

Högskolan i Halmstad
Sektionen för Ekonomi & Teknik
Ekonomprogrammet

Revisionspliktens avskaffande

En obefogad oro?

Kandidatuppsats i Externredovisning, 15 hp
Slutseminarium 11-05-30

Författare:

Jelena Jovic 880209

Sofie Milde 850520

Handledare: Arne Söderbom

Examinator: Marita Blomkvist

Abstract

Since 1987 until November 2010, the entrepreneurs who choose to conduct its' company in the Swedish corporate form *aktiebolag* had no opportunity to evade or deselect the mandatory audit. The only choice that really was there to make was to which audit firm they would turn to and the Swedish auditor's position was rather unchallenged. Today the circumstances are different and the small businesses have been given a chance to take charge of their own situation now being able to remove the auditor. According to the Swedish politicians this was an essential turning point to stimulate the market and an important contribution to simplify for small businesses. Through a qualitative research method we have chosen to study how the auditors and their firms will respond to this change. By intervening five insightful auditors from various agencies the issue has been discussed and analysed based on their thoughts and opinions about this legislative change and how their work situation has altered from earlier. After analysis of the individual informant's responses we have been able to reach some conclusions. For example it turns out that in contrary to the many initial thoughts that this could be the end of a successful era for the accounting profession the agencies can turn this into something positive. There will be a healthy remediation among those audit assignments that take a lot of energy and give little in return. Instead more power can be placed on the existing clients who recognize the benefits of auditing and the many potential customers that may occur thanks to the reduced share capital in the Swedish *aktiebolag*. Something worth considering is that the transformation is in an early stage and the low limits that have been set for companies excluded from the audit requirement has contributed to a smooth transition, but everything can change over time.

Sammanfattning

Från 1987 fram till november 2010 har de företagare som väljer att bedriva sin verksamhet i aktiebolagsform inte haft någon möjlighet att kringgå eller välja bort den lagstadgade revisionen. Det enda valet som egentligen var deras grundade sig i vilken revisionsbyrå de skulle vända sig till och de svenska revisorerna satt således på en någorlunda ohotad position. Idag är läget annorlunda och småföretagen har givits en chans att själva påverka sin situation genom att kunna välja bort revisionen. Något som enligt våra politiker var en nödvändig vändpunkt för att stimulera marknaden och bidra till förenklingsarbetet för de små företagen. Vi har genom en kvalitativ metod valt att studera hur revisorerna och deras byråer väljer att bemöta denna förändring. Genom intervjuer med fem insiktsfulla revisorer på olika byråer har frågan diskuterats och analyserats utifrån bland annat deras åsikter om lagändringen och hur arbetssituationen ändrats gentemot tidigare. Efter analyser av samtliga informanters svar har vi kunnat komma fram vissa slutsatser. Bland annat visar det sig att till skillnad från vad många inledningsvis ansåg var något liknande slutet på en framgångsrik era för revisionsbranschen kan byråerna istället vända detta till något positivt. Det blir en hälsosam sanering bland de revisionsuppdrag som slukar mycket energi och inte ger så mycket tillbaka. Kraften kan istället läggas på både befintliga kunder som inser nyttan med revision och de många potentiella kunder som kan uppstå tack vare exempelvis det sänkta aktiekapitalet. Tänkvärt är dock att förändringen är inne i ett tidigt skede och de lågt satta gränserna för vilka företag som ska undantas revisionsplikt har bidragit till en väldigt behaglig övergång, men allting kan förändras på sikt.

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 Problembakgrund.....	1
1.2 Problemdiskussion.....	3
1.3 Problemformulering.....	4
1.4 Syfte.....	4
1.5 Avgränsningar	4
2. REFERENSRAM.....	5
2.1 Sammanfattning av referensram	5
2.2 Revision	6
2.3 Revisorn som rådgivare	7
2.4 Revisionens historia.....	8
2.5 Utländska förhållanden.....	8
2.6 Tidigare förväntningar	10
2.7 Framtida förväntningar	11
2.8 Agentteorin	11
2.9 Institutionella teorin.....	11
2.10 Legitimitetsteorin.....	12
2.11 Intressentteorin	12
3. METOD.....	14
3.1 Inledning av metod	14
3.2 Ansats	14
3.3 Undersökningsmetod	15
3.4 Litteratursökning	15
3.5 Urval	15
3.6 Operationalisering	16
3.7 Tillvägagångssätt för empiri	16
3.8 Validitet	17
3.9 Reliabilitet	18
3.10 Sekundär/Primärkälla	18
4. EMPIRI	19
4.1 Staffan Landén.....	19
4.1.1 <i>Presentation av informanten</i>	19
4.1.2 <i>Presentation av kontoret</i>	19
4.1.3 <i>Avskaffandet av revisionsplikten</i>	19
4.1.4 <i>De valda gränserna</i>	19
4.1.5 <i>Bemötandet</i>	20
4.1.6 <i>Lagändringens positiva kontra negativa sidor</i>	20
4.1.7 <i>Byråns och den geografiska betydelsen i förändringsarbetet</i>	20
4.1.8 <i>Lagändringens konsekvenser</i>	20
4.1.9 <i>Framtidsutsikter</i>	21
4.2 Kjell Johansson.....	21
4.2.1 <i>Presentation av informanten</i>	21
4.2.2 <i>Presentation av kontoret</i>	21
4.2.3 <i>Avskaffandet av revisionsplikten</i>	21
4.2.4 <i>De valda gränserna</i>	22
4.2.5 <i>Bemötandet</i>	22

4.2.6	<i>Lagändringens positiva kontra negativa sidor</i>	22
4.2.7	<i>Byråns och den geografiska betydelsen i förändringsarbetet</i>	23
4.2.8	<i>Lagändringens konsekvenser</i>	23
4.2.9	<i>Framtidsutsikter</i>	23
4.3	Jan-Ove Bengtsson	23
4.3.1	<i>Presentation av informanten</i>	23
4.3.2	<i>Presentation av kontoret</i>	23
4.3.3	<i>Avskaffandet av revisionsplikten</i>	24
4.3.4	<i>De valda gränserna</i>	24
4.3.5	<i>Bemötandet</i>	24
4.3.6	<i>Lagändringens positiva kontra negativa</i>	25
4.3.7	<i>Byråns och den geografiska betydelsen i förändringsarbetet</i>	25
4.3.8	<i>Lagändringens konsekvenser</i>	25
4.3.9	<i>Framtidsutsikter</i>	25
4.4	Marie Johansson	26
4.4.1	<i>Presentation av informanten</i>	26
4.4.2	<i>Presentation av kontoret</i>	26
4.4.3	<i>Avskaffandet av revisionsplikten</i>	26
4.4.4	<i>De valda gränserna</i>	26
4.4.5	<i>Bemötandet</i>	27
4.4.6	<i>Lagändringens positiva kontra negativa sidor</i>	27
4.4.7	<i>Byråns och den geografiska betydelsen i förändringsarbetet</i>	27
4.4.8	<i>Lagändringens konsekvenser</i>	28
4.4.9	<i>Framtidsutsikter</i>	28
4.5	Rolf Mohlin	28
4.5.1	<i>Presentation av informanten</i>	28
4.5.2	<i>Presentation av kontoret</i>	28
4.5.3	<i>Avskaffandet av revisionsplikten</i>	29
4.5.4	<i>De valda gränserna</i>	29
4.5.5	<i>Bemötandet</i>	29
4.5.6	<i>Lagändringens positiva kontra negativa sidor</i>	29
4.5.7	<i>Byråns och den geografiska betydelsen i förändringsarbetet</i>	29
4.5.8	<i>Lagändringens konsekvenser</i>	30
4.5.9	<i>Framtidsutsikter</i>	30
5.	ANALYS	31
5.1	Analysmodell	31
5.2	Bemötande	31
5.3	Revisionspliktens avskaffande	33
5.4	Framtid	34
6.	SLUTSATS	35
7.	REFERENSLISTA	37
	TABELL 1	16
	FIGUR 1	31
	BILAGA 1 - INTERVJUGUIDE	39

1. Inledning

1.1 Problembakgrund

Året var 1912 när Sverige fick sin första auktoriserade revisor. Sedan dess har både auktorisationskraven och branschen genomgått förändringar. En viktig milstolpe för revisorerna skedde år 1987 när samtliga aktiebolag i Sverige fick revisionsplikt (SOU, 2008). Dryga 20 år senare skedde dock det motsatta och revisionsbranschen fick en ny vändpunkt. Då det från och med 1 november 2010 blev frivilligt för små företag att anlita revisor (Justitiedepartementet, 2010) vilket satte en tidigare stabil revisionsbransch i gungning. Förutsättningarna för fortsatt revisionsplikt innebär att två av nedanstående villkor måste vara uppfyllda:

- Fler än 3 anställda
- Mer än 1,5 miljoner kr i balansomslutning
- Mer än 3 miljoner kr i nettoomsättning

Konsekvenserna av denna lagändring innebär att närmare 250 000 aktiebolag i Sverige har möjligheten att välja bort revisorn (Justitiedepartementet, 2010). Tänkvärt är även att 4 050 godkända och auktoriserade revisorer påverkas (Revisorsnämnden, 2011). Företagsformen aktiebolag innebär att ägarna inte har något personligt betalningsansvar för bolagets förpliktelser utan risken är reducerad till aktiekapitalet (aktiebolagslag, 2005:551) som idag är sänkt till 50 000 kronor (FAR, 2010a).

Målet är att en kostnadsreducering på närmare 2,8 miljarder kronor per år ska gynna de svenska småföretagen. Innan beslutet fattades gjordes ett övervägande om huruvida möjligheten till frivillig revision skulle innefatta alla aktiebolag, det vill säga nystartade likväl som etablerade. Det fanns en oro över att nystartade aktiebolag inte besitter den kunskap som krävs när det gäller förvaltning och redovisning och att de därmed inte skulle klara sig utan revision. Dilemmat blev dock att detta inte skulle fungera i ett land som Sverige då vi förespråkar att det ska vara lätt att starta företag och att utesluta nystartade företag från undantagsregeln om frivillig revision skulle innebära en motsägelsefull kostnad. Den slutgiltiga gräns som sattes för undantagsregeln är också den lägsta utav de gränser som övervägdes. I det vanliga språkbruket definierar vi ett litet företag som ett företag med mindre än tre anställda. Vidare anses det kräva ungefär en miljon i omsättning per anställd för att driva ett sådant bolag samt att ett väl använt mått inom EU är att hälften av omsättningen motsvarar balansomslutningen (SOU, 2008).

Sveriges gräns är betydligt lägre än den som EU tillåter och har valts för att mildra övergången för att sedan höjas på sikt. En ytterligare åtgärd som Sverige har valt att implementera för en smidig övergång är att företagen måste ta ett aktivt beslut (Gianuzzi, 2010a). Detta benämns opt-out-lösning och innebär att huvudregeln fortfarande är revisionsplikt såvida inte bolagsstämman kommer överens om det motsatta (SOU, 2008). Det verkliga utfallet kommer därmed först visa sig under våren 2011 då en majoritet av företagen håller sina bolagsstämmor (Justitiedepartementet, 2010). Ett beslut måste således tas då en passiv inställning gör huvudregeln gällande (SOU, 2008). Denna lösning är något som SOU (2008) först avfärdade för den ansågs hämma företagens möjligheter

att utnyttja reformen. De menade att en så kallad opt-in regel istället skulle vara att föredra där alla företag som innefattas av lagändringen automatiskt skulle bli utan revisor och deras bolagsordningar därmed ogiltiga. Förespråkare för opt-out som ansåg att en opt-in regel som SOU (2008) istället föreslagit skulle leda till osäkerhet om vilka företag som har revisionsplikt och många onödiga beslut om att tillsätta revisor igen skulle behövas runt om i Sveriges bolagsstämmor. Opt-out regeln har använts av flera länder under avskaffningsperioden exempelvis Danmark och Finland. I Danmark har ännu strängare regler tillämpats genom att företagen i varje årsredovisning på nytt måste ange att de valt bort revision. Förbiser bolagen detta faktum kommer de ändå omfattas av revisionsplikt (SOU, 2008).

Anledningen till denna betydande regelförändring som påverkar Sveriges mindre aktiebolag beror till stor del av påtryckningar från EU. Det Europeiska rådet har slagit fast att kraftiga regelförändringar behöver ske för att stimulera ekonomin (SOU, 2008). Motivet bakom denna regelförändring är inte att revisionen slutat vara av betydelse utan att den är ett led i förenklingen för små aktiebolag (Carrington, 2010). Avskaffandet av revisionsplikten för mindre företag är tänkt att bidra till kostnadsbesparingar för företagen samt förenkla deras verksamhet (SOU, 2008). Enligt Collis (2010) härleds förenklingsarbetet till att små och medelstora bolag fått allt större betydelse de senaste decennierna. Bara i Storbritannien har antalet ökat med 96 procent mellan 1980 och 2007 (Collis, 2010). Sett ur just Sveriges perspektiv anses denna reform vara nödvändig för de svenska företagens konkurrenskraft gentemot övriga europeiska länder (SOU, 2008). Tankesättet kring mindre företags kostnadsbesparingar uttrycktes redan 1975 i Sverige som ett argument mot lagstadgad revision för små bolag. Utbudet av revisorer ansågs även för begränsat för att klara den stora efterfrågan som hade uppstått ifall revision varit lagstadgat för alla bolag (prop. 1975:103). Situationen idag är den motsatta där det befaras att den nya regleringen istället kan leda till ett överutbud av revisorer (SOU, 2008).

I EU:s fjärde bolagsdirektiv återfinns en högre gräns för företag som är förpliktigade av revisionsplikt och dessa gränser ses över var femte år i syftet att justera för inflation. Likaså måste två av nedanstående kriterier även här vara uppfyllda för att företaget ska revideras:

- Fler än 50 anställda
- Mer än 4,4 miljoner € i balansomslutning
- Mer än 8,8 miljoner € i nettoomsättning

(Collis, 2010)

Upp till denna gräns får varje medlemsland avgöra vilka företag som ska beviljas frivillig revision. Hittills har de flesta EU-länder valt att utnyttja denna undantagsregel på ett eller annat vis (SOU, 2008). Ofta med lägre ingångsgränser och successiva höjningar (Collis, 2010). Sverige har varit en 'late adopter' och det näst sista landet att lätta på revisionsplikten bland de 'gamla' medlemsländerna (medlemmar innan 2004) endast Malta återstår idag (SOU, 2008).

1.2 Problemdiskussion

För dryga tre år sedan lades förslaget att revisionsplikten för små företag i Sverige skulle avskaffas. Idag är detta verklighet och revisionsbranschen står nu inför en utmaning från att tidigare haft en någorlunda ohotad efterfrågan till att nu behöva bevisa sitt värde. När kravet för lagstadgad revision inte längre existerar för alla företag spår framtiden att många revisionsavtal kommer att sägas upp. Konsekvenserna kan bland annat visa sig i form utav ett överskott av revisorer ett antal år framöver. Vilket i sin tur ger ökad konkurrens mellan inte bara revisionsbyråerna och revisorerna sinsemellan utan även med bokföringsbyråer och auktoriserade redovisningskonsulter (SOU, 2008). En uppgift som revisorerna härmed ställs inför blir att skapa nya reviderade tjänster och uppgifter på en friare marknad (FAR, 2010b) samt att lyckas förmedla till kunderna att tjänsternas nytta överstiger kostnaderna (SOU, 2008). En undran som väcks är hur Sverige kommer att reagera på denna förändring, kommer det vara med ett jubel och en stor tacksamhet till de svenska politikerna som valt att haka på trenden precis som våra europeiska grannländer redan gjort? Eller kommer det att gå obemärkt förbi att detta ens har skett och marknaden leva kvar som tidigare?

Det finns de som tror att denna förändring kommer att öka värdet på revisionen eftersom det blir en valfri åtgärd för företagen. Istället för att revisorn ses som en obligatorisk kontrollant av verksamheten kommer revisionen istället ses som en värdeskapande åtgärd (Carrington, 2010). SOU (2008) menar att revisionsbranschen nästintill fullt ut kommer att kunna kompensera intäktsbortfallet med hjälp utav nya tjänster och produkter (SOU, 2008). Frågan är ifall kvalitetsstämpeln överlever kostnaden bland Sveriges småföretag eller om situationen istället blir mer lik den i Storbritannien där en undersökning gjord av Collis (2010) visar att den avgörande faktorn för slopad revision bland företagen faktiskt var de minskade kostnaderna.

Något som vidare diskuteras är att ett tänkbart scenario även skulle kunna bli att revisionsbyråer med många små kunder till och med skulle kunna uppleva en inkomstökning SOU, 2008. SOU (2008) menar att det som små företag mest efterfrågar är rådgivning och när kravet för revision inte längre existerar kommer inte hotet mot revisorsjävet längre ha någon inverkan och revisorerna kan således ge de små företagen vad de faktiskt frågar efter. Revisionsbyråerna kan därmed få mer rådgivningskunder istället för revisionskunder vilket kan leda till en inkomstökning, dock anses det vara oklart hur stor denna förväntas bli. Något som spelar in är hur god revisionsbyråns anpassningsförmåga är till det nya förhållandet. De som befaras drabbas hårdast av lagändringen är små revisionsbyråer på mindre orter som inte har lika stor möjlighet att få kunderna att välja nya tjänster. Oavsett utfallet menar SOU (2008) att ett skydd för revisorernas monopol på marknaden inte kan vägas in vid avgörandet om vilken gräns som ska gälla.

1.3 Problemformulering

Hur planerar revisionsbyråerna att bemöta avskaffandet av revisionsplikten för små företag i Sverige?

- Hur bedömer revisorer denna förändring?
- Vilka konsekvenser förväntas lagändringen ge hos revisionsbyråerna?
- Vilka skillnader går det att utläsa mellan storlek på revisionsbyrå eller ort i förmågan att anpassa sig?

1.4 Syfte

Syftet är att beskriva och analysera om avskaffandet av revisionsplikten kommer att påverka efterfrågan av svenska revisionsbyråers tjänster och hur de planerar att bemöta detta.

1.5 Avgränsningar

Vi har igenom denna uppsatsprocess valt att göra de avgränsningar som möjliggör ett bättre och mer insiktsfullt svar på frågeställningen. Studien är fokuserad på den lagändring som skett i Sverige och därmed har avgränsningar i den empiriska undersökningen gjorts till detta geografiska område. Koncentrationen i studien ligger i revisionsbranschens förväntningar.

2. Referensram

2.1 Sammanfattning av referensram

Revision behövs och är nödvändig för att öka trovärdigheten i företagens ekonomiska information så att läsaren kan förlita sig på materialet. Det finns många grupper såsom långivare, ägare och anställda som av olika anledningar är i behov av att företaget lämnar rättvisande information (FAR, 2006). En förklaring till behovet av revision har sitt ursprung i *agentteorin* (Dunn, 1996). Principalen och agenten precis som alla människor är opportunistiska och svårigheter kan uppstå med att nå ett optimalt avtal (Deegan & Unerman, 2006). En lösning på detta problem anses vara granskning av en utomstående part (Dunn, 1996). Revision innefattar inte enbart kontroll utav räkenskaperna utan i Sverige är även förvaltningsrevision lagstadgad där företagsledningens förvaltning av verksamheten granskas för att säkerställa att lagar och bolagsordning följs (FAR, 2006).

I normala fall brukar revisorn lämna rapporter så fort granskningen visar brister i redovisningen innan själva revisionsberättelsen skrivs. Rapporterna är betydelsefulla då revisionsberättelsen är revisorns slutgiltiga uttalande om de finansiella rapporternas tillförlitlighet och den tillgängliga kvalitetsstämpeln bland företagets *intressenter* (FAR, 2006). Samhällets förtroende för företaget och dess verksamhet är åtråvärt och detta går att nå genom att visa sig *legitim* och arbeta efter normer och lagar (Deegan & Unerman, 2006). För att nå legitimitet finns flera vägar att gå och enligt den *institutionella teorin* kan företagen exempelvis lyssna till sina mest betydelsefulla intressenter eller härma andra företag (DiMaggio & Powell, 1983). Revisorns roll blir vanligtvis inte enbart att utföra den strikta revisionen av bolaget utan han eller hon fungerar ofta som ett hjälpmedel och en *rådgivare*. Eftersom de ofta har stor insyn i företagets ekonomi och besitter stor kompetens inom området blir det en naturlig del av yrket. Något som måste tas i beaktning är jävsproblematiken och en av grundstenarna inom professionen är revisorns oberoende (FAR, 2006).

Revisionens *historia* sträcker sig tillbaka till företagsformen aktiebolag som härstammar från 1800-talets Storbritannien och spred sig därefter världen över. När externa finansörer blev allt vanligare visade det sig samtidigt vara svårare att lita på företagets information och revisionen växte sig starkare. I Sverige infördes revisionsplikt för samtliga aktiebolag 1987 och har varit oförändrat fram till 2010 (Carrington, 2010). Diskussioner har redan tidigare förts om att lätta på revisionsplikten för små företag, men Sverige har förut valt att inte följa samma väg som de flesta andra europeiska länder. Anledningen var att svensk redovisningsstandard ansågs kunna tappa i anseende men påtryckningarna blev allt starkare och politikerna var tvungna att agera (SOU, 2008).

Lagändringen befinner sig fortfarande i ett tidigt skede i Danmark där förslaget gick igenom år 2006. Det som hittills har gått att utläsa är att kostnadsbesparingarna som anses vara ett av de största argumenten känns urvattnat då många danska företag inte anser de vara tillräckliga (SOU, 2008). Avskaffandet har således inte fått stor genomslagskraft och en ytterligare anledning sägs vara att de danska bankerna ofta sätter krav på revision. I Storbritannien är situationen annorlunda där andelen företag som utnyttjar undantagsregeln är betydligt större och majoriteten av de små företagen väljer bort

revision (Collis, 2010). Beslutet underlättas av att landets banker inte lägger någon större tyngdpunkt vid om företaget har revisor (SOU, 2008). I jämförelse med *utländska förhållanden* tros utvecklingen i Sverige likna den i Danmark (Svanström, 2008). En stor del av revisionsbyråernas klienter *förväntas* därmed fortsätta med revision (Östberg, 2011). *Tidigare förväntningar* visar att revisionsbyråerna inte nödvändigtvis behöver uppleva inkomstbortfall men att detta tomrum erfordrar nya tjänster (Gianuzzi, 2010b).

2.2 Revision

Som många tror är inte redovisning och revision samma sak, inte heller revisor och redovisare. Tvärtom är det till och med så att revisorn som ska revidera bolaget inte får medverka i dess redovisning och hela idén med revisorn som en oberoende part skulle gå förlorad (Carrington, 2010). Enligt FAR (2006) behövs revision för att säkerställa kvalitén och tillförlitligheten på företagens finansiella rapporter. Där styrelsen tillsammans med VD ansvarar för utformningen av dessa och har ett begränsat ansvar för dess innehåll. Revision består utav många olika komponenter och betoningen ligger på revisorns roll i att vara kritisk i sina granskningar och bedömningar gällande både årsredovisning, bokföring och förvaltning. Mycket med anledning av att revisionen är betydelsefull för många skilda intressenter som ägare, kreditgivare, stat och kommun och inte minst företagsledningen själva (FAR, 2006).

Den avgörande målsättningen för en revision är att lämna en revisionsberättelse varvid revisorn lämnar sitt slutliga uttalande om den grad av tillit han eller hon anser sig ha om informationen. Detta uttalande vid en revision görs med hög men inte absolut säkerhet och hela revisionsarbetet ska följa god revisionssed. Seden förklarar hur revisionen ska utföras både gällande erfarenhet, kunskap och professionellt omdöme hos revisorn och det är FAR tillsammans med Revisorsnämnden samt domstolar som har ansvaret för framställningen. Ifall revisionsarbetet följer RS (Revisionsstandard i Sverige) som baseras på de internationella redovisningsstandarderna ISA (International Standards on Auditing) och innehåller bland annat grundläggande principer i arbetet kommer detta även leda till att god revisionssed iaktas (FAR, 2006). Vid revision för räkenskapsår som påbörjas efter januari 2011 ersätts RS med ISA och Sverige har numera ett regelverk som stämmer helt överens med de internationella revisionsstandarderna (FAR, 2011a).

I Sverige består revisionen utav två olika moment, vi har dels revisionen av företagets årsredovisning och bokföring och dels förvaltningsrevisionen där VDs och styrelsens förvaltning av företaget granskas. I revisionen av den finansiella rapporteringen ofta benämnt räkenskapsrevisionen är det upp till revisorn att hämta in så kallade revisionsbevis, det vill säga den information som behövs för att säkerställa materialet. I sitt granskningsarbete måste revisorn göra många bedömningar utifrån det material som företaget redovisar. För att bland annat tillförsäkra att balansräkningen är riktig och rätt värderad, att resultaträkningen ger en rättvisande bild och att alla sammanställningar speglar bokföringen. Förvaltningsrevisionen syftar till att säkerställa att VD och styrelse fullgjort sina förpliktelser både gentemot våra lagar och inte minst företagets egen bolagsordning. Frågor som här blir aktuella och granskas av revisorn är exempelvis misstankar om försummelse, brott mot aktiebolagslagen, väsentliga åtgärder, förändringar inom bolaget och mycket mer (FAR, 2006). Det finns ytterligare granskningsaktiviteter

utav bolag som inte är revision och inte utförs av en revisor, exempelvis hälsoskyddsinspektioner och polisiära utredningar. Gränserna för vad som klassas som revision är inte helt klara men ofta har det som ska granskas blivit överenskommet mellan parterna i förhand (Carrington, 2010).

Vanligtvis lämnar revisorn andra rapporter innan den slutliga revisionsberättelsen där det framgår exempelvis ifall det finns några väsentliga brister i företagets årsredovisning eller förvaltning. Genom detta får bolaget en möjlighet att rätta till dessa avvikelser innan revisorns slutgiltiga uttalande. Vilket är väldigt viktigt då det är just revisionsberättelsen som blir den för allmänheten enda synliga kvalitetsstämpeln på den utförda revisionen. En viktig ingrediens för att säkerställa revisionens pålitlighet är revisorns oberoende och inte minst kompetens. Det finns därför vissa lagstadgade krav för att kunna bli auktoriserad eller godkänd revisor, där kraven för auktorisation är högst. Inte minst krävs en universitets- eller högskoleutbildning, flera års praktisk erfarenhet samt en avlagd revisorsexamen utförd av Revisorsnämnden (FAR, 2006).

2.3 Revisorn som rådgivare

En revisor arbetar inte enbart med den strikta granskningen av företagets finansiella information och dess förvaltning utan kan ha olika roller i sitt arbete. Revisorn arbetar även ofta som rådgivare inom ämnen som är knutna till revisionsverksamhet och där revisorn besitter en hög kompetens. Han eller hon kan därför vara ett viktigt hjälpredskap, ofta även kallat bollplank till företag i svåra frågor. Att ta hjälp utav revisorn med sådana problem är ofta väldigt logiskt då revisorn redan kan ha stor insikt i bolagets verksamhet och därmed enklare kan hjälpa till än någon utomstående. Det finns dock många både lagstadgade regler samt yrkesregler som avgör hur revisorn får arbeta i sin roll som rådgivare. När revisorn naturligt biträder med rådgivningsfrågor i samband med granskningen av bolaget sägs detta tillhöra revisionsverksamheten och anses inte vara något hot (FAR, 2006).

Revisorn kan dock även arbeta med så kallad fristående rådgivning. Här anpassas revisorns rådgivningsarbete till de frågor som kunden faktiskt eftersträvar och anser sig behöva till skillnad från revisionsrådgivningen som är väldigt knuten till granskningen (FAR, 2006). Den fristående rådgivningen kan dock lätt falla offer för jävsproblematiken när det rör sig om en klient som även är knuten till revisorn genom revisionsverksamhet (FAR, 2006). *"Då får rådgivningen inte innebära att revisorns självständighet och opartiskhet i revisionsverksamheten riskeras"* (FAR, 2006, s.127). Denna problematik är dock inget vidare bekymmer när det rör sig om fristående rådgivning till klienter där revisorn eller revisionsbyrån inte bistår med själva revisionen. Givetvis måste dock revisorn även här beakta de yrkesetiska reglerna som han eller hon jobbar under och som bland annat betyder att revisorn alltid måste behålla sin objektivitet (FAR, 2006). Enligt rådgivningssektionens undersökning som presenterades i början av år 2011 har revisionsbyråerna en högre marknadsandel av rådgivningsbranschen än väntat. Ragnar Gustavii, ordförande i FARs rådgivningssektion säger att *"Jag trodde att den var under 10 procent, men den ligger på drygt 13 procent och är växande"* (Danielsson, 2011, s.8). Fördelningen av marknadsandelarna har till byråernas fördel vuxit med 70 procent i jämförelse med år 2006 och bedöms vara tilltagande (Danielsson, 2011).

Jävsreglerna är inte enbart ett dilemma när det rör sig om revisorernas rådgivning utan sätter även stopp för vilka företag en byrå får biträda med bland annat bokslut och årsredovisning ifall de även ansvarar för revisionen (FAR, 2011b). Nytt för 2011 är dock att gränsen mellan mindre och större företag ändrats i årsredovisningslagen och höjts till att nu omfatta de nya gränserna, fler än 50 anställda, balansomslutning över 40 miljoner kronor och nettoomsättning över 80 miljoner. Vilket innebär att fler företag nu räknas som små och antalet som kan erbjudas helhetslösningar ökar (Civilutskottet, 2010).

2.4 Revisionens historia

I slutet av 1800-talet introducerade Storbritannien möjligheten för företag att sälja andelar av sin verksamhet och därigenom få större kapital att röra sig med. Detta arrangemang var en tidig början på något som kan liknas vid dagens aktiebolag och en till synes god idé, men det resulterade i att en tredjedel av dessa bolag gick i konkurs. Lösningen på detta problem framställdes år 1900 när det infördes revisionskrav på företagens finansiella rapporter. I Sverige infördes revisionsplikt för vissa företag fem år tidigare än i Storbritannien nämligen år 1895 men både i Sverige och i Storbritannien fanns det många bolag som sedan mitten av 1800-talet frivilligt valt att låta företaget granskas av en revisor. Något att uppmärksamma är dock att kraven på revisorns utbildning var obefintliga och inte heller oberoendet var lagstadgat (Carrington, 2010). Först år 1912 fick Sverige sin första auktoriserade revisor (SOU, 2008) men det blev dock inte obligatoriskt för alla aktiebolag att utse en auktoriserad revisor förrän 1987 (Carrington, 2010). När EUs fjärde bolagsrättsliga direktiv implementerades i Sverige i mitten på 1990-talet valde vi att inte utnyttja undantaget där små företag fick möjlighet att välja bort revision då det ansågs kunna skada svensk redovisningsstandard. Detta resonemang blev dock tvunget att omvärderas på grund utav att en ökad globalisering leder till högre konkurrens från utländska företag. För att stärka svenska företags ställning och göra villkoren mer jämlika avskaffades därför revisionsplikten för mindre bolag i Sverige år 2010 (SOU, 2008).

2.5 Utländska förhållanden

Av de europeiska länder som valt att utnyttja undantagsmöjligheten gällande revisionsplikt har de flesta även valt att utnyttja den maximala gränsen för antal anställda som EU tillåter, nämligen 50 (SOU, 2008). Vad gäller de maximala värdena för balansomslutning och nettoomsättning är det hittills Storbritannien, Nederländerna, Tyskland och Cypern som valt att utnyttja dessa fullt ut (Collis, 2010).

Likt Sverige lade vårt grannland Danmarks utredning fram ett förslag om högre gränsvärden än vad som sedan godkändes och blev gällande. Lagförslaget trädde i kraft i april 2006 med samma gränser i nettoomsättning och balansomslutning som sedan även valdes i Sverige. Något att tänka på är dock att danska kronan är något starkare än den svenska vilket leder till att deras begränsningar ändå blir en aning högre. Gränsen för antal anställda valde Danmark att sätta vid tolv istället för företag med mindre än tre anställda som blev undantagna i Sverige (SOU, 2008). Som nämnt tidigare har de liksom Sverige valt en opt-out lösning, vilket menas att företagen måste göra ett aktivt val för att undgå revision. De har även valt att implementera ytterligare en åtgärd för att mildra övergången genom att varje företag årligen behöver redovisa valet i sin årsredovisning. Resultatet av

detta har lett till att många danska företag antingen frivilligt eller av okunskap fortfarande revideras och de långsiktiga konsekvenserna av lagändringen har ännu inte visat sig. Hittills har endast 6,45 procent av de danska småföretagen som ligger under gränsvärdena utnyttjat undantagsregeln. Förutom de orsaker som redan nämnts spelar företagens intressenter en viktig roll i beslutet och många utav de danska bolagen anger att kraven från dessa grupper är en betydande orsak till varför de även fortsättningsvis väljer revision. De betonar även att kostnadsbesparingarna inte anses vara tillräckliga för att ändra sitt val (SOU, 2008).

I Norge är frågan mycket aktuell och en omröstning ska ske i skrivandets stund, förslaget räknas gå igenom innan påsk år 2011 och alla tecken pekar på att även Norge kommer att få en lättad revisionsplikt. Gränserna som förväntas bli gällande är fem miljoner norska kronor i nettoomsättning, 20 miljoner i balansomsättning och 10 anställda. Vilket omfattar cirka 68 procent av landets aktiebolag och påverkar 4 100 norska revisorer (Lennartsson, 2011). Huvudregeln i Norge är sedan tidigare att företag som underskrider dessa gränser är undantagna revision. Skillnaden mot tidigare är att även aktiebolag på norska *aksjeselskap* tillsammans med bland annat stiftelser nu kommer undantas (SOU, 2008). Störst påtryckningar för avskaffandet av revisionsplikten kommer från näringslivsorganisationer och precis som Per Hanstad VD för DNR (Den norska Revisorsföreningen) menar ”*Det är våra kunder som inte vill ha kvar revisionsplikten och det måste vi förhålla oss till*” (Lennartsson, 2011, s.7).

Storbritannien var tidigt med att införa en undantagsregel och introducerade redan 1994 möjligheten för mindre företag att komma undan lagstadgad revision. Gränsvärdena har sedan successivt höjts och stämmer sedan 2004 helt överens med vad som maximalt godkänns av EU (Collis, 2010). I samband med avskaffandet i Storbritannien infördes istället en ny regel på obligatorisk översiktlig granskning som några år senare avvecklades eftersom den ansågs vara överflödigt (Thorell & Norberg, 2005). I Storbritannien finns en regeringsfilosofi för små företag; överstiger inte nyttan av en regel kostnaden för att upprätthålla den ska regeln avskaffas (SOU, 2008).

Då undantagsregeln funnits i Storbritannien relativt länge har landet blivit ett naturligt objekt för forskning inom området (SOU, 2008). En utav de senare gjorda studierna som utfördes av Financial Reporting Council (2006) kunde inte identifiera några skillnader i redovisningens kvalitet mellan reviderade eller icke-reviderade företag. Enligt Collis (2010) visar en undersökning utförd av DTI (Department of Trade and Industry) år 2003 att 68 procent av företagen i Storbritannien som omsätter under 1 miljon pund utnyttjar undantagsregeln om valfri revision. Sedan gränshöjningen år 2004 befaras denna siffra enligt POB (Professional Oversight Board) ha höjts till 80 procent vilket betyder att enbart 20 procent av småföretagen i Storbritannien fortfarande väljer att revideras (Collis, 2010).

Enligt SOU (2008) anger bankerna i Storbritannien att de i vanliga fall inte kräver reviderat material vid sina kreditbedömningar utan lägger vikten vid företagens förvaltning och väl framarbetade bokslutsrapporter. Alla företag måste dock skicka in sin årsrapport till ’Companies House’ som säkerställer att all information finns med samt att de formella kraven är uppfyllda. Om ett företag inte skickar in sina rapporter presumerar

det ofta ekonomiska problem och allmänheten ser det som ett tecken på att bolagets verksamhet inte är i ordning. Revision för små bolag anses överflödigt och kostnadskrävande och förespråkare för systemet i Storbritannien menar att företag med ingen eller dålig ekonomisk kontroll i det långa loppet ändå inte överlever och att det därmed blir självreglerande (SOU, 2008). Kreditinstitutioner i Danmark har enligt Collis (2010) en något annorlunda syn på företagets finansiella rapporter än likvärdiga institut i Storbritannien. I Danmark är banker tillsammans med Skattemyndigheten de viktigaste externa läsarna och spelar en betydelsefull roll för företagen.

En komparativ studie gjord av Collis (2010) undersöker faktorerna bakom efterfrågan på frivillig revision i Danmark och Storbritannien. Resultaten visar att storleken på omsättningen är starkt korrelerad i båda länder medan kostnader och viljan till frivillig revision har ett negativt samband. En högre omsättning tenderar att betyda mer komplex verksamhet eller större separation mellan ägande och kontroll vilka båda är riskfaktorer och förespråkar en nödvändig revision. Revisionsarvodet ses dock inte vara av betydande orsak i förklaringen till varför företag väljer bort revision, utan den ses fortfarande som en kvalitetshöjare. I Danmark är även riskreduceringen väsentlig och ses som ett viktigt bidrag medan det i Storbritannien har mindre betydelse (Collis, 2010).

2.6 Tidigare förväntningar

Enligt Gianuzzi (2010b) betonar Hans Börsvik VD på PwC att ett avskaffande av revisionsplikten inte är något att frukta utan att det kan skapa bättre affärsrelationer mellan revisorerna och företagen eftersom de faktiskt gjort ett aktivt val och vill ha revision. Det blir därför en öppen och genuin relation dem emellan och att detta bara är att välkomna. Hans spår inför PwCs framtid att bortfallet av revisionsuppdrag hos de mindre undantagna företagen kommer bli runt 20 procent. Detta betyder dock inte ett inkomstbortfall på samma nivå utan byrån räknar med att kunna kompensera detta med andra tjänster. Det påpekas även att Hans själv tror att de mindre företagen inte nödvändigtvis kommer att kunna göra stora kostnadsbesparingar trots att de väljer bort revision med bakgrund av att de alternativa tjänsterna inte torde vara mycket billigare än hela paketet (Gianuzzi, 2010b). Även Svanströms (2008) empiriska undersökning tyder på att summan av de företag som väljer att använda undantagsregeln och därmed avstår från revision är låg. Resultatet visar på att närmare 70 procent av det totala antalet tillfrågade företag även fortsättningsvis vill ha revision och att tjänsterna revision och rådgivning är nära sammankopplade. Allt tyder således på att de företag som tidigare efterfrågat båda dessa tjänster från revisionsbolagen även i framtiden kommer att göra detta (Svanström, 2008). Enligt FAR (2011c) har både allmänheten, politikerna samt företagsledarna idag mycket stort förtroende för revisorer.

Steve Ribbestam (2008) välkänd inom både revisions- och redovisningsbranschen skriver att de revisorer som idag jobbar mycket med rådgivningsfrågor kommer att uppleva en stor lättnad i och med avskaffandet av revisionsplikten. Han betonar även att denna lagändring framförallt borde passa den yngre generationen revisorer som kan glädjas åt ett mer flexibelt och bredare yrke där inte jävsreglerna sätter stopp för kompetensen. Vidare diskuteras att den uppmärksamhet som lagändringen gett i fråga om drastiska och snabba förändringar är uppblåst, denna diskussion startade redan för många år sedan och har växt

fram successivt. Han talar starkt för att de svenska småföretagen ska undantas revisionsplikt och säger att ”*revisorn behövs, men inte revisionen*” (Ribbestam, 2008, s.39). I kontexten att revisorns kompetens gynnar de minsta företagen betydligt mer utanför själva granskningen och självklart finns ju valet fortfarande kvar hos företagen (Ribbestam, 2008).

2.7 Framtida förväntningar

De gällande gränsdragningarna för slopad revisionsplikt bland små företag i Sverige blev som nämnt tidigare betydligt lägre än vad som ursprungligen debatterades. Gränserna är inte definitiva utan antas vara ett första steg i förenklingsarbetet och planen är framtida ökning. Oklarhet råder dock i hur stora dessa ökning befaras bli samt när detta förväntas ske (SOU, 2008). Enligt Östberg (2011) anser Magnus Olsson på PwC att det fortfarande är tveksamt hur stor slagkraftighet lagändringen förväntas få. Siffror för nystartade företag där byrån varit involverade i uppstarten visar att endast 44 procent av dessa direkt tillsatt en revisor. Noterbart är ändå att detta är mindre företag som i dagsläget är utan många utomstående intressenter. Situationen kan därför ändras i framtiden om bolagen växer och verksamheten utökas. Magnus Olsson betonar att enligt analyser gjorda av PwC förväntas merparten av Sveriges småföretagare även fortsättningsvis behålla revisionen särskilt vid jämförelse med bland annat Danmark och de små effekter lagändringen givit där.

2.8 Agentteorin

Enligt Deegan och Unerman (2006) är agentteorins utgångspunkt relationen mellan principalen och agenten där principalen vanligtvis är aktieägarna och agenten företagsledarna. Förhållandet dem emellan baseras på att principalen till stor del lämnar ifrån sig rollen som beslutsfattare till agenten (Jensen & Meckling, 1976). Genom detta kontrakt presumerar agentteorin att vissa agentkostnader kommer att uppstå för principalen i form av bland annat informations- och transaktionskostnader. Särskilt när det antas att alla individer inklusive agenterna är opportunistiska det vill säga drivs av ett starkt egenintresse. Utmaningen hos företagen består således till stor del av att minimera de dyra agentkostnaderna. Exempelvis kan detta göras genom att erbjuda agenten lägre lön som kompensation för den risk principalen utsätter sig för. Omvänt kan det även betyda att agenten i sin tur har motiv för att ingå olika kontrakt som försvårar hans eller hennes möjligheter att agera utifrån egenintresse och därmed ta beslut som skadar principalen (Deegan & Unerman, 2006). Enligt Dunn (1996) är en utav principalernas självklara lösningar på agentproblemet revision, vilket försäkrar aktieägarna om att den finansiella informationen är trovärdig.

2.9 Institutionella teorin

Den institutionella teorin förklarar hur organisationer agerar i praktiken för att upprätthålla och tillförskaffa sig legitimitet från samhället som de är verksamma i. Teorin utgår från antagandet om att organisationer påverkas utav den miljö de arbetar i och därmed kommer anpassa sina beslut och sin praxis till de metoder som utomstående anser vara legitima. Vilket i sin tur leder till en viss harmonisering bland företagets val. Det finns två

huvudsakliga sidor utav den institutionella teorin. Den första dimensionen benämns 'isomorphism' och den andra 'decoupling' (Deegan & Unerman, 2006).

DiMaggio och Powell (1983) delar upp isomorfismerna i tre olika processer som förklarar hur organisationer kommer att anamma olika arbets- och förhållningssätt. Den tvingande processen är den första utav dessa tre och bygger på antagandet att företag endast kommer att anpassa sin verksamhet efter vad deras viktigaste intressenter kräver eller önskar. Det är här en tunn linje mellan företagets valfrihet och en nödvändighet sett utifrån att företagets verksamhet ska kunna betraktas som trovärdig och legitim, vilket är tvunget för deras fortsatta existens (Deegan & Unerman, 2006). Den andra isomorfismen enligt DiMaggio och Powell (1983) är den härmande och precis som namnet syftar på så förklarar denna process hur företag kan härma andra framgångsrika organisationers arbetssätt. På så sätt undviker de i jämförelse med sina konkurrenter verka sämre. Den tredje och sista isomorfismen kallas den normativa och vilar på grundtanken att det finns olika grupper exempelvis ekonomer som främjar olika normer och på detta vis sätter press på företagen att anamma viss praxis (DiMaggio & Powell, 1983).

Decoupling som är den andra dimensionen utav den institutionella teorin förklarar istället att verkligheten kanske inte alltid är så enkel som den verkar vara vid en första anblick. Med andra ord kan det vara så att det som företaget säger sig göra inte stämmer överens med hur de faktiskt agerar. Vilket visar att även om företagen vet vilka krav som samhället ställer på dem kan de välja att gå en annan väg som kanske inte syns på ytan (Deegan & Unerman, 2006).

2.10 Legitimitetsteorin

Grunden i legitimitetsteorin är att organisationer kontinuerligt verkar för att samhället som helhet ska se deras verksamhet som legitim och att de därmed arbetar inom de normer och regler som samhället satt upp och eftersträvar. Ofta benämns detta faktum för det "sociala kontraktet" mellan organisationen och samhället. Ett huvudsakligt dilemma är dock att dessa normer och gränsdragningar ständigt förändras och företagen har en svår uppgift i att följa dessa svängningar. Det är dock grundläggande för organisationernas fortsatta existens att de kontinuerligt anpassar sin verksamhet så att de följer det "sociala kontraktet". En viktig komponent i legitimitetsteorin är således budskapet att företag inte enbart kan se till investerarnas krav utan hela samhället måste tillfredsställas och tas i beaktning. Gör inte organisationerna detta kan det leda till konsekvenser i form av olika sanktioner. Dessa sanktioner kan exempelvis vara legala, det vill säga samhället kan begränsa resurser som företaget får ta del av eller helt enkelt en minskad efterfrågan av deras tjänster (Deegan & Unerman, 2006).

2.11 Intressentteorin

Till skillnad från legitimitetsteorin som ser samhället som en stor helhet delar intressentteorin istället upp företagets intressenter i olika grupper, exempelvis investerare, anställda samt stat och kommun. Teorin menar på att det kommer uppstå många olika "sociala kontrakt" på grund av att alla intressentgrupper har olika uppfattningar om de normer som företagen ska efterleva och därmed olika åsikter om vad organisationerna

faktiskt behöver göra för att bevisa sin existens. Det finns två olika grenar utav intressentteorin, den ena är den etiska grenen som menar att alla intressentgrupper har lika rätt att bli hörda. Det ska med andra ord inte spela någon roll i vilken grad de har makt över företaget ifråga utan alla ska tas lika hänsyn till (Deegan & Unerman, 2006).

Den andra grenen benämns den positiva synen på intressentteorin. Den motsäger sig den moraliska delen och menar istället på att det inte är lönsamt för en organisation att ta lika hänsyn till alla intressentgrupper. Istället ska de grupper med mest så kallad ekonomisk makt över företaget tillgodoses först och främst. Detta utav den enkla anledningen att företagen helt enkelt måste prioritera eftersom det är alldeles för kostsamt att tillfredsställa alla intressentgrupper lika och det är en kostnad som företagen i längden inte kan bära. Grupperna ska således istället rangordnas utifrån den makt som de har över företaget ifråga vanligtvis kan det ses som hur mycket samt vilka resurser de besitter som företagen är beroende utav. I vilken grad intressenterna har möjlighet att påverka media och därmed det som sägs om företagen eller möjligheten att påverka företags efterfrågan spelar också in (Deegan och Unerman, 2006).

3. Metod

3.1 Inledning av metod

Hermeneutik betraktas som en övergripande vetenskaplig filosofi inom samhällsvetenskap och humaniora där målet är att förstå olika fenomen till skillnad från att förklara dem som är grunden i naturvetenskaplig forskning. Ordet hermeneutik härstammar från grekiskans *hermeneuo* och betyder just tolka (Sjöström, 1994). En viktig regel inom hermeneutiken är att kunna förstå helheten ur det enskilda och vice versa. För att uppnå detta är den 'hermeneutiska cirkeln' ett viktigt verktyg. Med detta menas att tolkningen växer fram genom individens förståelse för fenomenet blandat med ny erfarenhet (Gadamer, 1997). Den hermetiska forskningsprocessen är öppen, forskaren startar inte vid en speciell punkt och kan gå fram och tillbaka mellan insamling av material, analys, tolkning och förståelse helt fritt. Det finns två syften med denna typ av forskning dels för att hitta mönster hos enskilda individer som kan användas för att generalisera en hel grupp. Men även insikt genom erfarenhet om att alla människor är unika och att det inte alltid går att förutse deras beteende. Hermeneutiken går ut på att tolka och pröva tolkningar men har ingen speciell metod för detta, det som krävs är erfarenhet, kreativitet och fantasi. Ett viktigt begrepp inom hermeneutiken är 'förståelse' och den förståelse som söks är att vi måste inse att alla människor har fördomar och förutfattade meningar. Detta går inte att komma ifrån och därför krävs en medvetenhet från forskarens sida för att under arbetets gång aktivt kunna arbeta för att det inte ska avspeglas i tolkningarna. I denna filosofi är inte målet att få fram sanningen om något fenomen då det inte anses finnas en absolut sanning. Målsättningen är istället att försöka avspegla en så rättvisande bild som möjligt av individers upplevelser, tankar och avsikter (Sjöström, 1994).

3.2 Ansats

Induktiv ansats härstammar från hermeneutiken och kan användas för att tolka ett problem. Detta anses vara en öppen ansats som går 'från empiri till teori'. Forskaren blir inte bunden till precisa data som samlas in utan kan allt efter arbetets gång anpassa frågor för att nå en intressant slutsats. Till skillnad från den deduktiva ansatsen där forskaren är ute efter att förkasta eller verifiera hypoteser som bygger på en viss teori. Undersökaren är därmed begränsad i sitt arbete för att testa tidigare forskning och se om den stämmer vilket inte är syftet med denna studie. Induktiv forskningsansats syftar till att bidra med ny kunskap och begreppsutveckling (Jacobsen, 2002). I vår studie vill vi förmedla djupare förståelse för hur revisionsbyråerna tänker och bemöter denna förändring i verksamheten och en induktiv ansats kommer därför att användas. Enligt Artsberg (2003) finns olika syften, dels det normativa och dels det deskriptiva. Samt olika tillvägagångssätt med antingen induktiv eller deduktiv ansats. I studier där ändamålet är att fastställa bakgrunden till redovisningsprinciper eller vilka konsekvenser nya regler medför anses ett deskriptivt syfte kombinerat med induktiv ansats vara lämplig. Detta stämmer väl överens med våra mål för studien och stärker det givna valet av ansats.

3.3 Undersökningsmetod

En kvalitativ metod anses vara att föredra vid induktiv ansats tack vare sin flexibilitet och öppenhet för ny information. Metoden bör användas när syftet är att förstå människors tolkningar av verkligheten och observationer och öppna intervjuer anses vara användbara. Genom en kvalitativ metod får forskarna en möjlighet att möta oförväntad information från uppgiftslämnarna. All information kan på så sätt lättare tas till vara och nya infallsvinklar ger en större nyansering på studien. Besöksintervjuer är tidskrävande och kostnaderna blir därmed höga men tyngdpunkten ligger i att få förståelse för den individuella individens åsikter, tolkningar och värderingar av ett specifikt fenomen (Jacobsen, 2002). Detta stämmer väl överens med syftet för vår studie och en kvalitativ metod i form av intervjuer blir därmed ett självklart val.

Enligt Jacobsen (2002) får intervjuaren och uppgiftslämnaren bättre kontakt vid en besöksintervju än vid en telefonintervju. Det är lättare att få intervjupersonen att diskutera känsliga frågor och få ärligare svar vid ett personligt möte. Tillförlitligheten anses även bli högre rent generellt vid denna typ av intervju (Jacobsen, 2002). Platsen för intervjun menar Jacobsen (2002) är något som måste vägas in och väljas med hänsyn. Alternativen är naturliga eller konstlade platser det vill säga antingen i intervjupersons vardagsmiljö eller på en plats mindre bekant för uppgiftslämnaren. Det finns i denna fråga inget rätt eller fel utan en kontexteffekt kommer alltid att påverka innehållet i intervjun. Forskarens uppgift är att välja den miljö som de anser passar bäst för situationen och därmed innehållet i undersökningen (Jacobsen, 2002). Godkända och auktoriserade revisorer på olika revisionsbyråer i Sverige blir därmed uppgiftslämnare i öppna individuella intervjuer. Platsen vi anser passar bäst är i deras naturliga miljö på arbetsplatsen eftersom vår undersökning behandlar deras professionella åsikt som yrkesmän och kvinnor.

3.4 Litteratursökning

För att identifiera och skapa en bra grund över ämnet sökte vi efter *revision* och *revisionsplikten* i högskolans bibliotekskatalog, HULDA. En bok som genast väckte vårt intresse var SOU (2008) om avskaffandet av revisionsplikten för små företag. Denna litteratur blev en självklar start i vår jakt på en övergripande förståelse inom ämnet och en viktig referens i studien eftersom den berör hela lagändringen som vi vill undersöka. Vidare fokuserade vi mycket på att läsa olika branschtidningar såsom Balans och Input eftersom det är väldigt aktuella källor och många intervjuer görs med inflytelserika personer inom branschen och näringslivet. Vi har även haft nytta utav litteratur som vi tidigare använt under vår högskoleutbildning som till exempel Deegan och Unerman (2006) *Financial Accounting Theory* samt FAR (2006) *Revision en praktisk beskrivning*.

3.5 Urval

Oberoende av vilken urvalsmetod som väljs ska fokus ligga på att välja informanter som passar ändamålet (Jacobsen, 2002). Vi har valt att använda kriteriet *information* som en utgångspunkt för vårt urval av intervjupersoner. Detta med anledning av att vi tidigare varit i kontakt med personer som vi anser har intressant information och lärdom att bidra med. Jacobsen (2002) menar att det kan vara svårt att utgå från detta kriterium då det

krävs en tidigare kännedom om informanterna och deras kunskap. Det ger dock ingen negativ påverkan på vårt urval i och med att vi redan identifierat källorna. Vi har valt att intervjua fem auktoriserade eller godkända revisorer på fem olika revisionsbyråer. Dessa skiljer sig åt både vad gäller kontorets storlek, geografiskt område och om de tillhör en större byrå eller inte, vilket är ett medvetet val från vår sida då vi vill få största möjliga bredd på informationen. Två av informanterna tillhör Sveriges största revisionsbyråer varav den ena arbetar på ett stort kontor i en stor stad och den andra på ett medelstort kontor i en mellanstor stad. Resterande tre är delägare på varsin fristående byrå där två utav dem är medlemmar i större nationella och internationella nätverk. En av dessa ligger i en mellanstor stad och är Hallands största revisionsbyrå och ett medelstort kontor. Båda de andra är belägna i mindre städer och är små kontor, skillnaden mellan dem är att en tillhör ett nätverk och den andra är helt självständig.

Tabell 1

	<i>Organisation</i>	<i>Kontor</i>	<i>Geografiskt läge</i>	<i>Tillhörighet</i>
<i>Staffan Landén</i>	Stor byrå	Stort kontor	Stor stad	-----
<i>Kjell Johansson</i>	Fristående byrå	Medelstort kontor	Mellanstor stad	Tillhör nätverk
<i>Jan-Ove Bengtsson</i>	Fristående byrå	Litet kontor	Liten stad	Tillhör nätverk
<i>Marie Johansson</i>	Stor byrå	Medelstort kontor	Mellanstor stad	-----
<i>Rolf Mohlin</i>	Fristående byrå	Litet kontor	Liten stad	-----

3.6 Operationalisering

Utgångspunkten för frågeformuleringarna har baserats på den teoretiska referensramen och bakgrunden för att spegla de olika infallsvinklarna. Varje fråga är genomtänkt och diskuterad i förväg, på så vis är intervjuerna väl förberedda med ämnen som studien fokuserar på. Detta underlättar även om intervjupersonerna skenar iväg och vi kan enkelt gå tillbaka till huvudfrågan genom att ställa olika följdfrågor. Genomgående utnyttjas det faktum att två personer är närvarande vid intervjuerna genom att den ena förbereder nästa fråga medan den andra för en dialog med informanten. Med detta tillvägagångssätt skapas en smidigare övergång mellan frågorna och det blir mer likt ett verkligt samtal. Under varje intervju var vi noga med att fråga om personens och byråns namn fick lov att användas i uppsatsen. Det var endast en person som inte ville ha byråns namn utskrivet, beroende på att hon talade utifrån personligt tycke och inte ville tala för hela organisationen.

3.7 Tillvägagångssätt för empiri

Efter varje enskild intervju sammanställde vi det inspelade materialet i löpande text och i första stadiet kategoriserade vi datan utifrån frågorna i intervjuguiden. När samtliga intervjuer var avklarade och renskrivna fick vi en bra överblick över vilka frågor som blev

mer eller mindre intressanta under intervjuernas gång. På så vis kunde vi förbättra kategorierna till att bättre spegla både de ämnen som vi själva ansåg var viktiga för studiens frågeställning men även lämna plats för revisorernas kanske oväntade svar och intressanta åsikter. Inledningsvis i empirin valde vi de två kategorierna *presentation av informanter* och *presentation av kontoret*. Detta val var självklart för oss med motiveringen att det var just revisorernas personliga åsikter som koncentration av undersökningen låg i. Vi anser det därmed vara lättare att förstå och koda de enskilda revisorernas svar med hjälp av en god kännedom om deras personliga attribut samt hur de arbetar. På så vis blir det även lättare att upptäcka ifall svaren speglas av geografiska och/eller demografiska skillnader.

Under mittsektionen i det empiriska avsnittet har vi valt att använda kategorierna *avskaffandet av revisionsplikten*, *de valda gränserna*, *bemötandet* samt *lagändringens positiva kontra negativa sidor*. Denna kategorisering har varit relativt given ända från utformningen av intervjuguiden och omfattar de absolut viktigaste åsikterna för att kunna svara på uppsatsen problemformulering. *Byråns och den geografiska betydelsen i förändringsarbetet* är också en kategori som vi velat inkludera ända från start och något som våra respondenter även hade många intressanta tankar kring. *Lagändringens konsekvenser* syftar på att bena ut vad revisorerna anser kommer bli de svåra trösklarna och vilka problem lagändringen kan föra med sig. Slutligen avslutas empirin med kategorin *framtidsutsikter* där revisorerna fått väldigt öppna frågor om hur de ser på branschens och kontorets framtid.

3.8 Validitet

Målet bakom varje forskares undersökning är självklart att empirin ska anses ha hög validitet. Vägen till detta kan vara svår men i slutändan mynnar det ut i de två begreppen giltighet och relevans. Med intern giltighet menas att vi lyckas mäta det vi avsett att mäta medan extern giltighet får oss att ifrågasätta ifall resultatet faktiskt går att generalisera eller överföras till att vara relevant även i andra sammanhang (Jacobsen, 2002). Den interna validiteten i vår studie anser vi stärks genom det faktum att vi faktiskt har lyckats mäta det vi tänkt oss mäta. Vi har fokuserat på intervjupersonens personliga åsikter och utfört individuella intervjuer med var och en av informanterna vilket enligt Jacobsen (2002) är den bästa datainsamlingsmetoden för detta syfte. Våra resultat har varit väldigt goda vid intervjuerna då vi lyckats få alla eftersträlvade svar och inga frågor har blivit lämnade åt slumpen. Samtliga intervjupersoner är även oberoende av varandra och kan inte färgas av varandras svar vilket även det bidrar till en ökad validitet.

Den externa giltigheten är enligt (Jacobsen, 2002) alltid en svår fråga vid kvalitativa data som i grunden inte är lika generaliserbar som kvantitativ data. Frågan tappar dock inte sin betydelse utan är väldigt viktig även här. Vi anser att vår data till viss grad går att överföra till andra populationer och i andra sammanhang men det är en fråga som ej kan bevisas med ett litet stickprov. Argumenten för att datan sannolikt i viss mån kan generaliseras baseras på ett representativt urval med olikheter i såväl ålder, befattning samt byråtillhörighet men med det gemensamma draget att samtliga besitter mycket kunskap och insikt i ämnet. Urvalet är dock inte tillräckligt stort för att uppnå den högsta graden av

extern giltighet utan vi har medvetet valt att fokusera på den enskilda individens åsikter och förståelse är ett mycket starkare ord än överförbarhet i vår studie.

3.9 Reliabilitet

Tillförlitlighet och trovärdighet är två väldigt centrala begrepp inom alla empiriska undersökningar och är en utav nycklarna till framgång. Forskarna måste presentera ett resultat som väcker tillit hos läsarna och är fritt från tydliga fel (Jacobsen, 2002). Enligt vår mening leder noggrannhet och förberedelse till trovärdighet och tillförlitlighet. Vi har grundligt inför varje öppen enskild intervju förberett oss vad gäller både frågeformulering, intervjuplats och allmän information om respondenten. Vi har valt att använda bandspelare till samtliga intervjuer men även fört noga anteckningar under tiden för att reducera risken för mätfel. En naturlig miljö har varit platsen för intervjuerna vilket enligt Jacobsen (2002) kan skapa svårigheter med störande inslag av till exempel ringande telefoner och knackande kollegor. Detta scenario har vi inte upplevt eftersom intervjuerna varit tidsplanerade och personerna ifråga avsatt tid för vårt möte. Dessa komponenter tillsammans skapar en ökad reliabilitet för vår undersökning och sannolikt även en ökad tillit från externa läsare. Enligt Jacobsen (2002) finns det en stor risk behäftad med intervjuer och det är intervjuareffekten. Den innebär att forskaren med sin närvaro kan påverka intervjupersonens svar och beteende och att resultatet på så vis kan bli missvisande. Vid besöksintervjuer skapas dock en mer personlig och ärlig dialog än vid exempelvis telefonintervjuer vilket bidrar till en säkrare informationskälla (Jacobsen, 2002). Det har varit vår målsättning igenom hela undersökningen och överträffar enligt oss en eventuell intervjuareffekt.

3.10 Sekundär/Primärkälla

Oftast ses all skriven text som används i studier som sekundärdata och insamlad data från människor via exempelvis intervjuer som primärdata. Detta är inte alltid fallet och i externredovisningsforskning anses exempelvis lagtexter och statliga utredningar som primärdata. Materialet har inte analyserats utan är ren fakta och denna typ av data är vanlig i redovisningsforskning där det ständigt sker regelförändringar (Artsberg, 2003). Med detta som grund anser vi att en stor del av studiens insamlade material klassas som primärdata eftersom vi har använt oss mycket av utredningar och propositioner från olika myndigheter tillsammans med rekommendationer från olika branschorganisationer. Studiens fokus ligger på tankar och åsikter rörande regelförändringen från våra intervjupersoner och empirin blir således den viktigaste primärkällan. Genom att fokusera på personliga tankar och åsikter anser vi att vi har nått en så direkt källa som möjligt vilket enligt Artsberg (2003) är det mest tillförlitliga. Försiktighet bör enligt Jacobsen (2002) iaktas vid användning av sekundärkällor då informationen ofta är insamlad till ett annat användningsområde och forskaren kan ha haft en annan problemformulering i åtanke. Detta kan till viss del vara negativt men i helhet anser vi att den tidigare forskning som vi använt oss utav överensstämmer vad gäller syfte och informationen är lämplig även för vår studie.

4. Empiri

4.1 Staffan Landén

4.1.1 *Presentation av informanten*

Staffan är partner på Ernst & Young och kontorschef på Göteborgskontoret. Han har arbetat på byrån sedan han lämnade universitetet och blev auktoriserad revisor 1993. Typiska arbetsuppgifter är revision av större ofta börsnoterade företag. Uppdragen är spridda över hela landet och flera av hans stora uppdrag är belägna i Stockholm och Skåne vilket gör att han ofta är på resande fot. Ungefär 40 procent av sin arbetstid lägger Staffan på interna arbetsuppgifter eller som han själv kallar det ”*chefsskapet*”.

4.1.2 *Presentation av kontoret*

På Ernst & Youngs Göteborgskontor är de närmare 250 anställda och bland dem återfinns cirka 120 godkända och auktoriserade revisorer. Större publika och utlandsägda bolag tillsammans med offentlig sektor står för lite mer än hälften av kontorets omsättning, resterande del står ägarledda företag för. Staffan säger att Ernst & Young försöker vara unika jämfört med sina konkurrenter ”*men om man ska vara riktigt ärlig så upplever nog inte omvärlden att vi är så himla olika och revision är också en svår produkt att göra olika*”. De fokuserar mycket på att försöka ha den bästa personalen eftersom det är där skillnaden ligger i ett arbete med ständig kundkontakt. Mycket tid och kraft läggs därför ner på rekrytering, utbildning och att ha rätt person på rätt plats. Något som lyfts fram på Ernst & Young är att revision är huvudtjänsten och inte bara en kanal för att sälja andra tjänster.

4.1.3 *Avskaffandet av revisionsplikten*

Staffan personligen är inte alls påverkad utav avskaffandet eftersom han jobbar med betydligt större bolag. Han betonar att det har varit en väldigt stor fråga för branschen och i ett tidigare skede ansågs förändringen kunna leda till mer omfattande effekter. ”*Det hade det förmodligen också gjort om de högre beloppsgränserna som diskuterades från början valts*”. Med tanke på vad lagändringen landade i så tror Staffan att det knappt kommer märkas att något ens skett. Analyser visar på att cirka en halv miljon av Göteborgskontorets omsättning kan gå förlorad men relaterat till de 200 miljoner som de omsätter är det en väldigt liten del. Räknat i antal kunder blir det betydligt fler men det är små kunder som genererar mycket lite jobb.

4.1.4 *De valda gränserna*

I helhet är Staffan nöjd med de gränser som sattes och säger lite skämtsamt att ”*det gjorde ju livet enklare, eftersom vi slapp agera*”, men han är inte övertygad om att de tjänar på utfallet. Istället menar han att högre gränser hade gett mer av en efterfrågestyrd revision och öppnat upp för flexibilitet i tjänsteutbudet och gett en lite annorlunda prissättning. Staffan tror dock på framtida gränshöjningar men påpekar att 83 miljoner är väl högt och

att gå för fort fram. En rimlig startgräns hade varit 10-15 miljoner kronor i omsättning och sedan gradvisa ökningarna beroende på utfallet.

4.1.5 Bemötandet

Generellt sett ser Staffan revisionspliktens avskaffande som en icke-fråga. Från början laddade byrån upp med ett flertal olika produkter som skulle lanseras för att bekämpa detta. Dessa nya tjänster och produkter får de nu ingen användning för, men hade högre nivåer blivit tillsatta skulle ett aktivt arbete krävas för att behålla de kunder som hade varit på väg ut. De nya tjänsterna var olika revisionsprodukter som framarbetades och byrån såg även möjligheter med avskaffandet eftersom det öppnar upp jävsproblematiken.

4.1.6 Lagändringens positiva kontra negativa sidor

Det mest positiva Staffan ser som lagändringen för med sig är att vi slipper lyssna på klagomål om att revisionen är lagreglerad utan att det istället kommer visa sig hur stor efterfrågan är. Det ställer i sin tur också krav på flexibilitet från branschens sida. För nystartade bolag och potentiella kunder krävs det nu ett större engagemang från byråernas sida när företagen inte längre är tvungna att ha revisor. Staffan menar dock att de *"fortfarande behöver någon som håller dem i handen"* och som ny företagare kan det vara svårt att ha koll på ekonomin. I grund och botten är han positiv och tror att förändringen kan vara nyttig. *"Det är inte fel att ta bort revisionen, vi har inget emot det heller men man ska inte tro att det blir någon inbesparing för näringslivet utan det är ytterst marginellt"*. Han menar att de kunder som kommer uppleva störst besparingar är främst de som haft en slö revisor och därför har revision varit en onödig kostnad för dem.

4.1.7 Byråns och den geografiska betydelsen i förändringsarbetet

Frågan blir absolut lättare att hantera på ett stort kontor i en större stad anser Staffan, *"det äventyrar ju inte kontoret även om gränserna skulle höjas"*. Även det faktum att de tillhör en stor organisation som Ernst & Young underlättar det hela och det är lättare för dem att få företag att välja revision. Staffan påpekar i kontexten att *"det betyder nödvändigtvis inte att Ernst & Young är bättre men att de har fördelen att rida på sitt varumärke"*. Nackdelen kan däremot vara att det är svårare att få igenom förändringar i en stor organisation men Staffan anser ändå att byrån är snabb i svängarna och att de i Sverige har relativt stor frihetsgrad och får bestämma mycket själva.

4.1.8 Lagändringens konsekvenser

Nu när revisionsplikten har avskaffats för de små bolagen anser Staffan att de enda riktiga vinnarna och dem som kan göra besparingar är de som faktiskt har pengar och inte behöver låna. Nackdelen är att de kommer bli ifrågasatta på ett annat sätt från kanske främst Skattemyndigheten och banker. Det kommer att synas vid kreditupplysningar och liknande ifall bolaget har reviderats eller ej och det är klart det gör saken svårare. *"Frågan är om det är värt de där 20 000 eller vad man nu har betalat"* när företaget istället kommer bli ifrågasatta av omgivningen. Fördelen ser Staffan istället som att företagen nu

ännu mer än tidigare inser nyttan med revision och att den blir en ännu större kvalitetsstämpel.

4.1.9 Framtidsutsikter

Staffan anser att det är en väldigt bra bransch att arbeta i och betonar att det inte borde finnas någon rädsla bland de som *"står i valet och kvalet om att jobba som revisor"*. Med tanke på de många pensionsavgångar som nu närmar sig så kommer det snarare bli brist på duktiga revisorer. Byrån har under de senaste rekryteringsomgångarna märkt en klar skillnad i antal ansökningar och det har varit svårare än tidigare att hitta rätt personal. En strategi för att tackla detta problem säger Staffan är outsourcing av revisionsarbete till Indien där de har flera tusen medarbetare. En annan taktik är funderingar kring att ta in gymnasieekonomer för att utföra enklare tjänster. Den enda faran som Staffan egentligen ser är hoten från EU om att bryta upp de stora byråerna och skapa fler aktörer på marknaden. Denna risk ser han ändå inte påverka Ernst & Youngs Göteborgskontor utan skådar en väldigt ljus framtid. Det är ett unikt kontor eftersom många revisorer sitter som ansvariga på oerhört stora företag runt om i landet och inte enbart i Göteborg.

4.2 Kjell Johansson

4.2.1 Presentation av informanten

Kjell var endast 21 år gammal när han var med och startade Varbergs Revisionsbyrå och 1982 blev han godkänd revisor. Hans dagliga arbetsuppgifter består inte enbart av renodlad revision utan det blir även mycket runtomkring, såsom rådgivning och konsultation. Han påpekar att det är främst människor de jobbar med och att siffror självklart är en viktig del, men att jobba med familjeledda bolag är mycket mer än så och personlig kontakt är av stor betydelse.

4.2.2 Presentation av kontoret

Varbergs Revisionsbyrå har funnits i 43 år och numera äger Kjell och hans kompanjon hälften var. 20 medarbetare arbetar idag på kontoret och biträder cirka 750 företagskunder med mestadels revision och redovisning. De två grenarna utgör ungefär lika stor del av omsättningen. Förutom detta jobbar de även mycket med konsultation, företagsöverlåtelser och corporate finance, det vill säga företagsfinansiering. Byråns kunder består av allt från det lilla vilande bolaget till företag med över 800 miljoner kronor i omsättning. Merparten utgörs dock av ägarledda företag med en omsättning av 2-20 miljoner kronor. Varbergs Revisionsbyrå är med i den nationella och internationella organisationen INPACT (International Network of Professional Accountants) och har varit det sedan 1991. INPACT är en ideell förening för mindre revisionsbyråer och gör att de kan utbyta erfarenheter, hjälpas åt med benchmarking samt utbildningar.

4.2.3 Avskaffandet av revisionsplikten

Kjell tycker vi har haft helt fel inställning till avskaffandet av revisionsplikten ända från början. *"Varför ska vi göra en revision i det lilla konsultföretaget som inte har en enda*

kredit?”. Han anser att det i den situationen är meningslöst eftersom det inte finns några externa läsare att informera. Vidare diskuterar han att ett avskaffande utformat på det sätt som nu blev inte löser problemet utan att det vi egentligen behöver i Sverige är en helt ny företagsform. Helst liknande Tysklands version av det enkla bolaget GMBH, alltså bolag med begränsat ansvar. Kjell menar starkt att det är just här som debatten skulle börjat, alltså med en ny associationsform och inte revisionsplikten ”*det är fel att det minsta lilla konsultföretaget har samma aktiebolagslag som Volvo*”. Han tycker inte heller att det är rätt att bara släppa på revisionsplikten utan problemet behöver angripas från flera håll samtidigt som exempelvis att lätta på jävsproblematiken. Av de cirka 750 företag som byrån arbetar med ligger 200-250 under gränserna för revisionsplikt. Även om det är många tror Kjell att de små konsultbolagen inte kommer vilja avsluta kontakten med byrån.

4.2.4 De valda gränserna

Kjells åsikt är att de nuvarande gränserna är rimliga eftersom de täcker in de som inte behöver revision samtidigt som valfriheten fortfarande finns kvar för de som vill ha kvar kvalitetsstämpeln. Någon anledning till höjning ser han dock inte i första taget och menar att vi ska vara försiktiga i att jämföra oss med utländska företag och förhållanden därför att vi har väldigt många småföretag i Sverige.

4.2.5 Bemötandet

Byrån har inte gjort några konkreta förändringar för att bemöta avskaffandet. Men Kjell säger att de antingen medvetet eller omedvetet kantrat mer mot redovisningssidan. De såg även till att all personal blev auktoriserade redovisningskonsulter i ett tidigt stadium. Någon riktig oro har aldrig funnits på kontoret då de väldigt tidigt började höra sig för bland klienterna för att ta reda på deras ställning. Uppfattningen de fick var att även om plikten på revision försvinner kommer kunderna vilja upprätthålla kontakten. Kjell diskuterar ofta detta med sina kunder, i vissa fall föreslår han ett byte till bokslutsberättelse och i vilande bolag tas revisionen bort. Han menar att skillnaden inte blir så stor eftersom revisionen i princip varit obefintlig i dessa bolag ändå.

4.2.6 Lagändringens positiva kontra negativa sidor

Kjell har varit förespråkare för och väldigt aktiv i debatten om avskaffandet av revisionsplikten ända från start. Han tror att det kommer påverka branschen på ett positivt sätt och öppna upp för nya möjligheter. Aspekter som han dock anser har bortsetts ifrån är vad som händer med det personliga betalningsansvaret, vem som ska skriva på kontrollbalansräkningen och vem som ska intyga aktiekapitalet om företagen saknar revisor. Kjell tycker ändå att det är bra att förvaltningsrevisionen blev kvar eftersom det måste påpekas när någon agerat oansvarigt. En annan lagändring som Kjell ser mycket positivt på är det sänkta aktiekapitalet vilket har gjort att många inte ser det så dyrt att starta aktiebolag längre. Byrån var med och bildade många nya aktiebolag förra året och för dem registrerades ingen revisor.

4.2.7 Byråns och den geografiska betydelsen i förändringsarbetet

Kjell ser samarbetet inom INPACT som en stor fördel för byrån. Han menar att de tack vare denna samverkan kunnat prata om revisionsplikten med danskarna i minst fem, sex år och att enligt dem så har de knappt tappat en enda klient på grund av avskaffandet. Kjell påpekar även att med hjälp av INPACT och byråernas benchmarking sinsemellan kan de överleva de stora välkända byråerna.

4.2.8 Lagändringens konsekvenser

Kjell ser inte lagändringen som något problem för revisionsbyråerna och menar ”om man tappar revisionen bland vissa kommer de ändå behöva årsredovisning, bokslut och så vidare och konsekvenserna blir därför små”. Bland företagen kan situationen vara annorlunda, Kjell påpekar att Skattemyndigheten absolut kommer att ägna mer tid åt de företag som väljer att inte revideras. Detta faktum tror han skrämmer kunderna i alla fall något. Kontoret har även suttit i möten med banker från både Varberg och Falkenberg där de har diskuterat situationen och tittat över statistik. Siffrorna visar att de bolag som det skrivs orena revisionsberättelser på nästan uteslutande är de som omsätter mindre än tre miljoner. Där säger Kjell att diskussionerna visar att bankerna inte kommer ge dessa lån utan en revisionsberättelse.

4.2.9 Framtidsutsikter

Kjell ser revisionsbranschens framtid som väldigt god men påpekar att massvis med revisorer under de närmaste åren kommer pensioneras. Vilket per automatik borde leda till brist bland revisorer och öppna upp för ny duktig personal. Även kontoret går det väldigt bra för och inte heller personalen ser avskaffandet som något hinder utan har en väldigt positiv och lugn inställning till situationen. Han påpekar även att istället för att kontoret skulle vara i fas med att oroa sig för att tappa kunder så är de istället i stadiet att de återigen ska nyanställa.

4.3 Jan-Ove Bengtsson

4.3.1 Presentation av informanten

Jan-Ove har hela sitt yrkesverksamma liv arbetat på olika revisionsbyråer, 1992 blev han godkänd revisor och 1996 auktoriserad revisor. För tio år sedan startade han LR Revision i Falkenberg som han numera äger ihop med en kollega. Den största delen av Jan-Oves arbetstid går åt till diverse möten men han försöker samtidigt få tid till att vara chef också. Många av mötena sker utanför kontoret vilket leder till en del resande även om det oftast gäller olika orter i närområdet.

4.3.2 Presentation av kontoret

På LR Revisions Falkenbergskontor arbetar sex årsanställda varav en är auktoriserad och en godkänd revisor. Uppdragen är blandade med både rena revisionsuppdrag och helhetslösningar men redovisning är inte deras nisch. Det vanligaste är att företagen själva

sköter sin redovisning men att byrån agerar bollplank med rådgivning samt hjälper till med bokslut, årsredovisning, deklARATION och givetvis revision. Kontoret har strax över 250 företagskunder som är vitt skilda både gällande storlek och verksamhetsområde. Byrån är medlem i LR Revision & Redovisning i Sverige som är ett organisationsnätverk för revisorer som bland annat tillhandahåller specialistkompetens, utbildning och ett större internationellt nätverk.

4.3.3 Avskaffandet av revisionsplikten

Frågan om revisionspliktens avskaffande har legat på revisorernas bord i flera år, många är positiva och menar att det kommer leda till större marknadsanpassning men Jan-Ove är lite mer pessimistiskt inställd. Han tror att revisionsbranschen kommer att tappa många kunder vilket också leder till en minskning i omsättning bland byråerna. *”Något måste ju hända annars har det varit ett fullständigt fiasko lagstiftningsmässigt”*. Jan-Ove funderar över ifall personer i branschen endast utåt sett visar en positiv inställning men innerst inne är oroliga över utvecklingen. Han menar att det ger fel signaler både internt och externt om revisorn går ut med att många kunder kommer gå förlorade, *”då är det bättre att säga att det blir efterfrågestyrt och marknadsanpassat”*. Något som han också tror kan vara missvisande är undersökningar utförda av revisionsbyråer som går ut och frågar sina kunder ifall de kommer välja bort revision. Även om det är något som företagen funderar på så är det kanske inget som de avslöjar till revisorn. Jan-Ove påpekar att vi just nu är inne i skedet och att det är först när företagen har sina bolagstämmor det kommer visa sig hur många kunder byrån förlorar. Något som också försenar konsekvenserna kan vara att andra byråer liksom LR Revision i Falkenberg bunkrat upp med reservuppdrag för att ha en buffert ifall det skulle gå snett.

4.3.4 De valda gränserna

”Ja det kunde ju blivit mycket värre, sett ur revisorns perspektiv i alla fall” var Jan-Oves ståndpunkt kring de aktuella gränserna. Trots detta så är det ändå närmare 80 procent av våra bolag som berörs med tanke på företagsstrukturen i Sverige. Jan-Ove påpekar dock att utfallet ledde till att det blev en betydligt mjukare övergång än vad som först diskuterades men att risken är stor att regeringen tar nästa kliv med ytterligare ökning snart. Hans ultimata gräns hade varit ungefär där den är nu, möjligtvis något lägre.

4.3.5 Bemötandet

LR Revision i Falkenberg har inte börjat med att utföra så många nya tjänster i dagens läge. I framtiden tror Jan-Ove att det bli mer bokslutsrapporter, översiktliga granskningar och ett vidgat tjänsteutbud med exempelvis löpande bokföring. Han anser det dock svårt att förutspå hur stor marknaden för dessa tjänster kommer bli. I ett litet företag är revisionen inte så dyr och en översiktlig granskning kan inte göras mycket billigare. Några speciella insatser för att lansera nya tjänster har de inte gjort utan Jan-Ove menar att det redan ingår i jobbet som revisor att marknadsföra sig själv. Det bästa sättet att bemöta förändringen tycker han är att göra ett bra jobb och på så vis få företagen att stanna som kund.

4.3.6 Lagändringens positiva kontra negativa

Jan-Ove förstår inte hur någon kan vara positiv till avskaffandet och menar att ingenting kommer bli bättre i framtiden på grund av detta. Det skulle i så fall vara att vissa jävsregler lättas upp men det är inget som han tror kommer märkas på lång tid. Han anser att i ett aktiebolag där inget personligt betalningsansvar finns borde det krävas någon kontroll. En bättre väg att gå hade varit olika regler för stora och små företag. Jan-Ove tror inte att avskaffandet av revisionsplikten kommer vara avgörande vid start av nya företag. Han tror att det är andra orsaker som har en större påverkan som exempelvis minskat aktiekapital och arbetsrättslig lagstiftning.

4.3.7 Byråns och den geografiska betydelsen i förändringsarbetet

Jan-Ove menar att det är svårt att inte påverkas av avskaffandet på ett litet kontor i en liten stad oavsett om kontoret tillhör en stor byrå eller inte. Han betonar att även ifall ett visst mindre kontor skulle få in ett väldigt stort uppdrag på orten kommer de ändå inte att få utföra arbetet. Utan att dessa stora uppdrag centreras till storstäderna där erfarenheten av dessa miljöer är större. Ett annat problem som Jan-Ove ser det är att det är svårt att gömma sig undan exempelvis bankerna i en liten stad och att vilken person som har utfört jobbet får stor betydelse. Det kommer därför bli ett pedagogiskt problem att få utomstående att inse att tjänsterna till exempel revision, översiktlig granskning och bokslutsberättelse är annorlunda. Arrangemanget med att äga sin egen byrå men samtidigt tillhöra ett nätverk som LR Revision & Redovisning anser Jan-Ove vara mycket positivt. De får den stora byråns resurser men kan på samma gång använda sig av sitt lokala entreprenörskap.

4.3.8 Lagändringens konsekvenser

Sämre ordning och reda och därmed minskad kvalitet bland den ekonomiska informationen är vad Jan-Ove förväntas se bland företagen, ifall de väljer bort revisionen. Han menar på att en revisor hjälper företagen att styra upp ekonomin i tid och har företagen då ingen kontakt kvar med sin revisor är risken stor att det går för långt och inte hinner räddas. Större fokus från Skattemyndigheten är en självklarhet och i branschen diskuteras *"ifall man vill ha revision från Skattemyndigheten eller vill du ha revision av en vanlig revisor som kan hjälpa dig med frågorna"*. Vilket Jan-Ove ser som ett något sämre argument och mer som skrämseltaktik från revisorernas sida. Han tror dock definitivt att företag som slutar revideras kommer påverkas och verka sämre. Men som i bankernas fall tror han ändå att det kan vara viktigare med vilka personer/byråer som är inblandade än ifall det rör sig om revision, bokslutsberättelse eller översiktlig granskning.

4.3.9 Framtidsutsikter

Jan-Oves synpunkter framgent är att *"antalet revisorer i framtiden kommer nog vara betydligt färre än vad det är idag"*. En anledning kan vara att när Sverige lämnar RS och istället går över till regelverket ISA från och med räkenskapsåret 2011 kommer revisionen bli mer omfattande och dyrare vilket kan leda till att ännu fler bolag väljer bort revision. På sikt tror Jan-Ove att det kommer bli svårare att bli revisor än vad det är idag och att det

kommer att gallras ännu tuffare i framtiden med mer prov och högre krav på de blivande revisorerna. Han påpekar också att dessa faktorer också kan leda till att titeln blir mer attraktiv. Revision kommer absolut ses som en kvalitetsstämpel i fortsättningen men han tror ändå på ett stort tapp av uppdrag. Målsättningen hos LR Revisions Falkenbergskontor är att vara en stark lokal byrå genom att ha den stora byråns kompetens till förfogande men ändå utnyttja det faktum att själv vara företagare.

4.4 Marie Johansson

4.4.1 Presentation av informanten

Marie har varit godkänd revisor sedan 2006 och har arbetat på en stor välkänd byrås Halmstadkontor sedan hon tog sin högskoleexamen. Hennes arbetsuppgifter har ett brett spektra innehållande bland annat revision av ekonomiska föreningar, stiftelser, kyrkliga samfundigheter och aktiebolag. Gällande storlek på bolag hon arbetar med så är det utifrån specifikationen om stora och små företag mestadels stora.

4.4.2 Presentation av kontoret

På kontoret där Marie arbetar är den typiska kunden ett mindre aktiebolag, där det minsta har en omsättning runt 30 000 kronor och det största omsätter ungefär 400 miljoner. Kontoret har 37 medarbetare varav sju är auktoriserade eller godkända revisorer. Mestadels arbetar de med helhetslösningar åt sina kunder vilket kräver en väl utvecklad avdelning för redovisning. Tidigare har revision alltid varit det starkaste benet och varit vägen till karriär inom byrån. På senare tid har redovisningsdelen fått ta allt större plats vilket har skapat en karriärbana även där. Marie anser att byrån kan nästintill allt och de har många spridda tjänster att erbjuda som exempelvis hjälp med testamenten eller köpa och sälja bolag. Hon anser att de kan hjälpa till med det mesta och att det finns väldigt lite som de inte behärskar.

4.4.3 Avskaffandet av revisionsplikten

De kombiuppdrag, det vill säga revision- och redovisningsuppdrag som byrån utför tror Marie inte kommer förändras märkvärt. De klienter där en extern redovisningsbyrå sköter redovisning, bokslut och årsredovisning och kontoret endast bistår med revisionen kommer förmodligen att minska. Hur många kunder detta i dagsläget rör sig om har Marie svårt att svara på eftersom analysen gjordes för flera år sedan redan när debatten började. De har inte sett någon mening med att uppdatera siffrorna utan har prioriterat andra saker. *”Jag tror vi redan passerat det att vi tappar några kunder, nu är det full fart framåt och göra nya grejer”*. De uppdrag som går förlorade anser Marie ändå inte vara stimulerande och det brukar vara svårt att hitta någon som vill utföra de jobben. Byrån har tagit in dem mer som utfyllnad och nu gäller det att komma på andra saker att göra istället.

4.4.4 De valda gränserna

Marie anser att gränserna är bra inledningsvis då de omfattar många av de företag som kanske inte behöver en revisor. Hon själv hade inte haft något emot en liten höjning vilket

hon tror även kommer ske. EU:s gräns är dock för hög, rimligen hade den ultimata gränsen legat något under 10 miljoner kronor i omsättning.

4.4.5 Bemötandet

På Maries byrå har arbetssättet förändrats med mer rådgivning samt att arbetet med befintliga kunder har vidgats. Bland annat genom att marknadsföra bokföring på internet, hjälpa kunder att skriva testamente och prata pensionsförsäkringar. Byrån har varit väldigt framåt i bemötandet redan i de tidiga stadierna och Marie tycker att *"det känns ju som att revisionsplikten avskaffades på dem här företagen för flera år sedan"*. En annan spännande utveckling är en annan typ av företagshjälp som blivit mer aktuell och som lett till något liknande uthyrning av personal. En medarbetare från kontoret arbetar exempelvis ute hos kund en dag i veckan som ekonomiansvarig för att täcka upp föräldraledighet. På ett annat företag med osäkerhet gällande räkenskaperna var byrån med och analyserade siffrorna varje månad i ett halvår för att stabilisera och skapa ökad förståelse. Marie har ingen kund som har sagt att de kommer välja bort revision. Hon har ändå valt att vara tydlig med att berätta hur situationen ligger till och att de faktiskt har ett val. Får kunden höra det från något annat håll skadas förtroendet och en viktig del i arbetet är just relationer.

4.4.6 Lagändringens positiva kontra negativa sidor

De uppdrag som Marie tror kommer försvinna är också de som ger mest negativ energi vilket gör att förändringen kommer leda till ett roligare arbete. Bland de företag som väljer bort revision tror hon att fusket kommer öka, speciellt i de branscher med mycket kontanthantering. *"Även med den nya kassalagstiftningen så går det att fuska det som inte syns i kassan syns inte någonstans"*. Marie har i de företag hon reviderar ofta påpekat att kassan måste skötas och nu kommer de som avstår från revision sakna den påtryckningen från revisorn. När aktiekapitalet är sänkt till 50 000 kronor så tror Marie att det kommer leda till att fler byter företagsform till aktiebolag. De har på kontoret gått igenom enskilda firmor och sett om det eventuellt skulle löna sig att ombilda till aktiebolag istället. Tidigare har revisionsarvodet alltid räknats med i kalkylerna men i och med avskaffandet så är det fler företag som tjänar på att omorganisera.

4.4.7 Byråns och den geografiska betydelsen i förändringsarbetet

Marie anser att det har varit en absolut fördel att tillhöra en stor organisation och berättar att det har lagts stora resurser på den här frågan. Inte bara utåt utan även internt har de fått hjälp med hur de ska tackla frågan med sina kunder. Ifall arbetet underlättas om kontoret är beläget i en större eller mindre stad menar Marie kan ses olika. Hon ser det som att det kan vara en fördel för kontoret att ligga i en lite större stad då de ändå har lite fler större externa revisionsuppdrag än vad kanske kontor i en liten stad har. Samtidigt påpekar hon även att kontor i en väldigt liten stad troligtvis *"i ännu större utsträckning har hela paketet"* vilket även det kan vara en fördel.

4.4.8 Lagändringens konsekvenser

Om företagen väljer bort revisorn kommer de självklart att påverkas genom bland annat ökat fokus från Skatteverket menar Marie. Det är ändå företagets val, fast hon upplever det som att banken är den som kommer ställa kraven och att de redan är väldigt hårda med att låna ut pengar. Faktum är att vill eller behöver bolagen låna pengar så får de lyda banken och *”säger de att man behöver en revisor så får man ha det”*. Enligt Marie hade kontoret en del samtal med banken vid tillfället när det fortfarande pratades om gränser på 83 miljoner i omsättning. Hon upplever dock att bankerna då inte hade riktigt koll på diskussionen om avskaffandet och gav inga starka signaler om deras ståndpunkt.

4.4.9 Framtidsutsikter

Om branschens framtid säger Marie att just vad det gäller revision så finns det mycket lagar och regler som styr och att vi därför istället kan vara på väg mot mer av en konsultbransch. Personligen anser hon att det är väldigt bra att få sig en tankeställare och faktiskt fråga sig ifall revisionen behövs eller inte inom företaget. När det gäller kontorets framtid säger Marie att det inte finns någon anledning till oro men att hon själv för några år sedan kände att det var svårt att förutse vad effekterna av lagändringen skulle bli. Detta är dock inte längre fallet och någon dålig stämning eller rädsla finns inte hos personalen. Kontoret söker numera gärna arbetskraft som inte vill placeras i enbart revisions- eller redovisningsfacket. Utan att det är personal som vill arbeta med revision men även upprätta bokslut, årsredovisningar och deklARATIONER, *”så att man har lite större nisch”*. Detta för att lättare kunna möta efterfrågan efter de tjänster som företagen vill ha i framtiden.

4.5 Rolf Mohlin

4.5.1 Presentation av informanten

Rolf har arbetat i revisionsbranschen i 45 år och godkänd revisor blev han 1994. Numera äger han en egen byrå tillsammans med en kompanjon i Ystad. Mestadels arbetar han med revision av olika företag men hittar även tid för rådgivning och en del juridiska uppdrag.

4.5.2 Presentation av kontoret

En kundkategori som utgör en stor del av M & M Revisions verksamhet är transportföretag och främst lastbilsåkerier. Anledningen till detta är att när Rolf startade i branschen för många år sedan blev han tilldelad verksamheter inom åkeri- och entreprenadbranschen och har blivit lite av en naturlig nisch för byrån. Klienterna består till övervägande del av fåmansföretag med en till tio aktieägare och en omsättning upp till 100 miljoner kronor. Tillsammans med Rolf arbetar två revisorer samt tre revisorsassistenter på kontoret i centrala Ystad. Fördelningen av arbetsuppgifter beräknas till 60 procent vara så kallade helhetslösningar och 40 procent renodlad revision, men jävsproblematiken finns dock att beakta och efterleva vid konceptet helhetslösningar.

4.5.3 Avskaffandet av revisionsplikten

Lagändringen anser Rolf går mot en positiv utveckling och kommer underlätta för mindre aktiebolag. Eftersom aktiebolagslagen tillämpas för alla aktiebolag oavsett storlek kan revisionsinsatsen bli alldeles för omfattande i förhållande till storleken och bolagets verksamhet. Några kunder misstänker inte Rolf att M & M Revision kommer tappa utan tror tvärtom till och med att uppdragen kan bli fler. Även ifall några försvinner så menar han att det är ändå ”*inte kundunderlaget som är vår trånga sektor*”.

4.5.4 De valda gränserna

”*Rimligt satta*” är Rolfs ord kring de nya gränserna och han ser ingen anledning till klagomål. Någon höjning ser han däremot inte inom överskådlig tid. Han menar på att så mycket tid och resurser som lades ner på de beslutade värdena borde innebära att det inte blir några förändringar inom närtid.

4.5.5 Bemötandet

På M & M Revision har inga nya tjänster arbetats fram för att bemöta avskaffandet eftersom de inte funnit någon anledning till förberedelse. De har kontaktat berörda kunder och delgett dem information om vad som gäller för deras del. Men Rolf menar att en eventuell arbetsbrist inte kommer infinna sig i och med att de i dagens läge är överhopade med jobb.

4.5.6 Lagändringens positiva kontra negativa sidor

Effekterna för revisionsbolagen efter förändringen tror Rolf kommer vara minimala om ens synliga. Han tror inte heller att omgivningen kommer påverkas i någon stor bemärkelse, inte så länge intressenterna är på sin vakt och uppmärksammar om företaget har revisor eller inte. Det mest positiva med avskaffandet anser han vara att det ger en större valfrihet för företagen som bedriver sin verksamhet i aktiebolagsform.

4.5.7 Byråns och den geografiska betydelsen i förändringsarbetet

Ett möjligt problem som Rolf ser med att vara ett mindre kontor är att det är svårt att ha all specialistkompetens inom företaget men att många alternativa lösningar och hjälpmedel ändå finns tillgängliga. I helhet ser han ändå det faktum att byrån är ett mindre kontor som en fördel ”*litet kontor – liten stad verkar ha någon form av samhörighet*”. Han tror vidare inte att frågan blir svårare att tackla som en fristående organisation. Den enda skillnaden är förmodligen att större organisationer själva löser förändringsarbetet. Medan fristående byråer får motsvarande service genom de olika branschförbunden FAR (Branschorganisationen för revisorer) och SRF (Sveriges Redovisningskonsulters Förbund).

4.5.8 Lagändringens konsekvenser

”Jag tror i alla avseenden att bolagen kommer bli restriktivt behandlade” är Rolf's åsikt. Han menar på att företagens egna ekonomiavdelningar kommer bli väldigt utsatta med frågor från både leverantörer, banker och myndigheter. Allra störst påverkas kanske ändå staten menar Rolf i avseendet om fusk och liknande från företagets sida. Han tror ändå att staten kommer vidta åtgärder mot detta och menar att ett sådant tidigt exempel kan vara Skatteverkets nya kryssruta i deklARATIONERNA som skall fyllas i om bolaget har en registrerad revisor eller inte.

4.5.9 Framtidsutsikter

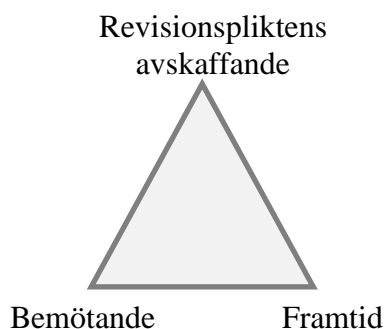
Rolf själv har snart arbetat inom revisionsbranschen i 45 år och har inte någon gång varit i närheten av arbetsbrist. Med detta menar han att de som arbetar inom branschen är säkrade såväl arbetsuppgifter som vettiga förtjänstmöjligheter och att framtiden ser ljus ut. Han säger ytterligare att *”revisionsbolagen får med automatik hjälp genom ständigt ändrade redovisningsrekommendationer som bolagen har att efterleva”*. Vilket inte direkt borde sätta några käppar i hjulet för revisionsbyråerna att öka sin omsättning. Rolf tror inte heller att förändringen kommer att påverka arbetskraftsutbudet, *”i alla fall inte åt det negativa hållet för den arbetssökande”*. Hans erfarenhet likväl som hans kollegors är att det finns ett permanent behov av intresserad och duktig personal.

5. Analys

5.1 Analysmodell

Studien är fokuserad på de enskilda revisorernas åsikter och tankar angående revisionsplikten. Efter sammanställandet av empirikapitlet visade sig diskussioner både om hur debatten gått innan beslutet fattades, hur de känner i dagens läge och vad de förutspår kommer ske om några år. När vi sedan skulle analysera det insamlade materialet utmärkte sig tre tydliga kategorier: *bemötande*, *revisionspliktens avskaffande* och *framtid*.

Figur 1



Vi börjar analysen med att studera *bemötandet* genom att se till revisorernas åsikter om vad de tidigare trodde skulle bli utfallet med exempelvis högre gränser, oro för förlust av kunder och förberedelserna för att bemöta förändringen som låg framför dem. Hur stämningen är ute på byråerna i dagsläget och vad deras tankar är om den slutgiltiga lagändringen kommer analyseras under *revisionspliktens avskaffande*. Slutligen dök mycket tankar som berör *framtid* upp under intervjuerna, både vad det gäller dem personligen men även hela branschens.

5.2 Bemötande

SOU (2008) befarade att de som skulle drabbas allra hårdast av revisionspliktens avskaffande var just revisionsbranschen. För att överleva ansågs revisionsbyråerna vara tvungna att aktivt bemöta denna förändring genom att exempelvis arbeta fram nya koncept (SOU, 2008). Bland vårt urval var det de stora välkända byråerna med mycket resurser som tidigt anammade detta tankesätt. Centralt i organisationerna lades stort fokus på att vidga tjänsteutbudet och därmed behålla sin position på marknaden även efter avskaffandet. Enligt Staffan Landén var detta nödvändigt då det inledningsvis debatterades om gränser på 83 miljoner i nettoomsättning. Även Marie Johansson betonar att oron absolut fanns där för några år sedan både hos henne själv och bland arbetskamraterna. De mindre fristående byråerna prioriterade inte detta i lika hög grad men inte på grund av avsaknaden av resurser. Kjell Johansson menar till exempel att deras samarbete med INPACT varit till hjälp genom diskussioner med danskarna som redan genomgått denna förändring och inte ansåg att ett bemötande i denna utsträckning behövdes. Kontoret i Falkenberg har enligt Jan-Ove Bengtsson inte heller gjort några konkreta åtgärder dock har han hela tiden varit orolig över utvecklingen. Rolf Mohlin påpekar även att mindre byråer kan få samma hjälp som de stora byråerna fast från branschorganisationer som FAR och SRF.

Trots att de stora byråerna till skillnad mot de små var tidigt ute med att utveckla alternativa tjänster till revisionen har det nu i efterhand visat sig vara överflödigt. Enligt Staffan kan detta till stor del bero på de lågt satta gränserna vilket gjorde effekterna av lagändringen betydligt mindre. Oavsett byråtillhörighet eller kontor har samtliga informanter en sak gemensamt, att de alla slutligen valt bort ett aktivt bemötande. Detta motsäger sig tidigare uppfattningar från bland annat SOU (2008) som menar att ett vidgat tjänsteutbud var kravet för fortsatt framgång. Branschorganisationen FAR (2010b) har också gjort uttalanden om att revisorerna behöver erbjuda företagen hjälpande tjänster oavsett revisionsplikt eller ej. Trots uttalanden från starka normgivare som branschorganisationer och regeringstillsatta kommittéer visar vår undersökning att revisionsbyråerna väljer att gå en annan väg. Detta motsäger sig den normativa isormofismen inom institutionella teorin som säger att företagen lyssnar på vad betydelsefulla yrkesgrupper förespråkar (DiMaggio & Powell, 1983).

Även om samtliga tillfrågade revisorer bortsett från konkreta åtgärder för att besvara avskaffandet går det ändå att utläsa vissa skillnader i deras arbetsätt nu gentemot tidigare. Bland annat säger Marie och Kjell att byrån på senare tid mer kantrat över mot redovisningssidan i förebyggande syfte ifall större konsekvenser skulle visa sig i ett senare skede. På Maries byrå har även rådgivningen samt samarbetet med befintliga kunder utökats. Enligt Civilutskottet (2010) ändras från och med år 2011 gränsen mellan större och mindre företag och fler kan därmed erbjudas helhetslösningar. Kanske kan även detta vara en anledning till byråernas ökade redovisningsnisch speciellt med tanke på att Marie säger att de uppdrag som har störst risk att gå förlorade är de rena revisionsuppdragen. Bakgrunden till Jan-Oves oro kan ligga i att kontoret inte är specialiserat på redovisning utan mest arbetar med just externa revisionsuppdrag. Ett mer eller mindre omedvetet sätt att tackla denna fråga kan vara det faktum att kontoret i förväg bunkrat upp med uppdrag som annars hade valts bort.

Enligt SOU (2008) tros små revisionsbyråer på mindre orter dra den största nitlotten genom denna reform. Detta är något som även Jan-Ove tror oavsett om kontoret är fristående eller har den stora byråns resurser bakom sig. Han tror att tendensen är att de lite större revisionsuppdragen centreras till storstäderna eftersom det är svårt att tillhandahålla den specialistkompetens på det lilla kontoret. Rolf som sitter i en liknande situation som Jan-Ove både geografiskt och personalmässigt har en något annorlunda syn på detta samband. Han menar att det faktiskt går att dra nytta av samhörigheten i ett mindre samhälle och att det finns lösningar till bristande erfarenhet. Ingen utav dessa faktorer är något som håller Staffan vaken på nätterna. Han tycker att de har en fördel att vara belägna i en stor stad men även att ett kontor på en mindre ort kan dra nytta av den kända byråns varumärke.

En stark komponent i revisorernas arbete är just relationen med klienten, Jan-Ove påpekar till exempel att bemötandet av lagändringen sker via automatik genom ett väl utfört arbete. Även Marie ser relationen och kanske framförallt förtroendet för revisorn som en utav de viktigaste beståndsdelarna. En färsk undersökning från FAR(2011c) visar att det finns stort förtroende för revisorer. Inte minst säger 80 procent av de tillfrågade företagsledarna att de litar på sin revisor baserat mycket på personliga erfarenheter (FAR, 2011c). Enligt Kjell har samtal med kunderna visat att även ifall de skulle välja bort

revisionen så vill de fortfarande behålla kontakten. Ett exempel på Maries försök att upprätthålla en god kontakt med sina klienter var att hon tidigt informerade dem om avskaffandet och vad som gällde för deras del. Vilket kan tänkas vara ett exempel på den integritet och oberoende som revisorn enligt FAR (2006) behöver beakta.

5.3 Revisionspliktens avskaffande

Kjell har varit förespråkare för slopandet av revisionsplikten från start men anser att debatten börjat i fel ände. Enligt SOU (2008) är bakgrunden till avskaffandet en förenkling för de små bolagen och ska stimulera marknaden. För att företagen verkligen ska kunna uppleva en förenkling menar Kjell istället att en ny associationsform varit en mer lämplig lösning. Även Rolf delar uppfattningen om att aktiebolagslagen är för omfattande för de små bolagen men menar ändå att avskaffandet är en bra väg att gå. Att helt ta bort revisionen anser Jan-Ove vara för drastiskt men att en uppdelning med mindre och större regelverk behövs. Enligt SOU (2008) är planen kostnadsbesparingar på närmare 2,8 miljarder kronor årligen för småföretagen. Något som Hans Börsvik på PwC är skeptisk till eftersom alternativa tjänster inte kan göras mycket billigare (Gianuzzi, 2010b). Revisionen i de minsta bolagen är i princip obefintlig menar Kjell och Staffan undrar ifall dessa små besparingar verkligen är värda uppoffringarna i form av sanktioner från samhället. Även ifall bolagen skulle byta till exempelvis översiktlig granskning tror inte Jan-Ove att tjänsten i dagsläget går att pressas ner till att vara billigare än revisionen. Samtidigt menar han att i och med inträdandet av ISA kommer revisionen bli mer omfattande och därmed mer kostsam för företagen.

Ytterligare ett steg för att främja svensk företagskultur är det sänkta aktiekapitalet (FAR, 2010a). Detta tror Jan-Ove är en mer stimulerande åtgärd för nyföretagande än vad revisionspliktens avskaffande är. Även Marie och Kjell förmodar att detta kommer leda till att fler aktiebolag bildas och de har redan börjat märka denna tendens bland klienterna. En undersökning gjord av Svanström (2008) visar att närmare 70 procent av Sveriges småföretag kommer att behålla revisionen. Något som enligt Östberg (2011) är väl förenligt med undersökningar utfärdade av PwC där samma siffror visar sig. För nystartade bolag är inte procentsatsen lika hög utan mer än hälften av de företag som PwC under året hjälpte valde att inte registrera en revisor (Östberg, 2011). Detta är en tendens som även Kjell märkt av bland företag där byrån var inblandade i nystarten. Staffan menar att det är just dessa nya bolag som behövs läggas extra krut på för att få som kunder och att de behöver kontakt med revisorn för att få hjälp med den ekonomiska biten av företagandet. Enligt Ribbestam (2008) är revisionspliktens avskaffande en stor lättnad för småföretagen och han menar starkt på att det inte är revision de främst behöver utan revisorns expertis. Något som Marie tror är att vi närmar oss en konsultbransch och enligt (Danielsson, 2011) visar siffror att revisionsbyråernas rådgivning ökat markant.

Jan-Ove misstänker att utan revisorn riskerar företagen att förlora kontroll över den ekonomiska situationen och att detta upptäcks för sent. Med sämre ordning bland räkenskaperna riskerar företagen att tappa i anseende och enligt legitimitetsteorin kan bolagen då drabbas av olika sanktioner såsom begränsade resurser (Deegan & Unerman, 2006). Exempelvis nämner Marie och Kjell att bankerna kommer sätta stopp för lån utan en revisionsberättelse. De enda som kommer kunna göra inbesparingar är enligt Staffan de

som inte behöver dessa externa finansiärer. Enligt intressentteorins positiva gren behöver företagen lyssna till de grupper som har störst påverkan på deras verksamhet (Deegan & Unerman, 2006). Bland våra informanter återfinns en gemensam nämnare och det är ökad uppmärksamhet från Skatteverket. Både Marie och Rolf tror att fusket kommer öka bland företagen som väljer bort revision. Detta kan dock enligt Rolf begränsas ifall omgivningen är uppmärksamma på om företaget revideras eller ej bland annat genom Skatteverkets nya kryssruta.

Gränserna för vilka företag som omfattas av revisionsplikt kommer enligt Marie höjas på sikt, men att utgångspunkten var bra. Rolf däremot tror inte på någon höjning fortsättningsvis då det redan har lagts ner stora resurser på utredningen. De inledande gränserna var enligt Kjell bra men han uppmanar till försiktighet när det gäller framtida höjningar på grund av företagsstrukturen. Den enda som egentligen vill ha något lägre gällande gränser är Jan-Ove men samtliga informanter anser att EUs är för högt för Sverige. Tänkvärt är agentteorins utgångspunkt att alla individer agerar opportunistiskt och drivs av egenintresse (Deegan & Unerman, 2006). Men som SOU (2008) påpekar kan inte revisorernas åsikter tillåtas påverka det slutliga valet.

5.4 Framtid

Kjell jämför utvecklingen i Sverige med den i Danmark och efter samtal med kollegorna där visar det sig att deras kundstock knappt påverkats. Även Collis (2010) undersökning visar att situationen i Danmark inte lett till några större konsekvenser för revisionsbyråerna och att de har kunnat behålla merparten av sina klienter. Däremot är situationen i Storbritannien annorlunda och revisionen har delvis tappat sin betydelse (Collis, 2010). Marie har ännu inte blivit bortvald av någon klient och Rolf misstänker inga förlorade uppdrag utan snarare en ökning. Även om vissa revisionsuppdrag försvinner så tror Kjell att kunden stannar kvar. En åsikt som däremot sticker ut från de övriga är Jan-Oves, han befarar att tappen i uppdrag kommer att bli många men han tror ändå att revisionen kommer fortsätta vara en betydande kvalitetsstämpel i Sverige. Hans teori om branschens positiva bild utåt är att en visad oro hade gett negativa effekter. Revisorer väljer då istället att kalla det efterfrågestyrt och marknadsanpassat även om de har sina tvivel. Något som enligt Deegan och Unerman (2006) inom den institutionella teorin kan benämnas decoupling och säger oss att den bild som visas utåt kanske inte överensstämmer med vad som pågår bakom kulisserna.

Jan-Ove tror på ett mindre antal revisorer i framtiden baserat på hårdare och mer omfattande regler vilket kommer leda till arbetsbrist. Kjell och Staffan tippar istället att efterfrågan kommer förbli mer eller mindre oförändrad vilket gör att vi kommer märka av ett underskott av duktiga revisorer när många pensionsavgångar nu närmar sig. Någon som inte delar Jan-Oves uppfattning om att ett mer komplext regelverk förvärrar situationen för revisorer är Rolf som istället tror att ökade krav på företagen skapar mer jobb för revisorer. Historiskt sett har revisorers efterfrågan varierat från underskott (prop. 1975:103) till det nu befarade överskottet (SOU, 2008). Enligt Carrington (2010) fanns det många företag som lät sig revideras långt innan det blev revisionsplikt. Rolf menar trots att denna revisionsplikt nu avskaffas kommer det inte leda till någon påverkan på arbetsutbudet för revisorerna.

6. Slutsats

Merparten av de tidigare förväntningarna kring avskaffandet av revisionsplikten baserades på att revisionsbyråerna skulle uppleva ett stort nedslag och att ett aktivt bemötande var essentiellt. Månader efter att lagändringen trätt i kraft visas istället att de valda revisionsbyråerna tagit detta argument med en klackspark och att arbetet fortsatt i gamla hjulspår. Med andra ord ansågs inte ett helt nytt tjänstepaket vara nyckeln till framgång utan relationen till klienten vägde tyngre. Tänkvärt är att de flesta tidigare diskussioner om den stora påverkan på branschen grundade sig i EU liknande gränser. Istället fick vi en mjukstart med lågt satta gränser enbart innefattande företag som kräver knappa revisionsinsatser. Vilket innebär att några konkreta åtgärder ej ansågs nödvändiga utan botemedlet ses snarare vara ett kundvårdande arbetssätt vilket redan idag är vardagsmat för våra revisorer. Däremot går det bakom denna fasad att utläsa vissa omedvetna bemötanden såsom ökat redovisningsfokus och förändrade rekryteringsrutiner. Något som kan tänkas visa tecken på att byråerna innerst inne ändå känner en viss oro inför framtiden även om den lyser med sin frånvaro i dagsläget.

I tjänstebranschen där humankapital är den starkaste posten i balansräkningen anser vi att mänskliga relationer är av stor betydelse. En stor del utav revisorns jobb går ut på att arbeta med just människor och kundrelationer. Nu när det inte längre är obligatoriskt med revision behöver inte revisorn nödvändigtvis vara en kontrollant. Väljer företaget bort själva revisionen kan istället rollen mellan revisorn och klienten utjämnas till ett mer jämställt förhållande. Revisorns fokus hamnar då inte enbart på att peka ut felaktigheter i räkenskaperna utan kan nu visa vägen till ett bättre resultat tack vare att de inte längre undertecknar någon revisionsberättelse. Ett krav för att kunden ska stanna kvar trots att revisionen försvinner tror vi bygger på revisorns kundengagemang. Ett professionellt och proaktivt arbete leder till att kunden inser nyttan och inte vill förlora kontakten med revisorn. Sverige är ett land med många småföretagare som saknar utomstående läsare av deras finansiella information och därmed kanske inte behöver någon som reviderar deras material. Istället kan de nu dra nytta av kompetensen för egen vinning genom att revisorn får rollen som en ”extern kompanjon”.

Lagändringen förväntades få stora konsekvenser för revisionsbyråerna i form av minskad efterfrågan på deras tjänster. Avskaffandet av revisionsplikten är dock inte den enda lagändring som våra politiker på senare tid infört för att gynna svensk företagskultur. Utan en viktig del är även det sänkta aktiekapitalet vilket revisorerna ser väldigt positivt på. Detta kan bero på att det per automatik skapar nya potentiella klienter vilket kan tänkas kompensera det mindre bortfallet av revisionsuppdrag. Även om vissa kunder idag väljer bort revision kommer nystartade aktiebolag efterfråga revisorns hjälp och expertis. Till en början kan det enbart vara behovet av någon att rådfråga men allt eftersom företagen expanderar kommer detta behov att utökas. Slutligen finns möjligheten att de växer sig såpass stora att de överstiger gränserna och omfattas av revisionsplikt.

Åsikterna är spridda om kontorets belägenhet spelar in på anpassningsförmågan. Vi tror inte att en stor eller liten stad i sig är avgörande utan andra faktorer är av större betydelse. Allting går att vända till sin fördel men på en liten ort kan problemet tänkas vara större i dagsläget då de troligtvis har majoriteten av de minsta småföretagen som klienter. Spelar

kontoret dock sina kort rätt och utnyttjar den nära kontakt de har till sina kunder kan det i det långa loppet visa sig bli en fördel. I en större stad är det troligtvis en mindre andel av kunderna som omfattas av de nuvarande undantagsreglerna vilket också leder till att problemet inte blir lika omfattande. Risken ligger dock i högre gränsdragningar fortsättningsvis vilket kan bli en stor väckarklocka för kontoren ifall de inte förbereder sig i någon mån redan nu.

Vad gäller byråtillhörighet eller ej kan det vara positivt att tillhöra en utav de stora byråerna där möjligheten att rida på varumärket alltid finns inbyggt. I ett framtida läge när gränserna höjs och en större ansträngning för att behålla kunden krävs kan även då den stora byråns resurser komma väl till hands. Dessa byråer är också de enda som hittills aktivt arbetat fram nya tjänster och trots att de visade sig inte behövas i dagsläget är förarbetet redan gjort och det är bara att damma av dem i framtiden. För fristående byråer kommer detta bli en mer utdragen process bland annat genom att behöva söka hjälp externt och det kan bli svårt att vinna tillbaka redan förlorade marknadsandelar. Något som dock inte ska glömmas bort i sammanhanget och som kan vara den avgörande egenskapen till fortsatt framgång tror vi ändå är revisorernas inställning. Lite optimism kan leda långt och en bra tidigare kontakt med kunderna kan minska framtida påverkan.

Våra tre huvudsakliga slutsatser utifrån vår forskning inom ämnet där fem revisorer på olika revisionsbyråer intervjuats är:

- Bland studiens utvalda revisionsbyråer tros avskaffandet ge små konsekvenser och ingen större minskning i omsättning förväntas ske, fördelningen av tjänster kan komma att ändras något men helheten förmodas bestå.
- Intervjuade revisorer anser inget aktivt bemötande vara nödvändigt vid låga gränser och små förväntade följder, däremot visas spår av omedvetna åtgärder i arbetet.
- Utifrån våra informanternas åsikter finns det inga enhetliga fördelar eller nackdelar att utläsa baserat på stadens och byråns storlek, det verkar istället handla om inställning och förmåga att vända det till sin fördel.

Förslagsvis kan vidare kvalitativ forskning med fördel koncentreras till ifall revisorerna står fast vid sin optimism om att lagändringen kommer gynna branschen eller ifall tankarna om ett aktivt bemötande omvärderats. En kvantitativ metod möjliggör istället en större urvalsgrupp för att vid ett senare skede faktiskt kunna undersöka vad konsekvenserna har blivit i omsättning och kundtapp.

7. Referenslista

Aktiebolagslag (2005:551).

Artsberg, K. (2003). *Redovisningsteori*. Liber: Malmö

Carrington, T. (2010). *Revision*. Liber: Malmö

Civilutskottet. (2010). *Enklare redovisning*. Civilutskottets betänkande 2010/11:CU3: Stockholm.

Collis, J. (2010). Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark. *International Journal of Auditing*, 14, 211-231.

Danielsson, C. (2011). Klarar konkurrensen – Rådgivare tar marknadsandelar. *Balans*, 1, 8.

Deegan, C., & Unerman, J. (2006). *Financial Accounting Theory*. McGraw-Hill Education: Berkshire

DiMaggio, P., Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48, 2, 146-160.

Dunn, J. (1996). *Auditing – Theory & Practice*. Prentice Hall: Eastbourne

FAR. (2006). *Revision en praktisk beskrivning*. FAR Förlag: Stockholm.

FAR. (2010a). *Bråttom med revisionsbeslut*.

http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,348235&_dad=portal&_schema=PORTAL
Hämtat 2011-04-07.

FAR. (2010b). *Ökad risk när revisionsplikten försvinner*.

http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,387595&_dad=portal&_schema=PORTAL
Hämtat 2011-04-07.

FAR. (2011a). *Dags att utbilda sig på ISA*.

http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,387171&_dad=portal&_schema=PORTAL
Hämtat 2011-04-07.

FAR. (2011b). *Fars Samlingsvolym Revision – 2011*. Far Akademi: Stockholm.

FAR. (2011c). *Förtroendet för revisorer – En undersökning om hur stort förtroendet är bland företagsledare, politiker och allmänhet*. Far: Stockholm.

Referenslista

Financial Reporting Council (FRC). (2006). *Review of How Accountants Support the Needs of Small and Medium-sized Companies and their Stakeholders*. Financial Reporting Council: London.

Gadamer, H-G. (1997). *Sanning och metod*. Daidalos: Göteborg.

Gianuzzi, M. (2010a). Revisionen frivillig - för de minsta bolagen. *Input*, 1, 6.

Gianuzzi, M. (2010b). Någon som ställer de obekväma frågorna. *Input*, 1, 13.

Jacobsen, D. (2002). *Vad, hur och varför? – Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Studentlitteratur: Lund

Jensen, M., & Meckling, W. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, 3, 305-60.

Justitiedepartementet. (2010). *En frivillig revision*. Regeringskansliet: Stockholm.

Lennartsson, R. (2011). Norge – ett steg från slopad revisionsplikt. *Balans*, 2, 7.

Regeringen. (1975). *Regeringens proposition med förslag till ny aktiebolagslag, m.m.* Prop. 1975:103: Stockholm.

Revisorsnämnden. (2011). *Godkända och auktoriserade revisorer samt registrerade revisionsbolag 2011-01-03*.

http://www.revisorsnamnden.se/rn/showdocument/documents/statistik/lopande/statistik_110103.pdf. Hämtat 2011-01-14.

Ribbestam, S. (2008). Slopad revisionsplikt en lättnad för branschen. *Balans*, 3, 39.

Sjöström, U. (1994). *Hermeneutik – att tolka utsagor och handlingar*. I B. Starrin och P-G Svensson (red.). *Kvalitativ metod och vetenskapsteori*. Studentlitteratur: Lund.

SOU, Statens offentliga utredningar. (2008). *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*. SOU 2008:32: Stockholm.

Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning - Efterfrågan kvalitet och oberoende*. Umeå University: Umeå.

Thorell, P., & Norberg, C. (2005). *Revisionsplikten i små aktiebolag*. Svenskt Näringsliv

Östberg, T. (2011). Framtiden revisionsmarknad – därför ska kunderna välja PwC. *PwC vision*, 1.

Bilaga 1 - Intervjuguide

- Namn
- Titel
- Byrå
- Ålder

Hur länge har du arbetat inom revisionsbranschen?

- Tidigare byråer?
- När blev du auktoriserad/godkänd revisor?
- Har du arbetat med något annat tidigare? Vad?

Vad arbetar du främst med? (Revision/Rådgivning)

- Kan du beskriva en 'vanlig' dag på jobbet?

Hur många medarbetare är ni på detta kontor?

- Antal revisorer?

Vad har ni främst för typ av kunder? (Storlek, Ägandeförhållanden)

Arbetar ni mest med helhetslösningar åt era kunder? Dvs. redovisning/revision/rådgivning eller renodlad revision.

Vad står xxx för?

- Utmärker ni er på något sätt från andra revisionsbyråer? Hur? – ”Specialitet”?

Revisionspliktens avskaffande

Hur ser du på avskaffandet av revisionsplikten?

- Är du positiv eller negativ i största helhet?
- Ungefär hur många av de företag ni reviderar är inom gränserna för undantagsregeln? Nu/i framtiden?
- Tror du att ni kommer förlora några kunder på grund av detta, eller tvärtom öka?
- Kommer det att påverka er omsättning? (ökad/minskad)
- Anser du att revisionsbolagen på något sätt kan vända lagändringen till deras fördel och kanske till och med öka sin omsättning? (kommer fler HB, enskilda firmor etc. bli AB?)
- Vad anser du om gränserna som satts? (bra/dålig början)
- Tror du gränserna kommer höjas på sikt? (ultimat gräns?) När?
- Vad anser du är det största hotet med denna förändring?
- Vad ser du som det mest positiva det för med sig?
- Hur tror du att företag som väljer bort revision kommer påverkas? (Personligen, Företagsmässigt, Bank, Skatteverket)
- Vilken av företagens intressentgrupper tror du kommer påverkas mest?

Bemötande

Har ni arbetat för att förbereda er på denna förändring? Hur?

- Nya tjänster?
- Identifierat och tagit kontakt med berörda kunder?
- Hur länge har ni förberett er på detta?
- Hur är stämningen bland personalen angående förändringen?
- Påverkar det ert rekryteringsarbete av personal? (redovisning/revision)

Anser du det vara en fördel/nackdel att vara litet/stort kontor?

Är era förutsättningar bättre eller sämre i en lite/stor stad?

Är det positivt/negativt att tillhöra en stor organisation/vara fristående? – Underlättar det förändringsarbetet?

Framtid

Hur ser du på framtiden?

- Branschens framtid
- Kontorets framtid

Tror du förändringen kan komma att påverka arbetskraftsutbudet?

- Har ni märkt någon skillnad redan nu? (ex. antal ansökningar)

Finns det något som du skulle vilja tillägga?

Är det okej att vi skriver ur ert och byråns namn i uppsatsen?