

## Revisionen – en 102-åring redo för skilsmässa?

TOBIAS JOHANSSON-BERG

Revision, är det något för den breda massan att bry sig om förutom att det innebär krångel för företagare som vill framåt? Ja. Fundera på hur en kapitalistisk ekonomi och det globala finanssystemet skulle se ut och fungera utan att företagens ekonomiska redovisning granskades av en oberoende expert? Eller om du skulle våga köpa bostadsrätten för fem miljoner kr med en betydande andel av föreningens skulder uppe på det utan att du kunde lita på föreningens årsredovisning? Det går nästan inte att föreställa sig hur det ens skulle se ut och vad det skulle krävas för att miljardtransaktioner skulle komma till stånd utan det. Något som pekar på vilken central institution revisionen är i dagens ekonomier.

För att behålla denna roll krävs att vi intressenter – investerare, medborgare, myndigheter, kunder och andra – kan lita på att revisionen håller hög kvalitet. Det är frågor som både revisorerna själva, som profession, och reglerande myndigheter har arbetat med historiskt. Om vi bortser från några skandaler och ett och annat revisionsmisslyckande har revisionen på det hela taget fyllt den mycket viktiga funktionen av att skapa tillit och minskade transaktionskostnader i ekonomiska system. Förrförra året firade denna centrala institution 100 år som en mer sammanhållen profession i Sverige genom bildandet av Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR) (Marton m fl 2023).

Det är därför tråkigt att vara den som förstör 100-årskalaset genom att påtala födelsebarnets brister. Brister som accentuerats på senare tid. Det handlar om att revision går alltmer mot att vara en

uppenbar kollektiv nytta samtidigt som den levereras på en privat marknad där det goda vinstuttaget lockat till sig riskkapitalister. De påtagliga vinsterna och det växande riskkapitalintresset indikerar att revisionsmarknaden och dess reglering inte är effektiv nog för att säkerställa en oberoende revision av hög kvalitet. Samtidigt kämpar branschen med att rekrytera, behålla och utveckla personalen. Sammantaget talar detta för att organiseringen av revisionen som central samhällsinstitution behöver diskuteras på allvar.

### *Revision som en kollektiv nyttighet på en privat marknad*

Från att historiskt främst ha varit ett instrument och en tjänst som ägare och finansärer köpt för att kunna lita på VD och de som bedriver verksamhet i ett företag (principal-agent-problematik), har i dag betydligt fler intressenter i en ekonomi och ett samhälle nytta av revision för bedömningar och beslutsfattande på olika sätt. Man kan säga att revision är det sätt som gör att vi kan lita på många andra viktiga institutioner i samhället (Power 1997). En nytta som har expanderat med det utökade kravet om att anmäla ekonomisk brottslighet och som kommer att expandera ännu mer när revisorer nu också ska börja revidera företags hållbarhetsredovisningar. Därför kan revision i dag snarare betraktas som en kollektiv nyttighet, likt rättsväsendet och fyror.

Trots det har man valt att organisera revisionen via en typ av privat monopol (licensyrke) där företagen betalar för revisionen som en tjänst, snarare än kollektiv finansiering och organisering under demokratisk kontroll som används för många andra kollektiva nyttigheter. Eftersom företaget potentiellt har stor nytta av revisionen vid transaktioner med extern part och för ägarnas tillit till verksamheten, samtidigt som revision i sammanhanget inte utgör en betydande

## INLÄGG

*Tobias Johansson-Berg* är professor i företagsekonomi vid Mälardalens universitet. tobias.johansson-berg@mdu.se

kostnad för företag, är det kanske inte orimligt med en sådan finansieringslösning.

Men varför utförandet av revision ska ske hos privata företag med vinstmotiv är något som alltid skapat friktion mellan revisionsföretagen och deras intressenter. Det har genom historien varit den stora källan till oro. Dels kring revisionens oberoende som en tredje part, men också kring revisionens kvalitet i termer av att kunniga revisorer (experter) lägger ner nödvändig tid på sina granskningar och inte drar sig för att ifrågasätta underlags riktighet och substans. Internationell forskning inom revision pekar tydligt ut att rädslan att förlora uppdrag (intäkter) och iveren att göra uppdragen så tidseffektivt som möjligt (kostnader) påverkar både oberoendet och kvaliteten (Tepalagul och Lin 2015). Förutom revisorn som arketyp för en omutlig siffernisse är revisionsverksamhet starkt förknippad med de stora revisionsbyråerna, de s k *Big 4*, som dominerar revisionsmarknaden för framför allt större och publika aktieföretag världen över. Revision är lika mycket *big business* som det är sifferkontroll. Utöver revision, utför de också konsulttjänster inom ekonomi och finans hos sina revisionskunder.

### *Branschens ekonomiska och organisatoriska utveckling*

På grund av *big business* aspekten av revision är det viktigt att för en bredare publik informera om fakta från de fyra stora revisionsbyråerna: vinsterna och utdelningarna till de knappa 600 partnerna (ägarna) i Sverige måste anses som goda när man går igenom årsredovisningar fem år tillbaka. Att vara partner på en revisionsbyrå har blivit en lukrativ sysselsättning. 2023 var utdelningen (utöver lön) per partner dryga fyra miljoner kr. 2015 var utdelningen dryga en miljon kronor (Hamberg 2024, 2026). Även mindre revisionsbyråer har nor-

malt god lönsamhet och delar även de ut betydande belopp till ägarna (Hamberg 2024, 2026). Den ekonomiska utvecklingen inom branschen generellt är så god att internationella investmentbolag och riskkapitalister nu med kraft försöker ta sig in i revisionsbyråernas ägande i Sverige och internationellt (Emilsson 2025). Historiskt har revisionsbolagen varit helt professions- och partnerägda för att borga för oberoendet och hålla kommersiella krafter stången. Gränsen mellan reglerande myndigheter och byråerna verkar också ha blivit flytande: den f d Generaldirektören för Revisorsinspektionen tillträdde precis som ny VD för branschorganisationen FAR.

Till denna problematik ska läggas andra problem som revisionen kämpar i motvind med. En utmaning är att locka till sig de bästa studenterna från ekonomutbildningarna och få dem att stanna i yrket (Carrington m fl 2025). Revisorsyrket och arbete på revisionsbyråer har inte längre samma status och attraktionskraft som det en gång hade. Under många år var Handelshögskolan i Stockholm den enda rekryteringsbasen för professionen, i dag får man leta länge och väl för att hitta revisionsmedarbetare med examen därifrån (Carrington m fl 2023). Ett annat problem är att relativt få medarbetare får godkänt på revisorsprovet och kan bli auktoriserade revisorer. 2010 fanns det ca 4 000 revisorer och 2025 3 000, varav knappt hälften av dem är över 50 år. Det leder bl a till mindre konkurrens mellan revisorer om uppdrag. Branschen lobbar för att göra om provet för att fler ska klara det snarare än att lägga mer resurser på handledning och utbildning av provskrivarna, trots att vinstmedel finns att tillgå. Det finns en risk för sänkta kunskapsnivåer.

### *Vinster kontra kvalitet – ett marknadsmisslyckande?*

Framför allt branschens goda ekonomiska utveckling reser ett antal funda-

mentala frågor om revisionens funktion i Sverige i dag. Den första är att konkurrensen inte kan vara tillräcklig. Därmed verkar det inte orimligt för företagen att ställa frågan om de betalar lite för mycket för sin revision och tillhörande konsultverksamhet till given kvalitet?

Den andra frågan, som är den viktigare, är om det inte pekar mot att revisionskvaliteten är lägre än vad den kunde vara. Något som på sikt kan skada revisionens legitimitet och funktion. Den goda ekonomiska utvecklingen i branschen pekar mot att det finns utrymme för ägarna och ledarna att tillåta mer tid till varje uppdrag i stället för att låta medarbetare jobba under stark tidspress, något som är en välkänd praktik på revisionsbyråerna och en orsak till kvalitetsproblem i revisionen (Broberg m fl 2017). Även om revisionsbyråerna har egna kvalitetssäkringssystem och är under Revisorsinspektionens granskning och alla dessa parter anser att revisionskvaliteten är tillräckligt god (basnivå), så indikerar den goda ekonomiska utvecklingen att kvaliteten sannolikt kunde ha varit ännu bättre. Revision är en aktivitet där kostnad i termer av nedlagd tid är en påtaglig drivare av kvalitet. Därför finns det en påtaglig risk för ett samband mellan ökade vinster och icke-realiserad revisionskvalitet. Exakt hur starkt sambandet är och om mindre tid kan kompenseras med bättre kompetens kan diskuteras, men sambandet riskerar att finnas där och utan tillräcklig konkurrens, transparens och reglering kommer den risken att bestå. Det reser den metaanalytiska frågan om vem som ska revidera revisorerna för att vi intressenter kring revisionen ska kunna lita på att kvaliteten är så god som den kan vara och att bedrivandet av revisionsverksamhet inte primärt utvecklas till en konsultverksamhet med vinstmaximering för en snäv ägarkrets?

För närvarande verkar inte de traditionella verktygen såsom att se re-

vision som en självreglerande profession (Freidson 2001) med en utvecklad etisk kompass när det gäller avvägning mellan vinster och kvalitet och statlig reglering vara tillräckligt effektiva. Att lösa problemet med fri och öppen konkurrens är också svårt då revision är en form av expert- och licensyrke där det är uppenbart att tuffare kostnadskonkurrens kan leda till försämrad kvalitet och därmed inte fylla sin funktion. Det bästa hade varit om byråerna kunde konkurrera om kvalitet i stället för pris. Revisionskvalitet är dock något abstrakt och teoretiskt som oftast visar sig först vid skandaler, bubblor och konkurser och därför är det svårt att bedöma vid upphandlingen. Att helt avskaffa revisionen och göra den frivillig även för större och publika företag, som en typ av renodlad konsulttjänst, kommer att leda till ifrågasättande av oberoendet. Något som är centralt för att revision ska ses som en försäkrans och ett smörjmedel för transaktioner i ekonomier. Risken är att det leder till ökade riskpremier och högre transaktionskostnader på marknader. Nja, som läget är nu är vi nog beroende av en revision som kan garantera sitt oberoende och där intressenter av revisionen känner sig trygga i att högkvalitativ revision levereras och inte i för stor utsträckning är en ingång för tillhörande konsultverksamhet vars samlade vinster hamnar i några få ägares fickor.

#### *Mot en ny organisering av revisionen*

Att revision går alltmer mot att vara en uppenbar kollektiv nyttighet för en bred intressentsfär samtidigt som vinstuttaget är påtagligt och dragit till sig intresse från riskkapitalister talar för att alternativa sätt att organisera lagstadgad revision i Sverige och andra länder borde diskuteras på allvar (igen, frågan har diskuterats historiskt). Alla organisationsätt har sina för- och nackdelar och alternativa lösningar till dagens privata

marknad rymmer allt från ett oberoende statligt organ likt domstolarna, en organisation direkt underställd riksdagen likt Riksrevisionen, till ett kooperativ med representation från de betydande intressenterna kring revisionen. Den traditionella myndighetsformen som lyder direkt under regeringen (budget och regleringsbrev, t ex Skatteverket) måste dock uteslutas för att garantera politiskt oberoende. Alternativen innebär dock alla att den lagstaddade revisionen flyttas till en kontext där ägares avkastning (utdelning) inte är ett påtagligt incitament och där revisionens kvalitet sätts under demokratisk kontroll på ett mer direkt och transparent sätt.

Det mest realistiska alternativet är kanske en organisering som ett oberoende statligt organ likt domstolarna. Det skulle förutom att hantera problemet med ett starkt vinstmotiv och kommersiellt ägande kunna borge för en ökad status likt en juristkarriär inom domstolsväsendet och därmed kanske kunna mildra en del av kompetens- och personalflykten från branschen. För företagen som ska revideras finns det en risk för ökad byråkratisering och mindre tjänstvillighet. Givet att företagen ser på revisionen som den valuta som gör att vi intressenter kan lita på centrala aspekter i deras rapportering och informationsgivning och att samhället som sådant gynnas av en stark oberoende revision, är det en nackdel som kan vara försvarbar.

Utöver en reorganiserad lagstaddad revision som är satt att tjäna det breda spektret av intressenter kring revisionen ska företag givetvis fortsätta att köpa ekonomi- och revisionstjänster av privata globala konsultföretag för att hantera redovisningsreglering, bokslutsarbete, förvärv, skatteplanering, risker och styrproblem internt i företaget.

Den slutgiltiga skilsmässan mellan den kommersiella och professionella logiken som revisionen kämpat med länge står nog inför dörren. Vi (samhället) behöver mest troligt fundera på en alternativ organisering av den lagstaddade revisionen för att möta kommande 100 år.

## REFERENSER

- Broberg, P, T Tagesson, D Argento, N Gyllengahm och O Mårtensson (2017), "Explaining the Influence of Time Budget Pressure on Audit Quality in Sweden", *Journal of Management and Governance*, vol 21, s 331–350.
- Carrington, T, T Johansson-Berg och G Johed (2025), "Risks of Overemphasising Soft Skills in Junior Auditor Recruitment", under utgivning i *European Accounting Review*.
- Carrington, T, T Johansson-Berg, G Johed och P Öhman (2023), "The Average Professional: On the Selection and Socialisation of Auditors", i Marton, J, F Nilsson och P Öhman (red), *Auditing in Transformation: Regulation, Digitalisation and Sustainability*, Routledge, London.
- Emilsson, N (2025), "Vill vi ha vilka ägare som helst i revisionsbyråer?", *BALANS*, 7 januari 2025.
- Freidson, E (2001), *Professionalism, the Third Logic: On the Practice of Knowledge*, University of Chicago Press, Chicago.
- Hamberg, M (2024), *Swedish Audit Firms: A Quantitative Assessment of Audit Firm Performance 2001–2023*, manuskript, Högskolan i Gävle.
- Hamberg, M (2026), "Swedish Audit Firms", <https://www.mattiashamberg.eu/one-webmedia/Other%20documents/Audits%20of%20Swedish%20listed%20firms%202001-24.pdf>.
- Marton, J, F Nilsson och P Öhman (2023), "Auditing in Transformation: An Introduction", i Marton, J, F Nilsson och P Öhman (red), *Auditing in Transformation: Regulation, Digitalisation and Sustainability*, Routledge, London.
- Power, M (1997), *The Audit Society: Rituals of Verification*, OUP, Oxford.
- Tepalagul, N och L Lin (2015), "Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, vol 30, s 101–121.