

**AVSKAFFANDET
REVISIONSPLIKTEN**

Ur revisorns perspektiv

AV

**THE ABOLISHMENT
MANDATORY AUDITING**

From the Auditor's perspective

OF

Examensarbete inom huvudområdet
Företagsekonomi
Grundnivå 15 Högskolepoäng
Vårtermin 2013

Alexander Sundqvist
Tony Blom

Handledare: Marianne Kullenvall
Examinator: Jim Andersén

**Avskaffande av revisionsplikten:
- Ur revisorns perspektiv.**

Examensrapport inlämnad av Alexander Sundqvist och Tony Blom till Högskolan i Skövde, för kandidatexamen (BSC) vid Institutionen för Teknik och Samhälle.

2013-05-15

Härmed intygas att allt material i denna rapport, vilket inte är vårt eget, har blivit tydligt identifierat och att inget material är inkluderat som tidigare använts för erhållande av annan examen.

Signerat: _____ Signerat: _____
Alexander Sundqvist Tony Blom

Författarnas Förord

Vi vill först och främst tacka våra nära och kära för att de haft tålamod med oss under arbetets gång och låtit oss prioritera vår tid. Vi vill också tacka Marianne och Jim som handledare respektive examinator för att ha gett oss betydelsefulla råd och värdefull feedback under vår vetenskapliga resa.

Skövde, Maj 2013

Alexander Sundqvist & Tony Blom.

Sammanfattning

Titel: Avskaffandet av revisionsplikten - Ur revisorns perspektiv

Nivå och ämne: Kandidatuppsats i Företagsekonomi

Författare: Alexander Sundqvist och Tony Blom

Handledare: Marianne Kullenwall

Examinator: Jim Andersén

Nyckelord: Avskaffande, revisionsplikt, redovisning, revision, förändring, förtroende och kärnkompetens.

Bakgrund och problem: Den 1 november 2010 avskaffades revisionsplikten för små bolag i Sverige vilket innebar att ca 70 % av alla aktiebolag i Sverige inte längre var tvingade till revision. Detta påverkade revisionsbolagens förutsättningar och vi frågar oss hur de har tagit sig an den nya marknaden där en stor del av deras kundstock inte längre är tvingade att revideras. Vi har kommit fram till dessa frågeställningar: *Hur har sloandet av revisionsplikten påverkat och förändrat de små revisionsbolagens arbetssätt? Hur förbereder de sig för ett eventuellt förändrat gränsvärde?*

Syfte: Syftet med vårt arbete är att utifrån revisorns perspektiv belysa vilka förändringar den avskaffade revisionsplikten för små aktiebolag har medfört för de små revisionsbyråerna. Vi vill också belysa hur revisorns roll kan komma att förändras i framtiden om Sverige väljer EU:s maximala tröskelvärde för att slippa revisionsplikt eller att gränsvärdet förändras på annat sätt.

Metod: Arbetet är skrivet utifrån en kvalitativ ansats, primärdata har samlats in i form av semistrukturerade intervjuer med grund i en öppen intervjumall. Detta har sedan tolkats utifrån sekundär data i form av vetenskaplig litteratur.

Resultat och slutsats: Studiens slutsats visar att revisionsbolagen har genomfört ganska omfattande förändringar för att möta lagändringen. Tappet i form av revisionsuppdrag har kompenseras med att de har tagit in fler redovisningsuppdrag eller börjat erbjuda redovisning som en ny tjänst. Revisionsbolagen tror att det bara är en tidsfråga innan gränsvärdet höjs, de gör ändå inget för att förbereda sig då de anser att påverkan på bolaget kommer bli mindre än vid tidigare lagändring. Detta för att ägarstrukturen i större bolag är annorlunda och en oberoende granskning är mer motiverat i dessa bolag.

Summary

Title: The abolishment of mandatory auditing - From the auditor's perspective

Level and Subject: Bachelor Thesis in Business Administration

Author: Alexander Sundqvist and Tony Blom

Supervisor: Marianne Kullenwall

Examiner: Jim Andersén

Keywords: Abolition, mandatory auditing, accounting, audit, change, confidence, and core competencies.

Background and problem: On November 1, 2010 the audit requirement was abolished for small companies in Sweden which meant that about 70% of all companies in Sweden were no longer forced to audit. This affected the audit firms prerequisites and we ask ourselves how they have tackled the new market where a large part of their customer base is no longer forced to be audited. We have come up with these questions: *How has the removal of mandatory auditing changed the small audit firms ways of working? How do they prepare themselves for a possible change in limit?*

Purpose: The purpose of our thesis is to highlight the changes that abolishment of the audit requirement for small companies has led to for small accounting firms from an auditor's perspective. We also want to highlight how the auditor's role may change in the future if Sweden closes up to EU:s maximum threshold to avoid audit duties or the limit otherwise changes.

Method: The work is written from a qualitative approach, primary data were collected through semi-structured interviews with basis in an open interview template. This has since been interpreted on the basis of secondary data in the form of scientific literature.

Results and Conclusion: The study's conclusion indicates that accounting firms have conducted fairly extensive changes to meet legislative change. The drop in the form of audit services is offset by more assignments or started offering accounting as a new service. Audit companies believe that it is only a matter of time before the limit is raised, they don't prepare themselves cause they consider the impact on the company will be less than in previous legislative change. This is due to ownership structure of major companies are different and independent verification is more justified in these companies

Innehållsförteckning

1 Inledning.....	1
1:1 Bakgrund	1
1:2 Problemdiskussion	2
1:3 Syfte.....	5
1:4 Problem	5
2 Metod	6
2:1 Vetenskaplig ansats.....	6
2:2 Undersökningsdesign	7
2:3 Datainsamling.....	8
2:4 Metodkritik.....	9
2:4:1 Validitet och Reliabilitet.....	9
2:4:2 Källkritik.....	10
3 Teoretisk referensram	12
3:1 Inledning.....	12
3:2 Revisorns roll kontra redovisarens roll.	12
3:3 Förändringsteori.....	13
3:4 Förtroende	17
3:5 Kärnkompetens	17
3:6 Avskaffande i Storbritannien och Danmark	18
3:7 Tidigare examensarbeten.....	19
3:8 Sammanfattning teorikapitel.	20
4 Empiri	21
4:1 Presentation av respondenter	21
4:2 Inställning till lagförändring.	21
4:3 Förberedelse inför lagförändring.	22
4:4 Påverkan på kundunderlaget.	23
4:5 Ändrade tjänster.	24

4:6 Marknadsföring	26
4:7 Framtiden	26
5 Analys	28
5:1 Inledning.....	28
5:2 Förändringsprocess lagändring.	28
5:3 Förändringsprocess revisionsbolag.....	29
5:3:1 Diagnos.....	29
5:3:2 Lösning	29
5:3:3 Genomförande	30
5:3:4 Utvärdering	31
5:4 Framtid.	31
5:5 Jämförelse med tidigare studier	32
5:6 Sammanfattning analys.....	32
6 Slutsats	34
6:1 Avslutande diskussion och slutsats	34
6:2 Teoretiskt bidrag	35
6:3 Förslag till vidare forskning	35
Litteraturförteckning.....	37
Bilaga 1	40
Bilaga 2	44

1 Inledning

I inledningen beskriver vägen till avskaffandet av revisionsplikten i Sverige. Utifrån det kommer vi i problemdiskussionen diskutera oss fram till vår problemformulering och vårt syfte med arbetet.

1:1 Bakgrund

Enligt EG-rättens fjärde direktiv som kom ut 1978 kan EU-länderna själva bestämma om revisionsplikten för små aktiebolag ska avskaffas eller inte (EU, 1978). Förutom att minska de administrativa kostnaderna för företagen var den största anledningen enligt Thorell och Norberg (2005) att underlätta för Tyskland och vissa Medelhavsländer som vid tidpunkten då direktivet antogs inte hade tillräckligt många kvalificerade revisorer.

Med motivet att motarbeta den ofta förekommande ekonomiska brottsligheten i mindre aktiebolag så valde Sverige istället att utöka lagstiftningen gällande revisionsplikten 1983. I Sverige var det till skillnad från i flera andra europeiska länder ingen brist på kvalificerade revisorer under 80-talet för att matcha den ökade efterfrågan som uppstod efter lagändringen. Det togs ett beslut att alla aktiebolag oavsett storlek ska innefattas av revisionsplikten. I motsats till den tidigare gällande lagstiftningen från 1944 som inte innefattade några krav på de små bolagen gällande kvalificerad revisor (Thorell, o.a., 2005).

EU har med riktpunkt 2012 arbetat mot målet att förminska de administrativa kostnaderna för små och medelstora företag med 25 % (Svanström, o.a., 2012). Revision i ett litet svenskt bolag kostade i snitt 10 000 SEK i mitten av 2000-talet (Thorell, o.a., 2005), i ett motsvarande danskt bolag kostade 2008 revisionen 10 000 DKK (Justitiedepartementet, 2008). Ett naturligt steg för de flesta EU-länder i ledet att minska de administrativa kostnaderna var att tidigt avskaffa revisionsplikten. Sverige var länge ett utav få länder inom EU som hade kvar revisionsplikten även för små aktiebolag, efter Sveriges införande var det bara Malta kvar (Collis, 2010).

Varför skulle Sverige avvika så markant från de flesta andra länderna gällande revisionsplikten för småföretag?

Det var den frågeställningen som Svenskt näringsliv ställde sig och 2005 publicerade Thorell och Norberg (2005) sin utredning som de gjort i uppdrag från Svenskt näringsliv. Den låg till grund för den utredning som initierades av regeringen 2006. Utredningen som leddes av f.d. justitierådet Bo Svensson under perioden 2006-2008 resulterade i ett förslag om avskaffandet av revisionsplikten som föreslogs träda i kraft den 1 juli 2010. Förslaget från regeringens utredningsgrupp (Justitiedepartementet, 2008) var att EU:s direktiv gällande

gränsvärden¹ skulle följas. Utredningen (SOU 2008:32) föreslog också att förvaltningsrevisionen skulle avskaffas helt och att revisionen därmed bara skulle fokusera på räkenskapen.

Slutligen, den 1 november 2010 avskaffades revisionsplikten (ABL kap.9 § 1, 2010) för de mindre företagen och för att klassas som ett litet företag får högst ett av de tre gränsvärdena² överstigas. De slutliga gränsvärdena som valdes var mycket lägre än de som EU nämnde i sina direktiv men ändå skulle lagändringen innebära att mer än 70 % av alla aktiebolag i Sverige, ca 250 000 blev berörda. Motivet till avskaffandet var att små företag skulle få minskade administrativa kostnader i form av mindre ersättning till revisionsbyråerna, allt i enlighet med EU:s tidigare nämnda uppsatta mål om minskade administrativa kostnader med 25 % (Svanström, o.a., 2012).

1:2 Problemdiskussion

Förändring är en ständigt pågående process i organisationer och i omvärlden, Thomas J Peters påstående att en organisation måste "förändras eller dö" (Jacobsen, 2005) är en viktig utgångspunkt gällande förändringsprocessen. Att små revisionsbolag i takt med omvärlden måste förändras för att möta nya krav och uppfattningar från en komplex omvärld med många intressenter är ett välgrundat antagande då företag generellt påverkas starkt av statens lagstiftningar av alla de slag (Jacobsen, 2005). Det är tids- och resurskrävande med förändringar men ändå nödvändigt för att en organisation ska överleva i dagens snabbt föränderliga värld (Jacobsen, 2005). Framförallt är det tydligt i ett sådant läge som revisionsbolagen är i nu efter lagändringen gällande revisionsplikten gjordes och de yttre förutsättningarna förändrats så markant som de har gjort.

Schipper (2005) menar på att sättet att jobba på för revisorer har till stor grad förändrats pga. den harmonisering av redovisningsregler som skett det senaste årtiondet. Konvergensprojektet mellan amerikanska FASB och europeiska IASB inleddes till följd av bland annat "Enron-skandalen" och är ett tydligt exempel på arbetet mot att få liknande redovisningsprinciper i olika länder, vilket skapat nya normer och regler att jobba utifrån för revisorerna. Även Marton (FAR, 2007) hävdar att det globala harmoniseringsarbetet av redovisningsregler har förändrat revisorernas sätt att jobba. Exempelvis har införandet av International Financial Standards (IFRS) haft stor betydelse. Lagförändringen gällande revisionsplikten är en del i den globalisering vi idag ser, där anpassning och förändring mot ett mer likriktat regelverk och samhälle är en del utav det (Jacobsen, 2005). Finns det tvingande tjänster som kostar pengar i Sverige som inte finns i andra EU-länder så finns en konkurrensfördel för de bolag som tar sig in i landet. En svensk anpassning till EU:s riktlinjer om revisionsplikt leder till förändringar för revisionsbolagen så att de klarar att möta de nya

¹ Balansomslutning 3 650 000 €, nettoomsättning 7 300 000 € och medeltal anställda 50

² Balansomslutning 1 500 000 SEK, nettoomsättning 3 000 000 SEK och medeltal anställda 3

förutsättningar som lagförändringen skapat. Förändringar som dessa är ett komplext problem.

Konkurrensförhållandena förändrade i samband med lagändringen, när inte tjänsterna längre är tvingande så måste bolaget marknadsföra sig på ett sätt de inte gjort förut. Det som tidigare varit tjänster som bolag varit tvungna att betala för så är revisionsbolagen numera tvungna att bevisa nyttan för de eventuella kunderna med att nyttja bolagets tjänster. De kan förändras till den grad att de kan känna sig tvungna att erbjuda och fokusera på andra tjänster för att möta kunderna på ett nytt sätt. Jacobsen (2005) uppger att ökad konkurrens för en organisation innebär kraftigare turbulens, översikten över konkurrenter samt att förutse nya konkurrenters intåg blir svårare. Detta bidrar till snabbare förändringar inom organisationen. Enligt tidigare forskning anlitar mikroföretagen oftast just de små revisionsbyråerna (Seuw, 2001) och därmed bör lagändringen påverkat de små revisionsbolagen till stor grad och det borde innebära stora förändringar för dem i sättet att jobba och marknadsföra sig på.

I Storbritannien avskaffades revisionsplikten för små bolag redan 1994 och till en början valdes lägre gränsvärden än de som står i EU:s direktiv men har sedan dess successivt ökat och 2004 var man uppe i paritetet med värdena i EU:s direktiv (Collis, 2010). Thorell och Norberg (2005) nämner i sin utredning att empirisk data från Storbritannien visar att revisionsbolags intjäning som regel inte minskat, revisionsuppdrag har ersatts med andra typer av uppdrag. De nämner dock att olika bolag har drabbats på olika sätt och att stora företag har klarat sig bättre än små. Den uteblivna intäktsförlusten kan förklaras med att kärnkompetens som revisorn innehar täcker även andra områden än just revision. Svanström (2008) uppger att kärnkompetensen täcker även rådgivning inom redovisning och juridik. Detta blir aktuellt för just små företag som inte i första hand vänder sig till experter utan till kontakter de redan har. Kärnkompetensen täcker också enligt Svanström (2008) rena redovisningstjänster vilka kan bli aktuella mot de företag som de redan har upprättat en förtroendefull relation till. Det finns då en anledning att tro att revisionsbolagen anpassat sig och förändrats för att möta de nya förutsättningarna.

I samband med lagändringen fastställdes gränsvärdet till den nivå som nämndes tidigare, definitionen av mikroföretag³ har dock enl. FAR (2012:1) under 2011 fastställts av EU och varit högre än Sveriges gränsvärden för revisionsplikt.

Vi kan, med tanke på att EU:s gränsvärden för mikroföretag överstiger Sveriges gränsvärden för revisionsplikt, förmoda att gränsvärdena i Sverige kommer höjas och med det kommer fler företag att undantagas från revisionsplikten. Något som också talar för att så blir fallet är att i exempelvis Storbritannien så har gränsvärdet som nämnts ovan successivt höjts från en nivå mycket lägre än EU:s gränsvärde till att det nu ligger i paritet med EU:s tröskelvärden

³Balansomslutning 350 000 €, nettoomsättning 700 000€ och medeltal anställda 10

(Justitiedepartementet, 2008), det tog tio år att uppnå det och det har skett i flera steg. Till hur stor grad ett högre gränsvärde kommer påverka revisorerna är det svårt att förespå, men enligt FAR (FAR, 2012:1) bör skillnaden bli mindre då större företag kan antagas anse att revision är mindre betungande ekonomiskt och ger större nytta i förhållande till kostnaden. Prognosen i Svanströms doktorsavhandling styrker FAR:s tes då den visade att 88 % av företagen i Sverige med mellan 10-49 anställda hade ambitionen att behålla revision oavsett vad lagen föreskriver (Svanström, 2008). Vi kan också dra paralleller till Collis (2003) utredning som visade att 79 % av företagen i Storbritannien som omsatte över 1,1 miljoner pund skulle välja att behålla revisionen frivilligt trots lagändringar som möjliggjorde att undantagas från revisionen.

Gränsvärdet för krav för revision sätts utifrån antagandet att gränsen ska gå där revisionskostnaden överstiger fördelarna med revisionen (Collis, o.a., 2004). Det kan ställas i relation till en utredning av Erhvervs- og selskabsstyrelsen (2009) som redovisar att i Danmark gjordes en besparing för företagen på 155-160 milj. DKR för företagen medan det bara gett smärre effekter på skatteintäkter och i princip ingen effekt gällande den ekonomiska brottsligheten. I nuläget har ca 25 % av bolagen valt att inte ha revisor 6 år efter att Danmark införde frivillig revision 2006 (Far, 2012:2).

De i förväg uppsatta målen med en planerad förändring uppnås inte alltid. Politiska besluts effekter är svåra om inte nästan omöjliga att sia om i förväg (Jacobsen, 2005). I exempelvis Storbritannien har effekter av lagändringen som fel i bokföring, ökade bedrägerier och skattebortfall (Thorell & Norberg, 2005) uppvisats. Dessa effekter kan också enligt Thorell och Norberg (2005) bli aktuella i Sverige. Collis (2010) uppger att när Danmark och Storbritannien avskaffade revisionsplikten så fanns fortfarande en vilja och efterfråga från mindre bolag att bli reviderade. Svanström (2008) är inne lite på samma linje som Collis men han påpekar även att ju längre tiden har gått sedan avskaffandet av revisionsplikten så har företagen som avstått från revision ökat.

Lennox och Pittmans (2011) studie hade syftet att försöka komma fram till vilka de eventuella konsekvenserna är för de företag som väljer att tillämpa revision trots lagen inte tvingar dem. Deras slutsats blev att enligt deras undersökningar är det positivt för företag att tillämpa revision även då det är frivilligt eftersom det är gynnsamt för företaget och stärker företagets förtroende mot intressenter. Är det här någonting de små revisionsbyråerna använder sig av i sin marknadsföring för att behålla de kunder som nu inte längre är tvingade till revision? Svanström och Sundgren (2012) skriver i en artikel att ur revisorns synvinkel så är revisionen som gjorts före lagstiftningen även en plattform för att landa andra jobb av kunden. Ekonomisk rådgivning och redovisningstjänster ingår som sagt i revisorns kärnkompetens enligt Svanström (2008) och om det byggs upp ett starkt förtroende med kunden så kan den tänkas fortsätta anlita revisorn för den typen av tjänster även om kunden slutar använda sig av revisionstjänsten.

Det uppges i SOU-utredningen (2008) att det är främst de små revisionsbolagen i glesbygden som riskerar att ha drabbats hårdast av lagförändringen. Detta eftersom deras tjänster är begränsade och deras resurser små i förhållande till de stora bolagen, samt att det är de små revisionsbolagen som främst utfört revision åt mikrobolagen som nu inte längre är tvingade till revision (Seuw, 2001). När underlaget gällande deras huvudsyssla kan ha minskat så krävs det förmodligen en förändring i bolaget. De kan tvingas ändra sitt utbud av tjänster eller på annat sätt förändras för att möta den nya marknaden. Enligt Jacobsen (2005) är förändringsprocesser ett komplext fenomen. Komplexiteten med förändringar tillsammans med antagandet att revisionsbolag borde tvingas till förändring för att möta den nya revisionsmarknaden väcker vårt intresse för att studera revisionsbolagens förändringsprocesser. Det är först nu det går att börja utskönja effekterna av lagändringen och utläsa till vilken grad denna har drivit de små revisionsbolagen till förändring.

1:3 Syfte

Syftet med vårt arbete är att utifrån revisorns perspektiv belysa vilka förändringar den avskaffade revisionsplikten för små aktiebolag har medfört för de små revisionsbyråerna och varför. Vi vill också belysa hur revisorns roll kan komma att förändras i framtiden om Sverige väljer EU:s maximala tröskelvärde för att slippa revisionsplikt eller att gränsvärdet förändras på annat sätt.

1:4 Problem

Vi har med problemdiskussionen och syftet i åtanke valt att inrikta oss på hur de små, lokala revisionsbolagen har förändrats av den nya lagstiftningen så här två år efter ikraftträdandet och varför.

- Hur har slopandet av revisionsplikten påverkat och förändrat de små revisionsbolagens arbetssätt?
- Har de förberett sig något för ett eventuellt förändrat gränsvärde, i så fall hur?

2 Metod

I kapitlet metod förklarar vi vilket ämne vi valt att studera och vilken vetenskaplig ansats vi använt oss av i arbetet. Vi kommer även beskriva hur vi gått tillväga när vi samlat in data och hur vi valt ur våra respondenter.

2:1 Vetenskaplig ansats.

Vi väljer att skriva arbetet med kvalitativ ansats, det är naturligt då studien är av hermeneutisk art, det passar även bättre till problemformuleringen och syftet än en kvantitativ metod. Svanström (2008) gjorde sin utredning med en kvantitativ ansats, vi vill få en annan vinkel och gå djupare i vår undersökning. Bryman (2005) beskriver det som att försöka se verkligheten ur aktörens ögon och därmed få en djupare förståelse för dennes agerande. Det ger en mer djupgående information kontra den kvantitativa metoden där man får en mer ytlig information som i stort består av rena sifferfakta. Enligt Bryman (2005) är det mest grundläggande draget i kvalitativ forskning *”den uttalade viljan att se eller uttrycka händelser, handlingar, normer och värden utifrån de studerade personernas egna perspektiv”*. Siffror är enligt Bryman och Bell (2011) samt Olsson och Sörensen (2011) grundläggande i kvantitativa studier och inte i kvalitativa studier, vi kommer inte att i denna studie lägga vårt fokus på siffror.

Med de här insikterna har vi valt att utgå från en kvalitativ ansats, vi efterfrågar i syftet att belysa och försöka förstå på vilket sätt små revisionsbolag påverkats efter avskaffandet av revisionsplikten. Det försvårar en kvantitativ ansats då den i princip bara är knuten till siffror och *”ytlig”* information (Olsson, o.a., 2011; Bryman, o.a., 2011). Vi vill uppnå en djupare förståelse hur revisionsbolagen påverkats, vilka förändringar som skett, där av valet av en kvalitativ ansats där vi förhoppningsvis får ut en mer *”rik”* information som vi sedan kan analysera. Vi utgår ifrån ett systemteoretiskt perspektiv där vi utgår från att en kedja händelser på något sätt påverkat varandra. Detta har sin utgångspunkt i att en organisation är en del i något större och att alla organisationer i en större kontext påverkar varandra (Öqvist, 2008).

Bryman (2005) menar även att de flesta inom den kvalitativa forskningen har en tendens att tala gott om att använda sig av en öppen forskningsstrategi. Det går att hitta oväntade men väldigt intressanta frågeställningar under arbetets gång som hade missats om det istället hade valts en strukturerad kvantitativ undersökningsmetod. Även om det skulle visa sig att det fokus som vi inriktat oss mot i inledningen saknar relevans så ger det öppna angreppssättet oss möjligheten att flytta fokus mot ett mer relevant problem.

2:2 Undersökningsdesign

Utifrån vårt syfte att få en förståelse för förändringarna i revisionsbyråerna så är den kvalitativa intervjun den naturliga formen av undersökningsmetod, detta då den kvalitativa ansatsen ger forskaren en djupare förståelse än den kvantitativa ansatsen (Bryman o.a., 2011). Efter att ha läst tidigare forskning i ämnet så har vi utifrån syfte och problem skapat en intervjumall som vi använt som verktyg och hjälpmedel i intervjuerna. Men för att inte missa någon intressant och viktig information så har vi varit beredda att göra avsteg ifrån den. Semistrukturerade intervjuer ger en flexibilitet som möjliggör att man kan ställa intressanta följdfrågor som kan ge väldigt intressant information, vilket inte hade varit möjligt om vi valt den helt strukturerade intervjuformen (Bryman o.a., 2011). Vi har till våra tänkta respondenter mailat ut information om vad vi är ute efter och vad syftet och målet är med vår intervju. Mailet till respondenterna är viktigt för att möjliggöra för dem att förbereda sig och i och med det göra intervjutillfället mer informativt. Det är också positivt ur en etisk synvinkel för då har respondenterna möjlighet att reflektera över om de har möjlighet att ställa upp utefter den information vi efterfrågar (Bell, 2006).

Vi har formulerat ett problem utifrån befintlig litteratur och forskning på området, vi bestämde oss tidigt för att utföra intervjuer med revisorer på små revisionsbolag i den del av Västra Götaland som tidigare benämndes Skaraborg län utifrån bekvämlighetsurvalet. Vi har vår bas i Skaraborg och urvalet underlättar för oss under processen ur ett logistiskt, ekonomiskt och tidsmässigt perspektiv. Vi har fokuserat på små revisionsbyråer utifrån den aspekten att tidigare forskning visar på att små bolag ofta anlitar små revisionsbyråer (Seuw, 2001). Vilket borde betyda att de blivit mest påverkade av lagändringen och enligt Thorell och Norberg (2005) så tyder forskning som gjorts i exempelvis Storbritannien att så är fallet. Små revisionsbolag har vi definierat som bolag med färre än femton anställda enligt databasen Affärsdata (Affärsdata, 2013). Vi har genomfört fem intervjuer med godkända och auktoriserade revisorer i mindre revisionsbolag. Det anser vi är tillräckligt för att viss generalisering skall kunna göras angående lagändringens påverkan på mindre revisionsbolag samt för att få en djupare förståelse hur lagändringen påverkat de små revisionsbyråerna. Ett lägre antal intervjuobjekt ger oss framförallt möjligheten att gå in mer på djupet och få förståelse som är den kvalitativa studiens och vårt främsta syfte. Detta hade varit svårt om vi valt fler respondenter med tanke på den knappa tiden som vi har till vårt förfogande och risken hade då varit att undersökningen blivit ytlig och fått en allt för stor kvantitativ prägel.

Intervjuer på plats möjliggör även följdfrågor och tolkningar av kroppsspråk vilket kan ge oss än mer "rik" information vilket i sin tur ger oss än mer djup åt studien. För att få en så hög sanningshalt i svaren från respondenterna som möjligt och minimera risken att de ska undanhålla negativ information om företaget så har vi låtit alla respondenter vara anonyma i denna studie (Bell, 2006).

2:3 Datainsamling

Primärdata är data som inte finns sedan tidigare utan det är ny information som samlas in av utredarna själva genom exempelvis intervjuer eller observationer (Jacobsen, 2002). Vår studies primärdata kommer från de semistrukturerade kvalitativa intervjuer som vi genomfört med fem stycken godkända eller auktoriserade revisorer från olika byråer i Skaraborg. Som vi nämnt tidigare i texten så är vårt syfte att söka förståelse för hur förändringsprocessen sett ut i de olika revisionsbolagen från innan lagändringen till nutid. Den kvalitativa studien handlar enligt Bryman (2005) om att försöka se verkligheten ur respondentens ögon och genom att använda sig av personliga semistrukturerade intervjuer så kan man nå det resultatet om man gör ett bra jobb.

Vårt fokus ligger på förändringsprocessen och på att försöka förstå hur revisionsbolagen förändrats och utifrån det så har vi utvecklat en intervjumall som varit vårt hjälpmedel vid intervjutillfällena. Vi har operationaliserat teorierna från vårt teorikapitel genom att intervjufrågorna har sin grund i dessa samt i nyckelbegreppen som också tas upp i teorikapitlet. Frågorna hjälpte oss eftersom de var formulerade med utgång ur vårt teorikapitel detta gav oss relevant empiri som efter analys gav oss svar på vår frågeställning.

Intervjuerna har sedan genomförts genom att vi som vi skrev tidigare sänt ut mail till respondenterna med information och syfte till intervjun. Vi upprättade som vi tidigare nämnde en intervjumall som var semistrukturerad och möjliggjorde att vi kunde följa intressanta spår och ställa följdfrågor. Vi samlades innan intervjuerna för genomgång och rollfördelning, vi hade en som var huvudansvarig för intervjuandet och en som agerade sekreterare under intervjun. Sekreteraren hade också möjlighet att flika in med frågor och gjorde också så. För att vi inte skulle missa något som sades under intervjun så spelade vi in dessa med respondenternas goda minne. Inspelningarna transkriberades sedan för att användas i författandet av empirikapitlet.

Svaren ifrån intervjuerna har vi tematiserat och sammanställt i ett empirikapitel utifrån våra anteckningar och transkriberingar. Eftersom vi är intresserade av hur förändringsprocessen sett ut i revisionsbolagen så har vi redovisat empirin i kronologisk ordning. Detta underlättade när vi skulle förstå och analysera processen. Analyskapitlet har sedan i huvudsak byggts upp utefter den teleologiska förändringsteorin och följer också förändringsprocessen i en kronologisk ordning. Vi har med hjälp av de teorier och nyckelbegrepp som vi beskriver i teorikapitlet analyserat svaren och dragit slutsatser

Innan vi började samla in våra primärdata så läste vi in oss och samlade in massvis av sekundärdata, det var för att få en förståelse kring ämnet och vetenskaplig teori vilket möjliggjorde insamlandet av relevant empiri. Sekundärdata är redan publicerad data som inte vi själva har samlat in från källan utan det kan exempelvis vara artiklar i ämnet, tidigare arbeten, utredningar osv. (Jacobsen, 2002). Vi började med att läsa in oss om revision och dess historia, både litteratur och artiklar. Sedan gick vi vidare med att läsa de utredningar

som låg bakom beslutet att avskaffa revisionsplikten för små aktiebolag, exempelvis SOU 2008:32 och svenskt näringslivs utredning, allt för att få en förståelse varför lagändringen genomfördes. Vi har även läst igenom tidigare forskning i ämnet, både uppsatser och avhandlingar i Sverige men även forskning som gjorts i andra länder där det gått en längre tid efter avskaffandet av revisionsplikten och där gränsvärdena är högre. Allt detta för att få ett grepp över vad som är utforskat kring detta problem och vad vi skulle kunna tillföra utöver. Som Ghauri och Grønhaug (2010) uttrycker det hela, sekundärdata är inte bara användbart för att lösa ett forskningsproblem utan också till att bättre förstå ett forskningsproblem. De menar också på att det är ett utmärkt verktyg till att jämföra studiens primärdata med. Det adapterar vi även i vår studie i form av att vi i vår analys kommer jämföra vårt resultat med tidigare studier.

2:4 Metodkritik

Det finns ett problem med tolkningar, tolkningar är individuella (Bryman, 2005). Respondenten tolkar var situation utefter sina egna ramar och förutsättningar, sen tolkar vi allt respondenten säger utefter våra ramar och förutsättningar. Redan i det ledet så har vi minst två tolkningar som kanske hade kunnat leda till två helt olika slutsatser och det är någonting vi måste beakta när vi använder oss av en kvalitativ ansats i form av intervjuer. Att vi är två vid intervjutillfället och medvetna om problemet minskar enligt Bryman och Bell (2011) risken för feltolkningar och att vi ger en rättmätig bild över hur respondenten uppfattar ett visst fenomen.

Bara genom att komma sin respondent tillräckligt nära så får forskaren möjligheten att se miljön så som respondenten upplever den, det kan dock leda till att relationen blir för nära och att forskaren förleds av respondenten (Bryman, 2005). Här gäller det att hitta en balans. Vi vill komma in på livet på respondenten för att verkligen få en förståelse hur de blivit påverkade av lagändringen men samtidigt måste vi se upp med att komma för nära och bli förledda.

Det finns också risk för att intervjuaren påverkar respondenten med sina egna värderingar och att intervjun blir allt för präglad av dessa och mister objektiviteten, eller att respondenten skäms för att avslöja inte helt fördelaktig information gällande företaget eller sig själv (Svennig, 2000). För att minska dessa risker så har vi försökt förhålla oss objektivt när vi utformat intervjumallen och även erbjudit respondenterna att vara anonyma för att minimera risken att de inte skulle våga avslöja negativ information om företaget (Bell, 2006).

2:4:1 Validitet och Reliabilitet

För att säkra en viss kvalitet gällande empirin i en undersökning så tar många forskare bland annat både Jacobsen (2002) och Bryman och Bell (2011) upp kraven om validitet och reliabilitet. Vissa forskare har förkastat dessa begrepp när det gäller att bedöma kvalitén gällande kvalitativ forskning eftersom de hävdar att begreppen är anpassade till kvantitativ

forskning. Men Jacobsen (2002) menar att det inte handlar om att underkasta data en kvantitativ logik utan det handlar bara om att förhålla sig kritiskt till informationen som samlas in. Uppfyller den insamlade empirin kravet på validitet, dvs. om den kan anses relevant och giltig? Samt är empirin tillförlitlig och trovärdig, dvs. har den en hög reliabilitet?

Validitet är enligt Bryman och Bell (2011) väldigt viktigt för en studies kvalitet och begreppet brukar delas upp i intern respektive extern validitet. Mäter vi det som vi tänkt oss, kan vi koppla problemformuleringen med de resultat som vi kommer fram till, beskrivs ett visst fenomen på ett riktigt sätt? Ju fler som styrker våra slutsatser ju högre intern validitet får våra resultat. För att uppnå en hög intern validitet så kommer vi granska våra resultat kritiskt och jämföra vår undersökning och slutsatser mot andra (Jacobsen, 2002).

Extern validitet handlar till stor grad om hur generaliserbara resultaten från en undersökning inom ett visst område är (Bryman o.a., 2011; Jacobsen, 2002). Avsikten med kvalitativa studier är ju sällan att nå en hög generaliserbarhet utan målet är oftare att få en djupare förståelse kring ett fenomen (Jacobsen, 2002) och så är ju tanken med vårt arbete också. Gällande vårt arbete så går det kanske inte generalisera till hur det ser ut bland revisionsbolagen i hela Sverige men däremot går det nog få en bra bild till hur det ser ut bland små revisionsbolag i Skaraborg. Enligt Bryman (2005) så är det framförallt enskilda fallstudier som fått kritik kring dess generaliserbarhet och att mer eller mindre ostrukturerade intervjuer inte fått samma kritik.

Med en studies reliabilitet menas studiens tillförlitlighet och trovärdighet. Att om någon skulle göra samma undersökning igen så skulle de komma fram till liknade resultat (Jacobsen, 2002). Vi använder ju oss av en kvalitativ ansats i form av semistrukturerade intervjuer och då är det ju svårt att göra om studien på exakt liknade sätt, men om de som gör en ny studie till stor grad följer samma process som vi så bör de komma fram till likande resultat för att vår studie ska anses ha hög reliabilitet. Som vi tidigare nämnt så går det ifrågasätta objektiviteten när det handlar om insamling av material i en kvalitativ studie, men enligt Bryman och Bell (2011) så höjs objektiviteten och den interna reliabiliteten om det är fler än en person som tolkar materialet, vilket vi är gällande detta arbete.

2:4:2 Källkritik

Under hela arbetets gång så har vi försökt bibehålla ett kritiskt förhållningssätt till de källor som vi använt oss av. Har det funnits stora tveksamheter kring en källas trovärdighet så har vi avstått från att använda denna. När det gäller sekundärdata så har vi i denna uppsats huvudsakligen använt oss av vetenskapligt granskade artiklar och kurslitteratur vilka borde ge hög trovärdighet till studien. De källor som kan anses som subjektiva är utredningen som beställts av Svenskt näringsliv och de artiklar vi tagit från FAR:s branschtidning Balans. Vi har varit medvetna om detta och vägt för och nackdelar med att använda oss av dessa. Vi anser dock att de är så pass informativa och att vi använt oss av dem med sådant medvetande att

vi förminskat subjektiviteten. Sedan är de även motparter till varandra vilket bör betyda att gemensamt användande av källorna ger en nyanserad bild av verkligheten.

Respondenterna som gett oss primärdata till vårt arbete är alla revisorer på olika bolag och för att minska risken att de ska undanhålla information som kan vara känslig för företaget så deltar och framställs de med anonymitet i detta arbete. Anonymiteten anser vi även till viss del borde motverka att respondenterna förskönar bilden av sitt företag som annars kan vara risken i den här typen av intervjuer.

3. Teoretisk referensram.

I teorikapitlet så kommer vi presentera de referensramar vi använt oss av och utgått ifrån i vår analys av den empiri som vi samlat in via de intervjuer vi genomfört.

3:1 Inledning

Vi kommer i detta kapitel beskriva skillnaderna mellan revision och redovisningen och på vilket sätt redovisaren respektive revisorns yrkesroller ser ut och skiljer sig åt. Detta avsnitt har ingen vetenskaplig grund utan är endast med för att tydliggöra skillnaderna för läsaren hur revisorerna själva ser på skillnaden revisor kontra redovisningskonsult. Vi kommer även i detta kapitel ta upp tidigare forskning kring vårt ämne som kan vara intressant för oss samt forskning som beskriver hur det ser ut i Danmark och Storbritannien gällande intresset att behålla revision trots att det är frivilligt. De teorier vi tar upp kretsar kring förändringsprocesser, dessa ska vi ha som utgångspunkt vid analysen av den empiri som vi samlar in. Nyckelbegreppen kärnkompetens och förtroende kommer vi också ta upp eftersom det är två begrepp som viss tidigare forskning visar samt vi själva kommit fram till kan ha stor betydelse när det gäller till vilken grad revisionsbolagen förändrats

3:2 Revisorns roll kontra redovisarens roll.

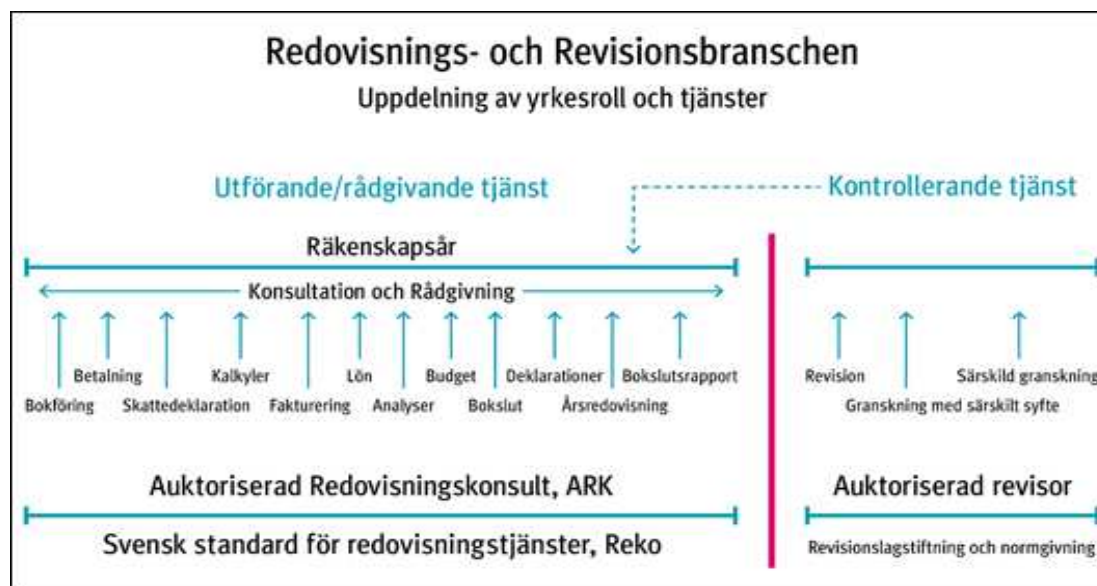
I allmän folkmun blandas ofta revisorn och redovisaren (redovisningskonsulten) ihop och kallas båda för "revisorn" även fast det egentligen handlar om två skilda yrkesroller (SRF, 2013).

Revision beskrivs av FAR (2006) att med en professionellt skeptisk inställning planera, granska, bedöma och uttala sig om årsredovisning, bokföring och förvaltning. Revisorn kan utföra många olika typer av uppgifter men den vanligaste och kanske den viktigaste är att granska och uttala en åsikt om ett företags historiskt finansiella information. Revisorns uppgifter finns även beskrivna i svensk lag och i ABL 9kap 3 § uttrycks det att revisorn skall granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning av bolaget (Aktiebolagslagen, 2010). Vidare i samma paragraf står det att granskningen skall vara så ingående och omfattande som god revisionsred kräver. Med god revisionsred menar FAR (2006) att det handlar om att genomföra granskningen utifrån god kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme och att denna sed utvecklas ständigt både internationellt, inom FAR, genom revisorsnämnden och genom domstolarnas praxis.

Redovisning handlar om den ekonomiska rapporteringen i ett företag och arbetet med denna pågår under hela året. Många företag anlitar ofta extern hjälp till att sköta redovisningen och det ofta i form av en redovisningskonsult (SRF, 2013).

Enligt SRF (2013) så har redovisningskonsulten ett proaktivt perspektiv eftersom den ska se till att kvalitén i redovisningen ska uppstå redan i det löpande arbetet kontra i efterhand (reaktivt) som är fallet när det handlar om revision. Redovisningskonsulten har kontakt med kunden under hela året och får därmed en väldigt god insyn i företaget och det leder enligt SRF (2013) ofta till att kunden tar hjälp av denne även när det gäller andra tjänster som rör exempelvis rådgivning och affärsutveckling. Man kan i vissa små företag nästan likställa redovisningskonsulten med bolagets ekonomiavdelning eftersom det är dem som sköter redovisningen, deklarationer, deltar i ekonomisk planering, bokslut osv.

Eftersom redovisningskonsultens roll ofta är stor och viktig för små företag så ville SRF jobba fram en auktorisation av yrkesrollen så det skulle gå kvalitetsäkra kvalitén hos redovisningskonsulterna. 2006 så införde slutligen SRF denna auktorisation som innebar att det hädanefter skulle finnas höga krav för att bli auktoriserad redovisningskonsult samt att olika kvalitetskontroller skall ske över tiden (SRF, 2013).



Figur 1: Modellen⁴ ovan illustrerar de två olika yrkesrollerna och visar på skillnaderna mellan dem.

3:3 Förändringsteori

Förändringar är en ständig process i de flesta organisationer och i samhället i stort. Vad är förändring? Hur förändras organisationer och varför gör de det i samklang med att förutsättningarna förändras?

Lewin beskrivs ofta som en av de stora inom socialpsykologins historia och han var även en pionjär gällande forskning om organisationsutveckling. Under och efter andra världskriget så

⁴ Från SRF:s hemsida.

utvecklade Lewin en teori kring organisationsförändring som än idag lever kvar och genom åren varit den teori som de flesta fallstudier kring organisationsförändringar utgått ifrån, även om den genom åren har utsatts för kritik från andra forskare (Hatch, 2002).

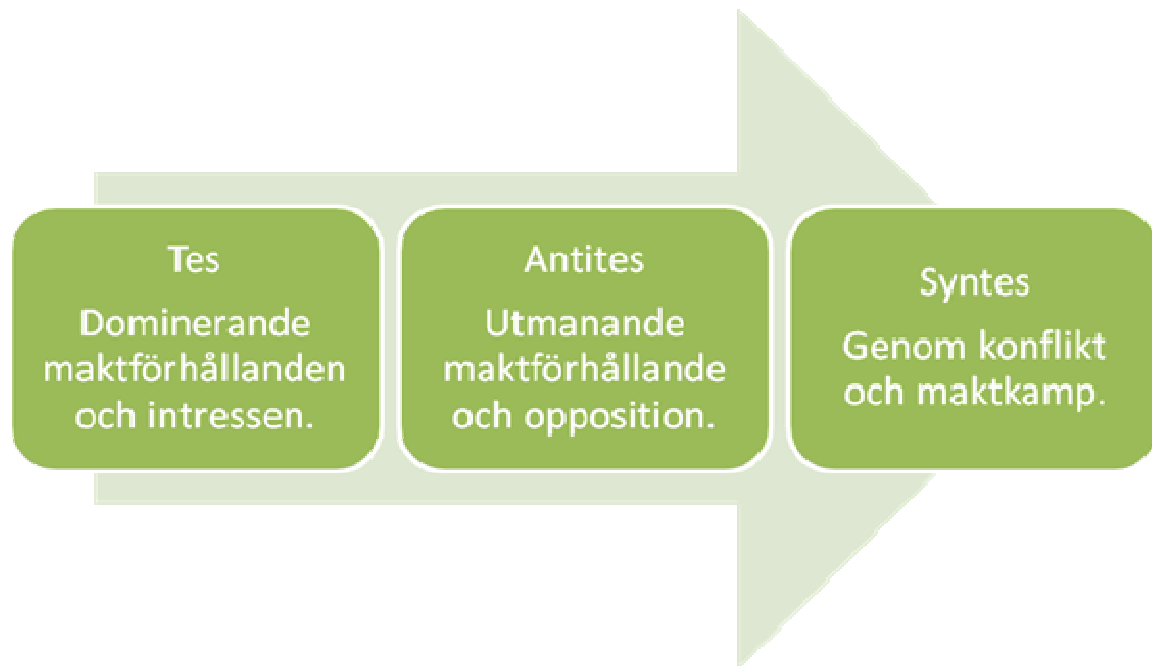
Enligt Hatch (2002) definierar Lewin förändring som ett övergående tillstånd som avbryter ett stabilt jämviktstillstånd. Van de Ven och Poole (1995) gör en ganska liknande definition för organisationsförändringar men förklarar det som en skillnad i form, kvalitet eller tillstånd över tid. Förändringen kan enligt Van de Ven och Poole (1995) vara i en arbetsgrupp, del av organisation, hel organisation osv. där mätningar gjorts vid olika tillfällen och resultatet visat olika.

I en organisation menar Lewin (Hatch, 2002) på att det finns två krafter, en som motverkar förändring och en som är för förändring. Genom att dessa krafter verkar mot varandra så skapas det en balans (ett jämviktstillstånd). När denna balans rubbas så uppstår en förändring som sedan följs av ett nytt jämviktstillstånd. Förändringen inbegrips enligt Lewins modell av tre olika aktiviteter: upptining, förändring och nedfrysning igen. I upptiningen skapas det en obalans i den jämvikt som finns mellan de båda krafterna i organisationen. Förändring möts alltid av motstånd från vissa och här gäller det enligt Lewin att lokalisera och sedan dra nytta av det missnöje som finns med det systemet som finns innan för att kunna genomföra en upptining. I det här stadiet är organisationen i obalans och nu kommer vi in i förändringsfasen. Här gäller det att ha en strategi om vad som kommer att förändras och hur resultatet av förändringen ska se ut om det blir som planerat. Förändringsfasen pågår sedan ända till att det återigen är en balans mellan de hindrande och de pådrivande krafterna. Inte förrän denna balans har hittats och exempelvis de nya arbetsätten som man ska jobba på inom organisationen är implementerade och accepterade så har en nedfrysning ägt rum (Hatch, 2002).

Många revisionsbolag kan tänkas befinna sig i förändringsfasen där de nu funderar över vilka strategier de ska ha för att möta den nya marknaden medan andra bolag kanske har kommit på en strategi att möta förändringen på som alla accepterat och därmed genomfört en nedfrysning. Men det skulle också gå förklara själva lagförändringen genom att använda sig av Lewins modell. Innan lagändringen trädde i kraft så fanns det krafter som förespråkade ett avskaffande medan andra tyckte precis tvärtom. Balansen mellan krafterna rubbades och de som var för en lagändring gällande revisionsplikten fick till en lagändring till slut. Men förändringsfasen pågick ett bra tag innan man nådde ett lagom gränsvärde som accepterades och en nedfrysning (lagförändring) kunde äga rum.

I ledet innan revisionsbolaget innan lagändringen är beslutad så går det även illustrera och förklara det hela med hjälp av Van de Ven och Poole (1995) teori och modell kring förändring som dialektisk process och maktkamp. Modellen bygger på det hegelianska antagandet att samhällsutveckling sker pga. ständiga konfrontationer mellan olika intressen, lite liknande Lewins modell vi nämner tidigare i teorin. Processen enligt denna modell består i en tes från

en intressent som motsäges med en antites från en annan intressent och det mynnar senare ut i en syntes (Van de Ven o.a., 1995). Det kan illustreras som följer.



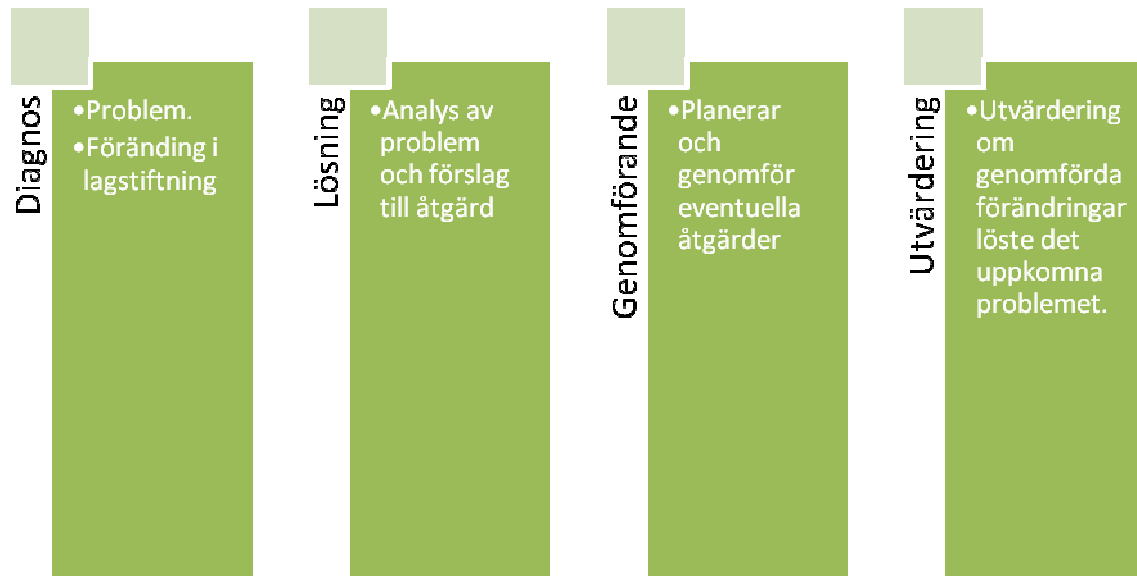
Figur 2: Modellen förklarar flödet i "förändring som dialektisk process".

I detta fall var det småföretagarnas intressenter som förespråkade slopandet av revisionsplikten för små företag genom utredningen av Thorell och Norberg (2005) som förespråkade en tröskel som motsvarade EU:s gränsvärden. Det ska i skenet av modellen ses som tesen, i andra änden finns revisionsbolagens intresse med bland annat föreningen FAR. De ville naturligtvis inte alls slopa revisorsplikten då det varit en säker inkomstkälla och förespråkade ingen ändring av lagen (FAR, 2008), det är motsvarande antitesen i modellen. Det blev istället en kompromiss där lagen ändrades men inte alls med det höga gränsvärde som föreslogs, det motsvarar i det här fallet syntesen. Syntesen är alltså jämförbar med det nedfrysningstillstånd som Lewin skrivit om (Hatch, 2002).

Jacobsen (2005) har också teorier kring förändring och presenterar fem modeller för att förklara hur förändring går till. Det är: den planerade förändringen, förändring som livscykel, förändring som evolution, förändring som dialektisk process och maktkamp och förändring av tillfällighet. Van de Ven och Poole (1995) har skrivit en artikel i samma ämne, de nämner bara de fyra första perspektiven och benämner planerad förändring som den teleologiska modellen/teorin kring förändring.

Av dessa fem anser vi att det först och främst är modellen planerad förändring som är applicerbar på situationen gällande förändringsbehovet som uppkommit i samband med den nya lagstiftningen. Van de Ven och Poole (1995) kallar den för den teleologiska modellen eftersom de anser att den bygger på det teleologiska synsättet som förutsätter att organisationer är adaptiva och målmedvetna. Om människor eller en organisation upptäcker

att förändring krävs så pågår utvecklingen/förändringen mot ett slutligt mål. Det finns ett uppsatt mål med förändringen, i det här fallet att möta de nya förutsättningarna som uppkommit i samband med lagändringen.



Figur 3: Illustrering av den teleologiska förändringsteorins faser⁵.

Modellen skulle enligt Jacobsen (2005) kunna kallas "ett analytiskt och rationellt perspektiv på förändring", modellen är uppdelade i fyra faser (se figur) och de går att förklara enligt följande:

- Fas 1: En aktör uppmärksammar att ett problem uppstår/är på väg att uppstå vilket leder till insikten att förändring måste till. Tid och resurser avsätts för en förändringsprocess.
- Fas 2: Innehåller en analys om vad som är problemet, sedan tas det fram olika lösningsförslag för att sedan välja ut det som verkar bäst.
- Fas 3: En plan utarbetas hur förändringen ska genomföras. Den innehåller tidsplan, aktiviteter som ska göras, när de ska göras samt vilka som är ledande i processen. Aktiviteterna genomförs med hjälp av eventuella experter som ger utbildning och råd.

⁵ Jacobsen, 2005 s.21

- Fas 4: I denna fas så utvärderas resultatet av förändringen och om lösningarna var de rätta för att komma till rätta med problemet. Är förändringen lyckad så ska förändringen stabiliseras och med det få ledning och anställda att sluta upp kring det nya. I det här läget kan det anpassas belöningsystem, strukturer och procedurer till de förändringar som genomförts (Jacobsen, 2005).

Denna till viss del modifierade modell av Jacobsens "Planerad förändring" anser vi är användbar som en del av ett analysverktyg när det gäller att analysera vår empiridel. Modellen hjälper oss när vi ska försöka komma till förståelse kring hur förändringsprocesserna har sett ut i de små revisionsbolagen med tanke på avskaffandet av revisionsplikten som förmodat minskat dess kundstock och tvingat dem till en ändrad arbetssituation.

3:4 Förtroende

Förtroende mellan kund och leverantör kan göra att de vänder sig till en leverantör även när behovet av deras tjänster förändras.

Förtroende är enligt Busco, Riccaboni och Scapens (2006) ett sätt att hantera det komplexa och osäkra samhälle som vi lever i. Det finns två typer av förtroende enligt Luhmann (2005). Det är personförtroendet som är förtroendet mellan människor, det innebär enligt Luhmann (2005) att utifrån en persons handlande och personlighet få en uppfattning om dennes tillförlitlighet. Om denne sedan handlar utefter uppfattningen om personen skapas i förlängningen ett förtroende.

Sedan finns även systemförtroendet som bygger på ett ömsesidigt förtroende mellan en person och ett system, det kan vara en yrkesgrupp en organisation osv. Systemförtroendet är självgödande om en persons uppfattning av ett system bekräftas med jämna mellanrum (Luhmann, 2005). Busco, Riccaboni och Scapens (2006) poängterar dock att de två typerna oftast är beroende av varandra. Vanligtvis är det människors kontakt med andra människor som skapar förtroende för ett system. Är en människa en del av ett system så kan en annan människas förtroende för denna skadas om förtroendet för det aktuella systemet är lågt.

I vår studie är personförtroendet det förtroende som gör att företagare vänder sig till revisionsbolaget för att nyttja dem för andra tjänster trots att de inte använder dem för revision, det bygger på förtroendet i en relation till den enskilde revisorn. Systemförtroende har snarare de som tror på revisorer och revision och fortsätter att låta dem utföra revision fastän de inte behöver pga. den slojade revisionsplikten.

3:5 Kärnkompetens

I Svanströms avhandling "Revision och rådgivning – Efterfrågan, kvalitet och oberoende" från 2008 behandlar Svanström små och medelstora bolags relationer med revisionsbolag. Svanström har med en kvantitativ ansats bland annat forskat kring hur kärnkompetensen hos revisorer smittar av sig i kompetens också inom rådgivning inom juridik, skatt och

redovisning och även inom ren redovisning. Även dessa kompetenser ska enligt Svanström räknas till kärnkompetenser hos revisionsbolagen.

Svanström uppger i avhandlingen att relationen mellan företaget och revisionsbolaget är av stor betydelse när företaget väljer rådgivare gällande juridik och redovisning.

Revisionsuppdragets längd och goda erfarenheter med högt förtroende är direkt avgörande för rådgivningens omfattning. Enligt Svanström så anlitar inte vanligtvis små företag experter för att få råd utan de vänder sig snarare till kontakter de redan har. Det är inte heller ovanligt att Revisionsbolaget kan påverka omfattningen på rådgivningen genom att själva ta initiativ och föreslå rådgivning enligt Svanström.

Svanström drar slutsatsen att det finns möjlighet för revisionsbolagen att aktivt utöka sin roll i företagen och utöka rådgivningsdelen. Dock så måste viss försiktighet beaktas gällande risken för att oberoendet gentemot företaget påverkas och hur det tolkas av lagstiftare och intressenter om revisionsbolaget även fortsättningsvis anlitas som revisor.

3:6 Avskaffande i Storbritannien och Danmark

I Collis studie "Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark." från 2010 försöker hon utreda ifall storleken på ett företags omsättning är ett tillräckligt medel för att se vilka företag som har behov av revision trots att det är frivilligt eller om det finns andra parametrar som spelar in när det gäller vilka bolag som använder sig av revision trots att de inte tvungna.

Collis har samlat in och jämfört empirisk data i form av resultat från statliga undersökningar där inställningen till frivillig revision hos chefer i små bolag som gjorts utifrån samma undersökningsmetoder i både Danmark och Storbritannien undersökts. Utifrån det så vill Collis försöka hitta eventuella likheter och skillnader i attityden till frivillig revision. Är det stora skillnader i inställning till frivillig revision mellan ett land där frivillig revision är ett nytt fenomen (Danmark) kontra ett land där fenomenet funnits än längre period (Storbritannien)?

Collis slutsatser i studien är att omsättningen är en viktig variabel när det gäller vilka som tänker behålla revision trots att de inte skulle vara tvungna. Men inte ett tillräckligt medel för att motivera chefer att välja frivillig revision. Enligt undersökningen spelar även olika förvaltnings och agentfaktorer en stor roll när det gäller vilka som kommer använda sig av revision trots att de inte vore tvungna.

När det gäller likheter och skillnader mellan attityderna i länderna så är svaren från de olika länderna väldigt lika trots avskaffandet av revisionsplikten är ett mycket nyare fenomen i Danmark kontra Storbritannien. Ungefär 40 % av de tillfrågade i de båda länderna skulle tänka sig att behålla revisor även om det vore frivilligt och de tillfrågade i de båda länderna hade ungefär liknade svar när det gällde åsikter kring kostnaden kontra nyttan med revision.

3:7 Tidigare examensarbeten.

Det finns en uppsjö tidigare arbeten som behandlar ämnet slopandet av revisionsplikten, vi har läst många och valt att presentera två här.

Löfstedt och Ouesis (2011) har skrivit om revisorns syn på slopandet av revisionsplikten. Det är en kvalitativ studie som bygger på intervjuer med respondenter från revisionsbolag i Linköping och Stockholm. Deras frågeställning är hur den indirekta påverkan varit på de som väljer bort revision och hur små och stora revisionsbolag ska möta förändringen på bästa sätt.

De drar slutsatsen att en konsekvens som byråerna ser är att de blir av med oseriösa kunder, revisorns roll kommer lyftas fram genom ökande av andra kostnader och skatteverkets granskande. Stora bolag anser att påverkan hamnar på små bolag och små bolag bekräftar det genom att uppge att de sett en stor negativ effekt på efterfrågan. Det kopplas till att de stora företagen ligger i framkant när det gäller förberedelser med bl.a. upprättande av redovisningsavdelningar. Alla respondenter satsar på relationsmarknadsföring och minimalt på extern marknadsföring, de använder sig av s.k. 'word of mouth'. Två möjliga konsekvenser som anges är mer skattefusk och mer granskning av skatteverket, skatteverket anges t.om som en ny konkurrent. Arbetet är i stort lik vårt arbete med de skillnaderna att vi fokuserar på Skaraborg och enbart små revisionsbyråer samt att vi ligger två år senare i tiden, påverkan på revisionsbolagen bör synas tydligare nu. Första årsbokslutet efter lagändringen hade inte varit vid deras intervjutillfällen, när vi intervjuar har två årsbokslut med möjlighet till slopad revision genomförts.

Khames och Sejdija (2012) har skrivit om hur revisionsbolag hanterar avskaffandet av revisionsplikten, deras frågeställningar inriktar sig på hur kundstocken förändrats, hur revisionsbolagen förändrats och hur eventuella förberedelser påverkat utfallet.

De drar slutsatsen att revision inte bara är ett kontrollorgan utan även en kvalitetsstämpel. Kundunderlaget har påverkats negativt med 5-25 %, där storleken på revisionsbolaget är en viktig aspekt. Företagen är positivt inställda till lagändringen då omsättningen inte påverkats och revisorerna mer fungerar som konsulter istället för kontrollanter, det ger ett trevligare klimat vid kundbesök. De anger också att effekter av lagändringen är svåra att se då så kort tid förflutet, fler redovisningskonsulter har dock dykt upp och revisionsbolagen har anpassat sig till detta och erbjuder redovisningshjälp i högre utsträckning. Vissa förberedelser har gjorts innan lagändringen, det var dock med tron att gränsvärdet skulle vara högre så effekten av dem är svåra att avgöra. Även detta arbete är relativt likt vårt, skillnaden är att vi fokuserar på små revisionsbolag medan de blandar stora och små samt att i vårt fall har längre tid gått sedan lagändringen och eventuell påverkan bör därmed vara tydligare i vårt arbete.

3:8 Sammanfattning teorikapitel.

Vi kommer använda oss av ovanstående fakta, teorier, nyckelbegrepp och tidigare arbeten när vi gör vår analys. Den teleologiska (planerade) förändringsteorin använder vi som en bas i vår analys för att ge oss en förståelse hur och varför revisionsbolagen agerar och formas som de gör efter den ganska stora förändringen av förutsättningar som uppkommit efter avskaffandet av revisionsplikten för små bolag. Eftersom vi har ett systemteoretiskt perspektiv så har vi även med den dialektiska förändringsteorin som hjälper oss att analysera varför lagändringen kom till och på vilken nivå. Detta för att vi vill inta ett helikopterperspektiv och se helheten och även för att få förståelse över hur eventuella framtida motsättningar kan leda till ett nytt gränsvärde.

Förtroende är ett nyckelbegrepp för oss i och med att vi misstänker att förtroende för revisorer och revision är något som till stor grad påverkar om ett företag fortsatt låter utföra revision på sitt bolag eller att de utnyttjar revisionsbolagen för andra tjänster. Förtroende driver/bromsar förändringsprocessen beroende på om kunden har ett högt eller lågt förtroende till revisionsbolaget. Finns ett högt förtroende så ökar möjligheten att kunden behåller revision trots att de inte längre är tvingade och då minskar behovet av förändring, tvärtom om förtroendet är lågt.

Redovisning och olika typer av ekonomisk samt viss juridisk rådgivning tycker vi kan räknas in under en revisors kärnkompetens och vi får stöd av Svanström (2008). Har revisionsbolaget en hög kompetens inom något av de områdena så är det lättare för dem att förändras då tröskeln in på dessa marknader blir lägre. Detta leder till att revisionsbolagens motstånd till förändring blir mindre och att de har lättare att möta nya förutsättningar, tvärtom ifall kompetensen inom andra områden är lågt. Låg kompetens inom andra områden leder istället till att omställning mot den förändrade marknaden blir svårare. Därför är även kärnkompetens ett nyckelbegrepp som är drivande/bromsande i de små revisionsbolagens förändringsprocesser.

Informationen kring revisorn kontra redovisarens roll är inte grundat på vetenskapligt fakta men det är med för att ge läsaren förståelse till hur revisorerna själva ser på skillnaden mellan revisorer och redovisningskonsulter. Det är viktigt för att förstå vilka förändringar som sker enligt revisorerna när de påstår att de har gått över mot redovisning.

Vi kommer även göra en jämförelse mellan vad vi kommer fram till i vår analys kontra de tidigare studiernas slutsatser som presenteras i teorikapitlet. Vi kan bidra till de tidigare studierna främst genom att längre tid har förflutit sedan avskaffandet av revisionsplikten, vilket borde tala för att det nu borde kunna gå att se mer vilka effekterna blivit av lagändringen.

4 Empiri

Här presenterar vi vår insamlade empiri. Vi har lagt delarna i ett tidsflöde som följer den verkliga processen, det gör det lättare att förstå orsaker och verkan av lagändringen och hur revisionsbyråerna blivit påverkade och anpassat sig utefter de nya förutsättningarna.

4:1 Presentation av respondenter

Våra intervjuobjekt som stått till grund för det empiriska material som vi presenterar i detta kapitel har alla deltagit anonymt i denna studie. Respondenterna är fem till antalet och alla är män. Alla respondenterna kommer från olika revisionsbyråer vilka är utsprida på olika ställen i "gamla Skaraborgs län". Revisorerna benämns i texten som respondent A till E där C är den enda auktoriserade revisorn medan de andra är godkända. Alla har en gedigen bakgrund inom branschen men den varierar från 8-28 år.

Revisor	Examen	Erfarenhet	Anställda	Kön
A	Godkänd	17 år	1	Man
B	Godkänd	28 år	5	Man
C	Auktoriserad	19 år	11	Man
D	Godkänd	8 år	1	Man
E	Godkänd	10 år	1	Man

Figur 4: Tabell som presenterar respondenterna.

4:2 Inställning till lagförändring.

Inställningen till lagändringen har i stort sett varit enhetlig hos de fem respondenterna, de har sett positivt på förändringen av lagen kring revisionsplikten. Att kostnaden i stort har varit högre än nyttan med revisionen hos många bolag som nu undantas från revisionsplikten, bl.a. nämner respondent D att *"mycket administrativt pappersvändande försvunnit som bara varit en juridisk förpliktelse där det inte genererat i någon nytta"*.

Det är bland de revisionsbolag vi intervjuat en vedertagen inställning att revisionen i många fall varit onödig bland små aktiebolag som understiger gränsvärdet, respondent A säger *"Tycker att det var helt rätt (med lagändringen)⁶, känns onödigt när det är mindre bolag med få anställda"*. Även om han i nästa andetag faktiskt erkänner att han innan lagändringen hade en liten annan uppfattning kring det hela och att han då var lite orolig över hur lagändringen skulle komma att påverka bolagets omsättning. Respondent C är inne lite på samma linje när han pratar om att de *" var lite oroliga för effekten före lagändringen, men att kontentan av det hela blivit att det egentligen bara är de bolag som lika gärna kunde*

⁶ Vårt tillägg.

vara enskilda firmor som vi förlorat". Respondent E tycker bara det är positivt att revision av de små bolagen försvunnit och uttrycker det bl.a. genom detta citat "revisionen som gjorts åt de små bolagen har gjorts utan nytta, nu kan man istället lägga ner och göra ett bättre arbete där det verkligen behövs".

Respondent D har också varit positiv för egen del med den grunden att "man kan bli av med kunder som är lite på gränsen när det gäller hur de sköter sina firmor, sådana uppdrag är det bara skönt att ha blivit av med". Respondent A och E resonerar lite på samma sätt och A påpekar att något som talar starkt för att det är på det viset är att det idag är mindre andel orena revisionsberättelser. Respondent E uttrycker det på ett liknande sätt som D:

"som jag nämnde tidigare så har revisionen som gjorts till de små bolagen gjorts utan nytta både för mig och för bolagen, lagändringen är en sorts 'win-win' situation för bägge parter". "Vi blir av med de små 'oseriösa' bolagen och de slipper betala för revision"

Av de tillfrågade så är respondent B den enda som nu i nutid fortfarande är negativ till lagändringen och påpekar att lagstiftning såsom AbL fortfarande gäller och att i stort så har inte något förändrats för de små aktiebolagen och att problemet kan bli för de som inte tar hjälp av en duktig redovisningskonsult. Han påtalar "vad händer nu när 2011 har avrapporterats till bolagsverket och de klagar på bristfällig årsredovisning, hur reagerar stadsmakten på signalerna från bolagsverket?" Han har alltså en delvis negativ inställning där han tar för givet av tidigare erfarenhet att bolagsverket kommer uppleva problem och att det tar ett tag efter en sådan lagändring innan dessa problem kommer upp till ytan och upptäcks.

4:3 Förberedelse inför lagförändring.

Förberedelserna har enligt dem själva varit begränsade hos de flesta av de olika respondenterna, även om de flesta förväntade sig att de skulle infinna sig ett visst tapp av kunder och att de till viss del förberedde sig på detta. Respondent C säger att

"det hade ju snackats om det här i nästan 15 år, det enda vi gjorde var att när det kom in förfrågningar om revision så frågade vi även om de inte hade någon redovisning de ville ha hjälp med".

Det var alltså inte frågan om att jaga nya kunder från respondent C:s sida utan mer att man upplyste kunderna om att bolaget även kunde och hade kompetens till att hjälpa dem med redovisning och att de även inom bolaget förberedde sig på att mängden revision skulle komma att minska och det kunde kompenseras med ökade redovisningsuppdrag.

Respondent A var som vi nämnt tidigare lite orolig över vilken effekt lagändringen skulle få på hans bolag. Ändå gjorde han som han uttryckte det "inga stora förändringar", men en

förberedelse som genomfördes var att bolaget ökade på uppdragen innan lagändringen för att inte som han uttryckte det "stå utan jobb efter lagändringen". Han har också viktat om mer mot redovisning vilket han har bredvid i en enskild firma. Även respondent E förutspådde att revisionsuppdragen skulle komma att minska efter lagändringen och med tanke på det så har han gått från att ha varit enbart ett revisionsbolag till att även erbjuda redovisningstjänster för att kompensera eventuella kundförluster. Det har inte gjorts någon massiv kampanj för att visa bolagets nya utbud utan E uttrycker det på följande sätt:

"Jag har inte genomfört någon kampanj för att visa det nya utbudet av tjänster utan jag har endast nämnt det för kunder samt vissa andra personer och sedan litat på att det ska spridas vidare"

Respondent D var väl tillsammans med respondent B den av respondenterna som förberedde sig minst inför lagändringen. Han uttryckte det först som att han egentligen inte gjort några skillnader, men sedan nämnde han att han pratat med sina revisionskunder och sin samarbetspartner som tidigare gjort redovisning för dessa för att undkomma en jävsituation. Han har förberett dem på att han har för avsikt att "ta tillbaka sina kunder om de väljer att inte revideras". Anledningen till detta var enligt D att han inte ville tappa i omsättning på grund av lagändringen utan ligga kvar som han uttryckte på en "lagom nivå och lagom dos arbete". Respondent B menade på att de inte förberedde sig alls inför lagändringen men när man frågar han om redovisningsdelen i företaget så nämner han att han har ökat på sin andel av kombinerade uppdrag där "jag utför revision och någon av mina tjejer utför redovisningen". Och numera är hälften av bolagets uppdrag sådana uppdrag.

4:4 Påverkan på kundunderlaget.

En påverkan på kundunderlaget kan utläsas, inte på mängden kunder utan snarare på sorten kunder. Hos de flesta av revisionsbolagen kan man se att revisionskunderna har blivit färre men det har kompensrats med redovisningskunder istället och att de tillfrågade revisionsbolagen inte har tappat nämnvärt i omsättning. Respondent D säger t.ex.:

"jag har idag ca 40 revisionskunder vilket motsvarar ca 50 % av vad jag hade innan lagändringen, men jag har tagit tillbaka några av "mina" kunder (redovisningskunder)⁷ från min samarbetspartner (redovisningsbyrå)⁸ så omsättningen har i princip inte påverkats".

Han nämner även att den mängden kunder han har i nuläget ligger i paritet av det han klarar av och att han säger nej till vissa kunder på grund av att han inte har tid. Han tar även upp att nystartade bolag som använder sig av revision är obefintlig och att han inte fått några

⁷ Vårt tillägg.

⁸ Vårt tillägg.

sådana uppdrag sedan lagändringen. Respondent C uppger att de har *”förlorat ca 40 % av revisionskunderna från tidigare 250 kunder till idag ca 160, vi har dock med råge tagit igen det på redovisningssidan så vår omsättning har snarare ökat än minskat”*.

Respondent C reflekterar också över tappet på nystartade företag som tidigare varit tvungna att ha revisor och säger *”nystartade är nog betydligt större del, men det är ju svårsmätt”*. Han funderar vidare och säger att *”största anledningen till att företag väljer bort revision är nog att företag gör som andra företag, gör ett annat liknande företag det och berättar om det så är det stor chans att du gör det samma”*. Respondent E reflekterar i samma banor och nämner att vissa kunder som han varit i kontakt med nämner *”jag behöver inte revideras, konkurrenter har slutat med revision så varför ska jag betala för något sådant?”*

Han har märkt av ett kraftigt tapp när det gäller volymen av revisionskunder och skulle uppskatta det till ca 50 % av sina tidigare kunder. Men när det gäller omsättningen så har den börjat återhämta sig till den nivå som var innan lagändringen och det på grund av att som E uttrycker det *”redovisningsdelen blir en allt viktigare del i firman”*.

Även respondent A ser ett stort tapp på revisionsidan där han uppger att han *”förlorat mellan 30 och 40 % vilket nog motsvarar 90 % av de som kan välja bort”*. Han tror att de enda som valt att behålla revisor är de som ligger i gränslandet till att måsta ha revisor samt vissa bolag som enligt honom är rädda för att skatteverket ska jaga dem om de inte använder sig av revisor.

Respondent B ser däremot bara en mindre förlust av revisionskunder på ca 5-10 % men att han har hört att andra revisionsbolag tappat kunder i betydligt större omfattning. Tappet tror han inte heller beror på grund av lagändringen utan han tror att det beror på att det är gamla kunder som nått den ålder att de avvecklat sina verksamheter. Han spekulerar vidare kring hans kundtapp och att det är så pass litet kan enligt honom bero på att han jobbar med *”kombinerade uppdrag (Revision och redovisning)⁹ som gör att kunderna fortsatt väljer att vara kvar”*. Han har även en annan tes som kan tror kan ligga bakom att han inte tappat så stor mängd kunder, *”jag har en gammal kundstock som är vana att använda sig av revisor och då fortsätter de med det”*. Däremot är han inne på samma linje som C och D när det gäller nystartade bolag. Att de väljer bort revision om de inte är tvungna, men han frågar sig även *”Vem håller koll på att de skaffar revisor när de når över gränsvärdet?”*.

4:5 Ändrade tjänster.

Alla respondenter utom en har uttryckt att de har viktat över från revision till att jobba mer med redovisning för att möta den nya verkligheten som den nya lagstiftningen innebär. Den generella synen bland de tillfrågade är att de inte ser det hela som något problem utan att vissa snarare föredrar redovisningsarbetet. Respondent D ger uttryck för det hela:

⁹ Vårt tillägg.

"Ibland funderar man om det är värt det att syssla med revision överhuvudtaget med tanke på alla nya kontroller som finns och med tanke på allt som man riskerar nu för tiden genom att sätta sin namnteckning på en årsredovisning".

Respondent B uppger att en kollega på en större firma blivit så less på alla nya revisionsregler och kontroller att han som B uttryckte det *"tog sitt pick och pack och lämnade firman i julas"*

Respondent A uppger att han *"tagit in fler redovisningsuppdrag för att få en ok kundstock"*. Hos honom handlar det inte så mycket om att förändra några tjänster utan om att öka på i en tjänst han redan tillgodosett. Att han tappat revisionsuppdrag och ersatt dem med redovisningsuppdrag ser han inte som något stort problem eftersom han tycker redovisningen är roligare. Respondent A:s åsikter kring det hela sammanfattas ganska bra i ett citat från intervjun:

"Det är inga problem alls, redovisningen är roligare eftersom då har du kontinuerlig kontakt med kunden och bygger upp en djupare relation medan när det handlar om revision så har du kanske bara kontakt med kunden en till två gånger per år".

När det gäller förändrade tjänster så menar respondent C att bolaget *"kompenserat förlusterna av revisionsuppdragen med redovisningsuppdrag så till den grad att den totala omsättningen för alla bolagets delar tillsammans överstiger den tidigare omsättningen"*. Även Respondent D uttrycker att redovisningsuppdragen har blivit en viktigare del av firmans grund, han förklarar det med *"som sagt tagit tillbaka en del av "mina" kunder från min samarbetspartner"*.

Respondent E är den som tydligast förändrat sina tjänster genom att han börjat erbjuda redovisningstjänster för att om möjligt motverka eventuella effekter av den slopade revisionsplikten. Han har alltså utvecklat en ny möjlighet till intäkter genom att tillföra en ny tjänst till revision som han endast utförde tidigare, *"jag har som jag nämnde förut börjat med redovisning, det gjorde jag när det blev klart med den nya lagen"*. Den delen har stegvis utökats och numera är det som E nämner i intervjun *"en betydande del av verksamheten"*.

Respondent B är även i den här frågan den som urskiljer sig från de andra respondenterna när det gäller svaren och han uppger att allt ser ut som det gjort tidigare och att tjänsterna som erbjuds inte förändrats. Man kan dock utläsa att en viss omstrukturering har gjorts i och med förändringen att mängden kombinerade uppdrag ökat i stor grad och numera utgör ca 50 % av de totala uppdragen.

4:6 Marknadsföring

Alla respondenter uppger att marknadsföring i princip är obefintlig och att arbetsbördan i sig snarare är för hög än för låg, de har inte sett något behov av marknadsföring varken före eller efter lagändringen. Den form av marknadsföring som de påtalar som den viktiga är den s.k. "word of mouth" vilket mycket bygger på relationen till kunden och dess förtroende till revisorn. Respondent E uppger t.ex. att:

"de redovisningskunder jag fått har jag till stor del fått via gamla kunder som uppskattat mitt jobb som revisor och som rekommenderat mig till andra, de har alltså hört att jag även börjat med redovisning ryktesvägen och sedan kontaktat mig för att få hjälp".

Det samma gäller respondent A som uppger att han endast marknadsför sig på sin dotters "idrottströjor" och den "enda marknadsföring som ger något för mig är kunders rekommendationer". Men han tar även upp att ifall det blir ett ökat gränsvärde så kanske även revisorer måste börja tänka på hur marknadsföringen ska se ut. Respondent C är inne på samma linje när han säger "den här branschen marknadsför sig själv via gamla kunder osv., den lilla marknadsföring som vi gör genom annonsering har vi utökat lite i alla fall. Vi har även utvecklat en hemsida". Han säger också att de har försökt att påtala vikten av revision för de kunder som kan välja bort revision "för att behålla dem". Liksom A så tror han att marknadsföringen inom revisionsbranschen kommer att öka om gränsvärdena ökar och han tycker sig ha märkt att det skett en ökning rent generellt bland revisionsbolagen gällande reklam osv. efter lagändringen 2010.

Respondent D arbetar mycket med samarbetspartners inom redovisningsbranschen som han har ett nära samarbete med vilka rekommenderar honom när de efterfrågar revision, han säger att "marknadsföring är för mig nästan obefintlig eftersom jag i nuläget har jobb över öronen och då ska man tänka på att jag i nuläget inte ens har en hemsida". Respondent B tar det ett steg ännu längre och skrattar när man tar upp marknadsföring med honom. "Haha, vi får snarare värja oss från kunder istället föra att locka till oss dem" säger han.

4:7 Framtiden

Större delen av respondenterna är övertygade om att gränsvärdet kommer höjas även i Sverige likt det har gjort i de flesta andra länder. De har en relativt gemensam syn på hur det eventuellt kommer påverka dem. De tror inte att det kommer påverka dem lika mycket som lagändringen 2010 gjorde och det med anledning av att företag som kommer att understiga ett eventuellt ökat gränsvärde inte är lika benägna att inte bli reviderade. Respondent C säger t.ex. att "merparten är mer benägna att använda revision", han syftar då på att "ägarstrukturen" är annorlunda i större företag. De är inte lika ofta ägarledda vilket leder till att en oberoende kontroll av en revisor är viktigare så att insikten i företaget möjliggörs till en högre grad för ägarna. Han säger vidare att det är en intressant framtid

revisionsbranschen går tillmötes och att gränsvärdena kommer höjas men till vilken nivå och när går det bara sia om. Även om han tror att de större företagen är mer benägna att behålla revisorn så kommer kunder att försvinna och vid en viss nivå så kanske även revisionsbolagen måste fundera om det är värt att syssla med revision.

Respondent D är inne på samma linje när det gäller effekterna av ett eventuellt högre gränsvärde och säger:

” trots att i princip alla mina kunder skulle ha möjligheten att välja bort revision om vi närmade oss EU:s värden så tror jag inte att jag kommer påverkas till så stor grad, eftersom ägandet ser helt annorlunda ut i större bolag ... sen är kostnaden för revision inte en lika stor del av omsättningen för de bolagen”.

Respondent E säger *” det är en 'tidsfråga' innan gränsvärdet höjs och jag är beredd att vikta över än mer mot redovisning ... inte främmande för att enbart jobba med redovisning i framtiden”.* Respondent E ser alltså inte ett högre gränsvärde som något problem eftersom han är beredd att gå över mot mer av redovisning men samtidigt poängterar han att redovisningsmarknaden inte är outtömlig utan det kan komma bli en väldigt tuff konkurrens mellan alla redovisningsbyråer och revisionsbyråer om kunderna.

Respondent A tror även han att gränsvärdet kommer att öka och i samband med så tror han att den nya årsboksberättelsen¹⁰ får ett större inflytande *”att efterfrågan på årsboksberättelsen skulle efterfrågas till högre grad av t.ex. banker”.* Detta som en del i låneansökan. Han tar även upp frågan kring marknadsföring och nämner att i framtiden vid ett eventuellt ökat gränsvärde så kommer nog det bli en viktig variabel för revisionsbolagen men då kanske framförallt i de större städerna där konkurrensen är ännu tuffare.

Respondent B menar att det är svårt att sia om framtiden och att det skulle innebära risker med ett ännu högre gränsvärde och att det inte bara går att stirra sig blind på hur det ser ut i andra länder eftersom det är en helt annan kultur där. Respondent B beskriver skillnaderna genom att jämföra med hur det ser ut i Italien, *”i Italien har de anställda på skattemyndigheten tjänstevapen och har polisiära befogenheter och då kan man ju förstå att det kanske inte behövs någon revisionsplikt där men så är ju inte fallet i Sverige”.*

¹⁰ Komplement till revisionsberättelse som även kan utföras av auktoriserade redovisningskonsulter.

5 Analys

Här analyserar vi den insamlade empirin utifrån vår teoretiska referensram och bygger upp grunden till ett svar på vår problemformulering.

5:1 Inledning

Revisorsyrket är ett komplext yrke som till hög grad är styrt av lagar, den 1 november 2010 så förändrades lagen gällande revisionsplikt och förutsättningarna för revisionsbyråerna förändrades. Vi har med hjälp av vår teoretiska referensram analyserat empirin för att få svar på hur förändringsprocessen har sett ut och varför. I detta kapitel inleder vi med att göra en kort analys av vad som låg bakom lagändringen för att sedan strukturera upp detta kapitel i rubriker utifrån den teleologiska (planerande) förändringsprocessmodellen (Van de Ven o.a., 1995) för att på ett bra sätt kunna analysera hur processen sett ut och vilka krafter som drivit den. Vi kommer även ha en rubrik som benämns framtiden, där vi utifrån empirin analyserar hur framtiden kan tänka sig se ut för revisionsbolagen. Det följs av rubriken jämförelse med tidigare studier där vi gör en analys och jämförelse mot tidigare liknande studiers resultat. Avslutningsvis i kapitlet kommer vi presentera en modell som vi tagit fram utifrån vår analys och som ska ge en bild över vad som drivit eller hämmat förändringsprocessen i revisionsbolagen.

5:2 Förändringsprocess lagändring.

Vi har redan med utgång av vår teoretiska referensram och empiri från vår bakgrund diskuterat om vad som har drivit genom lagförändringen. Vi utgår från förändringsteorin "förändring som en dialektisk process", den är inspirerad av den hegelianska tanken att förändring och utveckling sker genom att olika intressegrupper har olika agendor och att de motsättningar som finns dem emellan driver utveckling och förändring framåt (Jacobsen, 2005; Van de Ven o.a., 1995). I fallet med lagändring så var det småföretagarnas/näringslivets intressen som presenterades i utredningen av Thorell och Norberg (2005) som var tesen som ställde frågan angående förändring. Antitesen i detta fall var FAR, revisorernas representant som lobbade för att ett slopande av revisionsplikten ej skulle ske (FAR, 2008). Det låg naturligtvis i deras intresse att behålla revisionsplikten då det tvingade alla bolag att nyttja deras tjänster och det gav en säker inkomstkälla med bra marginaler. Respondenterna i vår studie har däremot i överlag varit positiva till lagändringen och många ansåg som D uttryckte det *"man kan bli av med kunder som är lite på gränsen när det gäller hur de sköter sina firmor, sådana uppdrag är det bara skönt att ha blivit av med"*. Men trots att de säger att de var positiva till lagändringen när de får frågan idag, så tycker vi att det finns saker i deras svar som tyder på att de nog inte var så positiva till lagändringen innan den skedde och att de nog var lite oroliga kring effekten av det hela. Lika naturligt som att FAR tyckte att revisionsplikten skulle vara kvar var småföretagarnas åsikt om att den

skulle slopas, det skulle ju innebära att de inte längre skulle vara tvungna att betala kostnaden som revision innebär. Lagändringen kom till trots FAR:s motsättningar men inte till de gränsvärden som Thorell och Norberg (2005) förespråkade i första hand och som även är EU:s maxgränsvärde. Det hela slutade med att det blev en kompromiss mellan de olika intressen, vilket motsvarar syntesen i Van de Ven och Poole:s (1995) modell eller det nedfrysningstillstånd som Lewin beskriver (Hatch, 2002).

5:3 Förändringsprocess revisionsbolag.

5:3:1 Diagnos

Diagnosfasen i den ”planerade” förändringsprocessen kan sammanfattas som att man i en organisation medvetliggörs om ett problem som påverkar eller med hög trolighet kommer att påverka organisationen (Jacobsen, 2005; Van de Ven o.a., 1995). Lagändringen som uppkom har förändrat relationen mellan revisorerna och vissa av deras kunder. De små bolagen som utgör en stor del av de små revisionsbyråers kundstock var nu inte längre tvingade enligt lag att bli reviderade. Vad gäller respondenterna så har de inför lagändringen haft olika insikt till vilken grad lagförändring kommer att påverka dem men det måste nog konstateras att det var först en tid efter det att beslutet klubbades igenom som det går säga att bolagen verkligen var inne i ”diagnosfasen” och förstod att de kanske behövde bemöta marknaden på ett nytt sätt. Byråerna var redan innan lagändringen sammanfattningsvis till viss del medvetna om att en förändring var på gång som kunde komma att påverka dem. Exempelvis nämnde respondent C att det hade pratats om lagändringen i femton år och vissa av respondenterna nämner ju även att de varit lite oroliga över hur en lagändring skulle komma att påverka deras omsättning. Men de var ju överlag positiva till det och det berodde nog mycket på att de litade mycket på det förtroende som de byggt upp till tidigare kunder. De trodde inte de skulle tappa kunderna och de som väl skulle sluta med revision skulle de locka kvar som redovisningskunder. Som Svanström (2008) nämner ingår redovisning i en revisors kärnkompetens och respondent C:s uttalande uttrycker det tydligt *”det enda vi gjorde var att när det kom in förfrågningar om revision så frågade vi även om de inte hade någon redovisning de ville ha hjälp med”*. De såg inte det hela som något stort problem som de var tvungna att hitta en lösning på. Att det krävdes förändring insåg bolagen vid olika tidpunkter, men först en tid efter lagändringen går det säga att alla bolagen blivit varse (respondent b omedvetet) om situationen, att det krävdes förändring för att möta den nya marknaden. Här har alltså respondenterna identifierat ett problem som uppstått eller kommer uppstå inom en snar framtid. Nästa steg är att välja hur organisationen ska hantera det.

5:3:2 Lösning

Lösning är den del av processen när organisationen analyserar vilken förändring som de anser är nödvändig för att överleva problemen som uppenbarades i diagnosfasen (Jacobsen, 2005; Van de Ven o.a., 1995).

Här har vi sett en till stor del liktydlig bild, samtliga respondenter har medvetet eller omedvetet kommit fram till samma lösning. För att förebygga omsättningsminskning i företaget som en följd av färre revisionsuppdrag har de kommit fram till att de behöver vikta om från revisionsuppdrag till redovisningsuppdrag för att bibehålla sin omsättning. I respondent E:s fall starta upp med redovisning för att klara av den minskade omsättningen till följd av de minskade revisionsuppdragen. Respondent A såg tidigt lösningen med redovisningstjänster som den naturliga vägen för honom att gå för att motverka omsättningsminskningen som tillkommit efter lagändringen. Respondent C och D såg också samma lösning. Det går att sammanfatta det med att säga att alla revisorerna utom respondent B hade liknande tankar och idéer kring hur den minskade omsättningen skulle bromsas. Att satsa mer kraft på redovisning som ingår i deras kärnkompetens för att på det sättet behålla kunderna som slutade med revision. Respondent B hävdade som vi nämnt tidigare att det inte skett någon förändring i hans sätt att arbeta efter lagändringen och att han knappt tappat några revisionsuppdrag, men även i hans fall går det konstatera utifrån hans svar att han numera jobbar med mer redovisning än tidigare.

5:3:3 Genomförande

Här handlar det om att agera och utefter den analys som man arbetat fram genom de två första faserna, att upprätta tidsplaner och verkligen göra de förändringar som är nödvändiga för att organisationen ska må bra (Jacobsen, 2005; Van de Ven o.a., 1995).

Respondent A har tagit åt sig extra redovisningsuppdrag från en kollega som lagt ner sin firma och på det sättet lagt mer fokus på en kärnkompetens som inte är revision. Det har han gjort för att kompensera upp för förlusten av revisionskunder. Respondent E har tagit upp bokföring och bokslut som ett komplement till tidigare revisionstjänster, även detta är en del av de olika kärnkompetenser som revisionsbolagen kan räkna in i sin kompetensbank (Svanström, 2008). Respondent C och D har följt i dessas fotspår och C har med råge ersatt den andel som förlorades på revisionsuppdrag med redovisningsuppdrag. D har "tagit tillbaka sina kunder" från samarbetspartners, dessa är redovisningskunder vilket också har lett till att andelen redovisningskunder ökat i kundstocken. För D har kundernas förtroende som tidigare arbetats upp varit viktigt, förtroendet har möjliggjort att kunderna kommer tillbaka som redovisningskunder när de inte längre väljer att vara revisionskunder.

Satsningen att lägga på mer tyngd på redovisningsdelen är återkommande bland respondenterna men även dess sätt att marknadsföra sig på. Även om inte så många av kunderna är tvingade till revision numera så har respondenterna inte utökat sin marknadsföring nämnvärt. De litar väldigt hårt på att det förtroende som de byggt upp till sina klienter ska räcka. De nämner bara för kunderna att de även sysslar med redovisning och på det sättet hoppas de att kunden stannar trots att den kanske väljer bort revision. Inte ens respondent E som först efter lagändringen startat upp med redovisning utöver revision lägger någon tyngd på marknadsföring, utan han litar på att det goda rykte och starka förtroende som hans kunder har till honom ska sprida sig till andra. Det går att koppla ihop

det hela med det som Luhmann (2005) presenterar som förtroendeteori, där individen är bärande i förtroende- och relationsbyggandet.

Även här är det respondent B som har lite annorlunda inställning än vad övriga respondenter har, han uppger som vi nämnt tidigare att han har då inte märkt av några större förändringar till följd av lagändringen och att hans bolag inte har förändrat sitt sätt att jobba på. Senare i intervjun nämner han dock att de numera satsat på en ökad del kombinerade uppdrag (redovisning/revision) vilket i sig leder till större andel redovisningsuppdrag. Om det ska kallas för en medveten eller omedveten förändring går att diskutera om, men något som är givet är att trots att dessa kombinerande bidrag har ökat så har inte omsättningen gjort det. Utifrån det skulle det gå dra slutsatsen att utan dem så skulle omsättningen ha minskat och att bolaget medvetet satsat mer på dessa uppdrag för att kompensera tapp av enbart revision.

5:3:4 Utvärdering

Utvärdering innebär att man ska utvärdera om de förändringar man har genomfört är tillräckliga för att det tilltänkta syftet har uppnåtts (Jacobsen, 2005; Van de ven o.a., 1995). Utvärdering har egentligen inte gjorts av respondenterna förrän vi frågade dem om hur det sett ut efter lagändringen. De har då uppmärksammat att förändringen där redovisning blivit en större del av företaget nåt önskad effekt, omsättningen hos bolagen är i princip oförändrade. Samtliga respondenter visar på att genomförda förändringar har uppnått de mål som har funnits för dem. Med andra ord har omviktningen av tjänsteutbudet nått önskat resultat ur ett kortsiktigt perspektiv. Speciellt med tanke på att vissa av respondenterna nämner att de inte har som något mål att öka omsättningen utan de ligger nu på en som de uttrycker det "lagom" nivå. De vill inte tappa i omsättning men har inte heller som mål att växa kraftigt.

5:4 Framtid.

I dagsläget så diskuteras det bland respondenterna om man likt Storbritannien och Danmark (Collis, 2010) kommer att stegvis höja gränsvärdet även i Sverige och med det närma sig EU:s maximala gränsvärde. Vi kan kalla det att organisationerna har hamnat före eller i början på en ny diagnosfas, att de är i början på en ny förändringsprocess. 80 % av respondenterna är övertygade om att det bara är en tidsfråga innan vi får ett högre gränsvärde, men till vilken nivå och när det sker är det svårt att sja om. Frågan som respondenterna ställer sig är om en eventuell förändring kommer att påverka dem i lika hög grad som den tidigare lagändringen gjorde. Men respondenterna är tveksamma. D anger t.ex. att ägarstrukturen i större bolag förmodligen leder till att det är större del av bolagen som fortsätter att nyttja revision, t.ex. så är inte lika stor andel av bolagen ägarledda och en oberoende granskare har en viktigare roll för att ge ägarna insyn i ledningens arbete. Här spelar kundens förtroende för revisorer som yrkesroll en stor roll. Det är det som Luhmann (2005) presenterar som systemförtroende, här är förtroendet koppat till en roll eller en organisation och det är det

som är grunden i förtroendet i en relation. Skulle kunderna sakna förtroende för revisorer så skulle de inte se någon som helst anledning till att behålla revision då nyttan helt skulle försvinna för att anlita en revisor.

Respondent E säger att han är beredd på att vikta över än mer mot redovisning och skulle inte ha några problem att bara arbeta med redovisning. Det som oroar är dock att marknaden för redovisningskonsulter riskerar att bli mättad med allt fler revisionsbolag som riktar in sig på redovisning och ansluter sig till den digra lista av aktörer som redan finns inom redovisning.

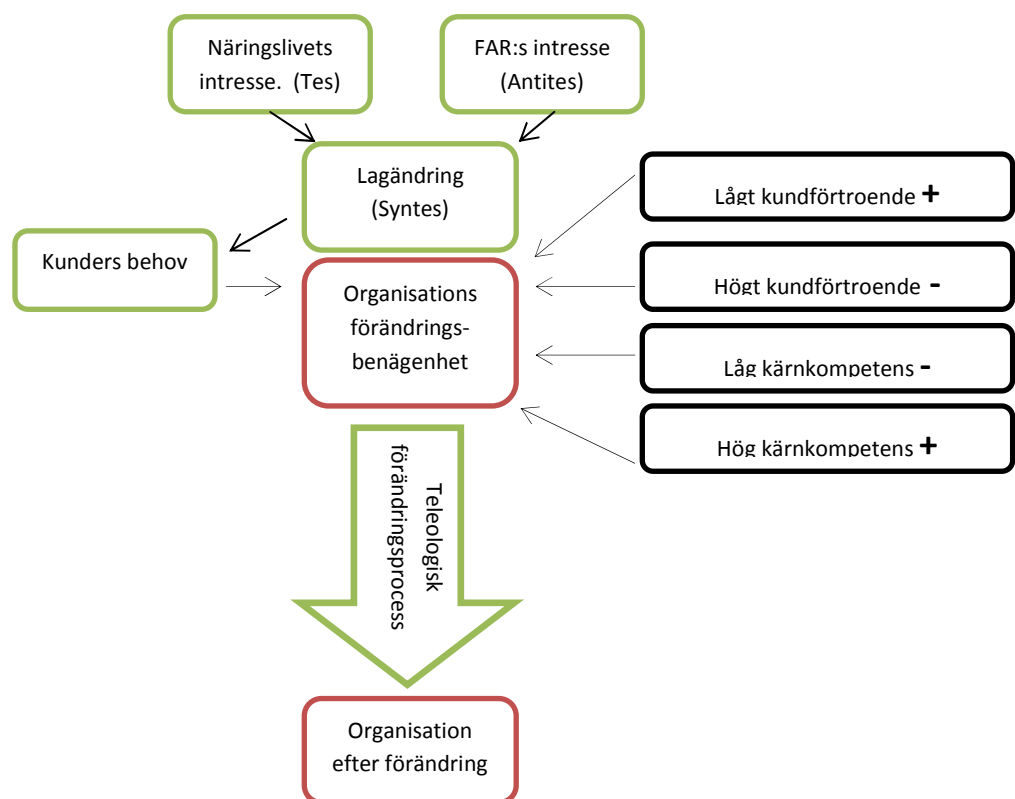
5:5 Jämförelse med tidigare studier

Även om vi haft ett större fokus på förändringsprocesser än de tidigare studierna som vi tar upp i teorikapitlet så går det göra bra jämförelser med dessa och dra vissa paralleller med vad de kom fram till. I vår studie poängterar de flesta av våra respondenter att en positiv sak med lagändringen var att de blivit av med oseriösa kunder och liknade slutsatser har Löfstedt och Ouesis (2011) kommit fram till i deras studie. Revisorerna i vår studie gjorde inga direkta förberedelser inför lagändringen och där skiljer sig vår studie gentemot deras eftersom de tar upp att vissa av bolagen gjorde relativt stora förberedelser. Den skillnaden kan dock ha sin förklaring i det faktum att de bolag som de nämner har gjort relativt stora förberedelser är de stora revisionsbyråerna och de bolagen har inte vi lagt något fokus på i vår studie. När det gäller hur revisionsbyråerna blivit påverkade av lagändringen så har både Löfstedt och Ouesis (2011) samt Khames och Sejdija (2012) kommit fram till att revisionsbolagen tappat revisionskunder till följd av lagändringen. Inte alls till samma omfattning som våra respondenter nämner men det kan till viss del ha sin förklaring i att det nu gått en längre tid efter lagändringen och effekterna har blivit mer synliga nu.

5:6 Sammanfattning analys.

Vi har sammanfattat förändringsprocessen i en egen modell (se nedan). Det som gör att den grundläggande frågan kring om en förändring är nödvändig kommer upp är själva lagändringen som ger helt andra förutsättningar kring kunders behov. Kundens behov av revision har blivit påverkat till den grad att de inte längre är tvingade enligt lag att bli reviderade. Vi har med pilarna i figuren försökt illustrera vad som är drivande eller bromsande i den planerade (teleologiska) förändringsprocessen. Är t.ex. kundens förtroende lågt för organisationen så ökar det på förändringsbenägenheten i bolaget då det ökar risken för att kunden inte längre vill nyttja tjänsten revision när de inte längre är tvungna. De tvingas då till större förändring gällande deras verksamhet för att klara av att inte tappa i omsättning. Tvärtom ifall förtroendet är högt, då är kunderna mer benägna att behålla revision och förändringsprocessen i organisationen bromsas. Har sedan bolaget kärnkompetenser som ligger utanför revision så är det drivande. Ju lättare en inriktningsförändring kan genomföras, det vill säga att ju lägre tröskeln att ta upp en annan

tjänst är desto större är chansen att förändring sker och inriktningen blir en annan. Saknar en organisation kärnkompetenser så är de mer benägna att hålla fast vid sin tidigare inriktning och det skulle istället vara bromsande i processen. De bolag med lågt kärnkompetens och lågt förtroende är de som fått det svårast att hantera den nya marknaden som uppstått efter lagförändringen. Det här är de grundläggande förändringsdrivande faktorer som vi har identifierat i vårt arbete, dessa påverkar till hur stor grad de olika revisionsbolagens förändringsprocesser sett ut. Vi står sedan frågande inför framtiden där varken vi eller revisorerna kan förutsäga om eller när ett nytt gränsvärde kommer införas och till vilken nivå ett sådant eventuellt gränsvärde skulle sättas. Respondenterna och vi är dock överrens om att vi tror att det förr eller senare kommer ske en höjning av gränsvärdet. Då tolkar vi det som att hela förändringsprocessen börjar om på nytt.



Figur 5: Modell som sammanfattar vår analys av förändringsprocessen i revisionsbolag efter lagändringen.

6 Slutsats

Här ger vi svar på vår problemformulering, ger vår syn på vårt teoretiska bidrag och ger förslag till framtida forskningsuppslag.

6:1 Avslutande diskussion och slutsats

I fasen när vi just beslutat oss för att välja detta ämne så hade vi tesen och tanken att revisionsbolagen till hög grad borde blivit påverkade av lagändringen och att de förmodligen varit tvingade att förändra sitt sätt att arbeta och marknadsföra sig på. Att deras kundstock förmodligen minskat till stor del och att de varit tvungna att hitta andra vägar för att kompensera detta. Men efter att ha genomfört de första intervjuerna så blev vi lite konfunderade eftersom de flesta välkomnade lagändringen och att de inte ansågs sig ha förändrat sitt arbetssätt nämnvärt. Vi fick massa tankar och ställde oss själva frågor som: Har de inte genomgått någon förändringsprocess? Är vår frågeställning helt irrelevant? Men efter att ha genomfört alla intervjuer, transkriberat dessa samt reflekterat och analyserat det insamlade materialet så har vi kommit fram till att alla bolagen genomgått någon form av förändringsprocess på grund av lagändringen. Vi har även hittat nyckelbegrepp som inverkat till hur processen visats sig i de olika bolagen och till vilken grad de blivit påverkade av lagändringen.

Problemformuleringarna som vi arbetat utifrån lyder:

- Hur har slopandet av revisionsplikten påverkat och förändrat de små revisionsbolagens arbetssätt?
- Har de förberett sig något för ett eventuellt förändrat gränsvärde, i så fall hur?

Utifrån den empiri som vi samlat in så går det dra slutsatsen att lagändringen gällande revisionsplikten påverkat de små revisionsbolagens arbete till ganska stor del. 80 % av våra respondenter har tappat mellan 40-50% av sina revisionskunder till följd av lagändringen. För att möta det tappet av kunder så har respondenterna lagt mer tyngd på redovisning och på det sättet lyckats motverka en minskning i omsättning. Arbetssättet har förändrats i den mån att revisorerna utför mer redovisning än tidigare men mindre revision. Till vilken grad arbetssättet har förändrats i de olika bolagen har var varit beroende på hur starkt förtroende kunderna har till dem samt vilka kärnkompetenser de har i sina bolag.

När det gäller förberedelser inför ett högre gränsvärde så är det inte något revisorerna fokuserar så mycket på. De anser att det bara är en tidsfråga innan en höjning sker, men till vilken gräns och när det sker går det bara spekulera i menar dem. De tror inte heller att ett ökat gränsvärde kommer påverka dem lika mycket som lagändringen 2010 gjorde och därför är det inget som de gör några speciella förberedelser inför. De ser det inte som lika stor risk

att de som omfattas av ett eventuellt nytt gränsvärde kommer välja bort revision i samma utsträckning som bolagen som blev berörda vid lagändringen 2010 gjort. Orsaken till det är att ägarstrukturen på större bolag är annorlunda och att ägarledda bolag är mer ovanliga när det gäller så stora företag. Detta gör att en utomstående oberoende granskning motiveras på ett helt annat sätt. Även om de nu skulle tappa revisionskunder till följd av att gränsvärdet höjs så ser revisionsbolagen inte det som något stort problem. De skulle inte ha några problem med att lägga ännu mer tyngd på redovisningsdelen för att kompensera upp en sådan förlust. Men som respondent C funderar kring så kan man ju ställa sig frågan vart gränsen går för när det fortfarande är lönsamt att syssla med revision om kunderna blir ännu mindre i antal, eller om bolaget då istället ska skipa det och bara lägga fokus på redovisning.

6:2 Teoretiskt bidrag

Både internationellt och i Sverige så har tidigare forskning kring effekter av avskaffande av revisionsplikt eller höjda gränsvärden gällande revisionsplikt oftast fokuserat på hur många och vilka bolag som väljer bort revision samt vilka aspekter som spelar in. De arbeten vi hittat som fokuserat på hur revisionsbolagen mött förändringen har oftast sett problemet ur ett agent-principal perspektiv eller utifrån intressentmodellen. Vi har däremot fokuserat på själva förändringsprocessen ur ett systemteoretiskt perspektiv i revisionsbolagen från innan lagändringen till nutid. Hur har processen sett ut och vilka faktorer har drivit processen i de olika bolagen? Vårt teoretiska bidrag är därav att vi i detta arbete skapat en djupare förståelse för hur revisionsbolagen förändrats utefter avskaffandet av revisionsplikten. Vi har bidragit med en djupare förståelse till hur förändringsprocessen har sett ut bland revisionsbolagen i samband och efter slopande av revisionsplikten. Vi anser också att vi har fördjupat förståelsen för vad som kan vara drivande/bromsande till förändring i en organisation. Utifrån denna förståelse har vi gjort en modell som visar förändringsprocessen från innan de förändrade förutsättningarna till idag.

6:3 Förslag till vidare forskning

Det har nu gått över två år sedan revisionsplikten avskaffades för små bolag och det är nästan först nu det går börja skönja och förstå vilka effekterna av det hela blivit. Men än så länge finns det inte så mycket forskning kring om hur den ekonomiska brottsligheten bland småföretag blivit påverkad nu när de inte längre behöver bli granskade av en revisor. Därför skulle vi rekommendera till vidare forskning att det undersöktes om den ekonomiska brottsligheten har ökat nu när företagen inte längre behöver bli reviderade och även hur skatteverket ser på det hela.

Ett annat förslag till vidare forskning som vi har är att i framtiden återigen göra en studie liknande vår och undersöka om revisionsbolagen är på väg in i en ny förändringsprocess där de förbereder sig för att möta ett eventuellt högre gränsvärde. Revisorerna är ju överens om

att det bara handlar om en tidsfråga innan gränsvärdet höjs. Då kanske det inte räcker att bygga sin marknadsföring på "word of mouth" utan de kanske måste applicera en mer aktiv marknadsföringsteknik för att överleva på marknaden.

Litteraturförteckning

Affärsdata. 2013. Affärsdata. Företagssök. [Online] Newline group, den 22 01 2013. [utsökt den 22 01 2013.] http://www.ad.se.libraryproxy.his.se/ff/ff_rapport.php.

Aktiebolagslagen. 2010. Sveriges Rikes Lag. Stockholm : Regeringen.

Bell, J. 2006. Introduktion till forskningsmetodik. Lund: Studentlitteratur AB

Bryman, A och Bell, E. 2011. Business Research Methods. New York : Oxford University Press Inc.

Bryman, A. 2005. Quantity and Quality in social research. London : Taylor & Francis Group.

BUSCO, C; RICCABONI, A; och SCAPENS, W. R. 2006. "Trust for accounting and accounting for trust", Management Accounting Research, 17 (2006) 11–41.

Collis, J. 2010. Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark. New Jersey : Blackwell Publishing Ltd.

Collis, J. 2003. Directors' views on exemption from the statutory audit. A research report for the DTI. London : Department of trade and industry.

Collis, J; Jarvis, R och Skeratt, L. 2004. The Demand for the Audit in Small Companies in the UK. Account and business research. 2004, Vol. 2:34.

Erhvervs- og selskabsstyrelse. 2009. Evaluering af erfaringer med lempet revisionspligt. Köpenhamn : Ökonomi- og selskabsministeriet.

EU. 1978. Rådets fjärde direktiv. EUR-LEX. [Online] den 25 07 1978. [Citat: den 10 12 2012.] <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1978L0660:19950101:SV:PDF>.

FAR. 2012:1. Noteringar: Gemensam EU-definition av mikroföretag. Balans. 2012:1, Vol. 1. Författare: Okänd

FAR. 2012:2. Noteringar: Svenska bolag väljer att ha kvar revisorn. Balans. 2012:2, Vol. 2. Författare: C. Danielsson.

FAR. 2008. Debatt: Vem vinner på ett kaos alá big bang? Balans. 2008, Vol. 4. Författare: D. Brännström.

FAR. 2007. Redovisning: En ny redovisningsvärld? Balans. 2007, Vol. 5. Författare: J. Marton.

FAR. 2006. Revision – En praktisk beskrivning. Kristianstad : FAR Förlag AB.

Ghuri, P och Grønhaug, K. 2002. Research Methods in Business Studies. Harlow: Pearson Education Limited.

Hatch, M-J. 2002. Organisationsteori: Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv, Lund: Studentlitteratur

Khames, R och Sejdija, N. 2012. Revisionsplikten för små aktiebolag-Hur hanterar revisionsbyråerna avskaffandet av Revisionsplikten? Kandidatuppsats, Mälardalens Högskola.

Jacobsen, D-I. 2002. Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen. Lund: Studentlitteratur AB.

Jacobsen, D-I. 2005. Organisationsförändringar och förändringsledarskap, Lund: Studentlitteratur AB.

Justitiedepartementet. 2004. SOU 2004:47. Stockholm : Justitiedepartementet.

Justitiedepartementet. 2008. SOU 2008:32 Avskaffande av revisionsplikten för småföretag. Stockholm : Justitiedepartementet, Bo Svensson.

Lennox, C och Pittman, J. 2011. Voluntary Audits vs Mandatory Audits. The Accounting Review. 2011, Vol. 05.

Luhmann, N. (1968/2005) Förtroende. En mekanism för reduktion av social komplexitet. Göteborg: Diadalos AB.

Löfstedt, S och Oueis, S. 2011. Revisionsbyråernas syn på konsekvenser av den slopade revisionsplikten. Magisteruppsats, Linköpings Universitet.

Olsson, H och Sörensen, S. 2011. Forskningsprocessen. Stockholm : Liber AB.

Schipper, K. 2005. The introduction of international accounting standards in Europe: Implications for international Convergence. Tillburg : European Accounting Association.

Seuw, J-L. 2001. The Demand for UK small company audit - An agency perspective. Lomdom : International small business journal.

SRF. 2013. Sveriges Redovisningskonsulters Förbund. Retrieved 2013, from SRF: http://www.srfkonsult.se/portal/page/portal/srf/medlem/bli_medlem/Auktoriserad_Redovisningskonsult

Svanström, T och Sundgren, S. 2012. The demand for non-audit services and auditor-client relationships: Evidence from Swedish small and medium-sized enterprises. New Jersey : Blackwell Publishing Ltd.

Svanström, T. 2008. Revision och rådgivning – Efterfrågan, kvalitet och oberoende. Umeå : Umeå School of Business/Umeå University.

Svennig, C. 2000. Metodboken. Eslöv : Lorentz förlag.

Thorell, P och Norberg, C. 2005. Revisionsplikten i små aktiebolag. Lund : Svenskt Näringsliv.

Van de Ven, A. H. och Poole, S. M. 1995. "Explaining development and change in organizations", Academy of management review, vol 20, no 3, 510-540.

Öqvist, O. 2008 Systemteori i praktiken – konsten att lösa problem och nå resultat. Stockholm: Gothia Förlag.

Billaga 1.

Arbetsfördelning

Under hela arbetets gång så har vårt samarbete flutit på ganska bra. Arbetsfördelning är knappt något vi tänkt på under de här månaderna som arbetsprocessen med examensarbetet pågått. Under vissa perioder och med vissa avsnitt så har en av oss kanske gjort mer än den andre men sammanfattningsvis så har nog det kompenserats till en ganska jämn nivå över tiden. När någon av oss har haft mycket på jobbet (Alexander ishockeyspelare, Tony ekonom) så har det aldrig varit några problem utan då har den andre genast tagit mer ansvar. Det är svårt att hitta skiljaktigheter i våra respektive arbetssätt utan vi bägge har väl haft en lite väl tillbakalutande inställning ibland men då har det varit bra att vi varit två och "pushat" varandra.

Vi har ofta "bollat" texten i de olika kapitlen mellan varandra några gånger på distans hemifrån innan vi samlats för att tillsammans skriva slutprodukten. Det är ett arbetssätt som vi märkt passat oss bra och som vi uteslutande använt oss av gällande alla delar i arbetet.

När det gäller att rita figurer, lägga upp layouten, ja helt enkelt alla datatekniska saker så är det Tony som ansvarat för allt sådant medan Alexander haft det slutgiltiga ansvaret för skriftspråket. Annars har det som vi nämnt tidigare inte skiljt sig i arbetsuppgifter eller arbetsinsats.

Individuella reflektioner Alexander

Innan kursen examensarbete i företagsekonomi startades upp så måste jag nog erkänna att jag var lite naiv i mitt synsätt till vilken omfattning detta arbete egentligen handlar om. Klart att jag hade hört att det krävdes massvis med arbete och slit men jag inbillade mig nog ändå att gemene man hade en tendens att överdriva gällande detta. Till en början hade jag en lite väl avslappnad approach till det hela och min arbets- och lärandeprocess gick väldigt sakta framåt. Ganska snabbt hade vi kommit på vad vi skulle skriva om, skrivit en problemformulering samt relativt snabbt jobbat fram en problembakgrund till det hela. Jag kände mig ganska nöjd och tänkte lite för mig själv att det här var ju inte svårt samtidigt som jag inte alls reflekterade kring vad jag hade gjort och hur vi skulle gå vidare gällande vilket perspektiv vi skulle ha, vilka teorier som kunde vara intressanta samt vad vi egentligen var intresserade av och vad vårt syfte med studien var.

Nästkommande veckor förändrades väl inte min inställning särskilt mycket utan min naivitet bestod och vi gick vidare med att bestämma hur vi skulle gå tillväga, vilken undersökningsdesign vi skulle använda oss av i studien för att få fram empiriskt material som kunde ge oss en grund till att lösa våra problemformuleringar på ett bra sätt. I metodkursen som gått parallellt med denna kurs fick vi vid denna tidpunkt feedback som gav mig känslan

att vi låg väldigt bra till och det här skulle verkligen inte bli några problem. Jag lutade mig tillbaks på stolen och kände mig ännu mer trygg och övertygad om att de personer som pratat högt om att examensarbetet var rejält med slit och svett i månader måste ha överdrivit kraftigt. Men vid delinlämning 1 går det verkligen säga att mitt uppvaknande började.

Allt som hade flutit på så fridfullt och gått så bra förändrades i princip över några dagar. Vår bakgrund var otillräcklig och vi hade inte implicerat något teoretiskt perspektiv i vårt arbete. Kritiken kom även i metodkursen de nästkommande veckorna där vi fick höra att arbetet är problematiskt rent teoretiskt, att vi varken hade en tydlig teoretisk fråga eller tydligt perspektiv i resonemanget vi förde i studien. Jag kände mig lite vilsen eftersom jag inte hade reflekterat så mycket kring teorier och perspektiv vid den tidpunkten. Det blev till att i viss mån börja om från början. Fördjupa sig ytterligare i tidigare forskning för att se hur de antagit problemen och verkligen fundera kring vad det är vi vill uppnå med vår studie. Efter mycket tankar och diskussioner med min eminente skrivkollega så började vi så sakteliga vända upp båten på rätt köl igen.

Min lärandeprocess gick verkligen från att ha varit nästintill obefintlig till att nu verkligen gå på högfart. Först nu satte jag mig verkligen in i ämnet, läste vetenskapliga artiklar i ämnet, funderade kring vilka metodval som kunde vara lämpliga att tillämpa i vår studie och testade vilka teorier som kunde vara aktuella att använda. Jag märkte då att om jag ville att den här kursen skulle gå bra så krävdes det faktiskt rejält med jobb. Men jag var fortfarande vid den här tidpunkten omedveten om vilket jobb som krävs för att samla in empiriskt material och sedan bearbeta det till färdig text och sedan analysera detta.

Arbetet har verkligen gett mig insikten av hur viktigt det är att reflektera över information som vi blir matade med dagligen. Att tänka på ett källkritiskt sätt. Även om jag alltid har haft en läggning att tvivla på viss information som exempelvis blir presenterad på nätet, så har jag nu fått en ännu djupare insikt över att information som går hitta i tidningar eller på nätet mer eller mindre alltid är färgad av de som skrivit dem.

Min nya syn på lärande är nog kanske den viktigaste uppenbarelse som jag fått efter att ha genomfört detta arbete. Det är skrämmande nog först under denna kurs som jag verkligen börjat reflektera över det vi lär oss här i skolan. Jag har mer haft tanken att lära mig tillräckligt för att klara de olika momenten under tiden i skolan och inte funderat kring vad det är som vi verkligen lär oss, varför vi lär oss olika saker och vilken användning jag kan få av det nu senare när jag kommer ut i den "riktiga världen"

Examensarbetet kopplar verkligen ihop det vi lärt oss under skoltiden med den verkliga världen. Här ska vi koppla ihop teorierna som vi lärt oss under tiden i skolan med empiriskt material som kommer från den "riktiga världen". Det är upp till oss att utföra detta och hitta

relevanta teorier som kan användas som analysverktyg när vi ska tolka det empiriska materialet. Det kräver rejält med arbete och även om jag som person varit stundtals riktigt less på allting som har att göra med vårt ämnesval så är det här ändå den kursen som gett mig klart mest kunskap av de kurser som jag genomgått här på högskolan. Speciellt inblicken över hur det ser ut bland de verkliga företagen och sedan göra en analys som kopplar samman "verkligheten" med olika begrepp och teorier som jag lärt mig här på högskolan. Att kritiskt granska information och att göra en vetenskaplig analys av eget insamlat empiriskt har varit en stor utmaning men även till stor del förkovrat mina kunskaper inom hur en vetenskaplig studie ska genomföras. Även mina metodkunskaper har utvecklats enormt under denna arbetsprocess. Jag kände till många av de begrepp som vi använt oss av i vår studie men nu har jag fått en betydligt djupare kunskap kring vad de betyder och när de är lämpliga att använda. Tycker faktiskt det är lite märkligt att det inte lagts mer fokus på metodkunskaper tidigare under vår utbildning.

Sammanfattningsvis så tycker jag att man kan säga att jag liksom revisionsbolagen har genomgått en relativt omfattande förändringsprocess. I mitt fall handlar det liksom revisionsbyråerna om ett förändrat arbetssätt. Från att i princip under en hel skolgång inte reflekterat så mycket kring mitt lärande så har jag utvecklat det något enormt under arbetsprocessen kring examensarbetet. Ser saker och ting som vi lärt oss med ett helt annat djup idag än jag gjort tidigare.

Individuella reflektioner Tony.

Att lärande är en ständigt pågående process har för mig inte varit tydligare än under examensarbetet. Vi hade en relativt som vi uppfattade det smidig resa i början på arbetet där vi hade en klar idé om vilken inriktning vårt arbete skulle ha och vad vi ville skriva om. Vår feedback var inledningsvis enbart positiv bl.a. så var omdömet gällande inlämningarna i metodkursen som gällde inledning och problemformulering bra. Detta skulle visa sig vara negativt för oss i arbetsprocessen. Vi började nämligen diskutera mellan oss om att arbetsbördan som vi hört skulle krävas för att klara av ett examenarbete var klart överdriven. Detta gjorde att vi slappnade av och började under en period lägga ner mindre tid än vad vi hade gjort inledningsvis.

Vi följde "Metodkursens" inlämningar i vårt examensarbete och fick fortsatt godkänt på de olika delarna. När vi kom till teorikapitlet så insåg vi dock att vi inte hade arbetat igenom arbetet tillräckligt, vi hade nämligen svårt att hitta en teoretisk grund att bygga vårt arbete kring. Vi diskuterade de vanliga teorierna inom redovisning som agent- och institutionellateorin men vi ansåg inte att det passade in på det syfte och den problemformulering som vi arbetat fram och ansåg var rätt för oss. Efter att ha stött och blött olika teorier kom vi fram till att förändringsteori är möjlig att använda sig av och att den intresserar oss och hjälper oss ge svar på vår problemformulering. Arbetet går fortsatt relativt smidigt för oss och vi lägger ännu inte ner all vår kraft i det.

Det som fick det att vända för oss och gav oss en spark där bak var när "Delinlämning 1" skulle examineras och vi inte fick godkänt på denna. Vi var när vi gick in i salen säkra på att vi skulle gå därifrån med ytterligare 3 högskolepoäng i rockfickan. När vi inte fick det så rannsokade vi oss själva och där och då så gick min lärandeprocess in i en ny fas. Jag insåg att jag var tvungen för att ro det här i hamn tillsammans med Alexander vara drivande i "Projekt Examensarbete". Att det krävdes mycket mer tid från oss båda och att vi två var de som var tvungna att driva processen hela tiden för att vi ska klara av att slutföra arbetet och lära oss något på vägen.

Här är det som att både jag och Alexander vaknar till och arbetet hamnar på en helt annan nivå. Vi blir mer fokuserade när vi arbetar, vår planering blir tydligare, vi får helt enkelt en helt annan struktur på vårt arbete. Detta har jag insett är en del i om man vill uppnå mål och resultat. Vi har också jobbat med delmål hela tiden, t.ex. "det datumet skall empirin vara klar" osv. Detta är de tydligaste faktorerna som jag identifierat som avgörande i ett slutfört "Projekt Examensarbete", planering, struktur och delmål.

Det som också har tydliggjorts i samband med kursen är att allt vetenskapligt som man läst genom sina tre år på Högskolan är praktiskt förankrat i verkligheten.

Sammanfattningsvis tycker jag att de tydligaste lärdomar jag dragit av examensarbetet är hur viktigt det är att vara drivande genom ett helt projekt som jag leder eller är delaktig i. Att det är viktigt att planera, strukturera och sätta delmål för att under tiden kunna utvärdera arbetet. Samt att själv förstå och se att allt vetenskapligt har sin grund och går att implementera i den praktiska verkligheten.

Bilaga 2

Intervjumall

Bakgrund

Namn:

Roll (Auktoriserad/Godkänd):

Hur länge:

När bildades firman:

Hur många anställda:

Inställning till lagändring

Hur såg ni på lagändringen innan genomförandet:

Hur ser ni på lagändringen idag:

Förberedelser inför lagändring

Vad såg ni för risker för er med lagändringen, hur förberedde ni er:

Kompetensutveckling:

Anställningar:

Nya inriktningar:

Annan typ av marknadsföring:

Lagändringens påverkan

Hur upplevs att kundunderlaget för revision förändrats:

Hur ha ni hanterat det:

Har det inneburit stora förändringar för er som företag:

Kompetensutveckling:

Anställda:

Nya inriktningar:

Hur har er omsättningen påverkats sedan lagändringen:

Varför har omsättningen påverkats/inte påverkats som den gjort enligt dig:

Hur ser er relation ut till de kunder ni tidigare utfört revision åt:

Varför tror du att kunderna fortsatt väljer eller inte väljer att utföra revision:

Hur ser ni på relationer till kunder:

Arbetar ni aktivt med att skapa tillit, trygghet och trovärdighet:

Hur arbetar ni för att behålla de kunder som inte önskar bli reviderade:

Hur har ni utvecklat företaget sedan lagändring:

Efterfrågas ny kompetens:

Hur ser ert tjänsteutbud ut idag? Har det skett några förändringar efter lagändringen:

Hur belyser ni värdet av revision för de som saknar revisionsplikt:

Vilka kärnkompetenser förutom revision anser ni att ni besitter i organisationen:

Utnyttjar ni dessa kärnkompetenser på något annorlunda sätt idag än tidigare:

Framtida gränsvärden

Hur kommer det se ut i framtiden tror ni?

England har successivt ökat gränsvärdet och är i paritet med EU:s maxtak, EU:s gränsvärde för mikroföretag överskrider Sveriges gränsvärde för revision, vad ser ni för risker för er gällande ett högre gränsvärde:

Hur förbereder ni er för ett ev. ökat gränsvärde: