

Katharina Rahnert



Rationalisering – hyperrationalisering, avrationalisering? Utvecklingslinjer inom bolagsrevision

I korthet

Hyperrationaliseringen skapar en mer likformig och intetsägande revision.

Inom flera områden av bolagsrevisionen har utvecklingslinjer mot hyperrationalisering kunnat skönjas sedan mitten av 1900-talet. Revisorer har gått från att granska varenda verifikation till att kontrollera bolagens egna kontroller av redovisningen och förvaltningen. De har övergett detaljerade, bolagsspecifika och delvis mycket kritiska revisionsberättelser och förespråkat standardiserade rapporter. Denna hyperrationalisering har mött motstånd och lett till regeländringar kring revisorers rapportering. Revisorers sätt att rapportera efter regeländringarna får dock försöken att "avrationalisera" denna del av bolagsrevisionen att framstå som relativt fruktlösa.

Bolagsrevision innebär i grunden en form av *rationalisering*. Enskilda aktieägare, kreditgivare och andra intressenter ska inte behöva knacka på hos bolagen för att ta reda på om årsredovisningen avspeglar en rättvisande bild av den finansiella ställningen per balansdagen och av det finansiella resultatet under verksamhetsåret. I stället är tanken att en oberoende och kunnig person, revisorn, ger en försäkran om att bolaget håller sig inom spelets regler. Upplägget sparar tid och verkar – bortsett från tider då revisorer hamnar i rampljuset på grund av företagsskandaler – öka en sorts grundförtroende i affärsvärlden.

Fram till 1950-talet utförde revisorer så kallade totalgranskningar där varenda verifikation kontrollerades. Den ökade komplexiteten gjorde dock att revisorer bedömde att detta sätt att arbeta inte var hållbart. I stället infördes stickprovsgranskningar och granskningar av bolagens interna



kontroller. Revisorer började alltså fokusera på bolagens avcheckningsbara rutiner. Är dessa rutiner effektiva borgar de för kvalitet och säkerhet vad gäller redovisningens riktighet och förvaltningens ändamålsenlighet, enligt den bakomliggande logiken. Kontrollbaserad granskning innebär alltså en indirekt mätning, en revisionens *hyperrationalisering*, som med åren förstärkts genom ett ökat granskningsfokus på de av revisorn identifierade riskområdena i bolagens finansiella rapportering. Digitaliseringen skulle kunna möjliggöra en återgång till totalgranskningen genom en artificiell mellanhand, men dit har bolagsrevisionen ännu inte kommit.

Sedan början av 2000-talet har även revisorers tillsyn genom den statliga myndigheten Revisorsinspektionen (som fram till 2017 hette Revisorsnämnden) infört vad som kan klassificeras som hyperrationaliserade kontroller. Som komplement till den reaktiva och riskbaserade tillsynen som tar



Fram till slutet av 1800-talet, det vill säga under den tid då revision inte var lagreglerad, lämnade revisorer revisionsberättelser med utförlig och bolagsspecifik information”

vid när det kan misstänkas att det finns brister i revisionen har så kallade kvalitetskontroller införts. Dessa kontroller innebär att revisionsföretagens eget arbete med att säkerställa god revisionskvalitet granskas. I kontrollerna bedöms om revisionsföretagens system och processer fångar upp och hanterar brister i revisionskvaliteten.

Det avgörs också om tillräckliga resurser avsätts för revisionsarbetet. Kvalitetskontrollerna begränsas dock till revisionsföretag och revisorer

som granskar företag av allmänt intresse, det vill säga börsnoterade bolag samt banker och försäkringsaktiebolag. Övriga revisionsföretag och revisorer kvalitetskontrolleras till övervägande del av branschorganisationen FAR, och Revisorsinspektionens uppgift blir då att bedöma den kontroll som FAR utför. Även i samband med tillsyn förekommer alltså olika former av indirekt mätning – övervakning som rör sig bort från den verksamhet som ska kontrolleras.

Vad gäller revisorers sätt att avrapportera sin granskning har en liknande utveckling kunnat observeras. Vi tar det från början. Fram till slutet av 1800-talet, det vill säga under den tid då revision inte var lagreglerad, lämnade revisorer revisionsberättelser med utförlig och bolagsspecifik information. Revisorer var relativt frikostiga och ohämmade i uttalanden som kunde innehålla skarp kritik. Det kunde röra detaljer

som avskrivningar, indrivning av fordringar och förbrukning av pennor. Revisorer delgav även förhoppningar och förväntningar om de granskade företagens framtida verksamhet.

I samband med införandet av lagreglerad revision genom 1895 års aktiebolagslag blev revisionsberättelserna mindre detaljerade och mindre specifika. Troligen berodde det på införandet av ett skadeståndsansvar ifall revisorn lämnade oriktiga uppgifter.

En annan orsak kan vara att revisionsberättelserna nådde en större krets jämfört med tidigare när de i stort sett behandlades med sekretess bland företagsledningen och ägarna. Under åren mellan slutet av 1800-talet och slutet av 1940-talet började revisionsberättelserna bli mer likformiga. Denna likformighet ökade ytterligare från och med slutet av 1940-talet på grund av 1944 års aktiebolagslag, som på ett detaljerat sätt föreskrev vad revisorer skulle granska och vad som skulle rapporteras. Många revisorer *rationaliserade* alltså sitt arbete med rapporteringen genom att kopiera formuleringar från tidigare år. Det förekom också mallar för hur revisionsberättelser kunde skrivas.

Revisionsrapporteringens *hyperrationalisering* uppnåddes på 1970-talet när den svenska revisorsorganisationen FAR för första gången tillhandahöll en mall för hur en "ren revisionsberättelse" skulle formuleras. Efter godkänd granskning var det bara för revisorn att fylla i uppgifter om bolagets namn och organisationsnummer samt att ange det aktuella räkenskapsåret och signera. Revisorer förespråkade revisionsberättelsemallar inte bara för att det var effektivt i deras eget arbete, utan det skulle också vara till fördel för de granskade bolagens intressenter. Det betonades att kvaliteten och jämförbarheten skulle öka. Det skulle också vara lättare för intressenter att förstå rapporterna och att identifiera när revisorn hade allvarliga anmärkningar att göra i "orena revisionsberättelser". Argumenten för hyperstandardiseringen hänfördes alltså till rationalitet.

Med tiden kom mallen att innefatta mer och mer (standardiserad) information om bolagsledningens och revisorns respektive ansvar samt att följa internationella riktlinjer. Trots de uttalade fördelarna med standardiserade revisionsberättelser framförde bolagens intressenter, och småningom även akademiker, gång efter annan kritik mot "intetsägande" revisionsberättelser. I synnerhet i kristider ansåg intressenter att den komplexitet som granskningen av bolagens räkenskaper och förvaltning innebar inte speglades i dikotomin av rena och orena revisionsberättelser.

Framför allt efterfrågades specifik information för att kunna fatta välgrundade ekonomiska beslut – en *avrationalisering*,

det vill säga en återgång till mindre standardiserade revisionsberättelser, ansågs vara nödvändig.

Efter finanskrisen i slutet av 2000-talet tog internationella standardsättare (som till stor del består av företrädare från revisionsbranschen) till sig kritiken och införde regeländringar. Revisionens relevans och värde ansågs sväva i fara. Det bedömdes vara av vikt att ändra revisionsberättelsens "allt-eller-inget-paradigm", som systemet med rena respektive rena revisionsberättelser kallades och som inkluderade standardiserade rena revisionsberättelser och specifik information om vad revisorn hade att anmärka på i de mer sällsynta rena revisionsberättelserna. Status quo var inget alternativ. Akademiker kom med kreativa förslag på hur revisionsberättelsen skulle kunna avstandardiseras.

Standardsättare landade emellertid i en kompromisslösning: den standardiserade texten skulle kvarstå – till och med utökas – men revisorer skulle också tillhandahålla ett fritt formulerat avsnitt om så kallade särskilt betydelsefulla områden (SBO). Enligt gällande regler ska revisorer i detta avsnitt rapportera om ett fåtal specifika områden som det hänvisas till i bolagens årsredovisning och som är av särskild betydelse i granskningsarbetet. Kraven att rapportera SBO begränsar sig till företag av allmänt intresse. Frekventa teman som revisorer uppmärksammar i avsnitt om SBO gäller svåra värderingar av goodwill och andra immateriella tillgångar samt intäcksredovisning.

Införandet av SBO har skapat ett nytt forskningsfält, där de första resultaten visar både för- och nackdelar med SBO. Insikterna, som härrör från länder världen över, kan delas in i hur kraven att rapportera SBO påverkar revisorers arbete exempelvis med att identifiera SBO, de granskade bolagens redovisningskvalitet och intressenters reaktioner på revisorers förändrade rapportering.

Medan vissa studier analyserar andelen av specifika ord i SBO, fokuserar andra på enskilda områden av betydelse, exempelvis IT-säkerhet. För att förstå om regeländringarna har önskad effekt är det av särskild betydelse att analysera utvecklingen av SBO över tid. En viktig fråga är om den icke-standardiserade texten i SBO med åren förblir specifik och relevant för intressenterna eller om revisorers vana att standardisera sitt arbete genom att kopiera tidigare granskningsstrategier och formuleringar i revisionsberättelsen tar över.

I en explorativ studie av revisionsberättelser för svenska börsnoterade bolag för åren 2016 (första året då SBO krävdes i Sverige) till 2020 visade det sig att revisorer i stora börsnoterade bolag tenderade att återanvända SBO som de själva rapporterat tidigare år. Rörde det sig däremot om ett revisorsbyte

Om författaren

Katharina Rahnert är filosofie doktor och lektor i företags ekonomi vid Handelshögskolan, Karlstads universitet. Hon intresserar sig bland annat för historiska frågor kopplade till revisionsbranschen. ■



Trots de uttalade fördelarna med standardiserade revisionsberättelser framförde bolagens intressenter, och småningom även akademiker, gång efter annan kritik mot "intetsägande" revisionsberättelser"

så rapporterade revisorer till större del andra SBO. Skillnaden mellan SBO efter revisorsbyten och i revisioner där föregående års revisor fortsatte att ansvara för revisionen är statistiskt signifikant under denna femårsperiod. Viljan att avstandardisera och därmed avrationalisera revisorers rapportering verkar alltså framför allt gälla revisionsberättelser som offentliggörs efter revisorsrotationer – när revisorer visar att de gör ett annat (kanske bättre) arbete än sina föregångare. Med tanke på revisionsberättelsens historia (revisorers skadeståndsansvar inräknat) är det föga förvånande att revisorer kopierar tidigare formuleringar.

En följdfråga blir hur bolagens redovisning och intressenter påverkas av det över tid. Hur standardsättare kommer att reagera på revisorers motvilja till avrationalisering kommer att visa hur viktigt återinförandet av företagsspecifik information upplevs vara. Om avrationaliseringen bedöms essentiell är det tänkbart att revisorsrotationer får en ökad uppmärksamhet i framtiden.

Hur kan regeländringarna kring revisorers rapportering och revisorers rapporteringsbeteende då förstås i ljuset av en samhällsutveckling från standardisering till hyperstandardisering? Rör sig införandet av SBO om en subversiv motkraft i ett hyperrationellt samhälle? Utifrån argumenten för regeländringen framstår standardsättares reaktion på intressenters missnöje med standardiserade revisionsberättelser snarare som ett sätt att försöka återerövra bilden av att revisorer behövs i vår komplexa ekonomiska värld.

Den förmenta avstandardiseringen i och med införandet av SBO kan upplevas som ett försök av revisionsbranschen att klamra sig fast vid ett halmstrå. Den enskilda revisorn som väljer sina ord i revisionsberättelsens SBO verkar inte vara lika medveten om att revisionens relevans och värde svävar i fara. Revisorers tendenser att klippa och klistra när de fortsätter att sätta sin namnteckning på revisionsberättelsen för andra (och tredje och så vidare) året i följd ger inte några tecken på ett motstånd mot hyperrationaliseringen. Tanken bakom införandet av SBO var god, men i praktiken ledde det under de första fem åren inte till den efterfrågade avrationaliseringen. Revision utgör därmed inte bara i grunden en form för rationalisering utan visar också upp drag av hyperrationalisering som kan minska dess värde för de granskade bolagens intressenter. ■

Litteratur

- Rahnert, K. (2017). *The evolution of the Swedish auditor's report*. Doktorsavhandling, Karlstads universitet.
- Rahnert, K. & Öhman, P. (red.) *Revision – i går, i dag och i morgon* (kommande).
- Marton, J., Nilsson, F., & Öhman, P. (red.) *Auditing in transition* (kommande).