



EXAMENSARBETE

Våren 2013

Sektionen för Hälsa & Samhälle  
Ekonomi

# Ett perspektiv på revisorers situation

- Före och efter revisionspliktens avskaffande

Författare

Emmy Vinberg

Nathalie Persson

Handledare

Pernilla Broberg

Examinator

Timurs Umans

# Sammanfattning

<b>Titel</b>	Ett perspektiv på revisorers situation – Före och efter revisionsplikts avskaffande
<b>Seminariedatum</b>	2013-06-05
<b>Ämne/Kurs</b>	Examensarbete kandidatnivå, FE6073, 15 Högskolepoäng
<b>Författare</b>	Emmy Vinberg och Nathalie Persson
<b>Handledare</b>	Pernilla Broberg
<b>Nyckelord</b>	Revisorer, revisionsbyråer, revisionsplikt, avskaffande, åtgärder, realisering, förväntningar
<b>Syfte</b>	Syftet med vårt examensarbete är att beskriva och analysera revisorers förväntningar kring avskaffandet av revisionsplikten för att sedan kunna jämföra hur dessa förväntningar stämmer överens med utfallet efter att lagen trätt i kraft. Syftet med uppsatsen är även att beskriva och analysera vilka faktorer som påverkar effekterna av utfallet
<b>Metod</b>	För att nå fram till ett resultat har en abduktiv ansats med en kvalitativ metod använts för denna studie
<b>Teoretisk referensram</b>	Studien utgår ifrån befintlig teori och vetenskapliga studier. Teorier som har använts är agentteorin, professionsteorin, komfortteorin, legitimitetsteorin och den institutionella teorin samt förväntningsgapet
<b>Empirisk analys</b>	Det empiriska materialet grundar sig på åtta intervjuer med revisorer från olika revisionsbyråer i Kristianstadsområdet med omnejd. Det empiriska materialet har analyserats utifrån en jämförelse mellan förväntningar och utfall av revisionsplikts avskaffande
<b>Slutsats</b>	Analysen påvisade att påverkansfaktorn byråstorlek hade den största påverkan på förväntningarna i förhållande till utfallet samt att endast en del av förväntningar stämde överens med det faktiska utfallet

# Abstract

<b>Title</b>	A perspective on auditors' situation - Before and after the audit elimination
<b>Seminar date</b>	2013-06-05
<b>Course</b>	Bachelor degree project, FE6073, 15 higher education credits
<b>Authors</b>	Emmy Vinberg och Nathalie Persson
<b>Advisor</b>	Pernilla Broberg
<b>Key words</b>	Auditors', auditing firms, mandatory auditing, elimination, actions, realization, expectations
<b>Purpose</b>	The purpose of this thesis is to describe and analyze auditors' expectations about the elimination of the audit requirement and then be able to compare how these expectations are consistent with the results after the law came into force. The purpose of this paper is also to describe and analyze the factors that influence the effects of outcome
<b>Methodology</b>	In order to reach a result, an abductive approach with a qualitative method have been used in this study
<b>Theoretical framework</b>	The study is based on existing theories and scientific studies. Theories that have been used are the agency theory, professional theory, comfort theory, legitimacy theory and institutional theory together with the expectation gap
<b>Empirical analysis</b>	The empirical material is based on eight interviews with auditors from various auditing firms in the Kristianstad area and vicinity. The empirical data were analyzed by means of a comparison between expectations and outcomes of the audit elimination
<b>Conclusion</b>	The analysis showed that the influencing factor firm size had the greatest impact on the expectations in relation to the outcome and that only some of the expectations were in line with the actual outcome

# Förord

Vi vill rikta ett stort tack till vår handledare Pernilla Broberg som under hela arbetets gång hjälpt oss genom ett stort engagemang, goda råd och värdefulla synpunkter. Vidare vill vi tacka samtliga respondenter som deltagit i våra intervjuer och därmed möjliggjort denna studie genom värdefulla åsikter och kommentarer, utan er hade denna kandidatuppsats inte varit möjlig att genomföra.

Kristianstad, juni 2013

---

Nathalie Persson

---

Emmy Vinberg

# Innehållsförteckning

<b>1. Inledning</b> .....	<b>7</b>
1.1 Bakgrund .....	7
1.2 Problematisering .....	8
1.3 Forskningsfråga .....	11
1.4 Syfte.....	11
1.5 Disposition.....	12
<b>2. Vetenskaplig metod</b> .....	<b>13</b>
2.1 Vetenskapligt synsätt, ansats och forskningsmetod .....	13
2.2 Teoretiskt ramverk .....	14
2.2.1 Teorier.....	14
2.2.2 Förväntningsgap.....	15
<b>3. Teoretisk referensram</b> .....	<b>17</b>
3.1 Teorier .....	17
3.1.1 Agentteorin .....	17
3.1.2 Professionsteorin .....	18
3.1.3 Komfortteorin .....	19
3.1.4 Legitimitetsteorin.....	19
3.1.5 Institutionella teorin .....	20
3.2 Förväntningsgapet.....	21
3.3 Förväntningar .....	21
3.3.1 Efterfrågestyrd marknad.....	22
3.3.2 Större konkurrens .....	22
3.3.3 Klientbortfall .....	23
3.3.4 Breddat tjänsteutbud.....	23
3.3.5 Aktiv marknadsföring.....	24
3.3.6 Prisförändring .....	25
3.4 Påverkansfaktorer .....	25
3.4.1 Förberedelser.....	25
3.4.2 Byråstorlek .....	26
3.5 Teoretisk modell.....	27
<b>4. Empirisk metod</b> .....	<b>28</b>
4.1 Litteratursökning .....	28
4.2 Kvalitativ metod .....	28

4.3 Datainsamlingsmetod.....	29
4.3.1 Intervjuer. ....	29
4.3.2 Urvalsunderlag.....	30
4.3.3 Intervjuform.....	31
4.3.4 Operationalisering: Intervjuguide.....	32
4.3.5 Reliabilitet och Validitet.....	34
<b>5. Empirisk analys .....</b>	<b>35</b>
5.1 Förväntningarnas utfall .....	35
5.1.1 Efterfrågestyrd marknad.....	35
5.1.2 Större konkurrens .....	36
5.1.3 Klientbortfall .....	37
5.1.4 Breddat tjänsteutbud.....	38
5.1.5 Aktiv marknadsföring.....	40
5.1.6 Prisförändring .....	41
5.2 Analytisk modell .....	41
<b>6. Slutsats och diskussion .....</b>	<b>43</b>
6.1 Diskussion.....	43
6.2 Egna reflektioner .....	45
6.2.1 Praktiska implikationer .....	47
6.2.2 Samhälls- och etiska implikationer .....	47
6.2.3 Kritik mot studien.....	48
6.3 Förslag till fortsatt forskning .....	48
<b>Referenslista .....</b>	<b>49</b>

## Bilaga 1: Intervjuguide

# 1. Inledning

---

*I inledningen ges en kort genomgång av bakgrunden till studiens ämne samt en diskussion kring problemet. Vidare presenteras en problemformulering och uppsatsens syfte. Slutligen ges en överblick av uppsatsens fortsatta disposition.*

---

Revision sker idag i både privatägda, kommunala och statliga verksamheter runt om i världen. Revision är ett begrepp som beskriver ett stort antal aktiviteter i vårt samhälle och handlar om att granska, bedöma och uttala sig om redovisningsinformation. Granskningen har som syfte att ge tillförlitlig ekonomisk information till ett bolags intressenter. Behovet av granskning har sitt ursprung i att företagsledningar kan ha incitament till att försköna sin redovisning. Syftet med att försköna redovisningen ligger i att man vill maximera den egna nyttan. Detta kan i sin tur leda till att man vilseleder bolagets intressenter genom en missvisande redovisning (Svanström, 2008).

## 1.1 Bakgrund

År 1895 infördes den första lagen som innebar att vissa aktiebolag skulle ha minst en revisor. På den tiden fanns det inget som sa att revisorn behövde vara auktoriserad eller godkänd (Carrington, 2010). Revisorns oberoende var inte heller någon viktig faktor utan det var mer än vanligt att revisorn hade en god relation till ledningen. Andelen auktoriserade revisorer var väldigt liten i Sverige under första halvan av 1900-talet på grund av att det saknades en efterfrågan på detta område. I takt med att bokföringsskyldigheten ökade så ökade också behovet av revisions tjänster (Svanström, 2008). Under 1980-talet blev revision obligatorisk för samtliga aktiebolag i Sverige och det ställdes krav på att revisorn antingen skulle vara auktoriserad eller godkänd (Svanström, 2008; Carrington, 2010). Bakgrunden till detta beslut låg i att det brottsförebyggande rådet (BRÅ) ansåg att en kvalificerad revisor kunde motverka ekonomisk brottslighet bland bolag (Johansson, Häckner & Wallerstedt, 2005). Många bolag ansågs även behöva hjälp med bokföring och årsredovisning på grund av den utökade bokföringsskyldigheten. Revisionsplikten bidrog till att utbildade revisorer fick monopol på sina tjänster (Svanström, 2008). År 1999 utökades revisorns ansvar ytterligare då de numera var skyldiga att anmäla misstankar om brott (Johansson et al. 2005).

Den 1 november år 2010 valde regeringen att avskaffa revisionsplikten för mindre aktiebolag i Sverige. De mindre bolagen utgör 72 procent av Sveriges alla aktiebolag vilket innebär att cirka 250 000 bolag numera är fria att själva välja om de vill bli granskade av en revisor eller

inte (FAR, 2010). För att klassas som ett litet aktiebolag måste man underskrida minst två av följande tre kriterier (Carrington, 2010):

- 3 miljoner kronor i nettoomsättning
- 1,5 miljoner kronor i balansomsättning
- 3 anställda

Bakgrunden till avskaffningen av revisionsplikten för de små aktiebolagen låg bland annat i att man ville anpassa sig efter de internationella förhållandena (Carrington, 2010). Före avskaffningen så var Sverige och Malta de enda europeiska länderna som fortfarande hade revisionsplikt för små aktiebolag (Grant Thornton, 2012). En annan anledning till avskaffandet var att minska de mindre aktiebolagens kostnader. Revisionspliktens avskaffande anses kunna påverka revisionsbyråernas värde positivt genom att tjänsterna numera är efterfrågestyrda. Efterfrågan på revisionstjänster blir tydligare och revisorns arbete skapar ett synligt värde för bolaget (Carrington, 2010).

## **1.2 Problematisering**

Revisionsplikten har under en längre tid varit ett väldiskuterat ämne i Europa där störst fokus har legat på huruvida revisionen ska vara frivillig eller inte (Dewing & Russel, 2001). Dewing och Russel (2001) menar att de finansiella marknaderna i Europa skulle kunna bli mer effektiva genom en frivillig revision, för att lyckas uppnå en ökad effektivitet krävs dock samordning kring regleringen om vilka som ska omfattas av frivillig revision.

Idag har det gått mer än två år sedan lagen om avskaffad revisionsplikt trädde i kraft vilket gör det möjligt att studera avskaffandets effekter ur olika perspektiv som till exempel de små aktiebolagens perspektiv, skatteverkets perspektiv och kreditgivarnas perspektiv. Fokus för denna studie är revisorernas perspektiv och hur de har påverkats av lagändringen. Anledningen till denna utgångspunkt ligger i att större delen av forskningen kring revisionspliktens avskaffande utgår ifrån förväntat agerande och från företagets perspektiv (Collis, 2010; Lindberg, 2008; Thorell & Norberg, 2005). Därför anser vi det vara utmanande och intressant att försöka utöka bilden av revisorernas perspektiv.



När regeringen, år 2008, lade fram förslaget om avskaffad revisionsplikt uttryckte man sig på följande sätt:

*”När revisionstvävet försvinner får de små företagen frihet att välja de redovisnings- och revisionstjänster som de anser sig behöva. Utbudet av sådana tjänster kommer att öka och priserna sjunka. Det ger de svenska småföretagen ökad konkurrenskraft.”*(Regeringskansliet, 2008)

Precis som regeringskansliet så skapade även många revisorer runt om i landet sina egna åsikter och förväntningar av vad som skulle komma att förändras efter att den nya lagen trätt i kraft. Några av de vanligast förekommande förväntningarna som fanns bland revisorer var en högre konkurrens mellan revisionsbyråer och redovisningsbyråer, tappade revisionsuppdrag/klienter samt ett breddat utbud av tjänster för revisionsbyråerna (Arruñada, 1999; Brolin & Kvist, 2011). Många revisorer hade även förväntningar som innebar att en efterfrågestyrd revision skulle leda till att deras tjänster skulle skapa ett tydligare värde både för dem själva men främst för klienterna (Lindberg, 2008).

En undersökning som gjordes ett år efter avskaffandet gav resultatet att hela 95 procent av de företag som var undantagna från revisionsplikt hade valt att behålla revisionen (LR Revision, 2011). Detta innebar att de förväntningar som revisorer hade angående tappade revisionsuppdrag och stora klientbortfall inte riktigt stämde överens med det faktiska utfallet. Detta faktum skapar frågor kring varför utfallet skiljer sig/ inte skiljer sig från de förväntningar som revisorer hade innan avskaffandet samt vad det är som har gjort att utfallet har blivit som det har blivit. Frågan angående varför utfallet har blivit som det har blivit har att göra med olika slags utomstående faktorer påverkan. Genom undersökningar har man kunnat konstatera att företag påverkas på olika sätt av förändringar i deras omgivning beroende på olika organisatoriska faktorer (Capasso & Cefis, 2012). Enligt Capasso och Cefis (2012) tillhör faktorn företagsstorlek de faktorer som kan sägas påverka företagets förutsättningar och utfall vid en förändring i omgivningen. I revisionsbranschen är det väldigt vanligt att större byråer riktar sig mot de större klienterna och de mindre byråerna mot de mindre klienterna och med tanke på att revisionsplikten endast har tagits bort för de mindre företagen så kan man, precis som Capasso & Cefis (2012) hävdar, förvänta sig en tydlig skillnad i utfallet beroende på storlek på revisionsbyrå (Nilsson & Rogova, 2007). Dimaggio och Powell (1983) menar att trots att det finns skillnader i företagens storlek så finns det många likheter dem emellan som till exempel i detta fall då de alla strävar efter samma mål,

att behålla sina klienter. Revisionsbyråer arbetar konstant med att tillfredställa klienters olika krav och förväntningar (Pasework, Shockley & Wilkerson, 1995), vilket leder oss in på en annan viktig organisatorisk faktor som har identifierats av Özer, Kocak och Celic (2006), kommunikation med klienter. Özer et al. (2006) menar att relationen med klienten är viktig för att kunna förmedla sina tjänster men även för att utveckla nya efterfrågade tjänster. Vidare menar Özer et al. (2006) att analyser av marknaden i form av marknadsundersökningar också ses som allt viktigare för revisionsbyråerna då de är klientfokuserade och graden av marknadsorientering är högre.

Enligt Broberg, Umans och Gerlofstig (2013) har avskaffandet av revisionsplikten i Sverige inneburit att marknadsföringen har blivit en allt viktigare faktor för revisorerna. Förändringar i revisorers omgivning leder till att man måste göra plats för aktiviteter som till exempel marknadsföring (Broberg et al. 2013). Detta styrks även av Hay och Knechel (2010) som menar att lagändringen innebär att revisionsbyråer kommer att behöva förändra sina strategier för marknadsföring för att på så sätt kunna konkurrera. Hulbert & Lawson (1996) menar att marknadsföring är en viktig strategi för att kunna utveckla verksamheten och även för att behålla klienter och locka nya. Sedan revisionspliktens avskaffande har det blivit alltmer viktigt för revisorer att övertyga klienter om att revisionstjänsten faktiskt bidrar med värde till deras verksamheter (Broberg et al. 2013).

Enligt Özer et al. (2006) har revisionspliktens avskaffande bidragit till att revisionsbyråerna har fått satsa mer på rådgivningstjänster än på bokföringstjänster samt utnyttja sin status som ett konkurrensmedel. Denna analys förstärks av Hay och Knechel (2010) som hävdar att lagförändringen innebär att revisionsbyråerna kommer att behöva sänka sina kostnader och samtidigt försöka finna intäkter på andra uppdrag än revision. Enligt Rydberg (2011) så kommer den fria konkurrensen bidra till allt fler ändamålsenliga redovisningstjänster utvecklas hos revisionsbyråerna, detta eftersom större delen av bolagen kommer att behålla revisionen då den bidrar med förtroende för bolagets intressenter.

I problemdiskussionen ovan inkluderas revisorers förväntningar inför avskaffandet av revisionsplikten men störst fokus ligger på faktumet att det finns utomstående organisatoriska faktorer som kan sägas ha påverkat de förväntningar som fanns i förhållande till utfallet (Capasso & Cefis, 2012). Som nämndes tidigare så har det idag gått mer än två år sedan lagen om avskaffad revisionsplikt trädde i kraft vilket nu gör det möjligt att undersöka hur väl de förväntningar som revisorer hade inför avskaffandet stämde överens med det faktiska

utfallet, men framförallt finns det en möjlighet att gå längre ner på djupet och undersöka hur olika faktorer kan sägas ha påverkat och format det faktiska utfallet.

### **1.3 Forskningsfråga**

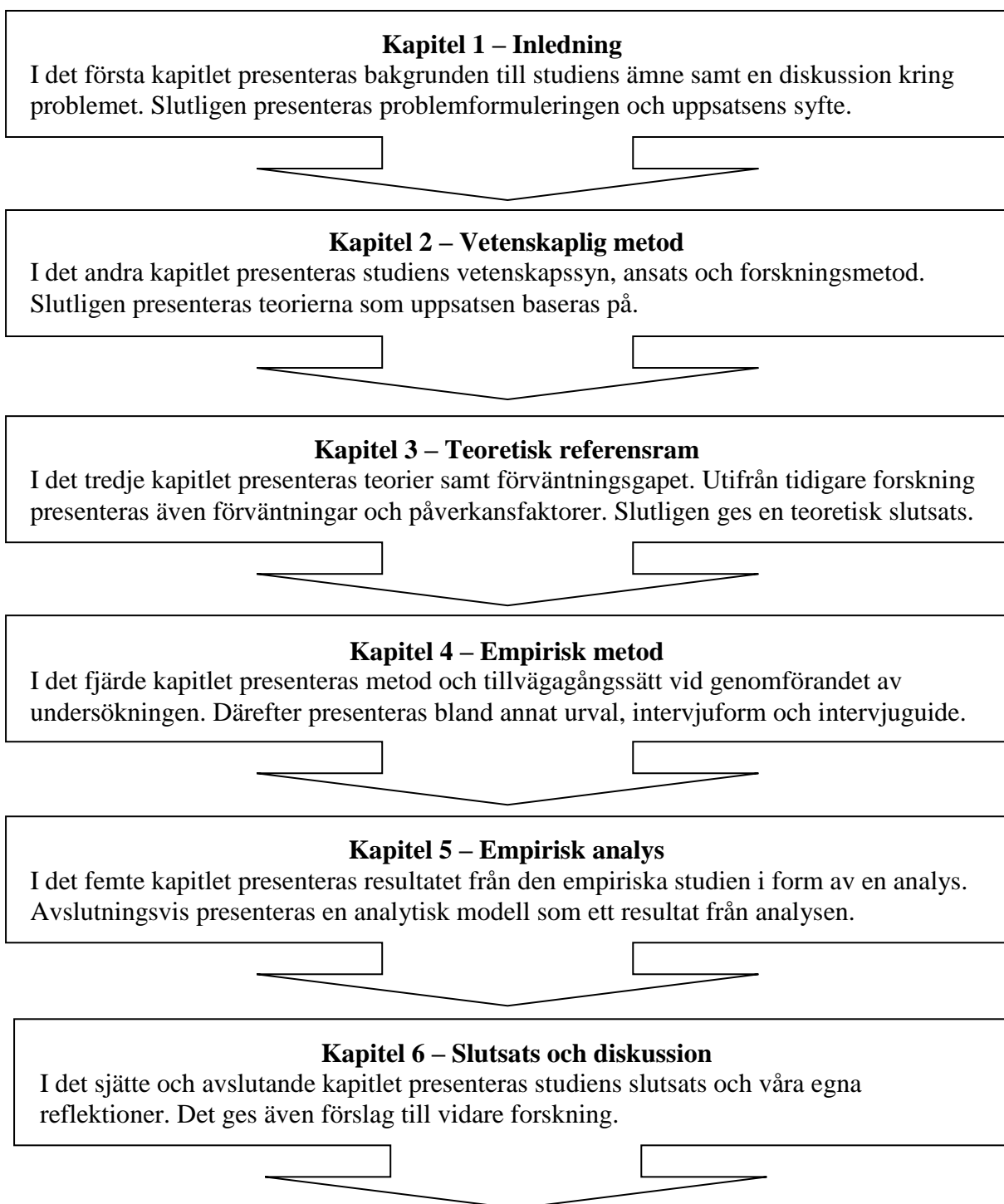
Utifrån problematiseringen ställs följande forskningsfråga:

*Hur stämde revisorernas förväntningar på avskaffandet av revisionsplikten överens med utfallet efter att lagen trätt i kraft? Vilka faktorer påverkar effekterna av utfallet?*

### **1.4 Syfte**

Denna uppsats har som syfte att undersöka och analysera revisorers förväntningar kring avskaffandet av revisionsplikten för att sedan kunna jämföra hur dessa förväntningar stämmer överens med utfallet efter att lagen trätt i kraft. Syftet med denna uppsats är även att undersöka och analysera vilka faktorer som påverkar effekterna av utfallet.

## 1.5 Disposition



## 2. Vetenskaplig metod

---

*I detta kapitel presenteras uppsatsens vetenskapliga synsätt, ansats och forskningsmetod. Slutligen ges en kort beskrivning av de teorier som uppsatsen baseras på.*

---

Syftet med denna uppsats är att undersöka och analysera revisorers förväntningar kring avskaffandet av revisionsplikten för att sedan kunna jämföra hur dessa förväntningar stämmer överens med utfallet efter att lagen trätt i kraft. Syftet med denna uppsats är även att undersöka och analysera vilka faktorer som påverkar effekterna av utfallet.

### 2.1 Vetenskapligt synsätt, ansats och forskningsmetod

Det vetenskapliga synsätt som denna studie utgår ifrån är positivism. I det positivistiska synsättet observeras den sociala verkligheten för att sedan komma fram till en slutsats som är oberoende av vilka värderingar vi har (Saunders, Lewis & Thornhill, 2009; Öhman, 2004). Vår studie syftar till att undersöka och analysera hur revisorers förväntningar på avskaffandet av revisionsplikten stämmer överens med utfallet efter att lagen trätt i kraft. Eftersom vår studie försöker förklara och generalisera förväntningar för att sedan göra en jämförelse med faktiskt utfall anses det positivistiska synsättet lämpligast. Genom att utgå från ett positivistiskt synsätt kan regelbundenheter kring ämnet identifieras utifrån befintliga teorier och tidigare forskning. Dessa regelbundenheter kan sedan utvecklas till idéer och föreställningar (Saunders et al, 2009). Ett annat alternativt vetenskapligt synsätt är hermeneutik. Detta synsätt syftar till att tolka revisorers tankar och resonemang snarare än att ge en förklaring. Det hermeneutiska synsättet innebär även att man söker en djupare förståelse till varför något är som det är. Det hermeneutiska synsättet speglar inte vår typ av forskning då vi snarare försöker förklara än att förstå sambandet mellan förväntningar och utfall (Thurén, 2007).

Utgångspunkten för studien när det gäller den vetenskapliga ansatsen är abduktion vilken är en kombination av deduktion och induktion. Den deduktiva ansatsen innebär att man utgår från litteraturen och tidigare studier för att identifiera befintliga teorier och idéer som sedan testas med hjälp av empirisk data. Vid användning av den induktiva ansatsen samlas istället empiri i syfte att utveckla teorier (Saunders et al, 2009). Uppsatsens huvudsyfte består av två delar eftersom studien grundar sig på en jämförelse. I den första delen görs en identifiering av de huvudsakliga förväntningarna samt möjliga påverkansfaktorer genom att tidigare forskning studeras, detta tillvägagångssätt kan kopplas till den deduktiva ansatsen. I den andra delen samlas empirisk data in för att undersöka om det finns ett samband mellan empiri och teori

vilket kan kopplas till den induktiva ansatsen. I analysen är det den abduktiva ansatsen som ger oss möjlighet att växla mellan teori och empiri då information från de båda kombineras (Öhman, 2004). En användning av endast deduktion hade begränsat uppsatsens resultat då vi upplevde att bristen på studier som behandlade utfallet av revisorers förväntningar kring avskaffandet av revisionsplikten var stor. Det var även svårt att finna studier som utredde vilka faktorer som hade en påverkan på förväntningar i förhållande till utfall. En användning av endast en induktiv ansats hade begränsat uppsatsen resultat då revisorers syn på förväntningarna inför avskaffandet förmodligen hade blivit mycket likartat utfallet. Utifrån dessa resonemang anser vi att den abduktiva ansatsen ger studien det mest trovärdiga resultatet.

I uppsatsens första del, teorin, kommer information att samlas in genom en strukturerad litteraturgenomgång. Den strukturerade litteraturgenomgången kommer innehålla en genomgång av tidigare uppsatser, forskning samt tidsskrifter inom ämnet. Denna del syftar till att dels sammanställa de förväntningar som dessa tidigare studier identifierat, dels till att förklara revisorernas syn på förväntningarna. I uppsatsens andra del kommer empirisk data att samlas in med hjälp av en kvalitativ metod. Kvalitativa metoder kännetecknas av att få enheter studeras på ett flexibelt sätt (Öhman, 2004). Vi kommer att genomföra ett antal personliga intervjuer med revisorer från olika revisionsbyråer i Kristianstadsområdet med omnejd. Intervjuerna kommer att behandla de förväntningar som identifierats i teorikapitlet. Den information som samlas in med hjälp av intervjuerna kommer sedan att behandlas i analyskapitlet genom att de identifierade förväntningarna ställs mot faktiskt uppfattat utfall.

## **2.2 Teoretiskt ramverk**

### *2.2.1 Teorier*

Inom revisionsteorin existerar det ett stort antal teorier som belyser olika perspektiv på revision (Carrington, 2010). Denna uppsats utgår främst ifrån agentteorin och professionsteorin men den kan även relateras till komfortteorin, legitimitetsteorin och den institutionella teorin. Användningen av flera olika teorier kan benämnas med termen eklektisk. Enligt Gray, Kouhy & Lavers (1995) kan eklektisk metod innebära problem i de fall då olika teorier behandlas som att de konkurrerar med varandra. Gray et al. (1995) menar att den eklektiska metoden bör ses som att teorierna kompletterar varandra genom att de förklarar olika delar av samma fenomen. En annan viktig aspekt som också berör denna uppsats är förväntningsgapet mellan revisorn och dess intressenter. Teorierna och förväntningsgapet bidrar med grundläggande kunskaper och förståelse kring uppsatsens ämne.

Agentteorin förklarar grunden till varför revision finns och behövs samt vilket nytta den ger. Enligt Carrington (2010) kan agentteorin likställas med revision som försäkran, vilket i detta fall innebär att revisorn genom granskning av företagets rapporter bidrar med en försäkran. Revisorns försäkran till företaget innebär att trovärdigheten i de finansiella rapporterna ökar (Carrington, 2010).

Professioner brukar beskrivas som yrken som baserar sin verksamhet på vetenskaplig kunskap och de ses ofta som nyskaparen i kunskapssamhället. Professioner är yrken som anses inneha en hög status och dessutom vara akademiskt förankrade. Professionsteori handlar bland annat om varför professioner finns samt vilka funktioner de fyller (Brante, u.å.). Revisorer brukar anses som en profession på grund av deras unika kunskapsbas (Hines, 1989). Revisorer har historiskt sett inte uppfattats som ett "gentlemans yrke", trots att de har försökt uppnå en sådan status så anses de fortfarande vara ett yrke som "arbetar för människor som kan betala" (Anderson-Gough, Grey & Robson, 2000).

Komfortteorin innebär den grundläggande tryggheten som revisorn kan bidra med genom sitt arbete. Om ett bolag skulle sakna komfort i sin verksamhet skulle detta till exempel innebära en högre risk för att investera i bolagets aktier (Carrington, 2010). Komfortteorin kan sägas vara nära sammankopplad med legitimitetsteorin som förklarar att organisationer ständigt försöker se till att de uppfattas som att de befinner sig inom gränserna för de normer och standarder som ställs av samhället. Det anses vara mycket viktigt för organisationer att utomstående upplever deras verksamhet som legitim. Revisorn kan ses som en aktör som bidrar med legitimitet genom den säkerhet och trovärdighet som granskningen av de finansiella rapporterna innebär (Deegan & Unerman, 2011).

Den institutionella teorin handlar om organisationers sammansättning och den förklarar till exempel varför organisationer inom en viss bransch tenderar att likna eller ta efter varandra. Medan en teori som legitimitetsteorin diskuterar hur vissa strategier kan användas för att vinna, behålla eller återfå legitimitet, utforskar den institutionella teorin på ett bredare plan hur specifika organisationsformer kan användas för att skapa legitimitet i en organisation (Deegan & Unerman, 2011).

### 2.2.2 Förväntningsgap

Förväntningsgapet är ett vanligt förekommande fenomen när man talar om revision och de tjänster den innefattar. Förväntningsgapet kan förklaras som en skillnad mellan vad revisorer och dess intressenter förväntar sig att en oberoende revisor ska uträtta. I allmänhet förväntar sig intressenterna att revisionen ska hålla en högre grad av säkerhet än revisorererna själva

anser är rimligt att kräva. Förväntningsgapet uppstår ofta på områden som är relaterade till årsredovisningens riktighet, obestånd och konkurrens, förskingringar och andra oegentligheter (Öhman, 2006). Förväntningsgapet skulle kunna ses som en av anledningarna till att bolag väljer bort revisionen. Många av de bolag som upplever ett förväntningsgap skulle se en stor fördel i att slopa revisionen då de undgår de tvister som kan uppstå till följd av förväntningsgapet.



## 3. Teoretisk referensram

---

*I detta kapitel beskrivs de teorier som uppsatsen är baserad på samt förväntningsgapet. Utifrån tidigare forskning presenteras även de olika förväntningar som revisorer hade på avskaffandet av revisionsplikten. Kapitlet avslutas med en teoretisk slutsats.*

---

Den 1 november år 2010 valde regeringen att avskaffa revisionsplikten för mindre aktiebolag i Sverige. De mindre bolagen utgör 72 procent av Sveriges alla aktiebolag vilket innebär att cirka 250 000 bolag numera är fria att själva välja om de vill bli granskade av en revisor eller inte (FAR, 2010). Bakgrunden till avskaffningen av revisionsplikten för de små aktiebolagen låg bland annat i att man ville anpassa sig efter de internationella förhållandena. En annan anledning till avskaffandet var att minska de mindre aktiebolagens kostnader (Carrington, 2010).

### 3.1 Teorier

Denna uppsats utgår främst ifrån agentteorin och professionsteorin men den kan även relateras till komfortteorin, legitimitetsteorin och den institutionella teorin. Användningen av flera olika teorier kan benämnas med termen eklektisk. Enligt Gray et al. (1995) kan eklektisk metod innebära problem i de fall då de olika teorierna behandlas som att de konkurrerar med varandra. Gray et al. (1995) menar att den eklektiska metoden bör ses som att teorierna kompletterar varandra genom att de förklarar olika delar av samma fenomen.

#### 3.1.1 Agentteorin

Agentteorin utgör grunden till varför revision finns och behövs samt vilket nytta den ger. Ijiri (1983), behandlar i sin artikel agentteorin och stewardshipteorin, vilka är två nära sammankopplade teorier som beskriver innebörden av redovisningsansvar. Ijiri (1983) utgår från att det finns en konflikt mellan den som lämnar redovisningsinformation och den som tar emot informationen. De redovisningsproblem som kan uppstå utgörs främst av ansvarsrelationen mellan redovisningsskyldiga (agenter) och redovisningsberättigade (principaler). Redovisningens uppgift är att skapa ett tillförlitligt, lämpligt utformat och lagom omfattande informationsflöde mellan agent och principal (Ijiri, 1983). Enligt Ijiri (1983) har de redovisningsberättigade en rättighet att bli informerade samtidigt som de redovisningsskyldiga har en viss rättighet att försvara sin privata integritet. Ett effektivt informationsflöde skapas genom att de båda parternas behov tillfredsställs. Den informationsasymmetri som kan uppstå när parterna inte blir tillfredsställda kan reduceras genom att man ställer krav på och kontrollerar redovisningens form och innehåll (Ijiri, 1983).

Enligt Carrington (2010) beskrivs agentteorin som en kontraktlösning mellan två eller flera parter. Problemet med denna kontraktlösning ligger i att ägaren i en verksamhet ofta är skild från ledningen, vilket bidrar till att det blir svårt för ägaren att försäkra sig om att verksamheten sköts effektivt. Revisionspliktens avskaffande skulle kunna påverka den traditionella rollen som revisorn haft i förhållandet mellan agent och principal (Carrington, 2010). Förhållandet mellan agent och principal skulle kunna förändras i samband med att revisionen blir frivillig och därmed skulle även revisorns förväntningar påverkas.

### 3.1.2 *Professionsteorin*

Enligt Brante (u.å.) är professioner yrken vars inkomst och status baseras på användandet av vetenskaplig kunskap. Några av de klassiska professionerna anses vara läkare, ingenjör, arkitekt, ekonom och veterinär. De klassiska professionerna kännetecknas av att de har en anknytning till högre formell utbildning. Anknytningen till den högre utbildningen beror på att den ger en formell meritering i form av ett examensbevis vilket kan ses som en nödvändig biljett in till det professionella yrkeslivet (Brante, u.å.). Enligt Grey (1998) kan innebörden av att vara professionell likställas med problem som rättvisa, utseende, kön, sexualitet och hierarki. Bredden av dessa problem föreslår hur diffust begreppet att vara professionell är inom företaget. Professioner anses ha legitim kontroll av en viss typ av arbete och möjligheten att dominera marknaden är därmed maximal (Grey, 1998). För att passa in i en professionsorganisation gäller det att man har den korrekta imagen och inställningen (Anderson-Gough et al, 2001). Anderson-Gough et al (2001) menar att organisationens policy och praxis har stor inverkan på de anställdas image. I den senaste litteraturen som behandlar detta område är de flesta forskare eniga om att professioner uppstår ur arbetsledningen. Styrkan i professioner härrör från deras förmåga att utestänga andra från deras metoder, därmed kan kompetens utvecklas till materiella och symboliska belöningar (Grey, 1998).

Revisionsprofessionen visar betydelsen av att vara revisor och vilka uppgifter som ingår i rollen (Cooper & Robson, 2006). I revisorsprofessionen är det viktigt att kunna lära sig att agera på ett lämpligt sätt samt att distribuera lämplig retorik. En professionell revisor innehar kompetens i specifika färdigheter och kunskaper som är förknippade till just deras professionsorganisation (Grey, 1998).

Innan revisionspliktens avskaffande sålde revisionstjänsterna i stort sätt sig själva eftersom lagen sa att alla aktiebolag var tvungna att ha en revisor. Ett avskaffande av revisionsplikten innebär med stor sannolikhet att revisorsprofessionen behöver agera på ett annorlunda sätt för att överleva. Den höga självsäkerhet som revisorsprofessionen innehar skulle kunna påverkas

på ett negativt sätt på grund av att revisorerna hamnar i en miljö med nya och svårare förutsättningar. Ett annat sätt att se på revisionsplikts avskaffande utifrån revisionsprofessionens synvinkel är att effekten av ett avskaffande inte behöver bli så stor på grund av revisorerna fortfarande har monopol på sitt område och därmed kan behålla sin starka ställning.

### 3.1.3 *Komfortteorin*

Komfort kan ses utifrån två perspektiv, revisorns perspektiv och revisionsanvändarens perspektiv. Komfort utifrån revisorns perspektiv innebär att en revisor inte har möjlighet att granska all information i bolaget, revisorn måste känna av tidsbegränsningen innan tjänsten blir en olönsam affär. Utan en tidsbegränsning skulle revisorns arbete aldrig bli klart för leverans och det finns ingen klient som är villig att betala för en olevererad tjänst. Utifrån användarnas perspektiv handlar komfortteorin om att vara trygg och komfortabel med redovisningen. Målet med komfortteorin är revision som förbättring snarare än att kritisera redovisningen och lyfta fram problem i den. Viktigt att tänka på är dock att de problem som bör förbättras inte visas alltför offentligt då detta kan riskera att påverka komforten på ett negativt sätt. En framgångsrik revision kännetecknas av att revisorn och revisionen finns som hjälp till revisionsanvändaren (Carrington, 2010).

Revisorerna är väl medvetna om att de genom sitt arbete bidrar med komfort i form av säkerhet och trovärdighet. Dessa aspekter kan komma att gå förlorade hos de bolag som väljer bort revisionen. Detta faktum skulle kunna påverka revisionsbyråernas förväntade klientbortfall på ett positivt sätt, det vill säga att bolag väljer att behålla revisionen på grund av den säkerhet och trovärdighet som den tillför bolaget.

### 3.1.4 *Legitimitetsteorin*

Legitimitet handlar främst om att det ska föreligga en överensstämmelse med de normer och standarder som återfinns i samhället (Carrington, 2010). Normerna och standarderna förändras kontinuerligt över tiden vilket innebär att organisationer måste agera och svara utifrån den etiska miljö som de verkar inom. För en organisation som strävar efter att upplevas som legitima är det inte organisationens *faktiska* beteende som är viktigt utan det är samhällets upplevelse av organisationen som skapar legitimitet (Deegan & Unerman, 2011). Enligt Deegan och Unerman (2011) baseras legitimitetsteorin på föreställningen om att det finns ett socialt kontrakt mellan organisationen i fråga och samhället som den verkar i. Det sociala kontraktet finns till för att representera den mångfald av implicita och explicita förväntningar som samhället har om hur organisationen ska bedriva sin verksamhet. Vidare

menar Deegan och Unerman (2011) att man skulle kunna se det som att samhället tillåter organisationen att fortsätta sin verksamhet i den utsträckning som den faktiskt uppfyller deras förväntningar, det vill säga, i den mån det är förenligt med det sociala kontraktet. Deegan och Unerman (2011) jämför legitimitet likt en resurs som en organisation är beroende av för sin överlevnad. Till skillnad från många andra resurser är dock detta en resurs som organisationen själv kan påverka eller manipulera med hjälp av olika slags strategier (Deegan & Unerman, 2011).

Revision finns till för att göra de finansiella rapporterna acceptabla. När revisorn godkänner den finansiella rapporten skänker detta en viss trovärdighet och legitimitet till bolaget och samtidigt förmedlas en god bild av bolaget till omgivningen (Carrington, 2010). Bolag behöver revisorer för att skapa legitimitet, precis som med komfortteorin så skulle detta kunna ha en positiv inverkan på det förväntade klientbortfallet när revisionsplikten avskaffas.

### 3.1.5 *Institutionella teorin*

Den institutionella teorin ger en förklaring till varför organisationer som verkar inom samma förhållanden har en tendens att homogeniseras när det gäller form och praxis. Vidare förklarar den institutionella teorin hur organisationer kan arbeta för att anpassa sina metoder i förhållande till sociala och kulturella värden, för att på så sätt få eller behålla legitimitet (Deegan & Unerman, 2011). Organisationer verkar i en miljö bestående av värderingar, standarder, normer och förutsättningar om hur en organisation bör agera för att bli accepterade av samhället. Enligt Oliver (1997) är det kombinationen av dessa värderingar, normer och sociala influenser som gör att organisationer tenderar att utformas på ett likartat sätt. Vidare menar Oliver (1997) att de bolag som ger efter för det sociala trycket också är de bolag som erhåller stöd och legitimitet från samhället.

Termen "isomorfism" används i stor utsträckning inom den institutionella teorin. DiMaggio och Powell (1983) definierar termen som en begränsande process som tvingar en enhet i en population att likna andra enheter som står inför samma uppsättning av miljöförhållanden. DiMaggio och Powell (1983) hänvisar till tre olika processer inom isomorfin. Den första processen, tvingande mekanismer, uppstår när externa aktörer som en organisation är beroende av gör påtryckningar för att försöka tvinga organisationen att ändra sin institutionella praxis. Denna form av isomorfism är relaterad till makt. Den andra processen, normativa mekanismer, kan relateras till den press som uppstår utifrån olika gruppnormer när det gäller tillämpningen av särskild institutionell praxis. Tredje och sista processen inom isomorfin, mimetiska mekanismer, uppstår när organisationer strävar efter att härma eller

efterlikna en framgångsrik organisations institutionella praxis, detta görs i syfte att uppnå konkurrensfördelar i fråga om legitimitet (DiMaggio & Powell, 1983).

Revision kan kopplas till den institutionella teorins mimetiska och normativa isomorfismer då det finns en förväntning om att bolag har en revisor och det har alltid varit så, denna förväntning leder till att det egna bolaget också väljer revision och därigenom skapas en tendens till likhet. Detta faktum skulle kunna påverka revisionen efter avskaffandet både på ett positivt och negativt sätt.

### **3.2 Förväntningsgapet**

Innebörden i begreppet förväntningsgap kan bland annat förklaras som att investerare, media och andra aktörer tenderar att förvänta sig mer av revisorn än den tjänst som revisorn faktiskt ska leverera enligt lagar och revisionsstandarder (Carrington, 2010). Öhman (2006) definierar förväntningsgapet som en diskrepans mellan vad intressenter och revisorer uppfattar att revisorerna ägnar och/eller ska ägna sig åt. Porter (1993) beskriver förväntningsgapet som ett gap mellan samhällets förväntningar på revisorer och revisorers fullgörande av sin uppgift såsom det uppfattas av samhället. Enligt Carrington (2010) ses förväntningsgapet ofta som ett utbildningsproblem vilket innebär att problemet ligger i att revisionsbranschen inte har varit tillräckligt tydlig med att informera allmänheten om vad det är en revisor faktiskt gör. Problemet som förväntningsgapet bidrar till kan enligt Carrington (2010) angripas på olika sätt. En upplysning till allmänheten om vad revisorsrollen innebär och vad lagstadgad revision omfattar skulle kunna ses som en lösning, en annan lösning kan vara att arbeta för att god redovisningssed innefattar mer av vad intressenterna förväntar sig (Carrington, 2010).

Förväntningsgapet är en av de stora anledningarna till att mycket kritik har riktats mot revisionsprofessionen och detta har i sin tur bidragit till att revisorns trovärdighet har ifrågasatts (Ehlin, 2008). Enligt Peter Clemedtson, ordförande FAR SRS, kommer förväntningsgapet att minska när revisionsplikten avskaffas då revisionen blir efterfrågestyrd. En efterfrågestyrd revision innebär att klienten vet vad som ska göras eftersom klienten själv har beställt tjänsten. Innan revisionspliktens avskaffande ansåg Peter Clemedtson att revisorns arbete var otydligt i förhållande till klienternas uppfattning vilket då ledde till att ett förväntningsgap uppstod (Ehlin, 2008).

### **3.3 Förväntningar**

Med utgångspunkt från tidigare studier som behandlar revisionspliktens avskaffande har vi kunnat identifiera ett antal förväntningar inför avskaffandet utifrån revisorers perspektiv. De förväntningar som har identifierats kommer beskrivas närmare i detta avsnitt.

### 3.3.1 Efterfrågestyrd marknad

En av förväntningarna gällande revisionspliktens avskaffande var enligt Jan Birgeron, vd för Ernst & Young, att revisionen skulle gå ifrån att vara pliktstyrd till att vara efterfrågestyrd (Nordenskiöld, 2008). Den slopade revisionspliktens påverkan på förväntningsgapet mellan revisor och klient har bland annat diskuterats i tidskriften Balans. Stora revisionsskandaler har lett till att revisionen har hamnat mer i fokus och därigenom har förväntningsgapet på revisorerna ökat. När revisionen blir efterfrågestyrd skulle detta förväntningsgap kunna minska då revisorn tillhandahåller en tjänst som klienten faktiskt efterfrågar. Förväntningsgapet uppstår främst på grund av att klienterna inte riktigt förstår innebörden av revidering. En efterfrågestyrd revision leder till att klienten är medveten om innehållet i tjänsten som tillhandahålls (Ehlin, 2008). Börsvik (2008) stödjer Ehlin (2008) resonemang då han i sin artikel diskuterar hur klientrelationen kan förenklas genom en efterfrågestyrd revision.

När lagförslaget om slopad revisionsplikt lades fram av regeringen år 2006 började revisionsbyråerna förbereda sig inför en efterfrågestyrd revision. Börsvik (2008) menar att man inte bör gå för snabbt fram med omställningen till efterfrågestyrd revision. Det är viktigt att det finns möjligheter till att utvärdera effekterna av förändringen innan för stora åtgärder vidtas (Börsvik, 2008).

### 3.3.2 Större konkurrens

Sedan mitten av 1980-talet har utbudet av rådgivnings- och redovisningstjänster ökat drastiskt på marknaden. Ökningen beror på att bolag efterfrågar redovisning och rådgivning för specialtjänster som ligger utanför bolagets egen kompetens (Svanström, 2008). Utvecklingen sedan 1980-talet har bidragit till en hög konkurrens inom dessa två områden och avskaffningen av revisionsplikten kan höja konkurrensen ytterligare en nivå (Svanström, 2008; Svanström & Sundgren, 2010). Den hårdare konkurrensen kan komma från bland annat ekonomibyråer och redovisningsbyråer (Svanström & Sundgren, 2010). I en enkätstudie som gjordes av Svanström och Sundgren kom man fram till att klienter anser att revisionsbyråer är den bästa förmedlaren av rådgivning. Genom revisionsuppdraget etableras en kontakt mellan revisor och klient som sedan är en viktig faktor i valet att anlita revisorn för rådgivning. En annan anledning till att bolag gärna vänder sig till sin revisor för rådgivning beror på att den kunskapsöverföring som finns mellan revisions- och rådgivningstjänster leder till en bättre tjänstekvalitet. Då revisorn redan är bekant med bolaget går det åt mindre tid att sätta sig in i bolagets verksamhet för att kunna ge rådgivning (Svanström & Sundgren, 2010). En annan

fördel som revisionsbyråerna har gentemot redovisningsbyråerna är förståelsen för vad siffrorna representerar samt deras kritiska tänkande (Lindberg, 2008).

Med frivillig revision krävs också förändring, om inte revisorerna tänker om utifrån de nya omständigheterna skulle detta kunna innebära hög konkurrens både från gamla och nya aktörer (Tönnervik, Tåhlin & Johansson, 2010).

### *3.3.3 Klientbortfall*

Enligt Börsvik (2008) har revisionen ett så pass stort värde och nytta att den inte behöver vara lagstadgad. Revisionen anses bland annat vara värdefull eftersom den ger externa intressenter en större inblick i bolaget. Revision ger även en större inblick i bolagets verksamhet eftersom revisorn granskar årsredovisningen och kontrollerar VD:s och styrelsens arbete. De aktiebolag som väljer bort revisionen går miste om en del olika fördelar. Revisionen bidrar till förslag till förbättring och synpunkter som i sin tur kan leda till ökad effektivitet och lönsamhet (SOU 2008:32, a). Bolag som väljer att behålla revisionen erhåller en ökad komfort och legitimitet till skillnad mot företag som väljer att slopa revisionen.

En undersökning som gjordes av länsförsäkringar år 2008 visade att 8 av 10 företagare väljer att vända sig till sin revisor även när det gäller rådgivning och stöd. Detta faktum tyder på ett starkt förtroende för revisorn och dess tjänster, vilket i sin tur skulle kunna leda till att revisionsbyråerna behåller sina klienter och fortsätter att skaffa nya klienter, det vill säga att klientbortfallet inte blir speciellt stor för revisionsbyråerna (Börsvik, 2008). Mikael Eriksson, VD för PWC, anser att klientbortfallet inte kommer att påverkas i speciellt stor utsträckning tack vare att olika intressenter som till exempel kreditgivare och banker till bolagen ställer krav på revision (Nilsson & Rogova, 2007). Enligt Åsa Larsson, auktoriserad revisor på BDO Nordic, skulle klientbortfallet bero mycket på hur reglerna i slutändan utformades. Klientbortfallet skulle i stor utsträckning också påverkas av om bolagen aktivt måste välja bort revision eller inte (Haraldsson, 2009). Reglerna kring avskaffandet av revisionsplikten pendlade mellan en opt-in eller opt-out lösning. Opt-in lösningen innebär att de bolag som undantas från revisionsplikt och vill fortsätta med frivillig revision måste göra detta genom ett aktivt beslut. Opt-out lösningen innebär däremot att bolagen själva måste ta ett aktivt beslut och anmäla att de inte längre vill omfattas av revisionsplikt (SOU 2008:32, b).

### *3.3.4 Breddat tjänsteutbud*

Avskaffandet av revisionsplikten skulle kunna innebära ett breddat tjänsteutbud för revisionsbyråerna. Enligt Thornell och Norberg (2005), skulle ett avskaffande av revisionsplikten innebära tappade revisionsuppdrag för byråerna, och de menade att för att

kunna hålla intäkterna på samma nivå krävs det att byråerna breddar sitt utbud. FAR SRS förberedde sig inför avskaffandet genom att starta upp en redovisningssektion som skulle syfta till att hjälpa revisorer att använda sin kompetens på ett nytt sätt i förhållande till den nya regleringen (Nilsson & Rogova, 2007). Sedan flera år tillbaka har många revisionsbyråer genomgått ett omställningsarbete med inriktning på redovisning samt rådgivnings- och skattetjänster (Börsvik, 2008). Revisorn har inte möjligheten att själv erbjuda alla former av rådgivning till sina revisionsklienter då hänsyn måste tas till oberoendereglererna. Övergången till frivillig revision skulle kunna innebära att revisorerna kan erbjuda en helhetslösning då de inte längre kommer vara begränsade av oberoendereglererna (Nilsson & Rogova, 2007). Enligt Dan Brännström, generalsekreterare på FAR, kommer behovet av förtroende inom landet att öka kontinuerligt. Revisionsbranschen tillfredsställer detta behov genom att utveckla en mängd nya tjänster som är nära relaterade till revision (Lennartsson, 2010).

### *3.3.5 Aktiv marknadsföring*

Den lagstadgade revisionen i Sverige har bidragit till att revisorn haft en tydlig och klar marknad (Ehlin, 2009). Före revisionsplikts avskaffande sålde revisionstjänsterna i stor utsträckning sig själva, detta på grund av att alla aktiebolag enligt lag var tvungna att ha revisor. Enligt Carola Forssell (författare och föreläsare inom ämnet kundkontakt) skulle revisorerna nu efter avskaffandet istället vara tvungna att sälja sig själva och sitt kunnande. De revisionsbyråer som inte har tagit sig tid att sälja in sig hos klienten samt funnits där som stöd står inför risken att förlora sina klienter till aktörer som är mer serviceminded (Danielsson, 2011). Revisionsbyråerna bör marknadsanpassa och marknadsföra sina tjänster för att begränsa ett större klientbortfall (SOU 2008:32, b). Inför avskaffandet av revisionsplikten påbörjade FAR SRS ett projekt som kallades revisorns verktyglåda. Projektet utformades av en projektgrupp vars uppgift var att ta fram en plattform/ portal med nya tjänster och intyg. Verktyglådan syftade till att hjälpa revisorer att bättre förklara sina produkter och tjänster för marknaden samt bli mer affärsmässiga (Ehlin, 2009). Danielsson (2011) hävdade att en frivillig revision skulle kunna leda till att den specialistkompetens som tidigare lockat nya klienter inte längre skulle räcka till. Revisionsbyråerna skulle bli tvungna att exponera sitt varumärke vilket skulle kunna innebära en stor utmaning för dem då de har en outvecklad säljkultur (Danielsson, 2011; Tönnervik et al, 2010). Många revisorer anser det vara oetiskt att sälja in sig på annans klient, detta faktum tillsammans med den outvecklade säljkulturen gör att det blir en stor utmaning för revisionsbyråerna att övergå till en efterfrågestyrd marknad (Tönnervik et al, 2010).



### 3.3.6 Prisförändring

Det fanns många förväntningar på att revisionsplikten avskaffade skulle leda till en högre konkurrens vilket i sin tur skulle bidra till prispress. Prispressen skulle kunna ha både en positiv respektive negativ påverkan på revisionsbyråerna. De aktörer som lyckas erbjuda rimligast pris i förhållande till den nytta som revisionen ger kommer vara de som blir mest framgångsrika på den nya marknaden (Lindberg, 2008).

En undersökning som gjordes av Svanström och Sundgren (2008) visade att revisionsbyråers klienter är väl medvetna om den höga kompetens revisorn besitter. Det som avgör om klienten väljer att behålla sin revisor även för rådgivning beror på det erbjudna priset i förhållande till konkurrenternas. Majoriteten i undersökningen är dock inte så säkra på att råden kommer ges till en lägre kostnad än andra rådgivare (Svanström & Sundgren, 2008).

## 3.4 Påverkansfaktorer

### 3.4.1 Förberedelser

Hur pass väl en revisionsbyrå och dess revisorer förberett sig inför avskaffandet av revisionsplikten kan ses som en viktig faktor som kan antas påverka utfallet av de förväntningar man hade innan avskaffandet. Påverkansfaktorn *förberedelser* består i sin tur av ett antal faktorer som alla är kopplade till förberedelsearbetet. De faktorer som har identifierats är breddat tjänsteutbud, kommunikation med klienter, analys av marknaden och aktiv marknadsföring.

Brolin och Kvist (2011) behandlar ämnet revisionsplikten avskaffande i sin studie. De har genom ett antal intervjuer lyckats identifiera revisionsbyråers förberedelser inför avskaffandet av revisionsplikten. Många revisionsbyråer började sin förberedelse inför avskaffandet av revisionsplikten i samband med att lagförslaget lades fram. Förberedelserna inkluderade främst breddat tjänsteutbud och kommunikation med klienter. Förberedelsen *breddat tjänsteutbud* innebar att revisionsbyråer började inrikta sig alltmer på redovisningstjänster samt rådgivnings- och skattetjänster. Det breddade tjänsteutbudet gjordes i syfte för att kunna erbjuda andra tjänster än bara revision, främst till de klienter som skulle komma att välja bort revisionen i framtiden. Revisionsbyråerna ansåg det vara viktigt att de inte uppfattades som att de erbjöd en stor tjänst i form av revision och endast en liten del andra tjänster. Förberedelsen *kommunikation med klienter* innebar att man som revisor förklarade revisionens egentliga innehåll och nytta för sina klienter. Syftet med denna förberedelse var att klienterna skulle förstå nyttan med revision och därmed utnyttja revisionen trots att den i framtiden inte skulle bli tvingad enligt lag. Revisionsbyråerna förde även en kommunikation

med andra intressenter och banker för att stärka argumenten kring nyttan med att behålla revisionen. En annan förberedelse som också vidtogs var *analys av marknaden* i syfte att identifiera företagens framtida agerande samt potentiella möjligheter och hot. *Aktivare marknadsföring* var en annan förberedelse som främst vidtogs på det nya breddade tjänsteutbudet (Brolin & Kvist, 2011). Marknadsföring som förberedelse och påverkansfaktor skulle också kunna ses från en annan synvinkel. Man skulle kunna anta att de revisionsbyråer som började med aktiv marknadsföring först när lagförslaget om avskaffad revisionsplikt lades fram fick en sämre utgångspunkt till skillnad från de som redan tidigare använde sig av aktiv marknadsföring. De revisionsbyråer som redan innan lagförslaget använde sig av aktiv marknadsföring kan antas ha fördelar och kunskap i hur marknadsföring fungerar och dessutom har de redan gjort sig kända inför sin målgrupp.

#### 3.4.2 Byråstorlek

Det har gjorts undersökningar om huruvida revisionspliktens avskaffande kan komma att påverka olika revisionsbyråer beroende på storlek. Avskaffandet antas ha större inverkan på mindre<sup>1</sup> revisionsbyråer än på stora och mellanstora<sup>2</sup> byråer. Enligt Åke Christiansson, PWC, skulle revisionspliktens avskaffande enbart komma att beröra cirka 10-15 procent av de större revisionsbyråernas klienter medan siffran i de mindre revisionsbyråerna skulle komma att vara betydligt högre vilket skulle komma att innebära komplikationer (Nilsson & Rogova, 2007). Innan avskaffandet menade Tönnervik (2010) att större revisionsbyråer upplevde att de var bättre förberedda inför den nya regleringen till skillnad från de små. Enligt Christiansson så skulle de små revisionsbyråerna som saknar kombiuppdrag komma att drabbas hårdast av avskaffandet. Dessa revisionsbyråer inriktar sig vanligtvis endast mot revisionsuppdrag och har därför ingen bredd i sitt utbud (Nilsson & Rogova, 2007).

*Kundstrukturen* hos revisionsbyråer ser olika ut beroende på storlek på byrå. Det antas att större revisionsbyråer fokuserar på större klienter medan mindre revisionsbyråer lägger fokus på mindre klienter. Detta faktum kan ses som ytterligare en anledning till att de mindre revisionsbyråerna skulle kunna drabbas hårdast då större delen av deras kundstruktur består av småföretagare vilka är de som har blivit undantagna från revisionsplikten (Nilsson & Rogova, 2007).

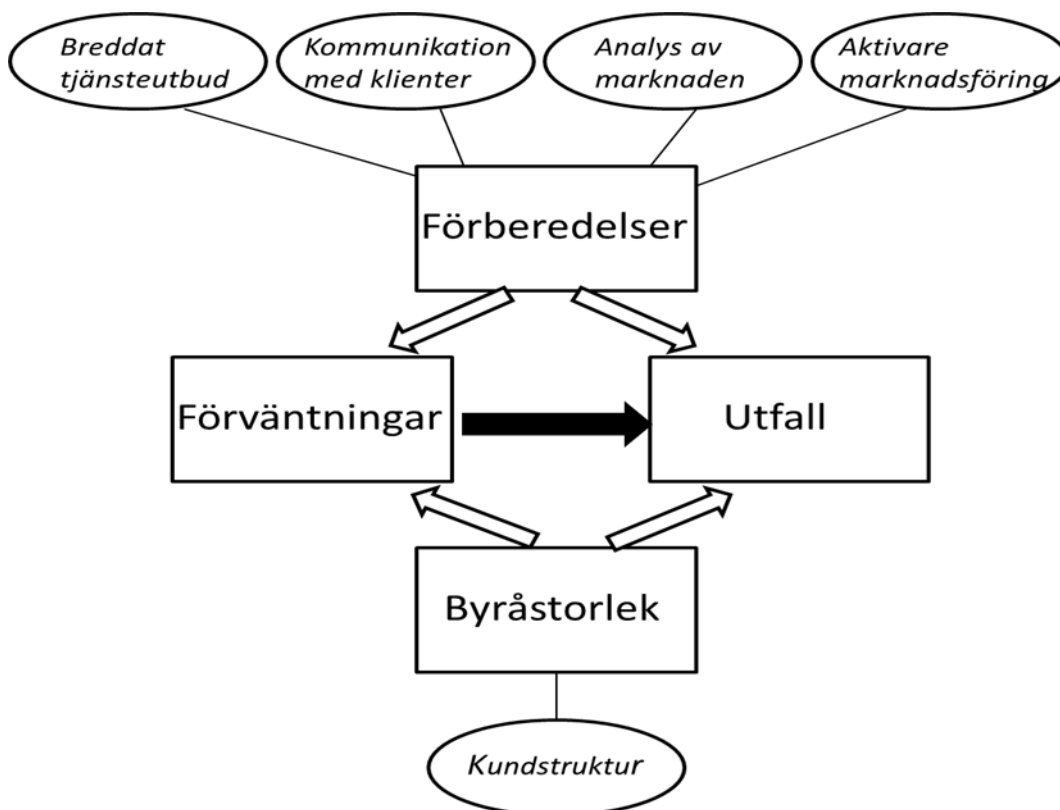
---

<sup>1</sup> Andersson & CO, Baker Tilly och Kinbergs revision

<sup>2</sup> Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, Mazars SET och PWC

### 3.5 Teoretisk modell

Modellen nedan summerar det teoretiska ramverket och innehåller två huvudsakliga faktorer som skulle kunna påverka förväntningar i förhållande till utfall av revisionspliktens avskaffande. De två huvudsakliga faktorerna kan i sin tur delas upp i underfaktorer.



Figur 3.1 Möjliga påverkansfaktorer på förväntningar och utfall

Modellen syftar till att visa att faktorn **förberedelser** och faktorn **byråstorlek** har en påverkan på revisorers förväntningar i förhållande till det verkliga utfallet. Påverkansfaktorn förberedelser kan delas in i fyra underfaktorer, *breddat tjänsteutbud*, *kommunikation med klienter*, *analys av marknaden* och *aktivare marknadsföring*. Påverkansfaktorn byråstorlek innehåller underfaktorn *kundstruktur*.

## 4. Empirisk metod

---

*I detta kapitel presenteras metod och tillvägagångssätt vid genomförande av den kvalitativa undersökningen. Kapitlet inleds med en beskrivning av vår litteratursökning som därefter följs av en förklaring av den kvalitativa metoden. Slutligen presenteras datainsamlingsmetoden där urvalsunderlag, intervjuform och intervjuguide ingår samt reliabilitet och validitet.*

---

### 4.1 Litteratursökning

Insamling av information till den teoretiska referensramen har skett via elektroniska databaser som vi har fått tillgång till via Högskolan i Kristianstad. Information har även samlats in med hjälp av artiklar från tidsskriften Balans samt via äldre uppsatser som har berört ämnet. Det har varit relativt svårt att hitta vetenskapliga artiklar som berör uppsatsens ämne, detta på grund av att forskare främst har riktat in sig på att studera revisionsplikts avskaffande utifrån företagsperspektivet och i stor utsträckning uteslutit revisorsperspektivet. Sökorden som har använts för att hitta relevanta artiklar är: revisorer, revisionsbyråer, revisionsplikt, avskaffande, åtgärder, realisering och förväntningar, andra kombinationer av sökorden har även använts för att hitta lämpliga artiklar. Vetenskapliga artiklar är källor som bidrar med en hög trovärdighet och tillförlitlighet. Svårigheterna med att hitta vetenskapliga artiklar innebar att vi var tvungna att söka oss till andra källor som även de kunde bidra med en hög trovärdighet och tillförlitlighet. Dessa källor utgjordes främst av artiklar från tidsskriften Balans, artiklarna innehöll utlåtande från experter samt högt uppsatta personer inom revisionsbranschen.

Den teoretiska referensramen innehåller källor från flera olika författare vilket bidrar med en objektiv bild och ett bredare perspektiv. Ett antal äldre källor har använts som underlag vid utformandet av den teoretiska referensramen. De äldre källorna som återfinns i uppsatsen kommer från erkända författare vars forskning anses vara klassisk och tidsbestående.

### 4.2 Kvalitativ metod

Syftet med denna studie är att undersöka och analysera revisorers förväntningar kring avskaffandet av revisionsplikten för att sedan kunna jämföra hur dessa förväntningar stämmer överens med utfallet efter att lagen trätt i kraft. I syftet ingår även att undersöka och analysera vilka faktorer som kan sägas påverka effekterna av utfallet. Det empiriska materialet kommer att samlas in med hjälp av en kvalitativ undersökning i form utav ett antal intervjuer. Den kvalitativa metoden ger oss djupare information och därmed bättre förståelse för utfallet efter avskaffandet av revisionsplikten. Alternativet till kvalitativ metod är den kvantitativa metoden

som innebär att en stor mängd data samlas in från ett stort antal respondenter. Den kvantitativa metoden ger dock inte möjligheten till följdfrågor (Christensen, Engdahl, Gräas & Haglund, 2008). Möjligheten till att ställa följdfrågor gör att respondenten kan bidra med mer information om intressanta och viktiga aspekter som berör ämnet vilket i sin tur ger oss intervjuare en djupare förståelse kring hur utfallet efter revisionspliktens avskaffande levde upp till förväntningarna (Denscombe, 2009).

Den empiriska metoden som består av intervjuer genomförs vid endast ett tillfälle per intervjuobjekt. Samtliga intervjuer utgår ifrån ett personligt möte med en respondent som innehar befattningen revisor på en revisionsbyrå. Eftersom insamlingen av data genom intervjuer endast görs vid ett tillfälle så kan studien klassas som en tvärsnittsstudie. Alternativet till tvärsnittsansats är longitudinell ansats vilket innebär att man regelbundet studerar företeelsen över en längre tid (Christensen et al. 2008). Longitudinell ansats var inte möjligt att använda i vårt fall då utformandet av uppsatsen var tidsbegränsad, därmed passar tvärsnittsansatsen bättre.

Den kvalitativa metoden kommer bidra med ny information kring uppsatsens ämne, så kallad primärdata. Primärdata består av det empiriska material som samlas in med hjälp av intervjuerna. Motsatsen till primärdata är sekundärdata där insamlingen och bearbetningen av information redan finns tillgänglig, dock för ett annat syfte. Användningen av primärdata syftar till att kunna besvara studiens problemformulering medan en användning av sekundärdata endast delvis skulle kunna besvara problemformuleringen då den är ämnad för ett annat syfte (Saunders et al. 2009).

### **4.3 Datainsamlingsmetod**

#### *4.3.1 Intervjuer*

Vi har valt att använda oss av en kvalitativ metod i form av intervjuer för att samla in data. Enligt Denscombe (2009) används intervjuer som insamlingsmetod främst för att forskaren ska få insikt i respondenternas åsikter, uppfattningar och erfarenheter. Utifrån Denscombes (2009) påstående anser vi att intervjuer är det lämpligaste valet för insamling av data då de ger oss relevant och insiktsfull kunskap för just vårt undersökta område. Intervjuer har dock även en negativ sida då respondenten lätt påverkas av intervjuarens identitet, kallat intervjuareffekten. Undersökningar som gjorts visar att respondenten svarar olika beroende på hur den uppfattar personen som ställer frågorna, det är bland annat kön, ålder och etniskt ursprung som har inverkan. En annan nackdel med intervjuer är att intervjuaren inte kan vara helt objektiv då denne redan har en förkunskap kring ämnet. Detta faktum skulle kunna leda

till att intervjuaren gör egna och spontana tolkningar under intervjun (Denscombe, 2009). Vi anser dock att fördelarna med intervjuer övervinner nackdelarna då de är i linje med studiens syfte om ökad förståelse.

En annan metod för att samla in data är genom en enkätundersökning. En anledning till att denna metod inte passar vår studie är på grund av att den inte ger oss den djupare information som behövs för denna studie. En annan nackdel med enkätundersökningar är att de består av förkodade svar som kan leda till att respondenten låter bli att svara på frågorna då de kan känna sig begränsade. Förkodade frågor kan även leda till ett snedvridet resultat då det är stor risk att frågorna speglar forskarens uppfattning istället för respondentens. Ytterligare en nackdel med enkätundersökningar är att forskaren inte kan kontrollera sanningshalten i respondenternas svar (Denscombe, 2009).

#### *4.3.2 Urvalsunderlag*

Vi har valt att använda oss av ett subjektivt urval som klassas som ett icke-sannolikhetsurval. Ett icke-sannolikhetsurval innebär ett avsteg från principen om sannolikhetsurval som säger att varje enhet i populationen ska ha lika stor chans att komma med i urvalet. Det som kännetecknar icke-sannolikhetsurval är att de som ingår i undersökningen inte utgör ett slumpmässigt urval (Denscombe, 2009).

Ett subjektivt urval används i de fall då forskaren har en viss kännedom om ämnet och medvetet väljer de respondenter som kan ge mest värdefull data. Respondenterna väljs ut med ett speciellt syfte i åtanke i form utav särskilda kvaliteter och relevans för studiens syfte. Det subjektiva urvalet gör det möjligt för forskaren att närma sig människor som anses vara avgörande för undersökningen och som troligtvis kommer att uppvisa en bredare variation av ämnet (Denscombe, 2009). Vi har valt att endast intervjua personer som är revisorer på grund av att vi anser att de besitter den mest värdefulla kunskapen kring ämnet och kan därmed ge oss den mest relevanta informationen. Vårt urval består av revisorer som arbetar på både större och mindre revisionsbyråer, detta eftersom vi vill undersöka om byråstorlek kan ha en påverkan på utfallet av revisionspliktens avskaffande.

Vi har genomfört åtta personliga intervjuer med revisorer från olika revisionsbyråer i Kristianstadsområdet med omnejd. Respondenterna och deras svar behandlas konfidentiellt i uppsatsen. Respondenterna benämns därmed revisor A-H.

*Intervjuer har genomförts med följande personer:*

På Revisionsbyrå A intervjuas respondent A, revisor, som har granskning som huvuduppgift. Intervjun genomfördes under 40 minuter, 2013-05-17.

På Revisionsbyrå B intervjuas respondent B, godkänd revisor, som arbetar med alltifrån revisionsuppdrag till redovisningsuppdrag. Intervjun genomfördes under 35 minuter, 2013-05-16.

På Revisionsbyrå C intervjuas respondent C, revisor, som arbetar främst med revision men även redovisning, skatt och rådgivning. Intervjun genomfördes under 30 minuter, 2013-05-14.

På Revisionsbyrå D intervjuas respondent D, godkänd revisor, som har revision som huvuduppgift. Intervjun genomfördes under 35 minuter, 2013-05-15.

På Revisionsbyrå E intervjuas respondent E, godkänd revisor, som har revision som huvuduppgift. Intervjun genomfördes under 40 minuter, 2013-05-14.

På Revisionsbyrå F intervjuas respondent F, VD, godkänd revisor och auktoriserad redovisningskonsult, som arbetar främst med redovisningsuppdrag men även revisionsuppdrag. Intervjun genomfördes under 40 minuter, 2013-05-16.

På Revisionsbyrå G intervjuas respondent G, revisor, som har revision som huvuduppgift. Intervjun genomfördes under 35 minuter, 2013-05-16.

På Revisionsbyrå H intervjuas respondent H, delägare, kontorschef och revisor, som har revision som huvuduppgift. Intervjun genomfördes under 30 minuter, 2013-05-14.

Respondenterna representerar olika byråer och innehar olika kvalificeringar, de är även olika när det gäller ålder och erfarenhet i revisionsbranschen, vilket innebär att de liknar den slutgiltiga populationen. Vi har intervjuat respondenter från både större och mindre revisionsbyråer, vi anser att respondenterna A-E faller in under kategorin stora och mellanstora revisionsbyråer medan respondenterna F-H kan sägas klassas som mindre revisionsbyråer. Vi tog kontakt med respektive respondent via telefon och bokade därigenom in en tid för personlig intervju.

#### *4.3.3 Intervjuform*

Denscombe (2009) beskriver tre typer av forskningsintervjuer; strukturerad, semistrukturerad och ostrukturerad. Den strukturerade intervjun är mycket lik ett frågeformulär då forskaren har en stark kontroll över frågornas och svarens utformning. De semistrukturerade intervjuerna innebär att forskaren har en färdig lista med ämnen som ska behandlas och frågor som ska besvaras men till skillnad från den strukturerade intervjun så är forskaren i detta fall mer flexibel när det gäller ämnenas ordningsföljd. En ostrukturerad intervju innebär att forskarens uppgift endast är att introducera ämnet och därefter försöka ingripa så lite som möjligt för att på så sätt låta den intervjuade utveckla sina idéer och fullfölja sina tankegångar

(Denscombe, 2009). Vi har använt oss av semistrukturerade intervjuer på grund av att denna form anses vara bäst lämpad för uppsatsens syfte. Med semistrukturerade intervjuer fick vi ett relativt öppet samtal med respondenterna om revisionsplikten avskaffande och därmed deras synvinkel på ämnet. En semistrukturerad intervju syftar till att låta respondenten utveckla sina idéer och tala mer utförligt vilket är tanken med studiens andra del. Den vanligaste typen av semistrukturerade intervjuer är den personliga intervjun vilken även denna har använts i vår studie eftersom tidsbristen gjorde denna form mest lämpad. De personliga intervjuerna är relativt lätta att arrangera då det endast krävs två personer och lämplig tidpunkt. En annan fördel med personliga intervjuer är att de är lätta att kontrollera eftersom det bara rör sig om en persons idéer. Efterarbetet blir också lättare med personliga intervjuer då de bara involverar en deltagare (Denscombe, 2009).

Vid kvalitativa intervjuer är det viktigt att använda sig utav ett pålitligt forskningsinstrument när materialet ska dokumenteras. Det mänskliga minnet anses vara ett opålitligt forskningsinstrument då det lätt kan förvränga viktig information (Denscombe, 2009). Vi har därför använt oss av en bandspelare för att dokumentera intervjun. Fördelen med att använda en bandspelare är att den erbjuder en permanent och fullständig dokumentation och forskaren kan flera gånger om lyssna på intervjun. En annan fördel är att man som intervjuare kan lägga uppmärksamheten på respondenternas svar istället för att anteckna. Den enda nackdelen med bandinspelning anses vara respondenternas hämmande effekt på ärliga svar men eftersom respondenterna behandlas konfidentiellt i uppsatsen ansåg vi att risken för oärliga svar är liten (Denscombe, 2009).

#### *4.3.4 Operationalisering: Intervjuguide*

I syfte att genom semistrukturerade intervjuer beskriva och analysera hur revisorers förväntningar på avskaffandet av revisionsplikten stämde överens med utfallet efter att lagen trätt i kraft har en intervjuguide utformats (se bilaga 1). Tanken med intervjuguiden är att bygga upp intervjun på ett logiskt sätt genom att ha en förutbestämd ordning på de frågor och områden som intervjun syftar till att beröra. Intervjuguiden fungerar som ett ledande verktyg vars uppgift är att se till att intervjun och diskussionen håller sig inom ämnesområdets väsentligheter (Saunders et al. 2009). Intervjun är indelad på olika områden som är skapade utifrån de förväntningar som identifierades i den teoretiska referensramen samt ett par andra frågor som inledning.

Intervjun inleds med en fråga som berör respondentens arbetsuppgift på företaget och ska fungera som en uppvärmningsfråga för att göra respondenten bekväm. Därefter ställs en fråga



kring hur revisionsbyråerna förberedde sig inför avskaffandet av revisionsplikten. Förberedelser inför avskaffandet av revisionsplikten är en påverkansfaktor som tas med i intervjun på grund av att det är svårt att hitta information om denna på annat sätt medan information om de andra påverkansfaktorerna finns tillgänglig utan en intervju. Vidare kommer intervjun att beröra frågor kring de sex olika förväntningarna som togs upp i den teoretiska referensramen.

Frågorna 3-4 berör förväntningen efterfrågestyrd marknad och ställdes för att undersöka revisorers perspektiv på förändringen från pliktstyrd till efterfrågestyrd marknad.

Frågorna 5-6 berör klientbortfallet, fråga 5 ställdes för att uppmärksamma om det fanns något klientbortfall i samband med revisionsplikts avskaffande. Fråga 6 syftar till att få en förståelse för hur stor inverkan lagens utformande hade på klientbortfallet.

Frågorna 7-11 berör breddat tjänsteutbud, kategorin inleds med en bred fråga som syftar till att ge oss svar på om revisionsbyråers utbud har förändrats sedan avskaffandet av revisionsplikten. Frågorna 8-9 ställs för att se i vilken utsträckning revisionsbyråerna har förlorat revisionsuppdrag samt för att se om dessa klienter fortfarande anlitar revisionsbyrån för andra uppdrag. Fråga 10 ställs för att se hur pass väl revisorer nyttjat den hjälp som kommit från FAR SRS angående kompetens. Fråga 11 syftar till att utreda i vilken utsträckning revisorer kan erbjuda helhetslösningar i dagens läge.

Förväntningen större konkurrens består av frågorna 12-13, vilka berör konkurrensen sedan avskaffandet samt om kontakten mellan revisor och klient har varit till någon fördel.

Frågorna 14-16 är frågor som behandlar förväntningen aktiv marknadsföring, 14-15 syftar till att ge oss information kring huruvida det har skett någon förändring i revisionsbyråers marknadsföring efter avskaffandet. Fråga 16 ställs för att se hur pass väl revisorer nyttjat den hjälp som kommit från FAR SRS angående deras produkter och tjänster.

Fråga 17 berör prisförändring och syftar till att ge oss svar på om det skett någon prisförändring sedan avskaffandet.

Intervjuguiden avslutas med en bred fråga som syftar till att utreda om revisorer anser att det varit en utmaning att övergå till en efterfrågestyrd marknad.

Intervjufrågorna syftar till att ge oss information till den empiriska analysen som sedan ska kunna resultera i en slutsats där förväntningar jämförs med utfall.

#### 4.3.5 Reliabilitet och Validitet

##### **Reliabilitet**

Reliabilitet anger tillförlitligheten i resultaten från en datainsamling. Reliabilitet innebär att upprepade mätningar ger samma resultat oavsett vem som utför undersökningen. En hög reliabilitet kan uppnås genom att man genomför en pilotstudie. En pilotstudie innebär att man testat metoden på en försöksperson innan den ska utföras på de aktuella respondenterna. En pilotstudie fick uteslutas på grund av tidsbegränsning, dock kunde vi uppnå en hög reliabilitet genom att försäkra respondenternas konfidentialitet i studien vilket i sin tur kan ha påverkat respondenten till att svara mer ärligt på frågorna (Saunders et al. 2009). Enligt Saunders et al. (2009) är det även viktigt att man som intervjuare tydligt informerar respondenterna angående undersökningens syfte och problemställning samt att intervjuguiden är utformad på ett enkelt och tydligt sätt. Undersökningens syfte och problemställning förklarades för respondenterna via telefon i samband med bokning för intervju.

##### **Validitet**

Validitet kan förklaras med undersökningens förmåga att mäta det den faktiskt avser att mäta (Saunders et al. 2009). För att få en hög validitet i undersökningen är det viktigt att frågorna verkligen mäter utfallet av revisionspliktens avskaffande och att frågorna uppfattas på rätt sätt av respondenterna. För att minimera risken för misstolkning av frågorna har vi förklarat ord som kan anses vara svåruppfattade. Fördelen med intervjuer jämfört med enkäter är att intervjuaren har en möjlighet att kunna förklara frågorna ytterligare vilket i sin tur ökar validiteten. Även validiteten hade kunnat öka ytterligare med hjälp av en pilotstudie (Saunders et al. 2009).

## 5. Empirisk analys

---

*I detta kapitel presenteras resultatet från vår empiriska studie. Vi kommer att redogöra för utfallet av vårt insamlade material i form av en analys. Kapitlet avslutas med en omstrukturering av den modell som presenterades i kapitel tre.*

---

### 5.1 Förväntningarnas utfall

De förväntningar som identifierades i kapitel tre kommer att ligga till grund för den kommande analysen. En sammanställning av de åtta respondenternas svar och resonemang kommer att kopplas till den teoretiska referensramen i kapitel tre.

#### 5.1.1 Efterfrågestyrd marknad

Övergången från pliktstyrd till efterfrågestyrd marknad har enligt respondenterna inte haft någon större effekt på revisionsbyråerna. Enligt respondenterna är det väldigt få bolag som har valt bort revisionen vilket bland annat kan bero på att revisionsbyråerna förberedde sig inför avskaffandet genom att kommunicera med klienterna angående nyttan med revisionen. Övergången till efterfrågestyrd marknad har heller, enligt respondenterna, inte haft någon större effekt på revisionsbyråerna på grund av att lagändringen endast berör mindre företag som befinner sig under gränsvärdena. Storleken på byrån verkar vara avgörande i frågan angående hur pass mycket byrån har påverkats av avskaffandet. Större revisionsbyråer har en kundstruktur som främst består av större bolag medan de mindre revisionsbyråernas huvudklienter består av mindre bolag. Detta leder till att de mindre revisionsbyråerna, F-H, har märkt av övergången till efterfrågestyrd marknad tydligare än de stora och mellanstora revisionsbyråerna, A-E. Samtliga respondenter, A-H, är dock eniga om att de har tappat revisionsuppdrag sedan avskaffandet men majoriteten anser att dessa uppdrag har ersatts med andra uppdrag som revisionsbyråer kan erbjuda. Respondent B nämner att övergången till efterfrågestyrd marknad har lett till att byrån inriktat sig mer på redovisning för att på så sätt behålla de klienter som valt bort revisionen. Respondent D ser övergången från en annan synvinkel då personen anser att det numera är lättare för byrån att ta betalt för revisionstjänsterna eftersom klienterna själva efterfrågar revision. Samtliga respondenter, A-H, har uppmärksammat en stor nackdel med övergången till en efterfrågestyrd marknad. En stor andel av de nybildade bolagen väljer att inte ha revision vilket innebär att inflödet av revisionsuppdrag från denna kategori minskar kraftfullt.

När det gäller förändring i förväntningsgapet mellan revisor och klient så råder det delade meningar mellan respondenterna. Majoriteten anser dock att förväntningsgapet inte har förändrats sedan avskaffandet men svaren grundar sig på olika motiveringar. Detta faktum skiljer sig från de förväntningar som fanns innan avskaffandet av revisionsplikten då man ansåg att en efterfrågestyrd revision skulle kunna minska förväntningsgapet (Ehlin, 2008). Respondent E anser att det inte skett någon förändring av förväntningsgapet eftersom klienterna fortfarande inte vet skillnaden mellan revision och redovisning medan respondent D anser att klienterna alltid vetat skillnaden och därmed har ingen förändring skett. Ett fåtal av respondenterna har åsikter som stämmer överens med förväntningen om ett minskat förväntningsgap (Ehlin, 2008). Ehlin (2008) menade att förväntningsgapet skulle kunna minska genom att klienterna blev mer medvetna om innebörden av revision. Respondent C och G menar att förväntningsgapet har blivit mindre på grund av att revisorer numera måste förklara sina tjänster och sälja in sig på ett annat sätt än tidigare hos klienterna. Vidare menar respondent C att revisorer nu även måste motivera nyttan med revision för klienterna vilket i sin tur har bidragit till ett minskat förväntningsgap.

### *5.1.2 Större konkurrens*

Överlag anser respondenterna att avskaffandet av revisionsplikten inte har lett till någon *större* konkurrens. Enligt Svanström och Sundgren (2010) fanns det förväntningar på att en avskaffad revisionsplikt skulle kunna innebära hårdare konkurrens inom områdena redovisning och rådgivning samt att denna konkurrens främst skulle komma från ekonomibyråer och redovisningsbyråer. Respondenterna instämmer om att avskaffandet har bidragit till en förändring av konkurrensen då de numera märker av en lite större konkurrens. Respondenterna anser dock att konkurrensen hade kunnat bli ännu hårdare om man inte redan sedan tidigare hade varit inriktade mot redovisning och rådgivning. Tönnervik et al. (2010) menade att det var av stor vikt att revisorer förberedde sig inför avskaffandet för att kunna motstå den konkurrens som detta skulle medföra. Respondent C menar att konkurrensen alltid har funnits där men att den inte har blivit hårdare på grund av avskaffandet av revisionsplikten. Enligt respondent E så råder det ständigt en jakt på nya kunder för att vinna marknadsandelar, precis som på vilken marknad som helst. De flesta respondenterna är eniga om att det har skett en liten förändring i konkurrensen om redovisningsuppdragen. De revisionsbyråer som endast sköter revisionen hos ett bolag löper större risk att förlora klienten till de som har skött redovisningsuppdragen. Om revisionsbyrån däremot har utfört kombiuppdrag för bolaget, det vill säga både revision och redovisning, så finns det en större möjlighet att bolaget stannar kvar som klient hos byrån. Respondent H menar att

konkurrensen generellt är större inom redovisningsområdet då de inte direkt har någon skyddad titel. Respondent H menar även att det finns en viss skillnad mellan en redovisningskonsult och en redovisningskonsult vilket innebär att det även är en skillnad kvalitetsmässigt och det är där de mindre revisionsbyråerna, F-H, märker av konkurrensen prismässigt. Revisionsbranschen kan ses som en anonym marknad vilket innebär att det är svårt att avgöra hur pass stor konkurrensen egentligen är. Enligt respondent E framkommer konkurrensen endast då en klient väljer att lämna byrån.

Samtliga respondenter är eniga om att den kontakt som har uppstått mellan revisor och klient när revisorn reviderat ett bolag har varit till fördel för revisorn efter avskaffandet av revisionsplikten. Den personliga kontakten kan ha bidragit till att färre bolag har valt bort revisionen. Kontakten kan även sägas ha lett till att byråerna har fått behålla klienten genom andra uppdrag. Respondenternas resonemang kring att kontakten mellan revisor och klient har varit till en fördel efter avskaffandet stämmer överens med de förväntningar som fanns innan avskaffandet. Svanström och Sundgren (2010) menade att den inblick som revisorer redan hade i de reviderade bolagen skulle kunna ses som en fördel vid valet av redovisningskonsult.

### *5.1.3 Klientbortfall*

Samtliga respondenter har upplevt klientbortfall sedan avskaffandet men dock inte i någon större utsträckning gentemot tidigare. Förväntningarna kring revisionsbyråernas klientbortfall var mycket högre i förhållande till det faktiska utfallet. Respondent F anser att det är svårt att avgöra om klientbortfallet beror på revisionspliktens avskaffande eller om det är någon annan anledning som ligger till grund för detta. För de flesta respondenterna blev klientbortfallet inte så stort på grund av att klienterna tidigare har anlitat byrån för andra uppdrag än revision och de har därmed valt att stanna kvar som klient inom byrån. Enligt Börsvik (2008) fanns det förväntningar på att klientbortfallet inte skulle bli så stort på grund av det starka förtroende som klienterna hade gentemot revisorn och dess tjänster. Det klientbortfall som väl uppstod berodde på att de klienter som endast erhöll revisionstjänster från byrån valde bort revisionen och därmed byrån.

När det gäller utformandet av lagen och dess påverkan på klientbortfallet så råder det delade meningar mellan respondenterna. Majoriteten av respondenterna är övertygade om att de har påverkats positivt av opt-out lösningen. Enligt Haraldsson (2009) skulle klientbortfallet i stor utsträckning påverkas av om bolagen aktivt skulle behöva välja bort revisionen eller inte. Respondenterna anser att eftersom klienterna inte har behövt ta ett aktivt beslut för att behålla

revisionen så kan detta sägas ha gynnat revisionsbyråerna. Respondent D menar att om opt-in lösningen hade blivit aktuell så hade bolagen förmodligen funderat en extra gång innan beslut väl skulle tas. Respondent E och G motsäger de andra respondenternas svar om att revisionsbyråerna skulle ha påverkats positivt av opt-out lösningen. De menar istället att oavsett lösning så hade effekten blivit densamma eftersom de bolag som vill ha kvar revisionen hade valt att ha kvar den oavsett vad. De menar alltså att frågan är mer relaterad till om man som klient vill ha revision eller inte än vilken lösning det blev.

#### *5.1.4 Breddat tjänsteutbud*

Majoriteten av respondenterna är eniga om att deras utbud av tjänster inte har förändrats speciellt mycket sedan avskaffandet av revisionsplikten. Respondenternas svar stämmer inte överens med de förväntningar som fanns om att avskaffandet skulle kunna innebära ett breddat tjänsteutbud för revisionsbyråerna (Lennartsson, 2010). Detta beror främst på att revisionsbyråerna redan sedan tidigare har kunnat erbjuda ett brett utbud av tjänster. Skillnaden gentemot tidigare är att man numera lägger mer fokus på att specialisera sig mot andra tjänster än revision. Enligt respondent B satsar man nu mer på att erbjuda redovisning åt de mindre bolagen som har blivit undantagna från revisionsplikten, när det gäller de större bolagen så är läget oförändrat. Respondent F anser att de revisionsbyråer vars utbud i största del bestod av revision var de som var tvungna att ändra sitt utbud mest när revisionsplikten avskaffades. Respondent G arbetar på en byrå som förberedde sig inför avskaffandet genom att anpassa utbudet av tjänster i förhållande till den nya regleringen. Byrån har på grund av detta inte behövt utföra någon större förändring i utbudet efter avskaffandet. Respondent B anser att större revisionsbyråer har en fördel gentemot de mindre när det gäller utbud av tjänster. Respondent B menar att de mindre revisionsbyråerna inte har tillräckligt med resurser för att kunna erbjuda ett lika brett utbud som de större. Respondent H anser att utbudet förändras löpande och att detta inte bara behöver bero på revisionspliktens avskaffande utan att det även kan bero på förändringar i regelverk samt den tekniska utvecklingen.

Majoriteten av respondenterna har upplevt en del förlorade revisionsuppdrag sedan avskaffandet av revisionsplikten. Börsvik (2008) nämnde i ett utlåtande innan avskaffandet att revisionen har ett så pass stort värde och nytta att den inte behöver vara lagstadgad. De bolag som valt bort revisionen har förmodligen inte insett vilket nytta revisionen medför verksamheten (Börsvik, 2008). Tappet märks tydligast hos de mindre byråerna, F-H, vilket kan bero på att deras kundstruktur främst består av mindre bolag. Samtliga respondenter är eniga om att de förlorade revisionsuppdragen främst kommer ifrån de nystartade bolagen. De nystartade bolagen har aldrig haft revision och vet därför inte nyttan med den, de ser därför

revision som en onödig kostnad. Enligt respondent H behöver byrån hitta nya möjligheter att informera de nystartade bolagen om nyttan med revision samt vilka andra tjänster de också kan erbjuda. De stora och mellanstora byråerna, A-E, har inte märkt av förlorade revisionsuppdrag lika tydligt som de mindre byråerna. Enligt respondent A behöver en stor och mellanstor byrå endast få in ett stort uppdrag för att kompensera förlusten av de mindre bolagens revision vilket innebär att effekten inte blir så stor i slutändan.

Samtliga respondenter är överens om att det finns en stor möjlighet att de klienter som har valt att slopa revisionen fortfarande anlitar byrån för andra uppdrag. Möjligheten beror främst på om byrån tidigare har utfört kombiuppdrag åt klienten. Om byrån har utfört kombiuppdrag åt klienten är det stor sannolikhet att klienten stannar kvar för redovisningsuppdragen. Däremot om byrån endast hade revisionsuppdragen hos ett bolag och redovisningen sköttes av en extern redovisningsbyrå så är det stor sannolikhet att klienten går förlorad.

När det gäller nyttjandet av den hjälp som har kommit från FAR SRS i form av en redovisningssektion så är alla respondenter eniga om att man inte har haft speciellt stor nytta av denna. Respondent F anser att man inte har behövt nyttja redovisningssektionen från FAR SRS på grund av att det redan finns en redovisningsorganisation, SRF. SRF är en organisation som alltid har riktat sig mot redovisning och de kan därför ses som experter inom detta område. Respondent F anser att FAR SRS startade upp redovisningssektionen endast på grund av att de annars hade riskerat att tappa medlemmar, därmed ses denna handling som en ren självbevarelsedrift.

De spekulationer som fanns angående förändring av oberoenderegler i samband med avskaffandet av revisionsplikten stämde enligt respondenterna inte överens med det verkliga utfallet. Spekulationerna som fanns innan avskaffandet var att en frivillig revision skulle kunna innebära att revisorer skulle kunna erbjuda helhetslösningar (Nilsson & Rogova, 2007). Respondenterna menar att de jävsregler som fanns innan avskaffandet fortfarande finns kvar och gäller än idag. Samtliga respondenter hade dock gärna velat se att dessa regler hade tagits bort vilket hade öppnat upp helt nya möjligheter för revisorer. Jävsreglerna leder till att revisorer inte kan hjälpa bolagen fullt ut med det som de faktiskt behöver hjälp med. Stora och mellanstora revisionsbyråer har till skillnad från de mindre byråerna större möjligheter att erbjuda sina klienter helhetslösningar, revisions- och redovisningstjänster, på grund av att de har resurserna som krävs i form av olika team som har specialiserat sig på olika områden.

### 5.1.5 Aktiv marknadsföring

När det gäller marknadsföring kan man tyda en viss skillnad mellan de stora/mellanstora och de mindre byråernas marknadsföring. De mindre byråerna F-H, har valt att inte marknadsföra sig speciellt mycket utåt mot den stora marknaden utan de har istället valt att lägga fokus på befintliga klienter. Respondent G menar att det viktigaste är att göra ett så bra jobb som möjligt och sedan hoppas på att de befintliga klienterna marknadsför byrån vidare. Respondent F menar att de inte är i behov av någon aktiv marknadsföring, dels eftersom de ständigt får klienter genom kontakter med banker och dels för att de redan är så pass kända på den lokala orten. De stora och mellanstora byråerna, A-E, har till skillnad från de mindre satsat mer på marknadsföring och marknadsför sig generellt mot hela marknaden genom att vara med i forum, annonsering med mera.

Majoriteten av respondenterna anser att marknadsföringen av byråns tjänster inte har förändrats något alls på grund av den avskaffade revisionsplikten. Carola Forsell (2011) hade förväntningar på att revisorer efter avskaffandet skulle vara tvungna att sälja sig själva och sitt kunnande och de som inte gjorde detta skulle riskera att förlora sina klienter till aktörer som var mer serviceminded. Dessa förväntningar stämmer dock inte överens med det faktiska utfallet då respondenternas syn på det hela är att marknadsföring inte har så stor roll i det hela. En annan förväntning var att revisionsbyråer skulle behöva marknadsanpassa och marknadsföra sina tjänster för att begränsa klientbortfallet (SOU, 2008:32, b). Även denna förväntning var missbedömd eftersom respondenterna har lyckats behålla sina klienter utan att behöva lägga speciellt stort fokus på marknadsföringen. Det klientbortfall som väl uppstått kan alltså inte sägas bero på bristen av marknadsföring utan det finns andra skäl som ligger till grund för detta. Respondent H arbetar på en byrå som har valt att fokusera sin marknadsföring mer mot andra tjänster än revision, respondent H är dock osäker på om valet av marknadsföring beror på avskaffandet av revisionsplikten eller om det finns något annat som ligger till grund för detta. Respondent B har uppmärksammat att mer fokus har lagts på att sälja in redovisningstjänster till de mindre företagen som har blivit undantagna från revisionsplikten.

När det gäller nyttjandet av den hjälp som har kommit från FAR SRS i form av *revisorers verktygslåda* så är alla respondenter eniga om att man inte har haft speciellt stor nytta av denna. Revisors verktygslåda syftade till att hjälpa revisorer att bättre förklara sina produkter och tjänster för marknaden samt bli mer affärsmässiga (Ehlin, 2009). Danielsson (2011) menade att en frivillig revision skulle kunna innebära att den specialistkompetens som



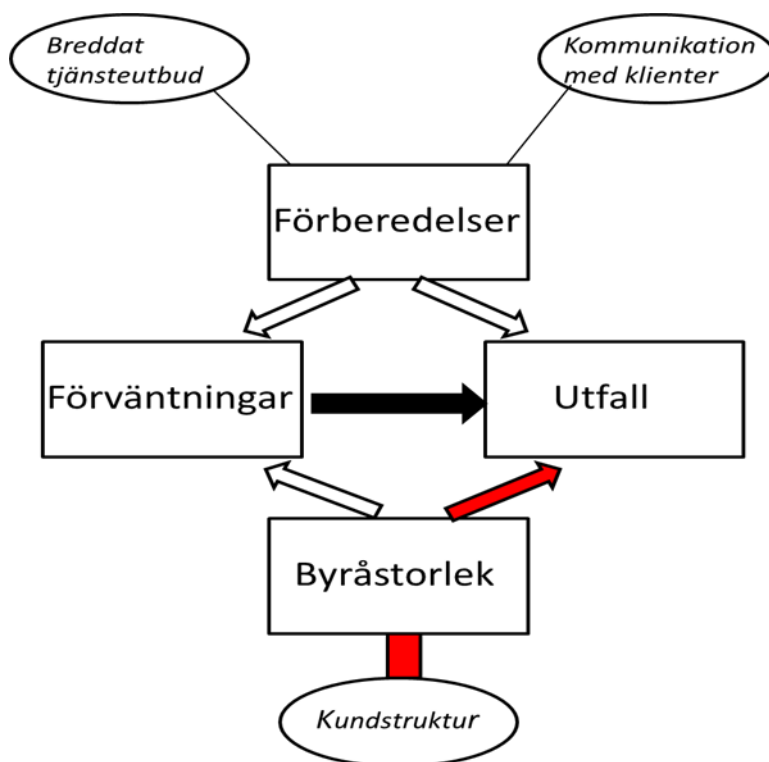
tidigare lockat nya klienter inte längre skulle räcka till. Vidare menade Danielsson (2011) samt Tönnervik et al. (2010) att revisionsbyråerna skulle bli tvungna att exponera sitt varumärke vilket skulle kunna innebära en stor utmaning för dem då de har en utvecklad säljkultur. Respondent A och E menar att de har egna policys på byrån som de följer och har därför inte behövt ta del av *revisorns verktyglåda*. Respondent G har gått igenom verktyglådan men har väntat med att vidta några åtgärder då de hellre väntar och ser om det skulle bli så att någon speciell del av verktyglådan skulle bli extra populär.

### 5.1.6 Prisförändring

Samtliga respondenter är överens om att det inte har skett någon prisförändring sedan avskaffandet av revisionsplikten. Enligt Lindberg (2008) fanns det förväntningar om att avskaffandet av revisionsplikten skulle kunna innebära lägre priser på revisionstjänsterna och att de aktörer som kunde erbjuda rimligast pris skulle vara de som blev mest framgångsrika inom branschen. Revisionsbranschen befinner sig dock inte inom en sådan bransch där man kan locka sina klienter genom att dumpa priserna utan har klienterna väl bestämt sig för att revisionen inte ger så mycket då är det svårt att locka med priset. Respondenterna är även överens om att de alla, oavsett storlek på byrån, ligger på ungefär samma prisnivå när det gäller de olika tjänsterna de kan erbjuda. Det finns dock revisionsbyråer och redovisningsbyråer som kan erbjuda ett lägre pris jämfört med de byråer som respondenterna arbetar på, dock är detta mindre byråer där det endast arbetar en eller två personer. Svanström och Sundgren (2008) menar att det som kommer att avgöra om klienten väljer att behålla sin revisor även för andra tjänster än revision beror på det erbjuda priset i förhållande till konkurrenternas. Enligt respondent D är det totalkostnaden som är intressant och inte timkostnaden men klienterna stirrar sig ofta blinda på timkostnaden vilket de allra minsta byråerna kan dra fördel av genom att erbjuda ett lägre pris.

## 5.2 Analytisk modell

Modellen nedan ger en beskrivning av de faktorer som enligt empirin kan sägas ha påverkat det verkliga utfallet. Modellen innehåller två huvudsakliga faktorer som har påverkat förväntningarna i förhållande till utfallet. De två huvudsakliga faktorerna kan i sin tur delas upp i underfaktorer.



Figur 5.1 Faktiska påverkansfaktorer på förväntningar och utfall

Modellen är en omstrukturering av den modell (Figur 3.1) som återfinns i kapitel tre och syftar till att visa att faktorn **förberedelser** och faktorn **byråstorlek**, enligt våra respondenter, har en påverkan på revisorers förväntningar i förhållande till det verkliga utfallet. Påverkansfaktorn förberedelser kan delas in i två underfaktorer, *breddat tjänsteutbud* och *kommunikation med klienter*. Påverkansfaktorn byråstorlek innehåller underfaktorn *kundstruktur*. Underfaktorerna till påverkansfaktorn förberedelser har minskat från fyra till två. Underfaktorerna *analys av marknaden* och *aktivare marknadsföring* har tagits bort från modellen på grund av att den empiriska datainsamlingen har visat att dessa faktorer, enligt våra respondenter, inte hade någon faktisk påverkan på förväntningarna i förhållande till utfallet. Påverkansfaktorn byråstorlek är den faktor som utmärkte sig tydligast i den empiriska datainsamlingen och därmed anses denna faktor ha störst påverkan på förväntningarna i förhållande till utfallet.

## 6. Slutsats & diskussion

---

*I detta avslutande kapitel presenteras våra slutsatser och reflektioner kring undersökningen. Slutligen ges förslag till vidare forskning.*

---

Syftet med denna studie har varit att undersöka och analysera revisorers förväntningar kring avskaffandet av revisionsplikten för att sedan kunna jämföra hur dessa förväntningar stämde överens med utfallet efter att lagen trätt i kraft. Syftet med denna uppsats har även varit att undersöka och analysera vilka faktorer som påverkade effekterna av utfallet. Problemformulering som vi har utgått ifrån har följaktligen varit ” *Hur stämde revisorernas förväntningar på avskaffandet av revisionsplikten överens med utfallet efter att lagen trätt i kraft? Vilka faktorer påverkar effekterna av utfallet?*”. Det empiriska materialet har samlats in genom intervjuer och har därefter bearbetas och analyserats genom en jämförelse mellan de förväntningar som fanns innan avskaffandet av revisionsplikten och respondenternas syn på utfallet. Slutsatserna som dras baseras endast på respondenternas svar vilket innebär att ingen generalisering har gjorts.

### 6.1 Diskussion

Studien visar att de förväntningar som revisorer hade inför avskaffandet av revisionsplikten i vissa fall kan sägas stämma överens med respondenternas syn på utfallet. I vissa fall förblev förväntningarna endast spekulationer då utfallet inte blev som man förutspått. Samtliga respondenter har varit eniga om att det skett en del förändringar i samband med avskaffandet av revisionsplikten men de anser dock att det är svårt att avgöra hur stor del lagändringen har haft i det hela. I samband med införandet av lagen befann sig Sverige i en lågkonjunktur som även denna kan ha påverkat revisionsbyråernas agerande.

I kapitel tre identifierade vi ett antal faktorer som kunde tänkas påverka förväntningarna i förhållande till utfallet. Analysen av det empiriska materialet har gett oss en annorlunda syn på dessa påverkansfaktorer. Genom den empiriska analysen kom vi fram till att underfaktorerna till påverkansfaktorn **förberedelser**; *analys av marknaden* samt *aktivare marknadsföring*, inte hade någon faktisk påverkan på förväntningarna i förhållande till utfallet. Att dessa två faktorer inte hade någon påverkan skulle kunna bero på den bransch som revisionsbyråer verkar inom. Genom den empiriska analysen kom vi fram till att revisorer befinner sig inom en anonym marknad vilket innebär att det blir svårt att utföra en analys av marknaden. Intervjuerna visade att ingen av respondenterna och dess revisionsbyråer använde sig utav denna form av förberedelse och därmed har vi uteslutit

denna faktor från den analytiska modellen. Vi har även valt att utesluta faktorn aktivare marknadsföring från den analytiska modellen på grund av att samtliga respondenter anser att marknadsföringen är oförändrad. Respondenterna menar att de inte har behövt vidta några åtgärder gällande marknadsföringen eftersom de redan är så pass kända på den marknad som de verkar på. Detta skiljer sig från vad Carola Forsell (2011) sa angående att revisorerna efter avskaffandet skulle bli tvungna att sälja sig själva och sitt kunnande för att på så vis kunna behålla klienterna.

Förberedelserna *breddat tjänsteutbud* och *kommunikation med klienter* finns kvar i den analytiska modellen eftersom dessa begrepp anses påverka förväntningarna i förhållande till utfallet. När det gäller underfaktorn *breddat tjänsteutbud* anser respondenterna att de alltid har haft ett brett utbud men i samband med lagförslaget om avskaffad revisionsplikt såg revisionsbyråerna över utbudet för att försäkra sig om att de hade de tjänster som klienterna skulle komma att efterfråga. Detta ligger i linje med vad Thornell och Norberg (2005) sa angående att ett brett tjänsteutbud var viktigt för att kunna hålla intäkterna på samma nivå som tidigare. Vi anser att denna faktor bör finnas kvar i den analytiska modellen på grund av att ett brett tjänsteutbud kan sägas påverka förväntningar i förhållande till utfallet på ett positivt sätt då chansen ökar för revisionsbyråerna att behålla sina klienter. Även förberedelsen *kommunikation med klienter* återkommer i den analytiska modellen eftersom majoriteten av respondenterna ansåg att det var en viktig åtgärd att vidta för att få ett så pass bra utfall som möjligt. Enligt Brolin och Kvist (2011) bidrar kommunikationen till att revisionsbyråernas klienter förstår nyttan med revision och därmed väljer att utnyttja den trots att den inte är tvingad enligt lag. Kontentan av påverkansfaktorn *förberedelser* är att denna faktor inte har haft så stor påverkan på förväntningarna i förhållande till utfallet som den teoretiska referensramen förutspådde.

Genom den empiriska analysen kom vi fram till att påverkansfaktorn **byråstorlek** är den faktor som har utmärkt sig tydligast. Byråstorlek är en faktor som återkommer kontinuerligt i den empiriska analysen och påvisar att det finns en tydlig skillnad mellan stora och mellanstora revisionsbyråer och mindre revisionsbyråer när det gäller påverkan på förväntningar i förhållande till utfallet. Detta ligger i enlighet med vad Åke Christiansson (2007) hade förutspått angående att de mindre bolagen skulle vara de som drabbas hårdast av avskaffandet av revisionsplikten. Resultatet från intervjuerna har sett olika ut beroende på om respondenten arbetar på en stor/mellanstor revisionsbyrå eller på en mindre byrå. Påverkansfaktorn *byråstorlek* innehåller underfaktorn *kundstruktur* som kan sägas ha en relativt stor påverkan på förväntningar i förhållande till utfallet. Kundstrukturen hos

revisionsbyråer ser olika ut beroende på byråstorlek. Större och mellanstora byråer riktar sig främst mot större bolag medan de mindre byråerna främst riktar sig mot mindre bolag (Nilsson & Rogova, 2007). Kundstrukturen är alltså väsentlig när det gäller bortfallet av klienter och därför antas denna faktor ha en stor påverkan på utfallet.

## 6.2 Egna reflektioner

Studiens forskningsfråga lyder *”Hur stämde revisorernas förväntningar på avskaffandet av revisionsplikten överens med utfallet efter att lagen trätt i kraft? Vilka faktorer påverkar effekterna av utfallet?”*. Vi anser att endast en del av förväntningarna stämde överens med det faktiska utfallet på grund av det är svårt att förutspå framtida händelser. Det är även vanligt att förväntningar kan formas till förhoppningar och därmed resultera i ett optimistiskt synsätt. Angående vilka faktorer som skulle kunna påverka utfallet så anser vi att dessa faktorer inte hade så stor effekt som man hade förväntat sig. Detta beror troligtvis främst på att andelen bolag som valde bort revisionen inte blev så stor som väntat. Hade en större andel bolag valt bort revisionen så hade förmodligen påverkansfaktorerna också visat sig tydligare till exempel i form av aktivare marknadsföring eller analys av marknaden.

Genom analysen kom vi fram till att övergången från pliktstyrd till efterfrågestyrd marknad inte har haft någon större effekt på revisionsbyråerna. Vi anser att effekten hade blivit större om byråerna endast hade varit renodlade revisionsbyråer men i dagens läge så har i stort sätt alla revisionsbyråer ett utbud som består av både revisions- och redovisningstjänster samt andra tilläggstjänster. De revisionsbyråer som har blivit mest påverkade av övergången kan alltså sägas vara revisionsbyråer som drivs av endast en eller två personer eftersom dessa oftast varken har resurser eller möjligheter till att erbjuda ett brett tjänsteutbud. Majoriteten av respondenterna ansåg att förväntningsgapet inte hade förändrats sedan avskaffandet av revisionsplikten. Respondenternas åsikt skiljer sig från både förväntningarna som fanns innan avskaffandet samt våra egna åsikter kring att förväntningsgapet skulle minska. Vi anser att respondenterna inte hade tillräckligt med kunskap för att kunna besvara frågan om hur förväntningsgapet har förändrats. Vi anser att revisorerna omedvetet har bidragit till att gapet har minskat genom att de har fått förklara nyttan och värdet med sina tjänster tydligare för klienterna. Förmodligen hade vi fått ett mer rättvisande svar om vi istället hade tillfrågat revisionsbyråernas klienter då de innehar den mest väsentliga informationen kring förväntningsgapets förändring.

Förväntningen kring revisionsbyråernas klientbortfall var mycket högre än det faktiska utfallet. Revisionsbyråerna hade förväntat sig ett stort bortfall av klienter men utfallet visade

en låg siffra på bolag som valde bort revisionen. Vi tror att revisionen bidrar med en trygghet och säkerhet för bolagen som är svår att uppnå på egen hand. Revisionen leder även till att externa intressenter får förtroende för bolaget då de vet att de finansiella rapporterna är kvalitetssäkrade. Vi tror att dessa faktorer har en viktig inverkan vid valet av att behålla revisionen eller inte och kan därmed sägas ha minskat antalet klientbortfall. En nackdel med revisionsplikts avskaffande är att de nystartade bolagen oftast väljer att inte ha revision. Vi anser att detta beror på att dessa bolag oftast saknar kunskap om revisionens nytta och värde och att de därmed endast ser revisionen som en onödig kostnad. När det gäller utformandet av lagen och dess påverkan på klientbortfallet så anser vi att opt-out lösningen har varit till en stor fördel för revisionsbyråerna. Opt-out lösningen har förmodligen bidragit till att färre bolag har valt bort revisionen. Om opt-in lösningen istället hade blivit aktuell hade troligtvis många av de bolag som idag har kvar revisionen inte tagit det aktiva beslutet för att behålla revisionen.

Majoriteten av respondenterna anser att byrån inte har förändrat sin marknadsföring på grund av den avskaffande revisionsplikten. Förväntningarna innan avskaffandet var att revisionsbyråer skulle behöva marknadsföra sig i större utsträckning för att kunna konkurrera på marknaden. Även vi trodde att revisionsbyråerna skulle behöva föra en aktivare marknadsföring efter avskaffandet eftersom de skulle övergå till efterfrågestyrd marknad. Vi anser att det inte blev någon större förändring av marknadsföringen dels på grund av att revisionsbyråerna har ett stort nätverk men även för att andelen bolag som valde revisionen inte blev så stor som man hade trott. En aktivare marknadsföring hade kunnat vara till fördel för revisionsbyråerna då de kanske även hade nått ut till de nystartade bolagen med en tydlig bild av revisionens nytta och värde.

Avslutningsvis kan vi dra slutsatsen att revisionsplikts avskaffande inte har haft så stor påverkan på revisionsbyråerna som man trodde att den skulle ha. Trots den knappa påverkan så kan vi ändå se en skillnad mellan stora/mellanstora och mindre revisionsbyråer där de mindre kan sägas ha påverkats mest. Detta beror på att de mindre revisionsbyråernas kundstruktur främst består av mindre bolag vilka är de som har blivit undantagna från revisionsplikten. Vi tror att den främsta anledning till att revisionsplikts avskaffande inte har haft så stor påverkan på revisionsbyråerna är att en liten andel bolag valde bort revisionen till skillnad från vad man hade förutspått.

### 6.2.1 Praktiska implikationer

De praktiska implikationer som vår studie skulle kunna bidra med är främst riktade mot revisorer men även mot revisionsbyråer. Vår studie kan sägas bidra med information om hur revisorer bör agera om ytterligare lagförändringar av denna sort skulle komma att införas. Denna studie visar bland annat vilka påverkansfaktorer som har haft den största inverkan på utfallet efter att lagen om avskaffad revisionsplikt trädde i kraft då de mindre bolagen fick valmöjligheten att välja om de ville ha kvar revisorn eller inte. Kunskapen om dessa påverkansfaktorer skulle revisorer kunna ta med sig in i framtiden för att förbättra sina prestationer om ytterligare lagförändringar skulle komma att träda i kraft. Genom att ta del av denna studie har revisorerna en grund att stå på och därigenom undgår de att behöva göra en förundersökning kring vad de skulle behöva förändra för att anpassa sig. Revisorerna skulle på så sätt undgå att lägga ner onödig tid på faktorer som egentligen inte har någon faktisk påverkan på utfallet och kan istället fokusera på de faktorer som utmärkte sig tydligast och därigenom maximera anpassningen.

### 6.2.2 Samhälls- och etiska implikationer

Vår studie resulterade i att avskaffandet av revisionsplikten inte hade så stor påverkan på revisionsbyråerna som revisorerna och allmänheten hade förutspått. Detta faktum kom vi fram till då antalet bolag som valde att slopa revisorn inte blev så pass stor som man hade trott och därmed skedde inte en någon större förändring av revisorernas arbetssituation. Resultatet skulle kunna vara ett bevis på att det inte skulle vara speciellt effektivt med fler av den här sortens lagändringar. Anledningen till att många bolag väljer att ha kvar revisorn beror på att bankerna kräver det. De större bolagen, som fortfarande omfattas av revisionsplikten, har ofta en större ekonomi och kräver oftast större lån än vad de mindre bolagen gör. För att de större lånen ska gå igenom enligt bankerna så måste det sökande bolagets finansiella rapporter vara kvalitetssäkrade och ha blivit granskade på ett korrekt sätt, det vill säga av en revisor. Revisorns granskande av de finansiella rapporterna bidrar även till att bolagens externa intressenter känner en större trygghet i att investera i bolaget. Resultatet av vår studie visade även att det är svårt att förutspå framtiden och ha en uppfattning av det som inte har inträffat ännu och därmed är det väldigt lätt att göra missbedömningar.

### 6.2.3 Kritik mot studien

Vi är mycket nöjda med vad vi lyckats prestera med denna studie men dock finns det alltid saker som man skulle kunna gjort bättre. För att förbättra undersökningens reliabilitet och validitet så hade det varit passande att utföra en pilotstudie innan de aktuella respondenterna skulle intervjuas. Resultatet från intervjuerna kunde trots detta uppnå en hög reliabilitet och validitet då vi försäkrade respondenterna om deras konfidentialitet i studien. Valet av respondenter hade också kunnat göras mer noggrant genom att se till revisorernas ålder samt antal år på byrån. Genom att iaktta dessa faktorer så hade vi kunnat få ut ett mer rättvisande resultat av undersökningen. Trots detta så har vi fått tillräcklig information för att kunna genomföra en noggrann analys.

### 6.3 Förslag till fortsatt forskning

Vår studie resulterade i att endast ett fåtal faktorer ansågs påverka förväntningarna i förhållande till utfallet av revisionspliktens avskaffande. Förslag till fortsatt forskning skulle därmed kunna vara att undersöka ytterligare påverkansfaktorer, än de vi valt att undersöka, som kan anses vara relevanta för påverkan på förväntningarna i förhållande till utfallet av revisionspliktens avskaffande. Vidare forskning skulle även kunna bestå av en undersökning där man enbart inriktar sig mot större eller mindre revisionsbyråer eftersom det var påverkansfaktorn byråstorlek som utmärkte sig tydligast i vår studie. En sådan undersökning skulle kunna leda till att man får en djupare förståelse för förväntningarna i förhållande till utfallet inom den specifika kategorin, större eller mindre revisionsbyråer.



# Referenslista

- Anderson-Gough, F., Grey, C. & Robson, K. (2000). In the name of the client: the service in two professional services firms. *Human Relations*, 53 (9), 1151-1173.
- Anderson-Gough, F., Grey, C. & Robson, K. (2001). Tests of time: organizational time-reckoning and the making of accountants in two multi-national accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (2), 99-122.
- Arruñada, B. (1999). The provision of non-audit services by auditors let the market evolve and decide. *International Review of Law & Economics*, 19 (4), 513-531.
- Brante, T. (u.å.). *Vad är en profession?- Teoretiska ansatser och definitioner*. Högskolan i Borås. Hämtad 18 april, 2013.  
<http://lup.lub.lu.se/luur/download?func=downloadFile&recordOid=1496709&fileOid=1496953>
- Broberg, P., Umans, T. & Gerlofstig, C. (2013). Balance between auditing and marketing: An explorative study. *Journal of International Accounting Auditing & Taxation*, 22 (1), 57-70.
- Brolin, C. & Kvist, M. (2011). *Revisionsplikens avskaffande: Avskaffandets påverkan gällande efterfrågan och utbud av revisionstjänster*. Examensarbete, Sveriges lantbruksuniversitet, Institutionen för ekonomi.
- Börsvik, H. (2008). Positivt för alla parter med efterfrågestyrd revision. *Balans*, 5, 6-7.
- Capasso, M. & Cefis, E. (2012). Firm Size and Growth Rate Variance: The Effects of Data Truncation. *Review of Industrial Organization*, 41 (3), 193-205.
- Carrington, T. (2010). *Revision*. Malmö: Liber AB.
- Christensen, L., Engdahl, N., Gräås, C. & Haglund, L. (2008). *Marknadsundersökning – En handbok*. 2 uppl. Malmö: Studentlitteratur.
- Collis, J. (2010). Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark. *International Journal of Auditing*, 14 (2), 211-231.
- Cooper, D.J. & Robson, K. (2006). Accounting, professions and regulation: Locating the sites of professionalization. *Accounting, Organizations and Society*, 31 (4/5), 414-444.
- Danielsson, C. (2011). Revisorerna måste börja sälja sig själva. *Balans*, 6-7, 20-21.
- Danielsson, C. (2012). Svenska bolag väljer att ha kvar revisorn. *Balans*, 2, 7.
- Deegan, C. & Unerman, J. (2011). *Financial accounting theory*. Maidenhead: McGraw-Hill Education.
- Denscombe, M. (2009). *Forskningshandboken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur AB.
- Dewing, I. & Russel, P. (2001). Regulation of statutory audit in the European Union: New developments. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 10 (1), 68-78.

DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48 (April), 147-160.

Ehlin, Å. (2008). En efterfrågestyrd revision minskar förväntningsgapet. *Balans*, 2, 29.

Ehlin, Å. (2009). Revisorn kan så mycket mer än lagstadgad revision. *Balans*, 2, 20-22.

FAR (2010). *Ökad risk när revisionsplikten försvinner*. Hämtad 12 februari, 2013, från FAR, <http://far.se/Templates/Pages/Far/NewsPage.aspx?id=562&epslanguage=sv-SE>

Grant Thornton (2013). *Revisionsplikten i Europa*. Hämtad 12 februari, 2013, från Grant Thornton, <http://www.grantthornton.se/Tjanster/Revision/Vad-ar-nyttan-med-revision/Revisionsplikten-i-Europa/>

Gray, R., Kouhy, R. & Lavers, S. (1995). Corporate social and environmental reporting. A review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 8 (2), 47-77.

Grey, C. (1998). On being a professional in a "Big Six" firm. *Accounting, Organizations and Society*, 23 (5/6), 569-587.

Haraldsson, M. (2009). *Revisionspliktens avskaffande – Vilka effekter kan förväntas och vilka eventuella förändringar sker hos revisionsbyråerna*. D-uppsats, Högskolan i Halmstad, Institutionen för ekonomi och teknik.

Haw, I., Qi, D. & Wu, W. (2008). The Economic Consequence of Voluntary Auditing. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 23 (1), 63-93.

Hay, D. & Knechel, R. (2010) The effects of advertising and solicitation on audit fees. *Journal of Accounting and Public Policy*, 29 (1), 60-81.

Hines, R. D. (1989). Financial accounting knowledge.. conceptual framework projects and the social construction of the accounting profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2 (2). 72-92

Hulbert, J.E. & Lawson, V.S. (1996). The status of advertising in the accounting profession. *National Public Accountant*, 41 (7), 22-25.

Ijiri, Y. (1983). On the Accountability-Based Conceptual Framework of Accounting, *Journal of Accounting and Public Policy*, 2, 75-81.

Johansson, M. (2011). *Frivillig revision – hur har det gått?*. Hämtad 12 Februari, 2013, från LR Revision, [http://www.lr-revision.se/halmstad/pdf/LR\\_nbrev\\_KatteHalm\\_1110\\_high.pdf](http://www.lr-revision.se/halmstad/pdf/LR_nbrev_KatteHalm_1110_high.pdf)

Johansson, S., Häckner, E. & Wallerstedt, E. (2005). *Uppdrag revision: Revisorsprofessionen i takt med förväntningarna?*. Finland: ws Bookwell.

Lennartsson, R. (2010). Frivillig revision; en vitamininjektion för branschen. *Balans*, 5, 20.

Lindberg, H. (2008). *Beredskapen inför revisionspliktens avskaffande: En fallstudie av revisorsprofessionen*. D-uppsats, Högskolan i Borås, Institutionen för data- och affärsvetenskap.

- Nilsson, P. & Rogova, B. (2007). *Revisionsplikens avskaffande för små aktiebolag – Förekomsten av frivillig revision*. Magisteruppsats, Ekonomi Högskolan Lunds Universitet.
- Nordenskiöld, T. (2008, 16 augusti). Byråer välkomnar slopad revisionsplikt. *Dagens industri*. Hämtad från <http://www.di.se/>
- Oliver, C. (1997). Sustainable Competitive Advantage: Combining Institutional and Resource-Based Views. *Strategic Management Journal*, 18 (9), 697-713.
- Pasewark, W. R., Shockley, R. A. & Wilkerson, J. E. (1995). Legitimacy claims of the auditing profession Vis-A-Vis the behaviour of its members: An empirical examination. *Critical perspectives on accounting*, 6 (1), 77-94.
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, 24 (93), 49-68.
- Regeringskansliet, (2008). *Förslag om avskaffande av revisionsplikten för små företag*. Hämtad 12 februari, 2013, från Regeringskansliet, <http://www.regeringen.se/sb/d/10450/a/102165>
- Rydberg, T. (2011). Värt att veta om frivillig revision. Frivision AB.
- Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2009). *Research methods for business students*. 5 uppl. England: Pearson Education Limited.
- SOU 2008:32, a. *Remissyttrande – avskaffande av revisionsplikten för små företag*, Hämtad 16 april, 2013, från Svenskt näringsliv, [http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00013/Remissvar\\_2008-115\\_13877a.pdf](http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00013/Remissvar_2008-115_13877a.pdf)
- SOU 2008:32, b. *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*. Hämtad 16 april, 2013, från Regeringskansliet, <http://www.regeringen.se/content/1/c6/10/21/24/04afd0c4.pdf>
- Strand, A. & Ström, A. (2012). *Varför väljer små aktiebolag att behålla revisorn?: Efter avskaffandet av revisionsplikten*. C-uppsats, Högskolan i Gävle, Institutionen för ekonomi.
- Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning: Efterfrågan, kvalitet och oberoende*. Studier i företagsekonomi, Umeå Universitet, Handelshögskolan i Umeå.
- Svanström, T. & Sundgren, S. (2010). Avskaffad plikt kräver ökad fokus på rådgivning. *Balans*, 4, 50-53.
- Thorell, P. & Norberg, C. (2005). *Revisionsplikten i små aktiebolag*. Hämtad 15 april, 2013, från Svenskt näringsliv, [http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00000/Revisionsplikten\\_i\\_sm\\_\\_458a.pdf](http://www.svensktnaringsliv.se/multimedia/archive/00000/Revisionsplikten_i_sm__458a.pdf)
- Thurén, T. (2007). *Vetenskapsteori för nybörjare*. Malmö: Liber AB.
- Tönnervik, O., Tåhlin, L. & Johansson, M. (2010). Klockan klämtar för revisorn – Dags att vakna!. *Balans*, 2, 6-7.
- Öhman, P. (2004). *Revisorers perspektiv på revision- en fråga om att följa upp trampade stigar*. Licentiatavhandling, Luleå Tekniska Universitet.
- Öhman, P. (2006). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman*. Doktorsavhandling, Mittuniversitetet, Avdelningen för samhällsvetenskap.

Özer, A., Kocak, A. & Celik, O. (2006) Determinants of market orientation in accounting firms, *Marketing Intelligence & Planning*, 24 (6), 591-607.

**Bilaga 1: Intervjuguide**

---

**Intervjufrågor**Inledning

1. Vad är din arbetsuppgift på byrån?

Förberedelser

2. Hur förberedde ni er inför avskaffandet av revisionsplikten?

Efterfrågestyrd marknad

3. Hur upplever ni att förändringen från tvingande till efterfrågestyrd revision har påverkat er verksamhet?
4. Upplever ni att förväntningsgapet mellan revisor och klient har förändrats?

Klientbortfall

5. Har ni upplevt kundförluster sedan avskaffandet av revisionsplikten?
6. Tror du att ni hade påverkats på ett annat sätt om opt-in lösningen istället hade blivit aktuell? (Opt-in lösningen innebär att de bolag som undantas från revisionsplikt och vill fortsätta med frivillig revision måste göra detta genom ett aktivt beslut).

Breddat tjänsteutbud

7. Har ert utbud av tjänster förändrats sedan avskaffandet?
8. Upplever ni mycket förlorade revisionsuppdrag?
9. Anlitar de kunder som valt att slopa revisionen fortfarande er för andra uppdrag?
10. FAR SRS startade upp en redovisningssektion inför avskaffandet av revisionsplikten som syftade till att hjälpa revisorer att använda sin kompetens på ett nytt sätt i förhållande till den nya regleringen. Vilken nytta har ni haft av denna redovisningssektion?
11. Innan avskaffandet av revisionsplikten fanns det spekulationer om att en frivillig revision skulle kunna innebära att revisorer i större utsträckning skulle kunna erbjuda helhetslösningar eftersom de inte kommer vara begränsade av oberoenderegler. Hur upplever ni att detta blivit?

Större konkurrens

12. Upplever ni en större konkurrens sedan avskaffandet? På vilket sätt?
13. När ni reviderar ett bolag skapas en kontakt mellan er och klienten. Har denna kontakt varit till någon fördel för er efter avskaffandet av revisionsplikten?

Aktiv marknadsföring

14. Hur och i vilken utsträckning marknadsförde ni er innan avskaffandet?
15. Hur tycker du att er marknadsföring har förändrats efter avskaffandet?
16. Inför avskaffandet av revisionsplikten påbörjade FAR SRS ett projekt som kallades revisorns verktygslåda som syftade till att hjälpa revisorer att bättre förklara sina produkter och tjänster för marknaden. Vilken nytta har ni haft av denna verktygslåda?

Prisförändring

17. Har det skett någon prisförändring sedan avskaffandet?

Avslutning

18. Anser ni att det har varit en stor utmaning att övergå till en efterfrågestyrd marknad?