som ingår i vår undersökning oenigt. Ett förslag är att avskaffa revisionsplikten och istället införa ytterligare en företagsform med eventuellt begränsat ansvar, där mindre uppgiftsinlämning sker och intyg ges på annat sätt. I denna företagsform hade det varit lämpligt med ett enklare regelverk både vad det gäller skatterätt och civilrätt. En av revisorerna menar att det är stor skillnad på stora och små aktiebolag och därför bör inte samma regler tillämpas. Detta exempel finns i Spanien där man bara har revisionsplikt i stora företag, medan de små bolagen har en annan bolagsform.

8.7.4 Sammanfattning av revisorerna

Sammanfattningsvis anser revisorerna som ingick i vår undersökning att revisionen av de små aktiebolagen skapar tilltro för deras intressenter. Revisionens kvalitets-säkrande funktion anses därmed vara viktig, men samtidigt inte oersättlig med hänvisning till ovan nämnda substitut. Genom att företagen blir kontrollerade av en utomstående, som därmed ger sitt godkännande på företaget, framträder effekten av revisionens övervakningsfunktion via attesten. Revisionen skapar ett mervärde för företaget och revisorn ger förslag på hur företaget kan förbättras. Här kan man knyta samman med utvecklingsfunktionen, genom att företagen ständigt förbättras och

därmed effektiviseras. Detta innebär att revisorerna indirekt bidrar till företagets utveckling.

8.8 Sammanställning

Nedanstående tabell visar en sammanställning av vilka utav revisionens funktioner som merparten, av de intervjuade inom respektive intressentgrupp, anser vara av betydelse.

Tabell 3: Sammanställning av revisionens funktioner

	Kvalitets- säkrande funktionen	Övervaknings- funktionen	Utvecklings- funktionen	Totalt
Aktieägare/ Företagsledning	1	1	1	3
Anställda	1	0	0	1
Kreditgivare	1	1	1	3
Leverantörer	1	0	0	1
Kunder	0	0	0	0
Skatteverket	1	1	1	3
Revisorer	1	1	1	3
Totalt	6	4	4	

1 = Funktionen är av betydelse för majoriteten eller samtliga av de intervjuade.

0 = Funktionen är av betydelse för minoriteten eller ingen av de intervjuade.

8.9 Revisionens funktioner

Nedan kommer ovanstående tabell 3 att analyseras vertikalt, vilket innebär att revisionens funktioner sammanställs för att kunna se vilken/vilka funktioner intressenterna anser värdefulla. Syftet med analysen är få fram likheter och olikheter i synen på revisionens olika funktioner hos intressenterna.

8.9.1 Kvalitetssäkrande funktionen

Revisorerna är eniga om att revisionen av de små aktiebolagen skapar kvalitet, vilket bidrar till tilltro för företaget och deras intressenter. Denna uppfattning delas av samtliga intressentgrupperna, förutom kunderna. Kunderna anser till viss del att revisionen skapar tilltro till företagen, men uppger att det är viktigare att den produkt respektive tjänst som de köper är av god kvalitet och att företaget inte bryter ingångna avtal.

Aktieägarna/bolagsledningen tycker att revisionen skapar tilltro till företaget genom att revisorn säkerställer kvaliteten på företagets ekonomiska information och dess förvaltning. De menar att myndigheter, som till exempel Skatteverket, lyssnar mer på en utomstående person med specialkompetens som revisorn. Detta kan jämföras med Skatteverkets uppfattning som anser att revisorerna egentligen ska säkerställa kvaliteten på företaget och dess ekonomiska ställning, dock menar de att det finns skiftande kvalitet på revisorernas arbete idag. De anställda däremot har uppfattat revisorn som noggrann i sitt arbetssätt, vilket grundas på omfattande lagerinventeringar.

Revisorerna tror att intressenterna i mer eller mindre omfattning kommer att kräva någon sorts intyg av de små aktiebolagen, om revisionsplikten skulle avskaffas. De antar att det främst gäller Skatteverket, kreditgivare och leverantörer och nämner kreditupplysning som en alternativ lösning till att säkerställa kvaliteten. Av dessa intressenter är det ingen som nämner kreditupplysningen som ett tänkbart substitut till revisionens kvalitetssäkrande funktion. Skatteverket föreslog någon form av förenklad version av dagens revision, vilket i så fall ska motsvara den kvalitetssäkring som revisionen innebär. Leverantörerna kommer inte att vidta några åtgärder, medan kreditgivarna även fortsättningsvis kommer att kräva att småbolagen revideras.

8.9.2 Övervakningsfunktionen

Aktieägarna/bolagsledningen anser att den kontroll som revisionens övervakningsfunktion innebär, främst är till nytta för dem vid ansökan om kredit. Även revisorerna nämnde att troligtvis kommer de allra minsta aktiebolagen endast välja att bli reviderade till exempel vid ansökan om kredit, vilket innebär att dessa företag inte

revideras årligen. Detta stämmer överens med kreditgivarnas syn på betydelsen av en oberoende revisors granskning av företaget, vilka uppgav att de även fortsättningsvis kommer kräva en reviderad årsredovisning av företagen inför kreditgivning.

Revisorerna tror att Skatteverket kommer att bli den part som utökar sin bevakning, och därmed övertar en del av den granskning som revisorerna utövar i dag. Detta kan jämföras med vad som framgick av Skatteverket, som inte tror att några ändringar i deras rutiner kommer att införas om revisionsplikten för små aktiebolag skulle avskaffas, några direkta substitut nämndes inte.

I de aktiebolag som vi har vänt oss till kommer inga interna kontroller att införas om revisionsplikten avskaffas. Ägarna/bolagsledningen menar att det redan finns tillräckligt bra kontroll inom företaget eftersom ägarna och ledningen, som oftast är en och samma person, anser sig ha fullständig insyn i företaget. Detta skiljer sig från vad revisorerna anser, vilka betonar att de små företagen sällan har någon intern kontroll eftersom de har full insyn i sin verksamhet. Revisorerna anser att det hade behövts en intern kontroll i de små aktiebolagen, men de tror samtidigt inte att detta kommer att införas.

En av aktieägarna tror att Skatteverkets kontroller kommer att öka för de oreviderade bolagen, vilket är en anledning till att fortsätta få sitt företag reviderat. Ägaren menar att även Skatteverket har nytta av den reviderade informationen. Skatteverket tror dock att ägaren har större nytta av revisionen än de själva. Samtidigt uttalade de sig om att vid ett avskaffande av revisionsplikten och då inget substitut skulle ersätta dennes kontrollfunktion, kommer företagets ekonomiska information att försämrats. Detta skulle leda till att Skatteverket behöver lägga mer resurser på de små aktiebolagen än i dagsläget.

Tillsammans med leverantörerna anser inte heller de anställda eller kunderna att revisionens övervakningsfunktion, med sin kontroll och dess effekt attest, vara av någon betydelse för dem.

8.9.3 Utvecklingsfunktionen

Eftersom den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen ligger till grund för utvecklingsfunktionen kan kunderna inte ha något intresse av denna funktion. Detta på grund av att de inte använder sig av den reviderade informationen. Denna information använder sig inte heller leverantörerna av och anser därför att revisionen inte är av betydelse för utvecklingen av företaget. Även de anställda kunde inte se hur företaget skulle effektiviseras genom revisionen.

Eftersom de två andra funktionerna har betydelse för Skatteverket har indirekt också utvecklingsfunktionen betydelse för dem. Skatteverket anser att om en revisor ser till att den löpande redovisningen fungerar i det lilla företaget är det enbart positivt för skatteverket. Redovisningskonsulter, som anlitas av små aktiebolag, kan bidra till att företaget utvecklas genom att bokföringen blir professionellt utförd. Ägaren kan därmed lättare fatta effektiva beslut angående företagets framtid, baserat på den korrekta informationen. Detta kan leda till att företaget förbättras genom utvecklingsfunktionens effekt, det vill säga effektiviteten.

Många små aktiebolag skulle inte kunna efterleva aktiebolagens regler om inte revisorn påpekade bristerna. Revisionen skapar ett mervärde för företaget och revisorn ger förslag hur företaget kan förbättras. Detta är speciellt viktigt i företag där redovisningen inte är korrekt utförd. Här kan man knyta samman med utvecklingsfunktionen, genom att företagen ständigt förbättras och därmed effektiviseras. Revisionen skapar även ett mervärde för företaget genom att revisorn ger förslag hur företaget kan förbättras, man därför säga att revisorerna indirekt bidrar till företagets utveckling.

Denna funktion har visat sig vara av störst betydelse för ägarna eftersom det är företaget som förbättras och effektiviseras genom utvecklingsfunktionen. Men även för kreditgivarna är funktionen av stor innebörd. Man kan därmed säga att även kreditgivarna indirekt bidrar till företagets utveckling, genom att om revisionsplikten avskaffas fortsättningsvis ändå kräva en reviderad årsredovisning. Företaget får därigenom kredit beviljad, vilket leder till att nya möjligheter för företaget skapas.

8.10 Kapitelsammanfattning

Aktieägarna/företagsledningen anser sig ha nytta både av den kvalitetssäkrande funktionen och av övervakningsfunktionen, vilket möjliggör för företaget att utvecklas via utvecklingsfunktionen. De anställda känner sig trygga i sin anställning genom tilltron som är effekten av den kvalitetssäkrande funktionen. De andra båda funktionerna är inte av någon betydelse för de anställda. Kreditgivarna anser att revisionen säkerställer kvaliteten på företagets ekonomiska information, samt att det är viktigt att någon oberoende har kontrollerat företaget inför deras ansökan om kredit. Kreditgivarna kommer vid ett avskaffande av revisionsplikten även fortsättningsvis kräva att de små aktiebolagen lämnar en reviderad årsredovisning. Leverantörerna menar att endast den kvalitetssäkrande funktionen är av betydelse för dem, inte övervakningsfunktionen och utvecklingsfunktionen. Revisionens kvalitetssäkrande funktion och övervakningsfunktion fyller ingen funktion för de kunder som har ingått i vår undersökning. Eftersom utvecklingsfunktionen bygger på den kvalitetssäkrade funktionen och övervakningsfunktionen anses inte den heller ha någon betydelse för kunderna. För Skatteverket har den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen betydelse. De anser att kvaliteten säkerställs genom revisionsberättelsen och att övervakningen minskar Skatteverkets arbetsbörda genom revisionens attest. Eftersom de två andra funktionerna har betydelse för skatteverket, har indirekt också utvecklingsfunktionen betydelse för dem. Effekten av dessa funktioner leder till att företaget effektiviseras och därmed utvecklas. Även revisorerna ansåg att den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen var betydelsefull för intressenterna. Därför kan man dra slutsatsen att även utvecklingsfunktionen är viktig, eftersom denna bygger på de två andra funktionerna. Detta leder till att företaget ständigt förbättras och därmed effektiviseras. Detta innebär att revisorerna indirekt bidrar till att företaget utvecklas.

Samtliga intressentgrupper, förutom kunderna, anser att revisionens kvalitets-säkrande funktion är av betydelse, genom dess tilltroskapande. Tillsammans med leverantörerna anser inte de anställda eller kunderna att revisionens övervakningsfunktion, med sin kontroll och dess effekt attest, vara av någon betydelse för dem. Således tycker de övriga intressenterna att övervakningsfunktionen är av betydelse.

Revisionens utvecklingsfunktion är av störst betydelse för ägaren/företagsledningen, eftersom det är företaget som förbättras och effektiviseras genom denna funktion.

Men även Skatteverket, kreditgivarna och revisorerna ser indirekt en betydelse i att företaget effektiviseras.

9. Slutsatser

I detta kapitel redogörs för de slutsatser som vi har kommit fram till genom att analysera kapitlen; revisionsplikts historia, normgivare, revisionsplikten ur ett internationellt perspektiv och analyskapitlet med vårt empiriska material. Slutligen nämner vi förslag till fortsatt forskning.

9.1 Introduktion

Målet med uppsatsen är att studera revisionens funktioner utifrån revisionsplikts betydelse i små aktiebolag. I analyserna visades hur betydelsen för revisionens funktioner kan variera för intressenterna, utifrån vår teori. Genom att knyta samman uppsatsens syfte med analyserna har det framkommit att ett bra anseende för företaget kan uppstå genom att de tre funktionerna uppfyller intressenternas behov av kvalitet, kontroll och effektivitet i revisionen. Men det finns även andra faktorer som kan skapa ett gott anseende för företaget, som till exempel upprättande av kontrakt och produkt- och leveranssäkerheten.

9.2 Revisionsplikts historia

Pacioli förmedlade till omvärlden på 1400-talet budskapet om den dubbla bokföringens uppkomst, när han skrev boken *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalita*. Denna ligger till grund för den svenska bokföringen och revisionsplikten, som uppkom genom lagstiftningen om aktiebolag på 1800-talet. Det avsedda syftet med den offentliga redovisningen och med revisionen var då att möjliggöra för samtliga ägare att kontrollera sina investeringar genom att bolaget tvingades lämna information som skulle kontrolleras av en av ägarna vald granskare.

Övervakningsfunktionens första syfte var att ägaren, som företrädare för kapitalet, skulle kunna kontrollera sina investeringar. Kontrollen tillgodosåg då ägaren som fick stå för denna kostnad. Idag använder sig de flesta intressenterna sig av revisionen medan företaget får betala för den. Främst är kreditgivarna i behov av att tillgodogöra sig informationen, utan att stå för kostnaden.

Kreugerkraschen 1932 fick ytterligare inverkningar i Sverige, eftersom denna händelse medförde att riksdagen inledde en diskussion om nödvändigheten av att förhindra bolagsbildning i bedrägligt eller annat osunt syfte. Detta ledde till att revisionsplikten infördes år 1983 med syftet att ägarna skulle få bättre kontrollmöjligheter men även att det skulle vara bra för kampen mot den ekonomiska brottsligheten. Övervakningsfunktionen överläts på vissa förtroendemän och genom detta system uppfyllde den sitt syfte som var att skapa en kontroll över företagets skötsel och räkenskaper.

Intressenterna ökade och detta innebar att även kravet på företagets information ökade. Därigenom fick den kvalitetssäkrande funktionen en större betydelse. Funktionen medförde att säkerställa en god information till ägaren. Informationen hade betydelse för att den skapade kunskap om företagets ekonomiska ställning, genom funktionens tilltroseffekt.

Bokföringen uppstod därmed med syfte att fylla övervakningsfunktionens effekt av kontroll för ägaren när han själv inte kunde medverka vid varje transaktion som genomfördes. Den kvalitetssäkrande funktionen medförde, att säkerställa en god information till ägaren. Denna hade betydelse för att den skapade kunskap om företagets ekonomiska ställning genom funktionens tilltroseffekt. Detta kunde i sin tur bidra till utvecklingsfunktionens effekt, det vill säga effektiviteten, eftersom ägaren kunde kontrollera bokföringen varje dag och fatta beslut baserade på de korrekta siffrorna för att förbättra företaget. Dessa funktioner bidrog gemensamt till att skapa företagets goda anseende som är revisionens funktion.

9.3 Normgivare

Det har i analysen av normgivarna framkommit att revisionens samtliga funktioner har betydelse för intressenternas förtroende för företagets reviderade information. Det är revisorns professionalitet och kompetens som säkerställer kvaliteten på företagets reviderade information. Intressenterna känner förtroende för informationen eftersom de vet att det är en oberoende revisor som har utfört revideringen. Indirekt kan man också säga att Revisorsnämnden delvis säkerställer kvalitet på den reviderade informationen eftersom det är de som granskar revisorerna.

Ett substitut till den kvalitetssäkrande funktionen skulle kunna vara ett affärsdata-system, som kan leda till att företagen inte behöver anlita revisorerna för att få sin ekonomiska information kvalitetssäkrad. De skulle istället kunna använda sig av systemet för att till exempel få fram kvalitetssäkrad information inför kreditbelåning.

Även om det skulle uppkomma substitut till revisionen, kommer antagligen inte revisorerna bli sysslösa. De kommer troligtvis att bära upp revisionens funktioner ändå, genom andra mer konsultliknande uppdrag som till exempel företagsrådgivning. Anledningen till detta är att de besitter den kompetens och professionalitet som de gör.

En fördel med att revisionsplikten avskaffas skulle kunna vara att revisorerna kan ge mer omfattande rådgivning. Idag styrs de av bestämmelserna om jäv, där revisorerna hindras från att bli engagerade i företagets verksamhet. Genom att revisorerna kan involvera sig mer i företaget innebär det att den kvalitetssäkrande funktionen ökar. Detta kan även leda till att företaget utvecklas, eftersom de kan ge råd om hur företaget bör skötas för att bli effektivare. En nackdel vid ett avskaffande av revisionsplikten skulle kunna innebära att förtroendet för revisorerna minskar genom att deras oberoende försvagas, vilket kan leda till att övervakningsfunktionen försvagas.

Sammanfattningsvis kan man säga att ett möjligt substitut till den kvalitetssäkrande funktionen, om revisionsplikten avskaffas, kan vara ett affärsdatasystem. Övervakningsfunktionen skulle vara svårare att ersätta, eftersom det finns dominerande intressenter som förmodligen skulle fortsätta att efterfråga attester som utförs av professionella granskare. Utvecklingsfunktionen skulle kunna förbättras om revisionsplikten avskaffas eftersom revisorerna då kan ge en mer omfattande rådgivning till de små aktiebolagen. Detta kan leda till att företaget effektiviseras.

9.4 Revisionsplikten ur ett internationellt perspektiv

I de skandinaviska länderna, där det föreligger revisionsplikt för små aktiebolag, skulle man kunna se revisionens samtliga funktioner som en stordriftsfördel. Detta kan innebära en kostnadsfördel för de revisionsklienter som anser att samtliga av

revisionens funktioner är av betydelse. Men för de revisionsklienter som endast anser att en av funktionerna är av betydelse kan kostnaden bli onödigt hög.

I samtliga länder som har studerats, med undantag från de Skandinaviska länderna, är de små aktiebolagen undantagna från revisionsplikt. Detta innebär att revisionsbyråerna, eller motsvarande, har möjlighet att dela upp revisionens funktioner i sitt utbud av tjänster gentemot klienten. Här har klienten en valmöjlighet att endast köpa de tjänster som motsvarar de funktioner som denne anser vara av betydelse för sitt företag, vilket förmodligen innebär en kostnadsminskning för företaget. Revisionsbyråernas möjlighet att ohindrat av bestämmelserna om jäv kunna ge ekonomisk rådgivning till de små aktiebolagen, kan ses som ett substitut till revisionens utvecklingsfunktion. Ett land som det kan vara svårt att dra denna parallell med är Frankrike, eftersom det inte har framkommit några substitut till den kvalitet och kontroll som den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen innebär.

En del av substituten som har framkommit i länderna hade fått en starkare betydelse om det hade införts en lagstadgad regel att följa istället för endast rekommendationer. I England har det utarbetats riktlinjer, av de brittiska revisorsorganisationerna, som rekommenderar revisorn att avslöja uppdagat bedrägeri och förskingringsbrott. Detta kan delvis ses som ett substitut till revisionens övervakningsfunktion, men hade istället en rapporteringsskyldighet införts hade övervakningsfunktionens effekt blivit betydligt starkare.

I anglosaxisk doktrin uttalas ibland att revisionens, eller rättare sagt revisorns, funktion är att fungera som en försäkringsgivare, vilket leder till att intressenterna känner större tilltro till verksamheten genom att de har en ekonomisk medrisktagare för verksamheten. En av revisionens roller som är att skapa kvalitet för företaget och dess effekt tilltro, kan därför utifrån detta sägas vara en viktig funktion i de anglosaxiska länderna.

Revisionens övervakningsfunktion har i Tyskland ersatts med ett substitut, vilket innebär ett skriftligt utlåtande om omfattningen av bokföringskontrollen. Detta påvisar att revisionens övervakningsfunktion därmed är viktig i de germanska länderna.

Revisionens övervakningsfunktion verkar vara viktig, eftersom denna funktion har ersatts med substitut både inom det anglosaxiska och germanska bolagsstyrningssystemet. Genom att de anglosaxiska länderna kan se revisionens kvalitetssäkrande funktion som en medrisktagare för verksamheten leder detta till att funktionen är av betydelse, eftersom tilltro till företaget skapas. Revisionens utvecklingsfunktion kan sägas övergå till revisorn eller andra ekonomiska rådgivningskonsulter i de länder där det inte föreligger någon revisionsplikt.

9.5 Intressenterna

Det har i vår undersökning framkommit att revisionens funktion är av olika stor betydelse för intressenterna. Revisionen skapar ett förtroende för företaget som bygger på revisionens olika funktioner, vilket leder till att intressenterna lättare kan fatta sina beslut utifrån den reviderade informationen. De resultat som har framkommit vid vår undersökning kan dock inte sägas vara direkt generaliserbara, men vi tror ändå att vi har lyckats skildra verkligheten på ett trovärdigt sätt genom att vi har vänt oss till samtliga intressentgrupper.

Generellt sätt anser respondenterna att informationen i den reviderade årsredovisningen är av betydelse, eftersom den ligger till grund för intressenternas beslutsfattande gällande de små aktiebolagen. Om årsredovisningen inte är reviderad kommer intressenterna inte att våga lita på informationen. Det är dock inte alltid en garanti för att den reviderade informationen går att lita på, eftersom det enligt Skatteverket är varierande kvalitet på revisorns arbete idag. Det finns även kunder som är skeptiska mot revisorernas arbete, eftersom revisorerna ibland har orimligt många uppdrag. Detta kan bidra till att kvaliteten på revisionsuppdragen minskar i de små aktiebolagen, vilket leder till att även tilltron reduceras. Därför är det viktigt att Revisorsnämnden kontrollerar revisorerna så att de utför ett professionellt arbete.

Aktieägarna/företagsledningen och kreditgivarna tycker att alla delar inom revisionens funktion är viktiga för att de ska kunna basera sina beslut på den reviderade informationen. Även Skatteverket och revisorerna anser att hela revisionens funktion är betydelsefull, medan de övriga intressenterna, med undantag

från kunderna, menar att bara den kvalitetssäkrande funktionen är viktig. Kunderna anser sig dock inte ha nytta av någon av revisionens funktioner.

För de berörda företagen kan en fördel med avskaffandet av revisionsplikten vara att det eventuellt blir en kostnadsminskning, samt underlätta för företagen att driva sin verksamhet på grund av att det blir färre regler att följa. Samtidigt kan det bli en ökad kontroll från annat håll som kan innebära en lika stor kostnad i slutändan, eftersom bland annat kreditgivare ställer sig negativt till kreditgivning om de inte kan erhålla en reviderad årsredovisning.

Ett substitut som kan ersätta delar av ett företags reviderade information är ett affärsdatasystem som uppfyller kraven på den kvalitetssäkrande funktions effekt, att skapa tilltro till ett företags ekonomisystem och därigenom den ekonomiska informationen. Utvecklingsfunktionen förutsätter att systemet uppfyller den kvalitet som krävs för att företaget ska förbättras, vilken även medför att företaget kan effektiviseras genom ett substitut som affärsdatasystemet.

Att vissa intressenter kräver att företaget revideras kan ses som en förtäckt subvention, vilket innebär att även intressenterna tillgodogör sig informationen medan företaget får stå för största delen av kostnaden. Staten får stå för den resterande delen, eftersom revisionskostnaden är en avdragsgill post för företaget. Det är främst kreditgivarna som är i behov av informationen vid beviljande av lån, dock utan att stå för kostnaden. Ägare och kreditgivare, företrädare för kapitalet i ett företag, har delvis ett beroendeförhållande vad det gäller huruvida företaget ska revideras. Kreditgivarna kräver nämligen att företagen lämnar en reviderad årsredovisning för att bevilja kredit, vilket de även fortsättningsvis kommer att kräva vid ett avskaffande av revisionsplikten.

9.6 Sammanställning

Även om vår teori endast består av tre funktioner är teorin komplex att tillämpa i uppsatsen, vilket leder till att det är svårt att ta ett ställningstagande i frågan om ett

avskaffande av revisionsplikten. Det man kan försöka påvisa är olika indikationer på för- och nackdelar med revisionsplikten, samt tänkbara substitut till revisionen.

De funktioner som revisionen är uppbyggd av korrelerar inte alltid med varandra. Detta visar sig genom att det inte alltid tycks uppstå ett starkt samband mellan den kvalitetssäkrande funktionen och övervakningsfunktionen. Till exempel kan den kvalitetssäkrande funktionen vara av betydelse för de anställda eftersom de strävar efter att känna en trygghet i sin anställning, medan övervakningsfunktionen inte har någon större betydelse för dessa. När intressenterna har nytta av både den kvalitets-säkrande funktionen och övervakningsfunktionen uppstår alltid en korrelation med utvecklingsfunktionen. Om två av revisionens funktioner försvinner, blir även den tredje funktionen svagare.

Genom att företaget revideras kan redovisningen och revisionsberättelsen utnyttjas av alla intressenter för att göra de bedömningar som behövs, vilket innebär att intressenterna direkt kan ta ställning till en relation och utifrån denna göra bedömningar som är nödvändiga. Utan revision får istället intressenterna var för sig försöka säkerställa informationen, vilket skulle innebära att ungefär samma jobb utförs av flera intressenter. Troligtvis leder detta till att det kommer att ta längre tid för företaget att bygga upp relationer med intressenterna. Detta skulle kunna bli förödande för företagen eftersom de är beroende av ett väl fungerande samarbete med sina intressenter. Kräver intressenterna substitut till revisionen, finns risken att kostnaden för företagen till och med kan bli högre än tidigare och företagen blir därigenom inte mer konkurrenskraftiga på marknaden.

Samtidigt skulle ett avskaffande av revisionsplikten kunna innebära en kostnadsfördel, i form av stordriftsfördelar, för de intressenter som anser att revisionens samtliga funktioner är av betydelse. För de revisionsklienter som inte har nytta av mer än till exempel en av revisionens funktioner kan kostnaden bli onödigt hög. För dessa företag skulle det vara bättre om man kunde dela upp revisionens funktioner så att man enbart kunde erhålla de funktioner företaget är i behov av.

Bokföringen uppstod med syfte att fylla övervakningsfunktionens effekt av kontroll för ägaren, när denne inte själv kunde medverka vid varje transaktion som genomfördes. Denna funktion fick en starkare roll efter Kreugerkraschen eftersom syftet då även innefattade att förebygga oegentligheter. Detta har påverkat normgivarna genom ökad lagstiftning och rekommendationer att efterfölja. Av respondenterna verkar övervakningsfunktionen vara av störst betydelse för kreditgivarna eftersom de anser att övervakningsfunktionen är den enda som inte kan ersättas vid ett avskaffande av revisionsplikten. De kommer därför att fortsätta kräva av de små aktiebolagen en reviderad årsredovisning. Eftersom övervakningsfunktionen har ersatts med substitut både inom de anglosaxiska och germanska länderna anses denna funktion vara av betydelse.

Utvecklingsfunktionen handlar idag om hur man genom revisionen kan förbättra företaget genom effektiviseringen. Vid ett avskaffande kan denna uppgift föras över på revisorn istället för på revisionen. För revisionsbyråerna kan det även innebära färre klienter och därmed mindre arbetsuppgifter om revisorernas uppgifter inte ersätts med andra. En fördel kan dock vara att de har möjlighet att lägga mer tid på kvalificerad rådgivning eftersom jävsituationen försvinner. Revisionens utvecklingsfunktion kan sägas övergå till revisorn eller andra ekonomiska rådgivningskonsulter i de länder där det inte föreligger någon revisionsplikt.

9.6 Förslag till fortsatt forskning

Under vårt uppsatsskrivande har vi kommit i kontakt med nya infallsvinklar på vårt undersökningsområde. Ett alternativ till revisionsplikten i små aktiebolag, skulle kunna vara en ny bolagsform. Det skulle därför vara av intresse att studera huruvida denna bolagsform kan utformas.

Det hade även varit intressant att forska vidare, utifrån undersökningens resultat, gällande revisionens funktioner. Om lagförslaget träder i kraft om slopad revisionsplikt för små aktiebolag, skulle då småbolagen fortsätta att anlita en revisor för att få revisionens funktioner tillfredsställda eller kommer funktionerna att ersättas med substitut? Möjligen kommer många småbolag välja att fortsätta revideras, alternativt kommer de endast att köpa de tjänster som motsvarar de funktioner av revisionen

som de anser sig ha nytta av. Undersökningen är mest relevant en tid efter ett avskaffande av revisionsplikten, eftersom effekten då har hunnit yttra sig och resultatet kan ge en mer generaliserad bild av utfallet.

10. Källförteckning

Andersson, J-O, Ekström, C, Lückander, G och Stålebrink, O (2003) *R2000*

Redovisning & Beskattning, Liber

Befring, E (1994) *Forskningsmetodik och statistik*, Studentlitteratur, Lund

Bengtsson, B och Issa, H (2004) *Värdet av förvaltningsrevision*, Magisteruppsats,
Kristianstad Högskolan

Bengtsson, L, Hagelborn, H, Hemberg, E och Henriksson, S (2004) *Småföretagens
inställning till revisionsplikt och faktorer som påverkar den*, Kandidatuppsats,
Ekonomi Högskolan, Lunds Universitet

Cassel, F (1996) *Den reviderade revisorsrollen*, Nerenius och Santéus förlag AB,
Stockholm

Collin, S-O (1990) *Aktiebolagets kontroll*, Lund University Press, Lund

Crosby, A- W (1999) *Att mäta verkligheten*, Stockholm SNS

Diamant, A (2004) *Revisors oberoende*, lustus förlag, Uppsala

Ekeblad, K och Hedberg, J (2005) *Revisionsplikt, myndigheternas välsignelse? – En
studie av Skatteverkets och Ekobrottsmyndigheternas nytta av revision i mindre
aktiebolag*, Magisteruppsats, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet

Engström, G (2004) *Revisorn – någon att hålla i handen för företagaren*, *Balans*, Nr.
2, 2004

Eriksson, L-T och Finn, Wiedersheim, Paul (2001) *Att utreda, forska och rapportera*,
7:e uppl. Liber ekonomi, Karlshamn

Eriksson-Ek, T och Pellikka, J (2003) *Revisionspliktens betydelse ur ett intressentperspektiv*, Magisteruppsats, Luleå tekniska universitet

FAR (2004) *Fars revisionsbok*, Far förlag, Stockholm

Granlund, A och Lind, L (2005) *Slopandet av revisionsplikten i små aktiebolag – en undersökning om möjliga effekter samt tre intressegruppers inställningar i frågan*, Magisteruppsats, Ekonomi Högskolan, Lunds Universitet

Hallgren, Ö (2003) *Finansiell Metodik*, Ekonomibok förlag, Helsingborg.

Halling, P (2005a) Sällan revision av små företag i EU-länderna, *Balans*, Nr. 3, 2005

Halling, P, (2005b) Debatten går het i Norden, *Balans* 3

Jacobsen, D-I (2002) *Vad, hur och varför?*, Studentlitteratur, Lund

Johansson, S-E (2005) *Uppdrag revision*, SNS Förlag, Stockholm

Johansson, S-E och Nyström, B och Rydström, E (1987) *Revision*, Liber

Justitiedepartementet (1999) *Oberoende, ägande och tillsyn i revisionsverksamhet*, Betänkande av Revisionsbolagsutredningen

Justitiedepartementet (2005) *Begäran om översyn av revisionsplikten*, 2005-06-22,

Lekvall, P och Wahlbin, C (2001) *Information för marknadsföringsbeslut*, 4:e uppl. IHM Förlag, Göteborg

Lindhoff, A, Silfverberg, B (2005) *Revisionens värde - vilka faktorer påverkar revisionens värde*, Magisteruppsats, Högskolan Kristianstad

Lundahl, U och Skärvad, P-H (1999) *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, 3:e uppl. Studentlitteratur, Lund

Lundén, B (1997) *Nya årsredovisningslagen*, 2:a uppl. Björn Lundén Information AB, Näsviken

Merriam, S-B (1994) *Fallstudien som forskningsmetod*, Studentlitteratur, Lund

Moberg, K (2003) *Bolagsrevisorn*, 2:a uppl. Norstedts Juridik AB, Stockholm

Morander, C-F och Fritzell, G (2005) Slopa revisionsplikten, men inte revisorn, *Dagens Industri*, 2005-04-16

Patel, R och Davidsson, B (1994) *Forskningsmetodikens grunder: att planera, genomföra och rapportera en undersökning*, 2:a uppl. Studentlitteratur, Lund

Saunders, M, Lewis, P och Thornhill, A (2003) *Research Methods for Business Students*, 3:uppl. Pearson Education Limited

Smith, D (2000) *Redovisningens språk*, Studentlitteratur, Lund

SOU (1993) *Revisorerna och EG*, Slutbetänkande av revisorsutredningen, Norstedts Tryckeri AB, Stockholm

SRS (Svenska Revisorssamfundet) (1995) *Vägledning för revision*, Svenska revisorssamfundet

Ström, P (2005) En onödig börda på de små företagen, *Dagens Nyheter*, 2005-10-04

Suneson, B (2005) Svårare för bolag utan revisorer, *Svenska Dagbladet*, 2005-04-13

Svenska Kommunförbundet (2002) *Effektiv revision, vad är det och när?* GET AB

Thomasson, J, Arvidsson, P, Lindquist, H, Larson, O och Rohlin, L, 2002: *Den nya affärsredovisningen*, 13:e uppl. Liber Ekonomi, Helsingborg

Thorell, P och Norberg, C (2005) *Revisionsplikten i små aktiebolag*, på uppdrag av Svenskt Näringsliv

Tullgren, S (2001) *Redovisning och beskattning*, Studentlitteratur, Narayana Press, Danmark

Revisionsplikten

- Vilket värde har den för intressenterna?

Enligt tidigare överenskommelse per telefon skickar vi härmed vår intervjuguide, som vi hade uppskattat om Ni ville läsa igenom inför vår telefonintervju. Frågorna handlar om avskaffandet av revisionsplikten i små aktiebolag med en omsättning på högst 3 miljoner kronor och högst 10 anställda.

Undersökningen till vår kandidatuppsats grundar sig på att det är ett aktuellt och omdiskuterat ämne i Sverige. Avskaffandet av revisionsplikten i små aktiebolag är relevant eftersom det berör en väldigt stor del av de svenska företagen och deras intressenter.

Vårt syfte är att få fram revisionens funktioner och hur de påverkar de olika intressenterna i små aktiebolag.

Samtliga svar kommer att behandlas enligt forskningsetiska principer, vilket bland annat innebär respekt för den personliga integriteten. Vårt resultat kommer endast att presenteras i sådan form att individer absolut inte kan identifieras.

Om Ni önskar mer information eller har eventuella frågor, så är Ni välkomna att höra av Er till oss.

Tack på förhand!

Med vänlig hälsning Lina, Camilla och Annette

Lina Malmqvist: XXXX-XXXXXX

Camilla Olsson: XXXX-XXXXXX

Annette Persson: XXXX-XXXXXX

E-mail: lina.malmqvist0006@stud.hkr.se

Aktieägare/Företagsledning

- 1) Vilken information använder Ni er av i årsredovisningen?
- 2) Är din revisor viktig då det gäller att skapa tilltro för ditt företag till omvärlden?
- 3) Tror Ni att era intressenter skulle ha mindre förtroende för företaget om det inte var reviderat?
- 4) Finns det några komplement till årsredovisningens information som Ni använder er av idag?
- 5) Anser Ni att en godkänd eller auktoriserad revisor säkerställer kvalitén på företaget och dess ekonomiska ställning?
- 6) Om revisionsplikten avskaffas, kommer Ni fortsätta att (frivilligt) revidera Ert företag för att få ett godkännande från revisorn?
- 7) Kommer Ni att införa mera interna kontroller om revisionsplikten avskaffas?
- 8) Om revisionsplikten avskaffas, vad innebär det för dig?
- 9) Vilken nytta anser Ni att revisionsplikten gör för ditt bolag?

Anställda

- 1) Tar Ni del av någon information gällande företagets ekonomiska ställning?

- 2) Anser Ni att en godkänd eller auktoriserad revisor säkerställer kvalitén på företaget och dess ekonomiska ställning?

- 3) Hade ditt förtroende för företaget försämrats om det inte var granskat av en revisor?

- 4) Hur tror Ni företaget skulle fungera om det inte blev kontrollerat av en revisor? Hur skulle det påverka dig som anställd?

- 5) Det krävs att alla aktiebolag har en revisor, vilken nytta anser Ni att denna plikt gör för det företaget som Ni är anställd i?

Kreditgivare

- 1) Vilken typ av information använder Ni er av vid kreditbedömning av små aktiebolag?
- 2) Är det viktigt för Er att små aktiebolag har en revisor för att Ni ska bevilja lån?
- 3) Finns det några komplement till årsredovisningens information som Ni använder er av idag?
- 4) Anser Ni att en godkänd eller auktoriserad revisor säkerställer kvalitén på företaget och dess ekonomiska ställning?
- 5) Om revisionsplikten avskaffas, skulle då Ert agerande ändras eller kommer Ni begära att företagen ska lämna en reviderad årsredovisning?
- 6) Vad innebär revisionens kontroll för Er?
- 7) Kommer Ni att ersätta revisionens kontroll om revisionsplikten avskaffas, och i så fall av vad?
- 8) Vad skulle krävas för att Ni ska ha förtroende för ett företag om det inte är reviderat?
- 9) Hur behandlar Ni orena revisionsberättelser, till skillnad från rena?
- 10) Vilken nytta anser Ni att revisionsplikten gör för små aktiebolag?

Leverantörer

1) Vilken typ av information använder Ni er av när Ni säljer era produkter/tjänster till ett litet aktiebolag?

2) Anser Ni att en godkänd eller auktoriserad revisor säkerställer kvalitén på företaget och dess ekonomiska ställning?

3) Om revisionsplikten avskaffas, skulle Ni då kräva en reviderad årsredovisning av företaget?

4) Vad innebär revisionens kontroll för Er?

5) Kommer Ni att ersätta revisionens kontroll om revisionsplikten avskaffas, och i så fall med vad?

6) Vad skulle krävas för att Ni ska ha förtroende för ett företag om det inte är granskat av en revisor?

7) Vilken nytta anser Ni att revisionsplikten gör för de små aktiebolag som Ni levererar till?

Kunderna

1) Vilken typ av information använder Ni er av när ni handlar era produkter/tjänster av ett litet aktiebolag? Har det någon betydelse om det är en betydande leverantör?

2) Anser Ni att en godkänd eller auktoriserad revisor säkerställer kvalitén på företaget och dess ekonomiska ställning?

3) Vad innebär revisionens kontroll för Er?

4) Om revisionsplikten avskaffas, skulle Ni då kräva en reviderad årsredovisning av företaget?

5) Vad skulle krävas för att Ni skulle ha förtroende för ett företag om det inte är granskat av en revisor?

6) Vilken nytta anser Ni att revisionsplikten gör för små aktiebolag som Ni är kund hos?

Skatteverket

- 1) Vilken av företagens reviderade information använder Ni er av?
- 2) Finns det några komplement till årsredovisningens information som Ni använder er av idag?
- 3) Anser Ni att en godkänd eller auktoriserad revisor säkerställer kvalitén på företaget och dess ekonomiska ställning?
- 4) Tror Ni att Skatteverket kommer att vidta några åtgärder om revisionsplikten avskaffas?
- 5) Vad innebär revisionens kontroll för Er?
- 6) Kommer Ni att ersätta revisionens kontroll om revisionsplikten avskaffas, och i så fall av vad?
- 7) Vad skulle krävas för att Ni skulle ha förtroende för ett företag som inte är reviderat?
- 8) Hur behandlar Ni orena revisionsberättelser, till skillnad från rena?
- 9) Vilken roll anser Ni att revisionsplikten har för små aktiebolag?

Revisorn

- 1) Vad skulle ett eventuellt avskaffande av revisionsplikten innebära för Er?
- 2) Ser Ni några tänkbara substitut för att säkra ett företags kvalitet om revisionsplikten avskaffas?
- 3) Tror Ni att revisionen av de små aktiebolagen skapar förtroende hos intressenterna?
- 4) Tror Ni att företaget skulle fortsätta att frivilligt revidera företaget för att få ett godkännande från Er?
- 5) Tror Ni att oegentligheter kommer att förekomma i större utsträckning om revisionsplikten avskaffas i de små aktiebolagen, eftersom kontrollfunktionen därmed försvinner?
- 6) Kommer det att behövas bättre interna kontroller i små aktiebolag om revisionsplikten avskaffas?
- 7) Kan revision innebära mer för små aktiebolag än att redovisningens information garanteras?
- 8) Anser Ni att det är ett steg i rätt riktning om revisionsplikten avskaffas för små aktiebolag?