



LUNDS UNIVERSITET
Ekonomihögskolan

Examensarbete kandidatnivå

FEKK01, HT 2010

2011-01-14

Efterfrågestyrd revision

– vad innebär egentligen begreppet?

Författare:
Hege Kvemo Dahl
Louise Håkansson
Malin Lantau

Handledare:
Erling Green

Förord

Vi vill tacka vår handledare Erling Green för hans stöd och vägledning under uppsatsens uppbyggnad. Vi vill även ge ett stort tack till våra respondenter som har ställt upp på intervjuerna, och visat engagemang genom att ge oss värdefulla råd längs vägen.

Lund, 14 januari 2011

Hege Kvemo Dahl

Louise Håkansson

Malin Lantau

Sammanfattning

- Examensarbetets titel:** *Efterfrågestyrd revision – vad innebär egentligen begreppet?*
- Seminariedatum:** 2011-01-14
- Ämne/kurs:** FEKK01, Examensarbete kandidatnivå, 15 högskolepoäng
- Författare:** Hege Kvemo Dahl, Louise Håkansson, Malin Lantau
- Handledare:** Erling Green
- Fem nyckelord:** Efterfrågestyrd revision, frivillig revision, avskaffad revisionsplikt, begränsad revision, marknadsanpassning
- Syfte:** Uppsatsens syfte är att, i samband med revisionspliktens avskaffande för mindre aktiebolag, diskutera en möjlig innebörd av begreppet efterfrågestyrd revision och vilka faktorer som påverkar efterfrågan, samt undersöka om revisionsmarknaden anpassar sig till en ändrad efterfrågan.
- Metod:** I vår studie har vi haft ett interpretativt synsätt, och främst använt oss av en induktiv metod. Vi har valt att göra kvalitativa undersökningar, vilka genomförts med hjälp av semistrukturerade intervjuer med olika revisionsbyråer.
- Teoretiska perspektiv:** För att kunna analysera de empiriska resultaten har vi använt oss av teoretiska perspektiv som agentteorin, intressentmodellen och aktuell litteratur kring uppsatsens ämne.
- Empiri:** Vår empiri omfattas av nio semistrukturerade intervjuer. Dessa intervjuer är genomförda med respondenter som klassas inom ramen av kvalificerade revisorer.
- Slutsats:** Vi har genom våra undersökningar kommit fram till att begreppet efterfrågestyrd revision innebär att företagets externa parter, oftast intressenterna, ställer krav på revision, även om det inte är ett lagkrav. De faktorer som främst kommer att påverka efterfrågan av revision är intressenterna och företagsstrukturen. Revisionsmarknadens anpassning till en ändrad efterfrågan medför ett ökat fokus på kundernas behov gentemot tidigare, och tanken kring kundanpassning kan i framtiden leda till nya tjänster, till exempel begränsad revision.

Abstract

- Title:** *Demand-driven audit – the precise meaning of the concept*
- Seminar date:** 2011-01-14
- Course:** FEKK01, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, Undergraduate level, 15 University Credits Points (UPC) or ECTS-credits
- Authors:** Hege Kvemo Dahl, Louise Håkansson, Malin Lantau
- Advisor:** Erling Green
- Key words:** Demand-driven audit, voluntary audit, abolition of the statutory audit, limited audit, market adjustment
- Purpose:** The purpose of the study is, due to the abolition of the statutory audit, to discuss a possible implication of the concept demand-driven audit and the factors determining the demand. Furthermore we will examine whether the audit market adjusts to the changes in demand.
- Methodology:** We have chosen an interpretative approach, and mainly used an inductive method. The research is based on a qualitative study, carried out by semi structured interviews with different audit firms.
- Theoretical perspectives:** In order to analyse the empirical results, we have used theoretical perspectives such as the agency theory, the stakeholder theory and relevant literature on our topic.
- Empirical foundation:** The empirical foundation consists of nine semi structured interviews. These interviews were conducted with respondents who are classed as qualified auditors.
- Conclusions:** In our study we found that the meaning of the concept demand-driven audit is that the external stakeholders require auditing of the company, even though it is not a regulatory requirement. The main factors affecting the demand of audit are stakeholders and the structure of the company. The market adjustments for changes in demand compared to earlier are an increased focus on the customers' needs, and the customization may in the future lead to new services, such as limited audit.

Förkortningar och förklaringar

AER = Audit Exemption Report

Far = Branschorganisationen för revisorer och rådgivare

FRR = Foreningen Registrerede Revisorer

FSR = Foreningen af Statsautoriserede Revisorer

God revisions sed = Kompetens, oberoende och tystnadsplikt är grundkraven för att omvärlden ska kunna ha förtroende för revisorn. God revisions sed är detsamma som god sed bland erfarna revisorer med stor integritet och professionellt omdöme.

Kombiuppdrag = Ett uppdrag där revisionsbyrån utför både revision och bokföring för kunden, dock med olika anställda involverade i de olika tjänsterna.

Kvalificerad revisor = Godkänd eller auktoriserad av Revisorsnämnden

Reko = Svensk standard för redovisningstjänster, ett ramverk för kvalitativ redovisning

SME = Små och medelstora företag. Ett litet företag definieras som ett företag som sysselsätter färre än 50 personer och vars omsättning eller balansslutning inte överstiger 10 miljoner euro per år. Ett medelstort företag definieras som ett företag som sysselsätter färre än 250 personer och vars årsomsättning inte överstiger 50 miljoner euro eller vars balansslutning inte överstiger 43 miljoner euro per år.

SOU = Statens Offentliga Utredningar

Innehållsförteckning

Förord.....	1
Sammanfattning	2
Abstract	3
Förkortningar och förklaringar.....	4
1. Inledning	7
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Problematisering och frågeställningar.....	8
1.3 Syfte	8
1.4 Tidigare uppsatser	9
1.5 Förtydligande	10
1.6 Disposition	11
2. Metod.....	12
2.1 Metodologiska angreppssätt.....	12
2.1.1. Positivism eller interpretativism	12
2.1.2. Deduktiv eller induktiv metodik	13
2.1.3. Kvantitativ eller kvalitativ metod	14
2.2 Datainsamling.....	15
2.2.1 Primärdata.....	15
2.2.1.1 Val av respondenter	15
2.2.1.2 Ostrukturerade och semistrukturerade intervjuer.....	16
2.2.1.4 Tillvägagångssätt och uppföljning.....	17
2.2.2 Sekundärdata.....	18
2.3 Studiens kvalitet	19
2.3.1 Reliabilitet.....	20
2.3.2 Validitet.....	21
2.3.3 Källkritik.....	22
3. Teori.....	24
3.1 Lagstadgad revisionsplikt.....	24
3.2 Frivillig revision	25
3.2.1 Lagändringens ikraftträdelse.....	25
3.2.2 Fortsatt efterfrågan på revision	28
3.2.3 Tjänster som troligtvis kommer att efterfrågas	29
3.3 Faktorer som påverkar efterfrågan på revision	31

3.4 Avskaffad revisionsplikt i Danmark	34
4. Empiri.....	36
4.1 Presentation av respondenter.....	36
4.1.1 Peter Jonzon hos Jonzon Revision.....	36
4.1.2 Hans Ehrlinder hos Ehrlinders Revisionsbyrå AB.....	36
4.1.3 Malin Anderson hos Hollerup & Partners AB.....	37
4.1.4 Karl Englund hos Ernst & Young AB.....	37
4.1.5 Christofer Hultén hos Grant Thornton AB	37
4.1.6 Martin Gustafsson hos SET Revisionsbyrå	38
4.1.7 Richard Peters hos Deloitte.....	38
4.1.8 Pär Hammensjö hos PWC.....	38
4.1.9 Karsten Andersen hos Deloitte i Köpenhamn.....	39
4.2 Sammanställning av respondentsvar	40
4.2.1 Översiktlig figur på empiri.....	40
4.2.2 Vad är efterfrågestyrd revision?.....	41
4.2.3 Vilka faktorer påverkar företagets efterfrågan på revision?	43
4.2.4 Hur förbereder sig revisionsbyråerna på en ändrad efterfrågan?.....	45
4.2.5 Erfarenheter från Danmark	47
5. Analys	49
5.1 Innebörden av efterfrågestyrd revision och faktorer som påverkar efterfrågan.....	49
5.2 Revisionsbyråernas förberedelser på en ändrad efterfrågan	53
6. Slutsatser och förslag till vidare forskning	57
6.1 Slutsatser	57
6.2 Förslag till framtida forskning.....	58
7. Källförteckning.....	59
Bilaga 1	64
Bilaga 2	66
Bilaga 3	67

1. Inledning

I detta kapitel presenterar vi en kortfattat bakgrund till uppsatsens ämne och problematisering, vilket leder oss vidare till vår frågeställning. Vi presenterar även några tidigare uppsatser vi valt att använda oss av, samt ger en introduktion till uppsatsens fortsatta uppbyggnad.

1.1 Bakgrund

I september 2006 tillsattes en utredning som fick i uppdrag av regeringen att se över bestämmelserna kring revision av mindre aktiebolag.¹ Drygt fyra år senare avskaffades den lagstadgade revisionsplikten för 250 000 svenska företag. Detta innebär att företag som ligger under minst två av gränsvärdena 3 miljoner kronor i omsättning, 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och 3 anställda inte längre måste ha en revisor enligt lag.² Detta gäller räkenskapsår som påbörjas efter den 31 oktober 2010, och förutsätter att företaget understigit mer än ett av gränsvärdena två år i rad.³

Avsikten med avskaffandet av lagstadgad revisionsplikt för små företag är att bidra till att minska företagens administrativa kostnader med 25 procent under de närmsta åren efter att lagändringen trätt i kraft.⁴ Detta ligger i linje med EU:s regelförenklingar, där syftet är att underlätta för mindre företag att bedriva verksamhet.⁵

Avskaffandet av lagstadgad revisionsplikt för små företag i Sverige kommer troligtvis få konsekvenser på marknaden för revisions- och redovisningstjänster, men frågan är vilka de blir och deras omfattning. Detta är något som diskuteras, och bland annat menar Thorell och Norberg att en möjlig utveckling av tjänsterna inom branschen är att de blir mer anpassade efter sitt ändamål. De tror dessutom att de intäkter som revisionsbyråerna riskerar att förlora när små aktiebolag kan avsäga sig revision, kommer att ersättas av intäkter från andra

¹ SOU 2008:32, s. 69

² FAR SRS, pressmedelande 2010-03-25

³ SFS 2010:834, kap 9, § 1

⁴ SOU 2008:32, s. 22

⁵ Ibid., s. 177

uppdrag, till exempel inom rådgivning.⁶ Även den statliga utredningen *Avskaffande av revisionsplikten för små företag* visar att marknaden kan komma att utvecklas när företagen får möjlighet att välja vilka tjänster de har behov av, och en trolig konsekvens av detta kan bli ett mer varierat utbud av revisionstjänster.⁷

1.2 Problematisering och frågeställningar

Antagandena ovan om hur den svenska marknaden kan komma att utvecklas efter avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag anser vi är mycket intressanta, och värda att undersöka närmre. Det finns flera undersökningar om hur marknaden för revisionstjänster har reagerat på avskaffad revisionsplikt i andra länder inom EU, men eftersom avskaffandet är så pass nytt i Sverige har man ännu inte kunnat göra liknande studier här.

Ett begrepp som används mycket i svenska artiklar om ett avskaffat lagkrav, är efterfrågestyrd revision. Det är dock svårt att hitta teori kring begreppet och dess faktiska innebörd, och en fråga vi ställt oss är om efterfrågestyrd revision är detsamma som frivillig revision. En annan fundering vi haft i samband med begreppet är vad som påverkar efterfrågan på revision, och vad som bidrar till att revisionen blir efterfrågestyrd.

För att sammanfatta det hela är de frågeställningar som vi vill försöka besvara med utgångspunkt i vår undersökning följande:

- Vad är efterfrågestyrd revision, och är det detsamma som frivillig revision?
- Vilka faktorer påverkar efterfrågan på revision?
- Hur förbereder revisionsbyråerna sig på en ändrad efterfrågan på revisionstjänster?

1.3 Syfte

Syftet med denna uppsats är att diskutera en möjlig innebörd av begreppet efterfrågestyrd revision, vilka faktorer som påverkar efterfrågan, samt undersöka om revisionsmarknaden

⁶ Thorell & Norberg, *Revisionsplikten i små aktiebolag*, s. 6

⁷ SOU 2008:32, s. 13 och 18ff

anpassar sig med anledning av revisionspliktens avskaffande för små företag. Vi kommer även att försöka ta reda på om begreppet efterfrågestyrd revision används i Danmark, och se på branschtvecklandet efter avskaffandet där.

1.4 Tidigare uppsatser

Tidigare har en rad uppsatser skrivits gällande avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktieföretag, men till skillnad från vår uppsats har de flesta behandlat ett eventuellt avskaffande med högre gränsvärden än de som blev aktuella. Av de uppsatser vi har läst om ämnet har vi valt ut tre, varav en är dansk, som till viss del belyser samma områden som vi gör.

I uppsatsen *Avskaffandet av revisionsplikten för små företag – hur påverkas de interna och externa intressenterna?* av Treschow och Wachtmeister, vars syfte är att visa hur marknaden för revisionstjänster kan komma att påverkas om revisionsplikten avskaffas, dras slutsatsen bland annat att små företag kommer att gynnas av att bibehålla kontinuerlig revision. Slutsatsen är grundad i en studie genomförd ur ett relativt brett intressentperspektiv, och utöver detta anser författarna även att revisionsmarknaden kommer utvecklas och anpassas efter de nya förhållandena.⁸

En annan uppsats som också tar utgångspunkt i intressenternas synpunkter vid en ändring i lagen kring revisionsplikt, är *Revisionspliktens avskaffande - vad kommer att påverka de mindre bolagens beslut om revision?* av Karlsson et al. De intressentgrupper som studeras här är revisionsbyråer, företag, företagsorganisationer och banker. Deras slutsats är bland annat att det är företagets externa intressenter som i störst grad kommer påverka beslutet om en fortsatt revision. En annan avgörande faktor enligt författarna är huruvida det finns bankkrediter i företaget eller ej. De tror, i likhet med Treschow och Wachtmeister, att det kommer utvecklas nya tjänster på marknaden. Karlsson et al anser att det kommer vara oundvikligt med en minskad efterfrågan, men menar att denna kommer ske degressivt.⁹

Slutligen har vi läst uppsatsen *Konsekvensen af en yderligere lempelse af revisionspligten i 2010* av Brandt Due Andersen. Denna uppsats behandlar avskaffandet av revisionsplikten för små företag i Danmark, och när den skrevs var det under utredning om gränsvärdena som infördes 2006 skulle höjas och omfatta alla klasse B företag, vilka definieras som små företag.

⁸ Treschow & Wachtmeister, *Avskaffandet av revisionsplikten för små företag – hur påverkas de interna och externa intressenterna?*

⁹ Karlsson et al, *Revisionspliktens avskaffande - vad kommer att påverka de mindre bolagens beslut om revision?*

Författaren undersöker vilka konsekvenserna av den första lagändringen är, i syfte att få en förståelse för vilka konsekvenser en ytterligare utvidgning av undantaget för revisionsplikt skulle kunna innebära. En av de slutsatser som Brandt Due Andersen drar kring det ursprungliga avskaffandet, är att det är få företag som utnyttjat möjligheten att frånsäga sig revision. Tyvärr är de utredningar som uppsatsen grundas på utförda relativt tidigt efter avskaffandets ikraftträdelse, vilket kan ge en något skev bakgrund till vilka de faktiska konsekvenserna blir. Samtidigt har lagändringen lett till att det uppmärksammats att alla företag faktiskt inte behöver fullständig revision, och alternativ till det håller på att utarbetas. Ytterligare en slutsats av studien är att det tar tid innan en lättnad av revisionskraven får genomslag i praktiken, och att den på kort sikt får små konsekvenser, men på längre sikt kommer företagen efterfråga tjänster som anpassats efter deras behov.¹⁰

1.5 Förtydligande

I denna uppsats har vi bland annat valt att använda oss av litteratur som behandlar avskaffandet av revisionsplikten i Danmark och Storbritannien, samt gjort en intervju i Danmark angående effekterna där, för att kunna skapa oss en bild av hur marknaden kan komma att utvecklas även för Sveriges del. Vi är dock medvetna om att skillnaderna i gränsvärdenas storlek mellan länderna kan innebära att bilden inte blir helt rättvisande.

Vi vill även poängtera att när det gäller tal och procentsatser i uppsatsen så är de flesta hämtade från rapporter, artiklar och utredningar som gjorts med utgångspunkt i de högre gränsvärdena, vilka är 83 miljoner kronor i omsättning, 41,5 miljoner kronor i balansomslutning och 50 anställda.¹¹

När lagändringen angående lagstadgad revisionsplikt trädde i kraft kom den att gälla små aktieföretag, och det är endast detta som kommer användas som underlag när det gäller diskussion och analys av en möjlig innebörd i begreppet efterfrågestyrd revision. Därmed avser orden små företag och företag i uppsatsen de mindre aktieföretag som omfattas av lagändringen. Dessutom ska all diskussion kring slopande av revisionsplikt och avskaffade lagkrav ses som synonymer till avskaffandet av lagstadgad revisionsplikt.

¹⁰ Brandt Due Andersen, *Konsekvensen af en yderligere lempelse af revisionsplikten i 2010*

¹¹ SOU 2008:32, s. 17

Värt att nämna är även, som vi upplevt det, att engelskans audit och accounting ofta översätts till revision trots att de egentligen har två skilda betydelser. Detta kan ha lett till viss misstolkning i sammanhang där båda orden finns med.

1.6 Disposition

I nästkommande kapitel kommer det redogöras för de metoder och tillvägagångssätt som använts i vår undersökning för att kunna besvara våra frågeställningar. Där beskrivs även hur urvalet av respondenter skedde.

I kapitel tre presenteras den teori och litteratur som vi ansett vara relevant för att skapa förståelse för studien. Kapitlet kommer behandla lagstadgad revision, frivillig revision, vilka faktorer som kan påverka efterfrågan samt effekterna av en avskaffad revisionsplikt i Danmark.

Fjärde kapitlet inleds med en presentation av våra respondenter och deras byråer. Därefter följer resultatet av den empiriska undersökningen sammanfattat under tre rubriker.

Analysen av empirin sker i det femte kapitlet, och här ställs empirin mot den litteratur och teori som beskrivits i tidigare avsnitt.

Slutligen i kapitel sex läggs slutsatserna av studien fram, och här presenteras även några områden som vi anser kan vara intressanta utgångspunkter för vidare forskning inom ämnet.

2. Metod

I detta kapitel redogör vi för hur vi gått tillväga under arbetet med denna uppsats. Vi beskriver de angreppssätt och metoder vi valt att använda oss av, hur vi har inhämtat data, samt hur urval av respondenter och intervjuer är genomförda. Kapitlet avslutas med en diskussion kring studiens kvalitet, samt kritik av de källor vi använt oss av.

2.1 Metodologiska angreppssätt

2.1.1. Positivism eller interpretativism

Epistemologi eller kunskapsteori är läran om vad som är eller kan betraktas som godtagbar kunskap. Det finns två olika ståndpunkter om hur kunskap kan uppnås, och dessa är det positivistiska och interpretativistiska synsättet. Positivismen förespråkar en användning av naturvetenskapliga metoder när man studerar den sociala verkligheten.¹² Detta synsätt bygger på att verkligheten är objektiv och därmed kan studeras på ett neutralt sätt med hjälp av sinnena syn, hörsel och känsel, samt objektiva metoder.¹³

Interpretativismen, eller tolkningsperspektivet som det även kallas, skiljer sig från positivismen i det att synsättet bygger på förståelse och tolkning. Interpretativismens uppfattning är att hänsyn måste tas till att samhället och människor inte är naturvetenskapliga studieobjekt, utan det speciella vid deras sociala handlingar måste fångas upp subjektivt.¹⁴ Jacobsen använder begreppet tolkningsbaserad ansats i stället för interpretativism. Hermeneutik är en synonym för detta synsätt, och det väsentliga här är att verkligheten inte är objektiv, utan konstruerad av människor, och att den därför måste studeras genom att undersöka hur olika människor tolkar den.¹⁵

I denna uppsats använder vi oss av det interpretativistiska synsättet eftersom vårt syfte är att ta reda på hur olika individer uppfattar och tolkar begreppet efterfrågestyrd revision. Eftersom vi

¹² Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 26ff

¹³ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 31

¹⁴ Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 29

¹⁵ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 32

inte hittat någon konkret teori eller litteratur om ämnet i våra undersökningar, hoppas vi kunna bidra med ny kunskap gällande innebörden av ett mycket använt begrepp.

2.1.2. Deduktiv eller induktiv metodik

Metodik handlar om hur man går tillväga för att samla in data om verkligheten, oavsett om man ser den som objektiv, enligt positivismen, eller som en mänsklig tolkning i enlighet med interpretativismen.¹⁶ Det finns i huvudsak två metodiska tillvägagångssätt, det deduktiva och det induktiva. Deduktiv strategi innebär att man härleder eller deducerar hypoteser baserade på det man redan vet om ett område. De underkastas därefter en empirisk granskning som antingen bekräftar eller förkastar hypoteserna.¹⁷ Deduktiv strategi handlar således om att ta sig från teori till empiri, genom att först skaffa sig vissa förväntningar om hur verkligheten ser ut, och därefter samla in empiri för att se om förväntningarna och verkligheten stämmer överens.¹⁸ Induktiv strategi är motsatsen till deduktiv strategi, där man istället för att testa teori mot empiri, skapar teori baserad på empirin. Teorin är med andra ord resultatet av en forskningsinsats, vilket innebär att det dras generaliserbara slutsatser baserat på observationer.¹⁹

De två ovannämnda modellerna anses ofta som uteslutande alternativ till varandra, men i praktiken kan det vara svårt att placera all typ av forskning under enbart en av dem. Därför har ytterligare möjligheter illustrerats, varav en av dem är abduktion. Liksom vid induktiv strategi utgår abduktionen från empiriska fakta, men som vid deduktiv strategi avvisar den inte teoretiska föreställningar.²⁰

Med utgångspunkt i det interpretativistiska synsättet som vi har i denna uppsats, är det enligt Jacobsen förenligt med användning av induktiv metod.²¹ Eftersom det enligt våra

¹⁶ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 34

¹⁷ Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 23

¹⁸ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 34

¹⁹ Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 25

²⁰ Alvesson & Sköldberg, *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, s. 55f

²¹ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*,

undersökningar inte finns konkret teori inom vårt ämne har vi snarare försökt skapa en teori baserad på empiri, i enlighet med induktiv strategi. Dock har vi till viss del även använt oss av deduktiv metod, speciellt när det gäller effekterna utomlands, eftersom detta är information som har varit svår att inhämta enbart med hjälp av empiri.

2.1.3. Kvantitativ eller kvalitativ metod

Med bakgrund i vad man vill undersöka och hur undersökningen ska utföras, kan man välja mellan två metoder för datainsamling, kvantitativ och kvalitativ metod. Vid en testande frågeställning, som innebär att man avser att utforska omfånget eller frekvensen av ett fenomen, är en kvantitativ metod passande.²² Den grundläggande utgångspunkten för kvantitativ metod är att verkligheten kan mätas med hjälp av metoder som resulterar i information i form av siffror, ofta baserade på frågeformulär eller enkäter där svarsalternativen är givna, och som besvaras av många enheter.²³ Denna metod betonar på så sätt kvantitet under insamling och analys av data. Parallellt kan dras till positivismen och deduktiv strategi, eftersom metoden rymmer en uppfattning av att verkligheten är objektiv och den prövar befintliga teorier.²⁴

Om man däremot har en explorativ frågeställning, som avser att fördjupa ett ämne som man inte vet mycket om, är en kvalitativ metod mer passande. Istället för kvantitet ligger fokus på att få fram nyanserade data, och då är det ofta bättre att koncentrera sig på ett fåtal enheter.²⁵ Den grundläggande tanken bakom denna metod är att man genom att låta intervjuobjekten prata med egna ord och observera vad de säger och gör, får ett bättre intryck av hur de tolkar och uppfattar vissa fenomen. Detta istället för att ge respondenterna färdigt definierade svarsalternativ, som vid kvantitativ metod, då de ofta kan vara påverkade av undersökarens åsikter.²⁶ Denna metod har nära kopplingar till det tolkande synsättet i interpretativismen då den lägger vikt på hur individer tolkar den sociala verkligheten snarare än att verkligheten är

s. 38

²² Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 56f

²³ *Ibid.*, s. 38f

²⁴ Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 40

²⁵ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 56

²⁶ *Ibid.*, s. 39

objektiv. Metoden betonar också induktiv strategi, eftersom tyngden ligger på att generera teori av empiri hellre än det motsatta.²⁷

I denna uppsats har vi använt oss av kvalitativ metod då det är den metod som bäst relaterar till vår induktiva strategi, samt att den har kopplingar till interpretativismen. En ytterligare anledning är att den är förenlig med vår explorativa frågeställning, då vi avser att fördjupa oss i ämnet efterfrågestyrd revision och vad detta faktiskt innebär, snarare än att testa detta begrepp kvantitativt. Med hjälp av nio intervjuer har vi försökt ta reda på vad begreppet efterfrågestyrd revision betyder för revisionsbyråerna, och för att få ett så relevant svar som möjligt anser vi att det inte vore optimalt med fördefinierade svarsalternativ som vid kvantitativ metod. Vi har därför använt oss av kvalitativ metod så att respondenterna kan svara så fritt som möjligt, utan att i större grad påverkas av våra åsikter kring ämnet.

2.2 Datainsamling

2.2.1 Primärdata

Primärdata är det material som undersökarna själva har inhämtat.²⁸ Det samlas in direkt från den primära informationskällan, med hjälp av bland annat frågeformulär och intervjuer som skräddarsytts utifrån den aktuella frågeställningen.²⁹ Primärdata har vi samlat in med hjälp av nio kvalitativa intervjuer med medelstora och stora revisionsbyråer, där huvudsyftet har varit att kartlägga hur de olika respondenterna ser på begreppet efterfrågestyrd revision, och hur de förbereder sig på en ändrad efterfrågan på revisionstjänster.

2.2.1.1 Val av respondenter

Eftersom avskaffandet av revisionsplikten är något som kommer att påverka revisionsbranschen i stor grad, har vi valt att ta utgångspunkt i hur revisionsbyråerna uppfattar innebörden av efterfrågestyrd revision. Därmed uteslutar vi att undersöka vad andra aktörer,

²⁷ Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 40

²⁸ Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s. 131

²⁹ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 152

till exempel företagen, lägger i begreppet. Inledningsvis var vår tanke att fokusera på de små revisionsbyråerna med en till tre anställda, eftersom vi trodde att små byråer är lika med små kunder. På så sätt tänkte vi att de påverkas och märker av avskaffandet av revisionsplikten mest, och att de därför kanske jobbat mer med begreppet efterfrågestyrd revision än de större byråerna. Men efter fem telefonsamtal till de mindre aktörerna insåg vi att denna uppfattning inte riktigt stämde, då responsen till stor del var att de inte märkvärt kommer att drabbas av avskaffandet och att det inte är något de förberett sig på. Av denna anledning fick vi ändra vårt fokus mot de medelstora och stora revisionsbyråerna, och vi upplevde redan efter några telefonsamtal att vi var på rätt spår. Många av dessa företag hade sedan länge jobbat proaktivt inför ett eventuellt avskaffande, och var positiva till en intervju med oss. Av de stora revisionsbyråerna har vi intervjuat PWC, Ernst & Young och Deloitte i Sverige, samt Deloitte i Danmark. Vi försökte även få till en intervju med KPMG i de båda länderna, men vår svenska kontakt hade inte möjlighet och vårt möte i Danmark fick avbokas på grund av sjukdom. De medelstora byråerna vi har intervjuat är Jonzon Revision, Ehrlinders Revisionsbyrå, Hollerup & Partners AB, SET Revisionsbyrå och Grant Thornton.

2.2.1.2 Ostrukturerade och semistrukturerade intervjuer

Tillvägagångssättet vid kvalitativ metod brukar vara mycket mindre strukturerat än vid kvantitativ metod, och Bryman och Bell berör två former av kvalitativa intervjuer, ostrukturerade och semistrukturerade intervjuer. Ostrukturerade intervjuer tenderar att likna ett vanligt samtal, där det kan hända att den som intervjuar endast ställer en fråga om ett ämne som respondenten får svara fritt på. Intervjuaren använder sig ofta av lösa minnesanteckningar kring ett antal ämnen som stöd under intervjun, och reagerar bara på vissa punkter i respondentens svar som kan vara värda en uppföljningsfråga. Semistrukturerade intervjuer kännetecknas av att den som intervjuar till sin hjälp har en lista över specifika teman som ska belysas. Denna lista kallas ofta för en intervjuguide, och respondenten kan svara fritt på de olika frågorna. Frågorna behöver inte ställas i intervjuguidens ordning, och frågor som inte är nedskrivna får också ställas som uppföljningsfrågor till det respondenten har sagt.³⁰

Vi har använt oss av semistrukturerade intervjuer eftersom vi hade ett specifikt område med tillhörande delfrågor vi önskade att beröra. Det kändes också säkrare att ha en intervjuguide

³⁰ Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 361ff

som stöd då intervjuer av denna typ är något som ingen av oss gjort tidigare. Samtidigt hade vi inga konkreta åsikter om vilka svar vi skulle komma att få under intervjuerna. Därför var det viktigt för oss att respondenterna kunde svara fritt, samt att vi hade möjligheten till att ställa följdfrågor och ändra på frågeordningen under intervjuerna.

När det gäller intervjun i Danmark hade vi ett lite annat syfte med den än med de i Sverige, eftersom avskaffandet av revisionsplikten för mindre företag skedde i Danmark redan 2006. Vi fick därför anpassa våra frågor i större grad under intervjun då vi bland annat inte visste om begreppet efterfrågestyrd revision används i Danmark, eller hur stora effekterna blivit där. Förutom detta hade vi flera frågor till vår danska respondent än till de svenska, till exempel om det är svårare att revidera finansiella rapporter som tidigare inte blivit reviderade, och om det är svårare att få banklån utan revisor. Detta gjordes med avsikten att få en bild av utvecklingen där och se om det kan kopplas till det man förväntar sig kan hända i Sverige.

Vår intervjuguide utarbetades med utgångspunkt i några vetenskapliga artiklar vilka var relevanta för vårt ämne, och vi ställde i stort sett samma frågor i de olika intervjuerna med de svenska revisionsbyråerna. Intervjuguiden har dock blivit reviderad ett antal gånger på grund av den respons vi erhållit under intervjuerna, vilket lett till att vi i de första intervjuerna ställde fler och mer utvecklade frågor än vid de sista. Intervjuguiderna finns i bilaga 1-3. Vi har tagit med båda den första och den sista reviderade utgåvan för intervjuerna i Sverige för att visa vår progression under intervjuarbetet, samt den anpassade intervjuguiden för Danmark.

2.2.1.4 Tillvägagångssätt och uppföljning

Enligt Lundahl och Skärvad kan det ta lång tid från första kontakten med ett företag till intervjutillfället. Det är också bättre att kontakta respondenten via telefon än e-post och brev, då det senare ofta hamnar i kategorin vilande ärenden.³¹ Vi började därför redan första veckan att söka upp aktuella revisionsbyråer med hjälp av olika sökmotorer på internet, och ringa dem för att boka möten. Dock har processen med mötesbokning med de byråer vi önskade intervjua varit förhållandevis svår, då tiden innan jul är ganska fullspäckad för många. Samtidigt har det varit relativt svårt att komma i kontakt med rätt personer då de ofta varit upptagna, och vid flera tillfällen har vi behövt skicka e-post för att boka tid. Responsen när kontakt väl förmedlats med rätt person har emellertid varit positiv, och många uppskattade att

³¹ Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s. 118f

vi ringde dem först och inte enbart tog kontakt via e-post. Intervjuerna har ägt rum på respondenternas kontor eller mötesrum i Malmö, Lund och Köpenhamn. Alla intervjuer har varit personliga möten då vi ville ha möjlighet att observera respondenten under samtalet, göra förtydliganden och följa upp frågorna, vilket är svårt under e-post- eller telefonintervju. Vi har också eftersträvat mest möjliga spontana svar från respondenterna, varav vi inte skickat våra frågor på förhand såvida de inte har uttryckt en önskan om det. Intervjuerna blev inspelade på mobil efter respondenternas samtycke för att få en mer naturlig samtalskontakt, och vi antecknade också en del under intervjuernas gång ifall tekniken inte skulle fungera. Genomsnittstiden för intervjuerna har varit en timme, och vi inledde varje samtal med att informera om vår avsikt med mötet. Vi frågade samtliga respondenter om vi fick återkomma i fall vi behövde ställa ytterligare frågor, och intervjuerna blev därefter transkriberade en och en. Intervjuerna är genomförda i enlighet med Jacobsens praktiska rekommendationer.³²

När det gäller intervjun vi hade med Deloitte i Danmark ska det betonas att den gjordes till största del med syftet att få en sorts bekräftelse på den teori vi har läst angående effekterna i Danmark, samt det vi hört genom våra intervjuer med de svenska revisionsbyråerna. På så sätt var inte huvudsyftet med intervjun att kartlägga effekterna i Danmark empiriskt, till det var antalet intervjuer där allt för få, utan snarare att skapa oss en egen bild av hur det har blivit där.

2.2.2 Sekundärdata

Sekundärdata är så kallad andrahandsdata och består av information som andra har samlat in tidigare, med andra syften och ändamål än den egna studien.³³ Sekundäranalys är enligt Bryman och Bell den process där man samlar in och analyserar sekundärdata, och fördelarna med detta är bland annat att man sparar resurser, får tillgång till data av hög kvalitet och möjliggör tvärkulturella analyser.³⁴ Detta har varit några av huvudanledningarna till att vi använt sekundärdata i den grad vi har gjort. Detta har varit några av huvudanledningarna till att vi använt sekundärdata i den grad vi har gjort. Eftersom avskaffandet av revisionsplikten är så pass nytt i Sverige har det nästan varit en nödvändighet för oss att ta i bruk sekundärdata,

³² Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 164ff

³³ Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s. 131

³⁴ Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 231ff

särskilt gällande de troliga effekterna på revisionsmarknaden, då de faktiska effekterna inte är så tydliga än. När det gäller förhållandena utomlands existerar det naturligtvis även här vissa begränsningar, speciellt med tanke på tid och pengar, vilket gjort att vi till stor del har använt tillgänglig litteratur om ämnet.

Delar av vår sekundärlitteratur har vi valt på grund av att den kan relateras vårt ämne och våra frågeställningar, och på ett bra sätt belyser och förklarar olika aspekter av det uppsatsen handlar om. Andra delar har vi valt som stöd gällande hur vi ska gå tillväga under skrivandet, vilken metod som är lämplig och hur empirin ska inhämtas. Till exempel har vi använt olika vetenskapliga artiklar om revisionspliktens avskaffande och effekterna av det i Danmark och Storbritannien, samt svenska artiklar och rapporter om vilka de troliga effekterna blir. Annan litteratur vi använt är böcker om revisionsyrket och vad revision innebär för företagen, böcker och artiklar om agentteorin och intressentmodellen, samt olika litteratur gällande metod och hur en akademisk uppsats skrivs.

2.3 Studiens kvalitet

Reliabilitet och validitet är viktiga kriterier när det gäller att belysa kvaliteten i en undersökning. Det har dock diskuterats huruvida dessa kriterier är användbara på kvalitativa studier då speciellt kriteriet validitet definitionsmässigt rymmer betydelsen mätning, vilket i stor grad knyter an till kvantitativa studier.³⁵ Likväl anser många forskare att kriterierna också kan användas på kvalitativa studier eftersom det kan vara förvirrande att hitta nya begrepp som säger detsamma som de existerande.³⁶ Enligt Bryman och Bell har många kvalitativa forskare en benägenhet att använda kriterierna validitet och reliabilitet huvudsakligen på samma sätt som de kvantitativa forskarna, och av den anledningen använder vi oss av dessa vid diskussion av denna uppsatsens kvalitet.³⁷

³⁵ Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 304

³⁶ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 21

³⁷ Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 306

2.3.1 Reliabilitet

Med reliabilitet menas en undersöknings tillförlitlighet. Begreppet avser att ta reda på om resultaten skulle bli detsamma om undersökningen genomfördes på nytt, eller om det påverkas av tillfälliga eller slumpmässiga faktorer. Replikation är ett annat kriterium som liknar reliabilitet, och handlar även det om möjligheten att kunna upprepa eller reproducera vad en annan forskare har kommit fram till i sin undersökning.³⁸ Vid anpassning av kriteriet reliabilitet till kvalitativ forskning har aspekterna extern och intern reliabilitet belysts. Extern reliabilitet handlar om i vilken grad undersökningen går att replikera, något som kan vara relativt svårt i kvalitativ forskning eftersom de sociala betingelser som föreligger vid en tidpunkt kan vara svåra att återskapa vid ett senare tillfälle. Med intern reliabilitet menas att de som utför undersökningarna kommer överens om hur de ska tolka det de hör och ser.³⁹

Huruvida det är möjligt att återskapa de resultat vi kommit fram till är relativt svårt att svara på. Eftersom antal genomförda intervjuer är relativt få, samt att svaren vi fått bygger på respondenternas personliga åsikter vid den aktuella tidpunkten, kan det vara möjligt att en liknande undersökning inte kommer fram till identiska resultat. Detta speciellt om en liknande undersökning genomförs vid en senare tidpunkt, exempelvis om ett år, då effekterna av avskaffandet troligtvis är mer påtagliga för företagen än vad de är idag. Samtidigt har vi försökt bidra till den externa reliabiliteten genom att noggrant beskriva hur vi gått tillväga för att inhämta våra upplysningar, och vi tror att om samma frågor ställs från vår intervjuguide till samma respondenter inom ett inte allt för långt tidsperspektiv, skulle troligtvis någorlunda liknande svar kunna erhållas. Vårt bidrag till den interna reliabiliteten är att vi har försökt undvika den så kallade intervjuareffekten, genom att vi alla tre har varit med på samtliga intervjuer och vid genomläsning av det transkriberade materialet. Vi har ställt i stort sett samma frågor till alla respondenter, samt försökt att ställa öppna frågor för att inte leda respondenten åt ett visst håll. På så sätt anser vi att svaren vi har fått och återgivningen av intervjuerna i liten grad präglas av vår personliga tolkning.⁴⁰

³⁸ Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 48

³⁹ *Ibid.*, s. 306

⁴⁰ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 269ff

En ytterligare aspekt av kriteriet reliabilitet är undersökningens trovärdighet, vilket innebär att den är utförd på ett korrekt och trovärdigt sätt.⁴¹ Vi har försökt att hålla oss inom ramen för det som rekommenderas i olika läroböcker om metod, eftersom denna form för undersökning och omfattningen av den är relativt ny för oss. Vi har återgivit exakt hur vi gått tillväga för att inhämta våra upplysningar, och på så sätt menar vi att uppsatsen är korrekt utförd och i enlighet med de riktlinjer som föreligger för en akademisk uppsats.

2.3.2 Validitet

Validitet handlar om att empirin är relevant och giltig. Detta innebär att det som mäts i undersökningarna uppfattas som relevant och är det man faktiskt har haft som avsikt att mäta, samt att det som mäts hos få aktörer också gäller för flera.⁴² Vid anpassning av begreppet validitet till den kvalitativa forskningen har ordet indelats i aspekterna extern och intern validitet, där den första handlar om huruvida ett resultat från ett begränsat område kan generaliseras till andra sociala situationer och miljöer. Intern validitet handlar om att de observationer en forskare gör ska överensstämma med de teoretiska idéer och begrepp forskaren utvecklar.⁴³

Det är svårt att svara på hur väl de resultaten vi har kommit fram till i denna uppsats är generaliserbara, och med det hur hög den externa validiteten är. Detta eftersom vår undersökning kan liknas vid ett stickprov då den är baserad på ett begränsat antal intervjuer med de revisionsbyråer som har haft tid och möjlighet att träffa oss, samt att svaren vi har fått till stor del har varit respondenternas personliga uppfattningar. Samtidig har vi upplevt, som vi kommer gå närmre in på i analysen, att de flesta byråerna har någorlunda liknande synpunkter om ämnet. Detta gör det sannolikt att tro att även andra revisionsbyråer utöver de som vi har intervjuat i stort sätt menar detsamma, vilket återigen i viss mån kan göra våra resultat representativa för revisionsbranschen.⁴⁴

⁴¹ Ibid., s. 22

⁴² Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 21

⁴³ Bryman & Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, s. 306

⁴⁴ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 266f

När det gäller den interna validiteten i uppsatsen menar vi att denna är bra, eftersom det resultat vi fått med hjälp av vår empiri är det vi ursprungligen hade för avsikt att mäta. Vi har även eftersträvat att ha en god koppling mellan empiri och teori, trots att litteratur om det specifika ämnet efterfrågestyrd revision har varit begränsat. Vår avsikt har också varit att intervjua representativa revisionsbyråer och sakkunniga inom byråerna, i den mån det har varit praktiskt genomförbart. I detta avseende har det varit viktigt för oss att försöka få möten med personer med kunskap och erfarenhet om ämnet, snarare än att fokusera på titel som till exempel ägare eller partners högt uppe i företagen. Detta för att i största möjliga grad få tillgång till förstahandsinformation. Dock har vi sett det som ett väsentligt krav för uppsatsens giltighet att de intervjuade är utbildade revisorer med revisorsexamen. Två av våra respondenter, Richard Peters hos Deloitte i Malmö och Karsten Andersen hos Deloitte i Köpenhamn, har också läst en preliminär utgåva av vår uppsats för att komma med synpunkter och kontrollera att vi framställt deras åsikter på ett korrekt sätt, vilket ytterligare stärker den interna giltigheten.⁴⁵

2.3.3 Källkritik

Enligt Rienecker och Jørgensen ska man vara kritisk till de källor som används i en uppsats. Detta innebär att man måste fråga sig själv om källorna bland annat har kunnat besvara frågeställningen tillräckligt bra, om de var tillräckligt pålitliga för att kunna utgöra ett exempel och användas som underlag, samt om de var objektiva i förhållande till andra källor.⁴⁶ Vi har, som tidigare nämnt, försökt hitta de respondenter som vi anser representerar de respektive företagens åsikter på ett fullgott sätt. Detsamma gäller för den sekundärdata vi använt oss av, där vi försökt vara kritiska med tanke på att hitta objektiva författare. Samtidigt har det varit svårt att hitta information gällande vårt specifika ämne, och beträffande effekterna av avskaffandet i Sverige präglas litteraturen av författarnas egna spådomar snarare än konkret fakta, på grund att det är ett så pass nytt fenomen. Vidare har vi bland annat använt tre artiklar av författaren Jill Collis avseende avskaffandet av revisionsplikten i Storbritannien och Danmark, vilket kan uppfattas som mindre kritiskt. Dock framstår hon som en trovärdig forskare med stor erfarenhet kring ämnet, och hennes studier är genomförda i relativt stort omfattning.

⁴⁵ Jacobsen, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, s. 256ff

⁴⁶ Rienecker och Jørgensen, *Att skriva en bra uppsats*, s. 257f

Lundahl och Skärvad menar att det är speciellt viktigt att vara kritisk till sekundärdata, då källorna som dessa hämtats från bland annat kan vara ofullständiga och vinklade.⁴⁷ Detta har vi försökt ta hänsyn till genom att ta i bruk viss litteratur som är vetenskaplig och därmed objektiv i sin framtoning, utan att den präglas av någon partisk åsikt. Samtidigt har vi på några områden använt oss av artiklar från exempelvis olika branschorganisationer och tidskriften Balans vars objektivitet kan ifrågasättas, men vi har försökt förhålla oss kritiska till denna information och upplysa läsaren när vi refererar till specifika synpunkter.

⁴⁷ Lundahl & Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, s. 134

3. Teori

I detta kapitel beskriver vi först revisionsplikten fram tills lagändringen trädde i kraft den 1 november 2010. Därefter presenterar vi lagändringen och dess innebörd, för att sedan se på vilka effekterna av denna antas bli och hur det ser ut för Storbritanniens del. Avslutningsvis har vi ett avsnitt om Danmark, avseende hur lagändringen har påverkat revisionsbranschen där.

3.1 Lagstadgad revisionsplikt

Enligt aktiebolagslagen ska alla svenska aktiebolag ha en revisor. Revisorns uppgift är att granska bokföringen och årsredovisningen, samt kontrollera att styrelse och VD följer aktuella lagar och regler. All revision ska följa god revisionssed och resultera i en revisionsberättelse.⁴⁸ Revisionen ger ökad tillförlitlighet till företagets finansiella rapporter, som är av stor betydelse för företagets ägare och andra intressenter, såsom kreditgivare, leverantörer och kunder.⁴⁹

Syftet med revision är att revisorn ska göra ett uttalande om huruvida företaget skött sin redovisning och förvaltning på ett korrekt sätt. Detta sker i revisionsberättelsen, som är ett resultat av en process om flera steg. Det första steget innebär att revisorn gör en noggrann planering angående vad som ska granskas, och samlar in information för att skapa sig en förståelse av företaget och dess verksamhet. I nästa steg sker kontrollen av bokföringen, årsredovisningen och förvaltningen, och med detta som underlag skrivs revisionsberättelsen.⁵⁰

Inom EU finns det lagar om vilka bolag som måste ha revision, och dessa är sedan nationellt anpassade i de olika medlemsländerna.⁵¹ Den europeiska lagstiftningen gällande revision återfinns i de fjärde, sjunde och åttonde bolagsrättsliga direktiven, och enligt det fjärde är lagstadgad revision lika med räkenskapsrevision.⁵² Den svenska lagstiftningens motsvarighet

⁴⁸ FAR SRS, *Samlingsvolymen del 2*, s. 26ff

⁴⁹ *Revision - En praktisk beskrivning*, s. 26ff

⁵⁰ *Ibid.*

⁵¹ Hayes et al, *Principles of Auditing – An introduction to international standards on auditing*, s. 47

⁵² Prop. 2009/10:204, s. 58

är revision av årsredovisning och bokföring, med tillägg av förvaltningsrevision.⁵³

Bestämmelserna kring detta återfinns i aktiebolagslagens nionde kapitel.⁵⁴

Förvaltningsrevision innebär att revisorn granskar hur VD och styrelse skött sina åtaganden gentemot företaget, samt att de har följt gällande lagstiftning.⁵⁵ Av EU:s medlemsländer är det endast Finland och Sverige som har explicit förvaltningsrevision enligt lag.⁵⁶

Kravet på revision har funnits med i den svenska lagstiftningen sedan 1895, dock var revision vid denna tidpunkt inte samma sak som idag och revisorer som profession fanns inte. Den moderna revisionen har vuxit fram sedan mitten av 1940-talet, och efter 1983 har det funnits ett krav på kvalificerad revision i form av revisionsplikt.⁵⁷ Både i EU och i Sverige är det endast revisorer med specificerade utbildningskrav och praktisk erfarenhet som får lov att utföra lagstadgad revision. I samband med lagändringen angående revisionsplikt som trädde i kraft den 1 november 2010, är mandattiden för revisorns uppdrag ett år istället för tidigare fyra. Dock kan uppdraget gälla längre tid om detta skrivs in i bolagsordningen, men den maximala perioden kommer vara fyra år.⁵⁸

3.2 Frivillig revision

3.2.1 Lagändringens ikraftträdelse

Den 25 mars 2010 beslutade den svenska regeringen att avskaffa revisionsplikten för mindre aktiebolag i Sverige. Beslutet innebär, som vi nämnt i inledningen, att från och med 1 november 2010 är det inte längre ett lagstadgat krav med revisorsgranskning för de företag som ligger under minst två av följande gränsvärden; 3 miljoner kronor i omsättning, 1,5 miljoner kronor i balansomslutning och 3 anställda. Denna ändring omfattar cirka 250 000 företag, vilket motsvarar 72 procent av Sveriges aktiebolag.⁵⁹ Ändringen gäller räkenskapsår

⁵³ *Revision - En praktisk beskrivning*, s. 26ff

⁵⁴ Europaparlamentet och rådets direktiv 2006/43/EG

⁵⁵ *Revision - En praktisk beskrivning*, s. 26ff

⁵⁶ Prop. 2009/10:204, s. 58

⁵⁷ Thorell & Norberg, *Revisionsplikten i små aktiebolag*, s. 15

⁵⁸ SFS 2010:834, kap 9, § 1

⁵⁹ FAR SRS, pressmedelände 2010-03-25

som påbörjas efter 31 oktober 2010, och förutsätter att företaget understigit mer än ett av gränsvärdena två år i rad.⁶⁰ De svenska gränsvärdena är lägre än tillåtet maximum enligt EU:s fjärde bolagsrättsliga direktiv från år 2008, där företag som ligger under mer än ett av följande gränsvärden undantas från revisionsplikten; 8,8 miljoner euro i omsättning, 4,4 miljoner euro i balansomslutning och 50 anställda.⁶¹ Avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag i Sverige blev en så kallad opt out-lösning, vilket innebär att bolagen aktivt måste välja att inte ha revision. Den andra varianten, opt in, hade inneburit att samtliga revisorer hade blivit av med sina uppdrag över natten.⁶²

Anledningen till att revisionsplikten blev avskaffad för SME inom EU var att den Europeiska kommissionen tillsammans med nationella regulatorer bedömde att den ekonomiska bördan för finansiell rapportering var förhållandemässigt ojämn bland EU:s företag, och att speciellt mindre företag missgynnades av detta. Det ansågs viktigt att anpassa företagsverksamheten för dessa eftersom antalet SME ökat kraftigt i Europa de senaste trettio åren, och de har haft en avsevärd betydelse för den europeiska ekonomin. Detta tydliggörs genom att det inom EU idag finns 23 miljoner SME, vilka utgör 99 procent av alla EU:s företag.⁶³ Motivet för ett avskaffande i Sverige var således att anpassa den svenska företagsverksamheten till de gemensamma insatser som det Europeiska rådet år 2007 betonade var nödvändiga för att stimulera Europas ekonomi. Förslaget då var att öka europeiska företags konkurrenskraft genom att minska de administrativa bördorna med 25 procent fram till år 2012.

Kommissionen ansåg att kostnaderna för SME gällande revision och redovisning är speciellt betungande, och att dessa företag därför skulle kunna gynnas av förenklade regler.⁶⁴

2006 fick före detta justitierådet Bo Svensson i uppdrag av regeringen att ansvara för flera utredningar gällande förslag till kostnadsbesparande åtgärder, och en av dessa var *Utredningen om revisorer och revision*. Resultatet av utredningen visade att revisorernas

⁶⁰ SFS 2010:834, kap 9, § 1

⁶¹ SOU 2008:32, s. 187

⁶² Rakel Lennartsson, Noteringar: Frivillig revision

⁶³ Collis, *Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark*, s. 212

⁶⁴ SOU 2008:32, s. 177

intäkter beräknades minska med 6 miljarder kronor per år, om avskaffandet genomfördes. Detta motsvarar ett intäktsbortfall för branschen på nästan 70 procent.⁶⁵ Det diskuteras dock om avskaffandet av revisionsplikten kommer att leda till kostnadsbesparingar för företagen, motsvarande den intäktsreduktion revisionsbyråerna beräknades få. Bengt Skough, ansvarig för revisionsfrågor inom sektionen små och medelstora företag hos Far, uttalar i artikeln *2010 ska det vara enklare för Sveriges företag* att han är tveksam till om aktiebolagen kommer att få det mycket lättare genom att revisionsplikten slopas. Hans åsikt är att kvalitet kostar, och att den finansiella rapporteringen kommer behålla sina kvalitetskrav eftersom ingen är beredd på att sänka de i nuläget. Skough menar vidare att företagens transaktionskostnader kommer finnas kvar, men att skillnaden ligger i att det nu är de själva som avgör hur de skapar förtroende på marknaden, och vem de ska betala för detta. Det handlar i slutändan om kostnader för kvalitetssäkring och riskreduktion i företagen, samt hur befintliga affärskontakter reagerar på de beslut som tas.⁶⁶ Denna uppfattning framkommer också i *Utredningen om revisorer och revision*, som menar att den nuvarande höga redovisningsstandarden i Sverige borde bevaras genom att de företag som omfattas av en avskaffad revisionsplikt likväl bör lockas till att köpa revisions- och redovisningstjänster.⁶⁷

För Storbritanniens del avskaffades revisionsplikten för mindre bolag redan 1994. Den gången introducerades gränsvärden som omfattade de företag som hade en årlig omsättning på mindre än 90 000 pund och en balansomslutning på upptill 1,4 miljoner pund.⁶⁸ När det gäller möjligheten till kostnadsbesparingar för företagen kan vi se liknande tendenser där som i Sverige. Bland annat hänvisar Jill Collis till fallstudier med revisorer i Storbritannien där många tror att kostnaderna för revision kommer att ersättas av andra kostnader, till exempel ökade redovisningskostnader, om företagen aktivt tackar nej till revision. Detta beror på att det bakom en revisionsberättelse ligger en hel del förberedande arbete av de finansiella rapporterna, vars kostnader kommer att öka om andra än revisorn utför det.⁶⁹ Detta stärks ytterligare av en undersökning Collis gjorde 2007-2008, vilken kommer beskrivas närmre i

⁶⁵ SOU 2008:32, s. 1, 177 och 259

⁶⁶ Skough, *2010 ska det vara enklare för Sveriges företag*

⁶⁷ SOU 2008:32, s. 195

⁶⁸ Collis, *Directors' Views on Exemption from the Statutory Audit*, s. 11

⁶⁹ Collis, *Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark*, s. 218

nästa avsnitt, där 54 procent av de företag som hade valt bort revision sedan 2003 inte kunde rapportera någon ändring i sina totala bokförings- eller redovisningskostnader.⁷⁰

3.2.2 Fortsatt efterfrågan på revision

Eftersom ändringarna av den lagstadgade revisionsplikten i Sverige nyligen inträffat, är det svårt att kunna säga ännu hur många av de företag som omfattas av ändringen som kommer använda sig av frivillig revision. Emellertid har en rad undersökningar gjorts angående effekterna kring detta. År 2008 publicerades avhandlingen *Revision och rådgivning – efterfrågan, kvalitet och oberoende* av Tobias Svanström, där han bland annat har undersökt hur små och medelstora företag ser på revisionstjänster i framtiden. Avhandlingens resultat bygger på en enkätstudie besvarat av 421 företag i Sverige, och visar att så många som två tredjedelar tänker fortsätta ha revisor vid ett avskaffat lagkrav. 16 procent uppger att de har för avsikt att välja bort revisionen, medan resterande 17 procent inte har tagit ställning till det än. Ungefär lika många som de som avser att fortsätta med revision, har det senaste året använt revisionsbyrån även för rådgivning. Svanström anser därför att rådgivningen i stor grad hänger samman med en fortsatt efterfrågan på revision, och att efterfrågan på de båda tjänsterna på så sätt är nära sammankopplad.⁷¹

Charlotte Ahlberg har en liknande åsikt om att efterfrågan på revisorer kommer finnas kvar vid ett avskaffat lagkrav, dock i en lite annan form än tidigare. Hon menar att nyttan med revision kommer vara företagets fokus i stället för kostnaden. Med det menar hon att företagets ägare och ledare, speciellt i tider med finansiell oro, uppskattar värdet av kvalificerad kompetens och är villiga att betala för det. En utomstående parts bedömning av risk och väsentligheter i bolagets verksamhet är av stor vikt, och intressenter såsom kunder, finansiärer och leverantörer kommer att kräva kvalitetssäkrad finansiell information för att minska misstron och osäkerheten till de siffror som presenteras.⁷²

Tobias Svanström och Stefan Sundgren menar i artikeln *Avskaffad plikt kräver ökad fokus på rådgivning* att revisionsuppdragen kommer bli färre vid en avskaffad revisionsplikt. Artikeln är baserad på samma enkätstudie som Svanström utförde 2008, som vi presenterade tidigare.

⁷⁰ Collis, *Directors' Views on Accounting and Auditing Requirements for SMES*, s. 10

⁷¹ Svanström, *Revision och rådgivning – efterfrågan, kvalitet och oberoende*, s. 104 och 262

⁷² Ahlberg, *Guldläge att ta bort revisionsplikten!*

Författarna anser att revisionsbyråernas förmåga att kompensera för minskade revisionsuppdrag med ett utökat rådgivningsutbud kommer att avgöra hur väl de står sig i konkurrensen om kunderna.⁷³ Nuvarande VD hos PWC, Hans Börsvik, utvecklar denna åsikt. Han anser att revision har så pass stor nytta och värde för kunden att den inte behöver vara lagstadgad. Detta yttrande baserar han på en undersökning genomförd av Länsförsäkringar, som visar att 8 av 10 företag vänder sig till revisorn även för stöd och råd gällande den egna verksamheten. Börsvik menar att detta visar på ett högt förtroende till de revisions- och rådgivningstjänster som revisorn erbjuder, och att det positiva med ett avskaffande därför är att företagen själva väljer revision utifrån den nytta de upplever att tjänsterna ger dem.⁷⁴

När det gäller Storbritannien infördes år 2004 gränsvärden för vilka företag som kan undantas revisionsplikt i enlighet med EU:s maximinivå, det vill säga 8,8 miljoner euro i omsättning, 4,4 miljoner euro i balansomslutning och 50 anställda.⁷⁵ 2007-2008 genomförde Jill Collis en omfattande studie som vi introducerade i föregående avsnitt. Undersökningen baserades på svar från 1 294 SME, varav 46 procent utgjorde andelen mindre företag som omfattades av avskaffandet. Studien visar att så många som 61 procent av de mindre företagen valde bort revisorsgranskning 2006. Samtidigt valde 39 procent frivillig revision, vissa på grund av att de låg relativt nära gränsvärdena, men de flesta på grund av revisionens fördelar. Dessa fördelar var enligt respondenterna bland annat kontroll av bokföringssystemet, förbättrad internkontroll och positiv effekt på kreditvärderingen.⁷⁶

3.2.3 Tjänster som troligtvis kommer att efterfrågas

När det gäller tjänsteutvecklandet inom revisionsbranschen menar bland annat Charlotte Ahlberg att marknaden, som tidigare nämnts, kommer ställa större krav på kvalitetssäkrad finansiell information vid ett ändrat lagkrav, vilket kan leda till en ökad efterfrågan på nya tjänster. Hon lyfter fram de tre T: na som en förutsättning för att näringslivet ska fungera väl,

⁷³ Svanström & Sundgren, *Avskaffad plikt kräver ökad fokus på rådgivning*

⁷⁴ Hans Börsvik, *Positivt för alla parter med efterfrågestyrd revision*

⁷⁵ Collis, *Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark*, s. 212ff

⁷⁶ Collis, *Directors' Views on Accounting and Auditing Requirements for SMES*, s. 8ff

och dessa står för trygghet, trovärdighet och tillit. Det bör därför sitta i ryggmärgen hos samtliga anställda inom revisionsbranschen att det är de tre T: na kunderna efterfrågar och är villiga att betala för, då det är detta som skapar kundnytta och måste levereras.⁷⁷ Även Pernilla Halling anser i artikeln *Förtroendet i centrum* att de förenklade reglerna kommer leda till ett ökat behov av förtroendeskapande tjänster. Hon säger att ändringen i revisionsplikten medför nya möjligheter för revisionsbranschen, och det väsentliga blir att kunna leverera de tjänster som skapar mest nytta för varje företag. Bengt Skough uttrycker i samma artikel att branschen nu kommer att erbjuda nya tjänster, som i större grad ska hjälpa företagen att uppleva trygghet i sin verksamhet, samtidigt som de skapar underlag för värdetillväxt i företagen. Det innebär att tjänsterna måste anpassas till varje enskild kund, vilket även kan medföra att revisorn rekommenderar kunden andra tjänster än revision, till exempel ett sammanställningsuppdrag.⁷⁸ Detta motsvaras bland annat av den så kallade bokslutsrapporten, vilket är ett kvalitetsbevis som lämnas vid utförandet av ett redovisningsuppdrag i enlighet med Reko. Enbart auktoriserade redovisningskonsulter som har genomfört uppdraget, samt upprättat och sammanställt företagets finansiella rapporter och årsbokslut, eller varit delaktiga i detta arbete, kan utfärda bokslutsrapporten.⁷⁹

Tobias Svanström och Stefan Sundgren menar vidare att en väsentlig faktor framöver blir att etablera samt utveckla långsiktiga och goda kundrelationer. Då kommer det vara avgörande att revisorn känner sin kund och vet hur byråns tjänster kan skapa kvalitet för just denna.⁸⁰ Charlotte Ahlberg förtydligar detta, och menar att de revisorer som tidigare har förlitat sig på lagkravet om revision kommer att försvinna från marknaden. Hon anser att det viktiga nu blir att kunna kommunicera och visa kunden vilken nytta denna får av revisionen. Övergången från lagstadgad revisionsplikt till frivillig revision, mer omfattande rådgivning och betydelsen av att kommunicera den nytta kunderna får av revisorns tjänster, innebär naturligtvis en ändring för branschen, men det är samtidigt en nödvändighet om revisionsbyråerna vill överleva.⁸¹

⁷⁷ Ahlberg, *Guldläge att ta bort revisionsplikten!*

⁷⁸ Pernilla Halling, *Förtroendet i centrum*

⁷⁹ SRF, *Information om bokslutsrapporten*

⁸⁰ Svanström & Sundgren, *Avskaffad plikt kräver ökad fokus på rådgivning*

⁸¹ Ahlberg, *Guldläge att ta bort revisionsplikten!*

Denna åsikt framgår också i Tobias Svanströms avhandling, som bland annat visar att de företag som har en god relation med sin revisionsbyrå mycket sannolikt kommer att fortsätta efterfråga revisionstjänster. Detta stödjer hans yttrande om att efterfrågan på revision hänger samman med den interna nyttan företagen upplever att revisionen ger. Svanström menar vidare att resultaten i hans studie tyder på att det finns utrymme för revisionsbyråerna att kunna agera mer aktivt i företagen genom att utöka sina rådgivningstjänster, men att hänsyn måste tas till hur detta uppfattas av intressenter och lagstiftare, samt att revisorns oberoende inte blir lidande.⁸²

I Storbritannien kan vi se liknande tendenser. Bland annat hänvisar Jill Collis till resultat från en empirisk undersökning som pekar på att efterfrågan på frivillig revision är relaterade till fördelarna av att genomföra en årlig kontroll av företagets interna system förutom den förbättrade kvaliteten tillför de finansiella rapporterna.⁸³ 1994, då undantaget från revisionsplikten infördes i Storbritannien, introducerades samtidigt en alternativ möjlighet för de företag som hade en årlig omsättning mellan 90 000 och 350 000 pund. Denna innebar att de som alternativ till full revisionsgranskning kunde välja en enklare och mindre omfattande revisionsrapport, AER. 1997 avskaffades denna valmöjlighet, och istället höjdes gränsvärden för undantag av revisionsplikten till 350 000 pund i årlig omsättning.⁸⁴ Anledningen till att den förenklade revisionsberättelsen, också känd som compilation report, togs bort var att endast ett fåtal såg behov av den.⁸⁵ Collis studie från 2008 visar dock att så många som 69 procent av de SME som var involverade i undersökningen kunde tänka sig ett mindre omfattande och billigare alternativ till full revision, om möjligheten fanns.⁸⁶

3.3 Faktorer som påverkar efterfrågan på revision

1932 gavs boken *The Modern Corporation and Private Property* ut. Fenomenet boken beskrev handlade om hur företagen började växa sig så stora att de blev tvungna att separera ägandet från ledningen, en förutsättning för att kunna bedriva verksamhet i framtiden. Detta

⁸² Svanström, *Revision och rådgivning – efterfrågan, kvalitet och oberoende*, s. 263f

⁸³ Collis, *Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark*, s. 219

⁸⁴ Jean-Lin Seow, *The Demand for the UK Small Company Audit- An Agency Perspective*, s. 61

⁸⁵ Thorell & Norberg, *Revisionsplikten i små aktiebolag*, s. 25

⁸⁶ Collis, *Directors' Views on Accounting and Auditing Requirements for SMES*, s. 44

beror på att ägarna, så kallade principaler, generellt sett är mindre intresserade av att delta i företagets operativa verksamhet, utan istället anställer en ledning, även benämnda agenter, för att sköta detta.⁸⁷

I alla företag där denna separation sker, kan så kallad informationsasymmetri uppstå. Detta innebär att en part, i detta fall agenterna, har bättre tillgång till information om hur det går för företaget än vad principalerna har.⁸⁸ En möjlig följd av denna informationsasymmetri är det så kallade principal-agentproblemet, där risken är att ledningen inte fattar beslut som är de bästa ur ägarnas synvinkel, utan ledningen handlar i egenintresse. En lösning på denna problematik är att skapa incitament för ledningen att handla i ägarnas bästa intresse, bland annat genom olika belöningsystem kopplade till exempelvis aktieägarnas avkastning. En annan lösning handlar om att skapa interna och externa system för insyn och övervakning.⁸⁹ Revisorn utgör en oberoende, extern part som kan granska och vidimera ledningens uttalande angående företagets ställning, och således skapa någon form av försäkran gentemot ägarna.⁹⁰

Ytterligare en faktor som kan påverka efterfrågan på revisionstjänster är intressentmodellen som presenteras nedan. Modellen bygger på att företagen vill skapa balans och stabilitet i de förhållanden som finns till deras intressenter, relationer som får allt större betydelse i dagens samhälle. En bakomliggande anledning till detta kan bland annat vara en ändrad politisk struktur eller en organisatorisk utveckling, vilket lett fram till relationer där företag exempelvis kan ha gemensam produktutveckling med sina kunder eller leverantörer.⁹¹ Ur företagsledningens synvinkel är det viktigt att ha intressenternas förtroende, då de i stor utsträckning är beroende av intressenterna, inte minst ur en finansiell aspekt. Detta tillsammans med intressenternas behov av korrekt informationen från företagen skapar en efterfrågan på extern granskning i form av revision.⁹²

⁸⁷ Kim & Nofsinger, *Corporate governance*, s. 4ff

⁸⁸ Hayes et al, *Principles of Auditing – An introduction to international standards on auditing*, s. 46

⁸⁹ Kim & Nofsinger, *Corporate governance*, s. 4ff

⁹⁰ Thomas Carrington, *Vad är revision?*

⁹¹ Ax et al, *Den nya ekonomistyrningen*, s. 40ff

⁹² Hayes et al, *Principles of Auditing – An introduction to international standards on auditing*, s. 46f



93

Thomas Carrington diskuterar ytterligare en aspekt i intressentförhållandet, nämligen det potentiella problemet att företagsledningen inte vill offentliggöra information som kan vara av negativ betydelse för företaget, och att detta kan leda till att intressenterna fattar felaktiga beslut eftersom de inte får tillgång till denna information. Revisorn får då rollen som informationsförmedlare mellan företaget och dess olika intressenter, och ur denna synvinkel blir revisionen ett konkret sätt att minska denna osäkerhet.⁹⁴ Ett konkret exempel på revisorns roll gentemot intressenterna, i detta fall leverantörerna, är en undersökning från Far som visar att 7 av 10 svenska företag anser att det medför en ökad risk att samarbeta med ett företag som inte har blivit revisorsgranskat.⁹⁵

När det gäller dessa förhållanden i Storbritannien, presenterade Jean-Lin Seow år 2001 en undersökning om effekterna av avskaffandet av revisionsplikten för små företag. Studien resulterade bland annat i slutsatsen att när externa och interna användare av de finansiella rapporterna inser de fördelar som revisionen tillför, och behöver den säkerhet som revisionen ger, kommer efterfrågan på revision finnas kvar även om det inte är ett reglerat krav. Ytterligare ett resultat av undersökningen var att även om mindre företag får möjlighet att välja bort revision, hindrar inte det att aktieägare, leverantörer och andra intressenter fortfarande har behov av den och därmed efterfrågar revision.⁹⁶

⁹³ Ax et al, *Den nya ekonomistyrningen*, s. 39

⁹⁴ Thomas Carrington, *Vad är revision?*

⁹⁵ Far, *Ökad risk när revisionsplikten försvinner*

⁹⁶ Jean-Lin Seow, *The Demand for the UK Small Company Audit- An Agency Perspective*, s. 70 och 76

3.4 Avskaffad revisionsplikt i Danmark

I mars 2006 antog det danska folketinget lagförslaget om avskaffande av revisionsplikten för mindre företag, under förutsättning att de inte översteg två av följande gränsvärden; 3 miljoner danska kronor i omsättning, 1,5 miljoner danska kronor i balansomslutning och 12 anställda.⁹⁷ Denna lagändring innebar att cirka 75 000 företag är undantagna revisionsplikten från och med det räkenskapsår som inleddes 1 januari 2006. Dock har ändringen vissa undantag, bland annat för holdingbolag som äger minst 20 procent av rösterna i ett annat bolag.⁹⁸ Avskaffandet i Danmark skedde, precis som i Sverige, genom en så kallad opt-out lösning. Detta innebär att företagen aktivt måste välja bort revision på sin generalförsamling, vilket är den danska motsvarigheten till den svenska bolagsstämman.⁹⁹

I samband med det utvärderingsarbete som följde av de ändrade kraven på revisionsplikt i 2006, genomförde bland annat FRR under 2008 en undersökning i syfte att kartlägga hur många som valt bort revision. Resultatet visade att endast en liten andel hade valt att utnyttja denna möjlighet, och de respondenter som valt fortsatt revision motiverade detta med att besparingarna genom att avsäga sig revision var för små i förhållande till utbytet de fick av den. Flera uppgav också att det var på grund av olika intressenter som de valt att fortsätta revidera sina företag.¹⁰⁰ I dagsläget har drygt 17 000 danska företag valt bort revision, och ungefär 30 procent av dessa har efterfrågat revisorns tjänster på annat sätt, till exempel genom review eller andra redovisningstjänster.¹⁰¹ En review är en översiktlig granskning kontroll av företagets finansiella rapporter, och resultatet av denna är riktad till företagets ägare och anställda. Till skillnad från en fullständig revision där granskningen sker med hög säkerhet, är syftet med review att genomföra en granskning med begränsad säkerhet.¹⁰² I den danska revisionsstandarden återfinns principerna rörande review, och även beskrivningar för hur

⁹⁷ Collis, *Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark*, s. 216

⁹⁸ DM revisionsfirma, *Ophævelse af revisionspligt for visse selskaber*

⁹⁹ SOU 2008:32, s. 158

¹⁰⁰ FRR, *Revision er ikke pligt*, s. 5f

¹⁰¹ Noteringar: *Första åren utan revisionsplikt – så blev det i Danmark*

¹⁰² Økonomi- og erhvervsministeriet, *Revisorslovgivning – I internationalt perspektiv*, s. 32f

revisorn ska planera och genomföra detta. Det är till exempel inte lika höga krav på insamlandet av information och värdering som vid fullständig revision.¹⁰³

Ändringen av revisionsplikten för små företag som trädde i kraft 2006 var en första etapp i lindringen av revisionskrav för danska företag, som genomfördes av regeringen med målsättningen att minska den administrativa bördan för små och medelstora företag med upp till 25 procent.¹⁰⁴ Från och med den 1 januari 2011 har ett större antal företag möjlighet att avsäga sig revision då gränsvärdena höjs ytterligare. De nya värdena är 8 miljoner danska kronor i omsättning och 4 miljoner danska kronor i balansomslutning, medan antalet anställda är oförändrat. Precis som tidigare är kravet att företaget ligger under mer än ett av värdena under minst två års tid, och undantag gäller fortfarande för vissa typer av företag, till exempel holdingbolag.¹⁰⁵

Enligt Anders Bisgaard diskuterades det redan när den första ändringen av revisionsplikten genomfördes under 2006, en efterföljande höjning av gränsvärdena. De förmodade effekterna av utökade gränsvärden är en omstrukturering av den danska revisionsmarknaden, som kan innebära att de stora byråerna inriktar sig på revision och de mindre byråerna fokuserar mer på olika redovisningstjänster.¹⁰⁶ Ett konkret exempel på detta illustreras i Pernilla Hallings artikel *Få danska företag väljer bort revision*, där den danska revisions- och redovisningsbyrån Addere de senaste åren haft ett ökat fokus på andra tjänster än traditionell revision, såsom redovisning, rådgivning och hjälp vid företagsomstruktureringar.¹⁰⁷

¹⁰³ Pontoppidan, *När revisionsplikten avskaffades i Danmark*

¹⁰⁴ Bisgaard, *Revisionsplikten avskaffas för små danska företag*

¹⁰⁵ DM revisionsfirma, *Ophævelse af revisionspligt for visse selskaber*

¹⁰⁶ Bisgaard, *Revisionsplikten avskaffas för små danska företag*

¹⁰⁷ Halling, *Få danska företag väljer bort revision*

4. Empiri

I detta kapitel presenterar vi de svar vi fått från de nio intervjuer vi har genomfört med olika revisionsbyråer, varav en är med en dansk byrå och resterande med svenska. I det första avsnittet beskrivs byråerna och deras representanter kortfattat. I det följande avsnittet har vi först sammanställt svaren vi fått från de svenska respondenterna i en figur, vilken relaterar till de tre kategorier resultaten därefter är sammanställt under. Svaren är till stor del oidentifierade av den anledning att det inte är relevant för oss vem som säger vad, samtidigt som några av respondenterna har uttryckt en önskan om det, då deras personliga åsikter ibland kan misstolkas och ge en felaktig bild av byrån de representerar. Vissa citat kommer dock användas för att framhäva konkreta åsikter. Empiridelen avslutas med den danska respondentens svar.

4.1 Presentation av respondenter

4.1.1 Peter Jonzon hos Jonzon Revision

Peter Jonzon är ägare av Jonzon Revision i Malmö och har varit godkänd revisor sedan 1986. Företaget har idag 12 anställda, varav 7 är godkända revisorer, och erbjuder både revisions- och redovisningstjänster. Jonzon Revision riktar sig mot den breda massan av kunder, dock främst mot ägarledda företag. Byrån har således inga avgränsningar när det gäller storlek och bransch. Den enda kundmässiga begränsningen är geografiskt, och detta beror på att företaget vill ha närhet till sina kunder. Deras klienter finns i hela Skåne och har allt från 1 till cirka 80 anställda. Jonzon Revision har klienter som omfattas av lagändringen, men ännu har ingen av dem aktivt tackat nej till revision.

4.1.2 Hans Ehrlinder hos Ehrlinders Revisionsbyrå AB

Hans Ehrlinder är auktoriserad revisor och ägare av Ehrlinders Revisionsbyrå AB i Malmö. Företaget startades 1966 och erbjuder tjänster inom bland annat revision, redovisning, skatt och rådgivning. Ehrlinders Revisionsbyrå AB har 8 anställda, varav 5 är kvalificerade revisorer. Alla revisorer är också utbildade till auktoriserade redovisningskonsulter genom Far. Byrån riktar sig främst till ägarledda företag inom olika branscher och 99,9 procent av deras klienter är aktiebolag. Kunderna befinner sig i Skåne och har mellan 1 och 500 anställda. Deras typiska uppdrag är ett kombiuppdrag till kunder med 10 till 20 anställda.

Många av byråns klienter omfattas av revisionsplikens avskaffande, men av dem är det bara en som idag aktivt har tackat nej till fortsatt revision.

4.1.3 Malin Anderson hos Hollerup & Partners AB

Malin Andersson är godkänd revisor och har varit anställd hos Hollerup & Partners AB i Lund i drygt 8 år. Företaget erbjuder endast revisions- och konsultationstjänster, men samarbetar med fristående redovisningsbyråer. Byrån har 7 anställda, varav 3 är kvalificerade revisorer, 3 är revisorsassistenter och en är receptionist. Deras kunder är mestadels inom fastighetsbranschen, men de har även klienter inom andra branscher. Kunderna har mellan 1 och 300 anställda, och de flesta är baserade i Lund. Byråns större kunder är etablerade i Malmö och Landskrona. Hollerup & Partners AB drabbas inte särskilt mycket av lagändringen, eftersom de tidigare avslutat samarbetet med de klienter som nu omfattas av den.

4.1.4 Karl Englund hos Ernst & Young AB

Karl Englund är godkänd revisor och har varit anställd hos Ernst & Young i Malmö i 10 år. Malmökontoret har cirka 130 anställda av totalt 1800 nationellt och erbjuder tjänster inom bland annat revision, redovisning, rådgivning och skatt. Byrån riktar sig till alla branscher, företagsformer och -storlekar, vilket medför att de har allt från lokala företag i Malmöområdet, till lands- och världsomspännande verksamheter. Ernst & Youngs Malmökontor har inte märkt av effekterna kring lagändringen än, men Karl anser att de säkerligen kommer göra det när kunderna aktivt tar ställning till det vid slutet av räkenskapsåret.

4.1.5 Christofer Hultén hos Grant Thornton AB

Christofer Hultén är auktoriserad revisor och har jobbat inom branschen sedan 1989. Han är idag partner hos Grant Thornton i Malmö. Malmökontoret har ungefär 30 anställda och företagets tjänsteområden är revision, redovisning, skatt och rådgivning. Byrån riktar sitt fokus främst till ägarledda bolag inom olika branscher, men har även uppdrag åt börsen och mindre noterade bolag. En del av kunderna har verksamhet över hela landet, och några även i utlandet. Många av byråns klienter tillhör den grupp som omfattas av avskaffandet, men

Christofer vet inte hur många av de som per idag aktivt tackat nej till fortsatt revision. Dock har han själv en klient som har valt att avsluta ett vidare revisionsarbete.

4.1.6 Martin Gustafsson hos SET Revisionsbyrå

Martin Gustafsson är auktoriserad revisor och har jobbat inom branschen i 12 år, och idag är han verksam som kontorschef på SET Revisionsbyrå i Lund. Kontoret har 17 anställda och av dessa är 9 kvalificerade revisorer. Byråns tjänsteutbud utgörs bland annat av revision, redovisning, skatt samt bolagsärenden, och många av byråns uppdrag är kombiuppdrag. Byrån arbetar med alla branscher, medan storleksmässigt är det i synnerhet små och medelstora företag som är deras inriktning. Deras fokus ligger på kunder i Lundaområdet, men företaget har också klienter och uppdrag på andra ställen i landet. Cirka 40 procent av deras klienter som omfattas av lagändringen, dock kan byrån inte riktigt se konsekvenserna av avskaffandet än eftersom ingen aktivt avsagt sig revision.

4.1.7 Richard Peters hos Deloitte

Richard Peters är auktoriserad revisor och har jobbat inom branschen sedan 1995. Han är partner hos Deloitte och håller i nuläget på att flytta sitt säte från Stockholm till Malmö. Richard ansvarar för lokalkontoren och tjänsten Business Process Solutions. Deloitte har ungefär 1100 anställda i Sverige, varav runt 340 personer jobbar på lokalkontoren. Företaget har cirka 25 lokalkontor som ligger utanför storstäderna, och dessa jobbar både med revision och redovisning. De arbetar med alla branscher, medan det storleksmässigt varierar beroende på vart i landet de befinner sig. Lokalkontorens primära inriktning är mindre och medelstora bolag. Deloitte har försökt göra en analys över hur många av deras klienter som omfattas av revisionspliktens avskaffande, vilket är väldigt svårt. Totalt sett antar de att det är en väldigt liten andel av företagets omsättning som omfattas av de kriterierna.

4.1.8 Pär Hammensjö hos PWC

Pär Hammensjö är godkänd revisor och har jobbat på PWCs Lundakontor i 7 år. Kontoret har mellan 55 och 60 anställda av totalt 3700 i nationellt, och deras huvudsakliga tjänsteutbud består av revision, redovisning, företagsvärdering och skatterådgivning. Byrån arbetar med mindre ägarledda bolag inom olika branscher, och de flesta är lokaliserade i närområdet. Detta

är ganska typiskt för PWC som företag, där kontoren i storstäderna uteslutande jobbar med börsnoterade, större bolag, medan resterande 122 lokalkontor jobbar med mindre företag. Cirka 80 procent av Lundakontorets klienter kan nu välja bort revision, och av dem är det ungefär 10 till 15 procent som aktivt kommer att tacka nej.

4.1.9 Karsten Andersen hos Deloitte i Köpenhamn

Karsten Andersen är auktoriserad revisor och har jobbat hos Deloitte sedan 1996. Han är partner i företaget och Audit Learning Leader, vilket innebär att han är ansvarig för revisorsutbildningen bland Deloitte's anställda. Dessutom är han lektor och handledare på Copenhagen Business School, samt ordförande och examinator i utskottet för statsauktoriserade revisorer i Danmark. I Danmark, inklusive Grönland, har Deloitte cirka 2400 anställda, varav 1500 jobbar i Köpenhamn, och de erbjuder tjänster inom bland annat revision, Business Process Solutions och Corporate Finance. På Köpenhamnskontoret riktar de sig mot den breda massan av kunder, och de har delat in revisionsavdelningen i stora kunder, det vill säga top 100 clients, medelstora och små kunder. Revisorerna jobbar endast inom ett av de tre segmenten i taget. Geografiskt sett har byrån kunder över hela Danmark, och de samarbetar även med Deloitte kontor i andra länder när det gäller internationella kunder. Sedan avskaffandet av revisionsplikten för mindre företag som skedde 2006 har endast en väldigt liten andel av byråns kunder avslutat samarbetet. Det beror på att även om de inte längre önskar revision, måste de oavsett ha redovisning, vilket också är något som de utför på byrån.

4.2 Sammanställning av respondentsvar

4.2.1 Översiktlig figur på empiri

	Vad är efterfrågestyrd revision?	Är det synonymt med frivillig revision?	Ser ni något värde i begränsad revision?	Har ni utökat ert fokus mot redovisning?	Har ni vidtagit några åtgärder för att möta en ändrad efterfrågan?	Förbereder ni er på en eventuell höjning av dagens gränsvärden?	Vilka faktorer påverkar företagets efterfrågan på revision?
Jonzon Revision	Intressenterna efterfrågar	Nej	Ingen åsikt	Ja	Ja	Ja	Storlek, bransch och bollplank
Ehrlinders Revisionsbyrå AB	Begränsad revision	Nej	Nej	Nej	Ja	Nej	Intressenter
Hollerup & Partners AB	Begränsad revision	Nej	Nej	Nej	Ja	Nej	Intressenter
Ernst & Young AB	Begränsad revision	Nej	Ja	Ja	Nej	Ja	Intressenter och företagsstruktur
Grant Thornton AB	Intressenterna efterfrågar	Kanske	Ja	Ja	Ja	Ja	Finansieringsbehov, intressenter och bollplank
SET Revisionsbyrå	Intressenterna efterfrågar	Nej	Ja	Nej	Nej	Nej	Bransch, belåningsgrad, intressenter, bollplank
Deloitte	Intressenterna efterfrågar	Nej	Ja	Nej	Delvis	Nej	Företagsstruktur, kapitalbehov, intressenter och internationalitet
PWC	Intressenterna efterfrågar	Nej	Ja	Nej	Nej	Ja	Intressenter

4.2.2 Vad är efterfrågestyrd revision?

Inledningsvis kan vi säga att samtliga av våra svenska respondenter är positiva till avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag som nu trätt i kraft. Deras åsikter är till stor del att det ska bli roligare att jobba med något som inte är påtvingat kunderna, och att de som väljer att ha fortsatt revision kommer göra det utifrån att de ser en nytta och ett värde med revisionsgranskningen. Generellt kan vi också säga att alla är överens om att efterfrågestyrd revision innebär att de företag som nu omfattas av lagändringen, väljer att ha revision även om det inte är ett lagkrav. Samtidigt är inte detta synonymt med frivillig revision, vilket vi kommer närmre in på i slutet av detta avsnitt.

När det gäller begreppet efterfrågestyrd revision har majoriteten av respondenterna relativt lika åsikter om vad det innebär, några mer utvecklade än andra. 5 av respondenterna säger att begreppet innebär att företagen har ett behov av revision baserat på en efterfrågan från deras intressenter. Exempel på intressenter som lyfts fram är banker, leverantörer, ägare och kunder, vilka behöver en kvalitetssäkring av företagets verksamhet. Innan fick dessa intressenter revision av företagen per automatik, då den var lagstadgad, men nu måste de själva ställa krav på att företagen ska ha det. Flera av respondenterna har till exempel nämnt fall där företagen behöver eller har ett befintligt banklån. Att ha en revisor och kunna visa upp sin årsredovisning och revisionsberättelse till banken, är ofta en förutsättning för att företaget ska få ta upp eller ha kvar sitt lån. Flera har även nämnt samarbetet med kunder och leverantörer. Vid externa affärer är det ofta en förutsättning att kunna förvissa sig om hur handelspartners verksamhet ser ut, att han kan leverera, och inte minst betala för sig. I dessa fall ser man på företagets årsredovisning. Ett ytterligare exempel som har illustrerats, speciellt om dagens gränsvärden höjs, är när företagen har en professionell styrelse bestående av interna och externa ledamöter. De externa parterna hade troligtvis inte suttit kvar i styrelsen och skrivit under årsredovisningen om det inte hade funnits en revisionsgranskning av företaget. Företagets omvärld kräver således en kvalitetsstämpel på verksamheten, vilket leder till att företagen inte går till revisorn för att det står i lagen, utan för att de måste kvalitetssäkra sin verksamhet.

Ser man på revisionsbyråerna innebär det att den revision de tidigare gjorde på uppdrag av staten, nu istället kommer att utföras på grund av efterfrågan från företagets intressenter. Detta kan återigen resultera i att nyttan med revision blir mycket tydligare för företagen.

En vidareutveckling av efterfrågestyrd revision är så kallad begränsad revision. Enligt majoriteten av respondenter går det ut på att kunderna, istället för att få hela årsredovisningen granskat, kan välja att revidera olika delar av den. 7 av 8 respondenter nämner begränsad revision ouppmanat, och 3 byråer definierar även efterfrågestyrd revision som detsamma. Kunden kan således vara med och påverka vilka poster som ska kontrolleras, beroende på vem som är intressent och beställare av det. Flera av respondenterna uppger varulagervärdering som förslag, en post som kan vara ganska omfattande i ett företags balansräkning. Det kan till exempel vara av väsentlig betydelse för banken att detta är rätt värderat vid en eventuell finansiering, och banken kan därför kräva att företaget säkerställer värdet på sitt varulager hos en revisor. En av respondenterna, Martin Gustafsson hos SET Revisionsbyrå, använder uttrycket *revision light*. Han säger följande: ”Man går inte in på djupet och verifierar hela räkenskaperna, utan gör en mer övergripande analys. Man försöker att uttala sig om rimligheten, snarare än sanningen.” En annan respondent, Christofer Hultén hos Grant Thornton AB, summerar det hela så här: ”Man behöver vara mer kundfokuserad och se på den enskilde kundens behov. Man kan kalla det behovsprövad revision.”

Av de 7 respondenterna som nämner begränsad revision, är 5 positiva till det. De säger att de kan se ett värde i att vissa poster revideras beroende på vem som begär det. Om en extern part identifierar ett riskområde, kan detta säkerställas genom att enbart granska det specifika området, till exempel fallet med varulagervärderingen. Flera respondenter anser att ett intyg på att lagret är rätt värderat av en revisor i vissa fall kan vara tillräckligt, om exempelvis banken enbart behöver det och inte hela årsredovisningen granskad för att låna ut pengar till företaget. Ett annat fall som nämns behandlar den interna verksamheten i företaget, där styrelsens ansvar och risker kan komma öka vid avskaffad revision. För att reducera den upplevda risken kan de till exempel beställa den så kallade tjänsten *Hur fungerar den interna kontrollen*. Begränsad revision blir således ett alternativ till full revision, samt ett möjligt verktyg för att öka efterfrågan på revisorer. Det gäller bara att veta vilket verktyg som passar bäst för varje kund.

Av de 2 som är mindre positiva till begränsad revision är åsikterna samma, nämligen att det blir lösryckta bitar av en helhetskaka. Med detta menas att fel uppstår på flera håll i redovisningen, vilket innebär att även om till exempel varulagret är rätt värderat, är det inte säkert att företaget har fått med samtliga kostnader för det, och därmed uppstår ett för högt resultat. Risknivån i de uppdragen kan komma att öka eftersom revisorn inte har någon

grundinformation för sitt arbete, och därför själv står för risken. En respondent anser även att detta kan bidra till relativt höga priser på de specifika tjänsterna, samt att revisorn kommer försöka övertyga företagaren till en full revision, vilket troligtvis kommer tala emot en större efterfråga på denna sorts tjänster.

Som en avslutning på denna del har vi frågat våra respondenter om de anser att efterfrågestyrd revision är detsamma som frivillig revision. Utav 8 är det endast en som svarar kanske, resten svarar nej. Argumenten de använder är att efterfrågestyrd revision går ut på att någon annan efterfrågar det, som nämnt oftast någon av företagets intressenter. Frivillig revision innebär att företagaren från ett eget-perspektiv tycker att han behöver det, utan att någon utomstående annan ställer krav på det. Ett par respondenter ser också likheter mellan efterfrågestyrd revision och lagstadgad revisionsplikt, men istället för att myndigheten bestämmer, är det någon intressent som kräver det. På så sätt blir företagen pressade till att ha revision ändå, och då är revisionen inte frivillig, utan efterfrågestyrd.

4.2.3 Vilka faktorer påverkar företagets efterfrågan på revision?

Avseende vilka faktorer som påverkar efterfrågan på revision, när det inte längre är ett lagkrav, nämner 6 av 8 respondenter att företagets intressenter är en viktig faktor. Liknande aspekter som de som berörts i föregående avsnitt lyfts fram, och bland annat anser flera respondenter att kreditgivarna är en viktig intressent som kommer ställa krav på att företagets verksamhet säkerställs. Kreditgivarna har ett samband med företagets belåningsgrad och finansieringsbehov, vilket flera också menar har en stor påverkan på huruvida företagen efterfrågar revisionstjänster. En annan intressent som berörs är leverantörerna, som vil veta vem det är de gör affärer med, och att de kan lita på kunden. Till exempel ett större företag kan ofta ha ett nätverk av många underleverantörer, och om det skulle gå dåligt för företaget kommer det att påverka även dem. Detsamma gäller i det motsatta fallet, om företaget är leverantör till en kund. Då kan det vara strategiskt viktigt att kunden har möjlighet till att bedöma om leverantören faktisk kan leverera. Det kan bli problematiskt för företagen om kunderna inte vill göra affärer med dem för att de inte har revision.

2 av respondenterna anser att företagsstrukturen och förhållandet mellan ägarna och styrelsen spelar en viktig roll avseende efterfrågan, speciellt i de fall där det finns en extern styrelse.

Karl Englund hos Ernst & Young AB har följande åsikt: ”Normalt *sätt säger man att*

risknivån ökar drastiskt så fort man har någon anställd som inte är en del av ägarkretsen. Då uppstår det ofta ett behov bland ägarna att kunna skydda sig. I de fallen kan det finnas ett intresse av att ha revision, av det skälet att man behöver någon som hjälper en att identifiera och begränsa riskerna.”

Andra påverkningsfaktorer respondenterna nämner utöver dessa är bland annat branschtillhörighet. Till exempel i advokatbranschen krävs det att de har revision, och i kontantbranschen finns det stora risker för betydande fel, vilket kan vara en anledning till att ha en revisor. En respondent tycker att företagets storlek och omsättning spelar roll, och att ju större det är, desto mer kontroll behövs. Då är revision ett bra kontrollverktyg. En annan respondent anser även att hur pass internationellt företaget är kommer påverka behovet av revision.

Sist, men inte minst, säger 4 respondenter att företagets behov av revisorn som bollplank och konsult i verksamheten kommer ha stor betydelse. För kunden är revisorn ofta en bra samtalspartner som ger trygghet och dessutom har tystnadsplikt. Den personliga kontakten är viktig för många, förutom att samarbetet ger företaget en kvalitetsstämpel och bidrar till att de uppfattas som en seriös aktör på marknaden. Pär Hammensjö hos PWC avslutar det hela med följande resonemang kring ytterligare en faktor som kan påverka efterfrågan: ”*Om man lämnar sin revisor nu, men behöver honom igen om två år, vad kommer det kosta då? Då måste revisorn granska historisk information som inte är reviderat. Men det kanske är en annan problematik.”*

Eftersom ett av huvudsyftena med avskaffandet av revisionsplikten är att reducera de administrativa kostnaderna för mindre aktiebolag, ville vi veta hur byråernas prissystem är uppbyggt, då vår tanke var att även priserna kunde utgöra en påverkningsfaktor på företagets revisionsefterfrågan. Utav 8 byråer är det endast 2 som svarar att de har en kombination av timbetalning och fast pris, som baseras på vilken sorts tjänst som levereras, vart den levereras och överenskommelsen med klienten. De förhandlar således om ett arvode utifrån vissa förutsättningar, bland annat att kvaliteten i företagets räkenskaper ska uppgå till en viss nivå. Ju mer komplex en verksamhet är, desto mer arbete krävs det för att utföra revisionen, och då blir priset högre. Dock påpekar de att fast pris är något som per definition inte får ges.

Resterande 6 byråer har endast timtariff och löpande räkning, eftersom det enligt Revisorsnämnden är olagligt att ta ett fast pris. Det beror på risken för att revisorn inte vill gräva djupare om ett problem skulle dyka upp, eftersom han då kommer lägga ner mer tid på

arbetet utan att få betalt. Som revisor har man inte alltid kunskap om kundens verksamhet, kvaliteten på bokföringen och riskerna som finns där innan man påbörjar revisionsarbetet, och då måste det finnas något sorts förbehåll. Dock påpekar många att det vid timdebitering är viktigt att fortlöpande informera och uppdatera kunden om priset, till exempel om fel upptäcks, eftersom priset då ökar på grund av att antalet nedlagda timmar ökar. Ramar för det slutliga priset sätts likväl ibland genom offerter, då speciellt större bolag ofta efterfrågar någon form av prisbild innan de utser sin revisor.

4.2.4 Hur förbereder sig revisionsbyråerna på en ändrad efterfrågan?

Utav 8 respondenter har endast 3 valt att satsa mer på redovisning. En tydlig illustration av detta är Jonzon Revision i Malmö som idag har 12 anställda, jämfört med 2005 då personalen endast bestod av 6 anställda. Denna ökning beror på att företaget har satsat på att anställa fler inom redovisning, som en förberedelse inför avskaffandet av revisionsplikten. Bland resterande respondenter är argumenten för att inte utvidga redovisningstjänsten att majoriteten tror att den ändrade revisionsplikten inte kommer medföra stora skillnader i kundbasen. Flera känner sig övertygade om att det beror på att revision ger ett mervärde och en kvalitetssäkring till företagen som de inte kan få någon annanstans, och de hoppas att kunden har etablerat en så pass god kontakt med sin revisor att de väljer att ha honom kvar som diskussionspartner och bollplank.

De ändringar nästan samtliga respondenter har uppgett är ett ökat kundfokus i förhållande till tidigare, genom att i större grad försöka ta reda på vad klienten behöver och kunna leverera detta med ett mer anpassat tjänsteutbud. Flera säger att de berättar för sina klienter hur avskaffandet kommer att påverka dem, och vad som fortsättningsvis kommer vara mest lämpligt för respektive klient. Till exempel kan de rekommendera en kund att inte längre ha revision, utan istället erbjuda andra passande tjänster inom byrån, som affärsrådgivning, skattekonsultationer, företagsvärderingar och andra konsultationstjänster. Det handlar om att minska byråernas beroende av revision. Dock påpekar flera att det också är viktigt att kunden är medveten om effekterna av att inte ha en revisor, och att kunna förklara för kunden vilket värde revisionen medför. Många respondenter menar vidare att oavsett revisionspliktens avskaffande är detta något som bör vara ett pågående arbete på byråerna, så att man hela tiden anpassar sig och utvecklar andra tjänster som kunden kan dra nytta av. Det handlar om att fokusera på hur byråerna kan hjälpa sina klienter att förbättra deras verksamhet, och att kunden således kan se ett mervärde med samarbetet.

Utöver detta svarar 2 av 8 respondenter att de inte gjort några speciella åtgärder för att förbereda sig på en ändrad efterfrågan. Tjänsteutbudet kommer att förändras, men de vill vänta och se vilka effekterna av avskaffandet blir och vad intressenterna kommer att kräva av företagen. De anser att det är lättare att utveckla nya tjänster när de ser hur marknaden påverkats. Vidare säger 2 av 8 att de med anledning av lagändringen satsar mer på marknadsföring och på att synas i sitt närområde, bland annat genom förbättring av byråns hemsida, deltagande i olika evenemang och arrangerande av öppet hus på byrån.

Något som i nuläget blir marknadsfört nästintill som ett likvärdigt alternativ till revisionsberättelsen är den så kallade bokslutsrapporten, och därför har vi frågat respondenterna om detta är något de tänker satsa på. Samtliga respondenter är av den åsikt att revisionsberättelsen inte kan ersättas av bokslutsrapporten, eftersom den är ett internt dokument som används för intern styrning. Det kan inte användas mot några externa parter, vilket är fallet med revisionsberättelsen. I bokslutsrapporten dras heller inga kvalitativa slutsatser huruvida bokslutet är korrekt, endast att det är utfört i enlighet med Reko. Alla byråerna som erbjuder redovisningstjänster, med undantag av en, säger att de kommer lämna bokslutsrapport om kunden ber om det, men det är inget som de tänker marknadsföra. De säger att i så fall konkurrerar de mot sin egen tjänst.

Gränsvärdena som infördes vid lagändringen i november blev relativt låga i förhållande till de som många trodde skulle komma att gälla. På frågan om byråerna förbereder sig på en eventuell höjning av dagens gränsvärden svarar 4 av 8 respondenter ja. De började anpassa sitt tjänsteutbud redan för flera år sedan, i och med att avskaffandet av revisionsplikten har diskuterats länge. De var oroliga för att den högsta nivån skulle införas direkt, vilket i sådana fall hade varit en större omställning för dem. På grund av att en lägre gräns infördes har de nu mer tid att utveckla och att anpassa sina tjänster, men de har redan förberett sig på en eventuell höjning och fortsätter att vidareutveckla utbudet. Bland de som inte förbereder sig på detta nämns olika argument. En byrå har diskuterat ämnet med sina danska kollegor, och eftersom de inte har märkt några drastiska skillnader där anser byrån att liknande förhållanden troligen kommer gälla även för dem. En annan är av den uppfattning att det vanligaste, även framöver, kommer vara att ha full revision, och en tredje säger att det de behöver göra i och med avskaffandet, och med tanke på en eventuell höjning, är sådant som de ändå behöver göra. Den fjärde tillhör den respondentgruppen som vill vänta och se hur marknaden kommer att utveckla sig, och de avser att komma fram till vilken strategi de ska satsa på först innan de förbereder sig på en eventuell gränshöjning.

4.2.5 Erfarenheter från Danmark

När det gäller själva begreppet efterfrågestyrd revision menar Karsten Andersen hos Deloitte att det innebär att företagen beslutar sig för att ha revision, även om det inte är ett lagkrav.

Revisionens innehåll är detsamma som vid lagstadgad revision, och i dagsläget finns det inga möjligheter för så kallad begränsad revision i Danmark. Dock berättar Karsten att FSR utarbetade ett förslag om så kallad utvidgad genomgång, vilket skulle utgöra ett alternativ till dagens revisionstjänster, vilka består av full revision och review. Innehållsmässigt är den utvidgade genomgången ett mellanting mellan de två, en så kallad *review plus*. Det skulle bland annat kunna innebära att revisorn gör stickprov på till exempel 10 procent av ett företags varulager. Detta förslag blev inte godkänt av den danske regeringen, men Karsten anser att det kan ha ett stort värde beroende på i vilket sammanhang det används.

Avskaffandet av revisionsplikten fick minimala effekter för Deloitte i Danmark, och detta var även vad de förväntade sig då lagändringen verkställdes 2006. De hoppades på högre gränsvärden, både då och nu, då detta hade gett större effekter för branschen. Av den anledningen har de inte gjort några större ändringar i sitt tjänsteutbud, och kundfokus är i stort sett oförändrat. Karsten tror emellertid att om gränserna höjs ytterligare kommer det bli mer fokus på starkare kundförhållanden. Samtidigt har företaget satsat mer på redovisning och rådgivning, men det beror inte på avskaffandet av revisionsplikten, utan på den ökade konkurrensen på marknaden. Konkurrensen har även lett till att priserna på revisionstjänster för hela branschen sjunkit, vilket alltså inte beror på lagändringen. Deloitte opererar till stor del med fasta priser, vilket är lagligt i Danmark, under förutsättning att bland annat företagets räkenskaper är riktiga, internkontrollen fungerar optimalt, upplysningarna kan dokumenteras och att de är klara inom utsatt tid. På frågan om det utgör någon skillnad i pris att revidera räkenskaper som tidigare år inte blivit revisorsgranskat, ur det perspektiv att revisorn inte kan lita på de historiska uppgifterna, svarar Karsten att det har liten betydelse. Anledningen är att en liknande frågeställning dyker upp om en kund övertas från en annan revisor, och att det som spelar roll är bland annat företagets interna kontrollsystem och deras dokumentation. I de fallen blir revisionsberättelsen en sorts modifierad påteckning.

Angående vilka faktorer som påverkar företagets efterfrågan på revision, menar Karsten att det är företagets intressenter, i huvudsak leverantörer och banker. Karsten berättar att det är så gott som omöjligt att få banklån i Danmark om ett företag inte har en revisor. Detta beror framförallt på att revisorn har en försäkring, och om kunden skulle gå i konkurs är det revisorn banken vänder sig till. En annan faktor enligt Karsten är hur företagen är

organiserade. Till exempel om företagaren själv är både ägare och chef tror han att revisionsbehovet är litet, men vid andra bolagsformer finns det sannolikt ett större behov för extern granskning av verksamheten. Karsten avrundar med att säga att även om dagens gränsvärden höjs till EU:s maximum, skulle liknande faktorer troligtvis påverka efterfrågan.

5. Analys

I detta kapitel diskuterar vi resultaten från våra empiriska undersökningar mot den litteratur som presenterades i teorikapitlet och avsnittet angående tidigare uppsatser. Vi har valt att dela upp analysen under två rubriker för att svara på våra tre frågeställningar, eftersom de första frågeställningarna till stor del relaterar till varandra.

5.1 Innebörden av efterfrågestyrd revision och faktorer som påverkar efterfrågan

De synpunkter som framförts av våra respondenter är att begreppet efterfrågestyrd revision innebär att de företag som från och med 1 november 2010 är undantagna revisionsplikt, även i fortsättningen kommer välja att ha revision. Majoriteten av respondenterna anser att detta beror på ett krav från företagets intressenter, och att efterfrågan på revision således i första hand kommer från intressenterna. Tidigare fick intressenterna per automatik en granskning av företaget genom det lagstadgade kravet på revision, medan nu måste de istället aktivt uttrycka en önskan om det. De intressentgrupper som framförallt lyfts fram i våra undersökningar är banker, leverantörer och ägare, vilka även ingår i intressentmodellen som vi presenterade i avsnitt 3.3. Revisionen blir på så sätt ett viktigt led i att skapa förtroende och tillit mellan företaget och dess intressenter, nu när den politiska strukturen ändras i och med avskaffandet av revisionsplikten för mindre aktiebolag.

En aspekt i företagets intressentförhållanden är bankerna, och de flesta av våra respondenter anser att bankerna kommer få stor betydelse för huruvida företaget väljer att fortsätta med revision. Många menar att revision är oundvikligt om banken är delaktig som extern finansär, och att ha en revisor är ofta en förutsättning för att ta upp eller förlänga befintliga lån. Två av våra respondenter utvecklar resonemanget ytterligare och menar att små företag utan banklån eller andra krediter, inte kommer behöva revision. En mindre undersökning bland svenska banker presenterad av Karlsson et al har kommit fram till en liknande slutsats, nämligen att det kommer vara ett krav från bankerna att företagets räkenskaper är reviderade för att få lån beviljade.¹⁰⁸ Wachtmeister och Treschows studie leder till ett liknande resonemang, där

¹⁰⁸ Karlsson et al, *Revisionspliktens avskaffande - vad kommer att påverka de mindre bolagens beslut om revision?*

bankerna uttrycker att revision är en viktig faktor när de ska besluta om lån och dess villkor.¹⁰⁹

De samma författarna visar även på fall från Danmark, som avskaffande revisionsplikten 2006, där det i praktiken visat sig att företag med revision klassas högre och får lägre räntor, samt har större möjlighet till att få extern finansiering än oreviderade företag.¹¹⁰ Detta bekräftas av vår danska respondent, Karsten Andersen, som säger att det i stort sett är omöjligt att få lån beviljade om företaget inte har revision. Liknande tendenser kan vi se i en undersökning från Storbritannien, där avskaffandet av revisionsplikten varit en realitet sedan 1994. En större andel av de företag som enligt lag inte behöver revision, har valt att ha det ändå på grund av den positiva påverkan det får på deras kreditvärdering.¹¹¹

Ett annat intressentförhållande som en del av respondenterna lyfter fram är det mellan företagets ägare och ledning, en problematik som kan illustreras med hjälp av agentteorin. En ökning av risknivån kan ses när ägandet separeras från verksamheten, bland annat på grund av den så kallade informationsasymmetrin. Detta är naturligtvis även beroende av företagets struktur och storlek. Ett exempel då nyttan med revision kan ifrågasättas, är enligt några respondenter ett litet privatägt företag utan extern styrelse, där ägaren agerar operativt och har full insyn i företagets finansiella situation. Finns det däremot externa ägare i företaget, blir det svårt att tillgodose deras behov av korrekt finansiell information utan att ha en revisor som garant. Detta är också en av de slutsatser Karlsson et al drar i sin undersökning, vilken är att om företaget har externa ägare kommer de vara en faktor som påverkar bolagens beslut om fortsatt revision.¹¹²

Paralleller kan dras till Danmark när det gäller ägandeförhållanden påverkan, och Karsten Andersen bekräftar att liknande villkor som de som nämns ovan existerar även där. Han lyfter också fram exemplet med att revision kan ifrågasättas i små ägarledda företag, men kan ha större nytta och relevans vid andra bolagsformer. En ytterligare bekräftelse angående dessa

¹⁰⁹ Treschow & Wachtmeister, *Avskaffandet av revisionsplikten för små företag – hur påverkas de interna och externa intressenterna?*

¹¹⁰ Ibid.

¹¹¹ Collis, *Directors' Views on Accounting and Auditing Requirements for SMES*, s. 9

¹¹² Karlsson et al, *Revisionspliktens avskaffande - vad kommer att påverka de mindre bolagens beslut om revision?*

förhållanden fås av Collis, som hänvisar till att relationen mellan aktieägare och ledning stärks med hjälp av revision, något som även gäller i Storbritannien.¹¹³

När det gäller efterfrågestyrd revision som helhet anser våra respondenter att det är positivt, då nyttan med revisionen kommer bli mycket tydligare för företagen. Det leder till att det blir roligare att jobba som revisor, eftersom kunderna kommer uppsöka byrå, inte för att lagen kräver det, utan för att de ser värdet i den kvalitetsstämpel som revisionen ger deras verksamhet. Detta kommer återigen stärka relationen till deras intressenter, något som bekräftas genom en undersökning utförd i Danmark av FRR. Den visar att en större andel av de som valt att fortsätta med revision, trots avskaffat lagkrav, gjort detta på grund av intressenterna.¹¹⁴ I Storbritanniens fall styrks detta av Seows undersökning, som bland annat illustrerar att även om mindre företag får möjligheten att välja bort revision, hindrar inte det att aktieägare, leverantörer och andra intressenter fortfarande har behov av den och därmed efterfrågar revision.¹¹⁵

Likväl om intressenterna är den faktor som respondenterna främst lyfter fram som påverkande när det gäller efterfrågestyrd revision, nämns även andra faktorer. Dessa är bland annat företagets branschtillhörighet, storlek och omsättning, samt i vilken grad företaget opererar på en internationell marknad där andra krav på revision kan gälla. Omsättningen är en av de faktorer som Collis diskuterar i sin jämförande studie mellan Danmark och Storbritannien. En av hennes slutsatser är att omsättningen till viss del kan tyda på att företagen kommer välja revision, även om de inte enligt lag behöver det. Samtidigt är inte det den avgörande orsaken till att företagen väljer revision.¹¹⁶ Detta är också det intrycket vi har fått i våra intervjuer, där omsättningen indirekt nämns i den meningen att ju större företaget är, desto fler aspekter finns det att ta hänsyn till. För att förtydliga detta är det ofta så att företagets finansieringsbehov, antal aktieägare, kunder och leverantörsnätverk ökar proportionellt med dess omsättning.

Det är värt att nämna att efterfrågan, enligt våra respondenter, även kan komma från företagen själva. Några av de omständigheter som lyfts fram i detta avseende är att revisorn med sin

¹¹³ Collis, *Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark*, s. 227

¹¹⁴ FRR, *Revision er ikke pligt*, s 5f

¹¹⁵ Jean-Lin Seow, *The Demand for the UK Small Company Audit- An Agency Perspective*, s. 76

¹¹⁶ Collis, *Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark*, s. 226

expertis och funktion som rådgivare och bollplank, kan skapa en sorts trygghet för kunden. Det poängteras emellertid att gränserna kring hur mycket rådgivning en revisor kan bidra med, om han samtidigt har ett revisionsuppdrag i samma företag, är hårt reglerade. Detta för att inte revisorns oberoende i förhållande till företaget ska hotas. Liknande tendenser kan vi se i Danmark, både teoretiskt och empiriskt, där revisorns roll som rådgivare har utvecklats. För Storbritanniens del visar även bland annat Collis studie, som presenterades i avsnitt 3.2.2, att efterfrågan på frivillig revision har ett positivt samband med en årlig kontroll av företagets interna system.¹¹⁷

En tanke vi har haft under arbetet med denna uppsats är att priset på revisionstjänster skulle kunna utgöra en ytterligare faktor som kan påverka efterfrågan på revision, särskilt nu när revisionskravet blir friare. Eftersom effekterna av avskaffandet inte har fått något större genomslag än, är det svårt för våra respondenter att avgöra huruvida priset kommer påverka kunderna i deras beslut om fortsatt revision. Baserat på att samtliga respondenter använder timtariff, och endast ett fåtal kombinerar detta med ett fast pris, får vi intrycket av att priserna inte skiljer sig mycket åt mellan de olika byråerna. Således är priset kunden betalar ganska rättvist i förhållande till det arbetet revisorn lägger ned i granskningen, och enligt oss skulle det därför ha liten betydelse i förhållande till vart kunden vänder sig för att få revisionen utförd. När det gäller Danmark säger Karsten Andersen att de oftast, istället för timtariff, använder fast pris på sina uppdrag, och att detta överlag sjunkit för revisionsbranschen. Vår fundering var först att det berodde på avskaffandet av revisionsplikten, i syfte att kunna behålla kunderna genom att en sänkning av priset. Karsten berättar dock att det inte har med lagändringen i sig att göra, utan det beror på en ökad konkurrens på marknaden i allmänhet. En annan distinktion av prisaspekten, där Karsten motbevisar några av de svenska respondenternas funderingar, är att det prismässigt inte utgör någon skillnad att revidera ett bokslut som inte blivit reviderad tidigare eller under en längre period.

Ser vi till de tänkta kostnadsbesparingarna för mindre bolag, som är en av avsikterna med avskaffandet av revisionsplikten, visar vår litteraturgenomgång i avsnitt 3.2.1 att många tror att dessa kommer ersättas av andra kostnader. Detta bekräftas av Collis undersökningar i Storbritannien, vilka visar att kostnadsbesparingarna inte blivit så stora som förväntade för de

¹¹⁷ Collis, *Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark*, s. 219

företag som valde bort revision.¹¹⁸ För Danmarks del visar båda empirin och teorin att även om priset på revisionsuppdrag gått ned, så råder liknande förhållanden där. Detta leder oss därmed till uppfattningen att de presenterade åsikterna kring kostnadsbesparingarna för svenska företag, stämmer överens med hur utfallet kan komma att bli. En vidareutveckling av det hela är att om kunderna nu, som diskuterat ovan, uppsöker revisorn på grund av att de inser vilket värde han tillför deras verksamhet, kanske även är villiga att betala mer för denna tjänst än vad de gör idag.

En slutsats vi kan dra i detta avsnitt är att frivillig och efterfrågestyrd revision inte har samma innebörd. I våra intervjuer har vi undersökt om begreppen är synonyma, och de flesta av våra respondenter menar att så är inte fallet. Frivillig revision innebär att företaget på eget initiativ, utan påtryckning från externa parter, väljer att fortsätta ha revision motsvarande innehållet i den lagstadgade revisionen. Efterfrågestyrd revision kännetecknas istället av att det är en extern part, oftast någon av företagets intressenter, som efterfrågar revisionen. Enligt våra respondenter kan den efterfrågestyrda revisionen ha samma innehåll som en lagstadgad, alternativt utvecklas mot så kallad begränsad revision, vilket diskuteras i nästa avsnitt. När det gäller omfattningen av begreppet efterfrågestyrd revision i Danmark är vårt intryck att det inte används där, då det inte framkommer tydligt i litteraturen eller nämns av vår danska respondent. Den uppfattning vi får är istället att begreppet är synonymt med frivillig revision.

5.2 Revisionsbyråernas förberedelser på en ändrad efterfrågan

De ändringar som många tror kommer gälla för revisionsbranschen framöver, vilka vi lyfter fram i avsnitt 3.2.3, är främst att tjänsterna behöver utvecklas och bli mer anpassade efter kundernas behov. Dessa åsikter kan vi också se hos majoriteten av våra respondenter, som uppger att de nu har ett ökat kundfokus och är mer inriktade på att uppfylla kundens behov jämfört med tidigare. I det sammanhanget lyfter de bland annat fram en distinktion av begreppet efterfrågestyrd revision, så kallad begränsad revision. Detta innebär att företagen

¹¹⁸ Collis, *Directors' Views on Accounting and Auditing Requirements for SMES*, s. 10

beställer revision av utvalda delar i årsredovisningen, beroende på vilka poster som deras intressenter anser vara relevanta i respektive sammanhang.

Flera av våra svenska respondenter är av uppfattningen att det finns ett värde i begränsad revision. Liknande åsikter kan vi se i Danmark, där det i dagsläget inte finns någon begränsad revision att tillgå, men att det tidigare gjorts försök att införa ett sådant alternativ. Förslaget kring så kallad utvidgad genomgång, vilket kan ses som den danska motsvarigheten till begränsad revision, fick inget genomslag i den danska regeringen, men revisionsbranschen är positivt inställda till det och hoppas på en liknande variant i framtiden. Anders Bisgaard belyser behovet av ett sådant alternativ till fullständig revision, sett ur företagets synvinkel. Han hänvisar till en studie där en större andel av de danska företagen som valt bort revision, säger sig vilja ha en mindre omfattande kontroll, en sorts översiktlig granskning.¹¹⁹ I Storbritannien har det tidigare funnits en liknande variant AER, men den togs bort eftersom endast få aktörer såg nyttan med den.¹²⁰

En tanke som väcks hos oss i detta avseende, gällande skillnaderna i inställningen till begränsad revision mellan de nordiska länderna och Storbritannien, är att de kan vara kulturellt betingade. Detta illustreras av Hofstede som menar att det finns fyra dimensioner som påverkar kulturen, både inom företag och i olika länder. Dessa är avståndet till makten, individualism och kollektivism, hur osäkerheter hanteras, samt maskulinitet och femininitet. Sistnämnda dimensionen handlar om huruvida värderingarna fokuserar på bestämmande och materialism, vilket kännetecknas av en maskulin kultur, eller på omsorg för människor och livskvalitet, vilket kännetecknar en feminin kultur.¹²¹ I Hofstedes undersökning som låg bakom denna teori, fick Storbritannien bland annat relativt höga maskulina poäng, och Sverige och Danmark fick väldigt låga maskulina poäng.¹²² Enligt oss kan detta tyda på att länderna skiljer sig något åt kulturmässigt, vilket återigen kan argumentera för de olika inställningarna gentemot begränsad revision. Ett annat argument för att förklara skillnaderna är att begränsade revision har tillämpats praktiskt i Storbritannien i cirka tre år, medan det i Danmark är i utvecklingsfasen och i Sverige bara en idé. Hade begränsad revision varit realitet även i de nordiska länderna, skulle inställningen kanske se annorlunda ut även här.

¹¹⁹ Bisgaard, *Revisionsplikten avskaffas för små danska företag*

¹²⁰ Thorell & Norberg, *Revisionsplikten i små aktieföretag*, s. 25

¹²¹ Anthony & Govindarajan, *Management Control Systems*, s. 679

¹²² SVT.se, *De omanliga svenskarna*

Att anpassa tjänsterna efter kundernas behov kan enligt några av våra respondenter även innebära att kunden rekommenderas en annan tjänst än revision. En tjänst som i dagsläget marknadsförs som ett alternativ till revision, är den så kallade bokslutsrapporten. Samtliga av våra respondenter anser att detta är felaktigt, då den är ett dokument avsett för internt bruk, och kan inte ersätta revisionsberättelsen. Flera kommer dock erbjuda denna tjänst, men har svårt att se ett värde i den för externa användare. När det gäller review, som är den motsvarande tjänsten i Danmark, visar emellertid en undersökning att 30 procent av de företag som valt bort revision har efterfrågat denna.¹²³ Samtidigt nämner Andersen att ett utfall från debatten kring revisionsplikten vara eller icke-vara, är att FSR och olika intressenter erkänner att det finns ett behov av andra revisionstjänster utöver de som erbjuds idag, vilka är fullständig revision och review.¹²⁴ Detta leder oss tillbaka till tanken kring danskarnas utvidgade genomgång, som enligt oss är en form av begränsad revision. En slutsats som Andersen drar i sin uppsats är att det tar tid innan effekterna av en ändrad revisionsplikt syns i praktiken, men att på sikt kommer företagen efterfråga de tjänster som de behöver.¹²⁵ Ser vi till våra svenska respondenter är effekterna av avskaffandet än så länge ganska obetydliga för dem. Flera anser dock att det är viktigt att utveckla tjänsteutbudet och kunna erbjuda kundanpassade tjänster, speciellt om dagens gränsvärden höjs. En alternativ tjänst kan då vara begränsad revision.

Detta leder oss tillbaka till huvuduppfattningen vi har fått under vår empiriska undersökning. Avskaffandet av revisionsplikten kommer troligtvis leda till att det blir viktigare för revisionsbyråerna att synliggöra den nytta kunderna får av revision, i större grad än de gör idag. Samtidigt påpekar flera respondenter att arbetet med att anpassa tjänsterna efter kundernas behov, inte är något som enbart behöver göras på grund av avskaffandet av revisionsplikten, utan är något som kontinuerligt måste förbättras inom byråerna. Avslutningsvis kan vi också säga att vi inte upplever någon oro hos de svenska respondenterna gällande avskaffandet. Snarare är de positiva till det, då de nu har fått möjligheten att kunna skapa en efterfrågan på sina tjänster, i likhet med branscher där fri konkurrens råder. Kunderna kommer uppsöka byråerna på grund av att de inser nyttan med revision, och inte för att det är ett lagkrav. Revisionen utgör därmed inte längre en börda för

¹²³ Bisgaard, *Revisionsplikten avskaffas för små danska företag*

¹²⁴ Brandt Due Andersen, *Konsekvensen af en yderligere lempelse af revisionsplikten i 2010*

¹²⁵ Ibid.

företagen enligt respondenterna, utan blir snarare en värdehöjare för verksamheten baserad på deras behov.

6. Slutsatser och förslag till vidare forskning

I detta kapitel presenterar vi de slutsatser vi kommit fram till under analysen av vårt empiriska och teoretiska material. Vi belyser även områden som kan vara aktuella för framtida forskning.

6.1 Slutsatser

När det gäller frågeställningen kring innebörden av begreppet efterfrågestyrd revision, har vi kommit fram till att det innebär att en extern part ställer krav på att företaget ska granskas av en revisor, i de fall där det inte längre är ett lagkrav. Ett närliggande koncept till efterfrågestyrd revision är frivillig revision, och vi trodde i det inledande arbetet med denna uppsats att de var synonyma. Enligt våra undersökningar är detta inte fallet, eftersom frivillig revision innebär att företaget i ett egenintresse fortsätter revidera sin årsredovisning, utan externa påtryckningar.

Avseende faktorer som påverkar efterfrågan på revision, är den viktigaste faktorn enligt vår studie företagets intressenter. Bland annat bankerna lyfts fram som en väsentlig intressentgrupp, genom att de ställer krav på säkerhet innan krediter beviljas, men även i samband med utarbetandet av villkor gällande befintliga lån. En annan aspekt som belyses är fall när företaget har externa ägare. Revisorn kan då ha rollen som en förtroendeskapare mellan ägarna och ledningen, i den meningen att han kvalitetssäkrar de finansiella rapporterna.

Gällande revisionsbyråernas anpassning av sitt tjänsteutbud till en ändrad efterfrågan på revision, visar vår undersökning inte på några radikala förändringar inom branschen i dagsläget. Ett fåtal byråer har satsat mer på redovisning, men de flesta känner tilltro till att företagen kommer fortsätta efterfråga deras revisionstjänster. En ändring vi upplevt hos majoriteten av revisionsbyråerna är ett ökat kundfokus jämfört med tidigare, och tanken kring mer kundanpassade tjänster kan framöver leda till ett mer utvecklat utbud, bland annat i form av begränsad revision. I framtiden kan vi därför komma att se en revisionsbransch som fokuserar mer på kundernas behov. Detta leder till ett möjligt utvecklande av en tjänst som inte är lagstadgad eller frivillig, utan i förhållande till intressenternas efterfrågan blir behovsprövad.

6.2 Förslag till framtida forskning

Det vi anser kan vara intressant att undersöka vidare är om efterfrågestyrd revision är ett begrepp som används även utanför Sveriges gränser. Samtidigt skulle det vara av intresse att fördjupa sig närmre i hur begreppets innebörd utvecklas över tid i Sverige, och om de slutsatser vi dragit avseende begreppet även gäller ur andras perspektiv, till exempel bland företag och specifika intressentgrupper.

Ett annat område för framtida forskning är att undersöka om begränsad revision används inom några andra EU-länder, och om så är fallet, se om det tillför något värde för företagen. Utöver detta kan det, i ett längre tidsperspektiv, vara intressant att studera hur revisionstjänsterna utvecklas på den svenska marknaden, och om prisnivån förändras som en följd av avskaffandet.

Ytterligare ett område som kan vara värt att studera är vilka faktorer som i praktiken avgör om företagen efterfrågar revision, när de nu enligt lag inte behöver det. En fundering vi haft under arbetet med denna uppsats handlar om bankerna och deras krav på revision vid beviljande vid lån. I detta fall skulle det vara intressant att undersöka huruvida möjligheterna för framtida banklån påverkas, om ett företag tidigare inte haft revision.

7. Källförteckning

Offentligt tryck

Europaparlamentet och rådets direktiv 2006/43/EG.

Prop. 2009/10:204, *En frivillig revision*.

SOU 2008:32, *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*.

SFS 2010:834, *Lag om ändring i aktiebolagslagen (2005:551)*.

Tidigare uppsatser

Brandt Due Andersen, *Konsekvensen af en yderligere lempelse af revisionsplikten i 2010*, kandidatuppsats 2010, Copenhagen Business School.
http://studenttheses.cbs.dk/bitstream/handle/10417/935/christina_brandt_due_andersen.pdf?sequence=1 (10-12-11)

Karlsson, Olof, Anna Tullgren & Max Stille, *Revisionspliktens avskaffande - vad kommer att påverka de mindre bolagens beslut om revision?*, kandidatuppsats HT 2009, Ekonomihögskolan, Lunds universitet.
<http://www.lu.se/o.o.i.s?id=19464&postid=1544023> (10-11-10)

Treschow, Maximilian & Didrik Wachtmeister, *Avskaffandet av revisionsplikten för små företag – hur påverkas de interna och externa intressenterna?* kandidatuppsats VT 2009, Ekonomihögskolan, Lunds universitet.
<http://www.lu.se/o.o.i.s?id=19464&postid=1471792> (10-11-09)

Avhandlingar och utredningar

Svanström, Tobias, *Revision och rådgivning – efterfrågan, kvalitet och oberoende*, Umeå School of Business, Umeå University, 2008.

Thorell, Per & Claes Norberg, *Revisionsplikten i små aktiebolag*, Svenskt Näringsliv, 2005.

Litteratur

Alvesson, Mats & Kaj Sköldbberg, *Tolkning och reflektion: vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*, 2:a uppl. Lund, Studentlitteratur, 2008.

Anthony, Robert & Vijay Govindarajan, *Management Control Systems*, 12: e uppl. Boston, McGraw Hill Education, 2007.

Ax, Christian, Christer Johansson & Håkan Kullvén, *Den nya ekonomistyrningen*, 3:e uppl. Malmö, Liber ekonomi, 2005.

Bryman, Alan & Emma Bell, *Företagsekonomiska forskningsmetoder*, 1:a uppl. Malmö, Liber ekonomi, 2005.

FAR SRS, *Samlingsvolymen 2008, del 2*, Stockholm, FAR förlag, 2008.

Hayes, Rick, Roger Dassen, Arnold Schilder & Philip Wallage, *Principles of Auditing – An introduction to international standards on auditing*, 2:a uppl. Harlow, Financial Times Prentice Hall, 2005.

Jacobsen, Dag Ingvar, *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*, Lund, Studentlitteratur, 2002.

Lundahl, Ulf & Per-Hugo Skärvad, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, 3:e uppl. Lund, Studentlitteratur, 1999.

Kim, Kenneth & John Noesinger, *Corporate governance*, 2: a uppl. New Jersey, Pearson Prentice Hall, 2007.

Revision – En praktisk beskrivning, Stockholm, FAR förlag, 2006.

Rienecker, Lotte & Peter Stray Jörgensen, *Att skriva en bra uppsats*, 2:a uppl. Malmö, Liber, 2008.

Artiklar

Ahlberg, Charlotte, *Guldläge att ta bort revisionsplikten!*, Balans nr. 1, 2009.

Bisgaard, Anders, *Revisionspliktens avskaffas för små danska företag*, Balans nr. 5, 2006.

Börsvik, Hans, *Positivt för alla parter med efterfrågestyrd revision*, Balans nr. 5, 2008.

Carrington, Thomas, *Vad är revision?* Balans nr. 11, 2009.

Halling, Pernilla, *Få danska företag väljer bort revision*, Balans nr. 11, 2007.

Halling, Pernilla, *Förtroendet i centrum*, Balans nr. 4, 2010.

Lennartsson, Rakel, *Noteringar: Frivillig revision*, Balans nr. 11, 2010.

Noteringar: *Första åren utan revisionsplikt – så blev det i Danmark*, Balans nr. 3, 2010.

Pontoppidan, Caroline, *När revisionsplikten avskaffades i Danmark*, Balans nr. 2, 2007.

Skough, Bengt, *2010 ska det vara enklare för Sveriges företag*, Balans nr. 1, 2009.

Svanström, Tobias & Stefan Sundgren, *Avskaffad plikt kräver ökad fokus på rådgivning*, Balans nr. 4, 2010.

Utländska undersökningar

Collis, Jill, *Audit Exemption and the Demand for Voluntary Audit: A Comparative Study of the UK and Denmark*, International Journal of Auditing, Blackwell publishing, nr. 2, 2010.

Collis, Jill, *Directors' Views on Accounting and Auditing Requirements for SMES*, Department for Business Enterprise & Regulatory Reform, 2008.
<http://www.berr.gov.uk/files/file50491.pdf> (10-11-18)

Collis, Jill, *Directors' Views on Exemption from the Statutory Audit*, A Research Report for the DTI, 2003.
<http://www.berr.gov.uk/files/file25971.pdf> (10-11-23)

Seow, Jean-Lin, *The Demand for the UK Small Company Audit- An Agency Perspective*, International Small Business Journal, nr. 2, 2001.
<http://isb.sagepub.com.ludwig.lub.lu.se/content/19/2/61.full.pdf+html> (10-11-23)

Økonomi- og erhvervsministeriet, *Revisorslovgivning – I internationalt perspektiv*, Beretning nr. 1478, 2006.
http://www.eogs.dk/graphics/publikationer/Revisorerlovgivningen_internationalt/pdf/1478Revisorlovgivning.pdf (10-12-12)

Muntliga källor

Andersen, Karsten, *Deloitte Köpenhamn*, 101209

Anderson, Malin, *Hollerup & Partners*, 101117

Ehrlinder, Hans, *Ehrlinders Revisionsbyrå AB*, 101116

Englund, Karl, *Ernst & Young AB*, 101123

Gustafsson, Martin, *SET Revisionsbyrå*, 101125

Hammensjö, Pär, *PWC*, 101202

Hultén, Christoffer, *Grant Thornton AB*, 101124

Jonzon, Peter, *Jonzon Revision*, 101116

Peters, Richard, *Deloitte*, 101125

Övrigt

SRF, *Information om bokslutsrapporten.*

<http://bokslutsrapporten.se/information-om-bokslutsrapporten/> (10-12-01)

DM revisionsfirma, *Ophævelse af revisionspligt for visse selskaber.*

<http://www.dmrevision.dk/index.php?id=53> (10-12-12)

Far, *Ökad risk när revisionsplikten försvinner*, Uttalande 2010-11-01.

http://www.far.se/portal/page?_pageid=114,387595&_dad=portal&_schema=PORTAL
(10-12-01)

FAR SRS, *Bra att man börjar med de minsta företagen*, Pressmeddelande 2010-03-25.

http://www.far.se/pls/portal/docs/PAGE/FAR_2010/FAR_TYCKER/PRESSMEDDELANDE N/100325PRESSMEDDELANDEREVISIONSPLIKTEN.PDF (10-11-26)

FRR, *Revision er ikke pligt*, Nyhetsbrev oktober 2008.

<http://frr.dk/ServiceMenu/Presse/Virksomhedsbarometret/2,-d-,%20kvartal%202008.aspx>
(10-12-13)

SVT.se, *De omanliga svenskarna.*

<http://svt.se/svt/jsp/Crosslink.jsp?d=58360&a=717895&printerfriendly=true> (11-01-01)

Bilaga 1

Intervjufrågor Sverige, första utgåvan

1. Generellt

- Namn, position och anställningstid i företaget?
- Hur många anställda har ni på byrån?
- Vilka kunder riktar ni er främst till? Storlek, bransch, geografiskt etc.
- Hur många av dessa företag kommer att avböja revision på kort och lång sikt, och varför?
- Vad är efterfrågestyrd revision för er? Ev. är det detsamma som frivillig revision?
- Hur stor del av era kunder tillhör gruppen som undantas från revisionsplikten, och har någon aktivt tackat nej inför nästa räkenskapsår?
- Vad kommer de kunderna som tackar nej efterfråga istället för revision? Och är det dessa kunder ni vill nå med efterfrågestyrd revision?
- Gör ni något för att ”fånga in” de företag som håller på att växa och som idag enligt lag inte behöver revision, men som kan komma att behöva det i framtiden?

2. Avskaffandet av revisionsplikten

- Har ni diskuterat ändringen av revisionsplikten med era kunder? Vilka motiv har kunderna gett till ett fortsatt/avslutat samarbete?
- Vilka värden får företagen av revision?
- Finns där några moment inom revisionen som man tidigare gjort på rutin, som i och med lagändringen kan tas bort?
- Kommer ekonomistyrningen hos kunderna påverkas om de avsäger sig revision, och iså fall på vilket sätt?

3. Efterfrågestyrd revision

- Kommer ni att anpassa era tjänster för de kunder som avsäger sig revision, och på vilket sätt?
- Vart går gränsen för vad som är efterfrågestyrd konsultation och revision?

- En eventuell höjning av gränsvärdena för vilka företag som är undantagna lagstadgad revision är möjlig, och om detta sker hur tror ni detta skulle påverka er och är detta något ni förbereder er på?
- Kommer ni till att lägga mer vikt på konsultation än på revision i framtiden?
- Tror ni det huvudsakligen är storleken på företagens omsättning som påverkar efterfrågan på revision, eller anser ni att andra faktorer påverkar mer?
- Vad är det kunderna betalar för? Och hur sätts priserna?
- Är det något du tycker vi har missat att fråga om?
- Om vi kommer på ytterligare frågor, går det bra att återkomma via telefon eller mail?

Bilaga 2

Intervjufrågor Sverige, reviderad utgåva

1. Generellt

- Namn, position och anställningstid i företaget?
- Hur många anställda är ni på byrån?
- Vilka kunder riktar ni er främst till? Storlek, bransch, geografiskt etc.
- Hur stor del av era kunder tillhör gruppen som undantas från revisionsplikten, och har någon redan nu aktivt tackat nej till revision inför nästa räkenskapsår?

2. Avskaffandet av revisionsplikten och efterfrågestyrd revision

- Har ni diskuterat ändringen av revisionsplikten med era kunder? Vilka motiv har kunderna gett till ett fortsatt/avslutat samarbete?
- Vad är efterfrågestyrd revision för dig/er? Ev. är det detsamma som frivillig revision?
- Kommer ni att anpassa era tjänster mer mot efterfrågestyrd revision, och iså fall hur?
- Vad kommer de kunderna som tackar nej till revision efterfråga istället?
- En eventuell höjning av gränsvärdena för vilka företag som kan undantas lagstadgad revision är möjligt, och om detta sker hur tror ni detta skulle påverka er, och är detta något ni förbereder er på?
- Tror ni det huvudsakligen är storleken på företagets omsättning som påverkar efterfrågan på revision, eller anser ni att andra faktorer påverkar mer?
- Vad är det kunderna betalar för och hur sätts priserna hos er?
- Är det något du tycker vi har missat att fråga om?
- Om vi kommer på ytterligare frågor, går det bra att återkomma via telefon eller mail?

Bilaga 3

Intervjufrågor Danmark

1. Generellt

- Namn, position och anställningstid i företaget?
- Hur många anställda är ni på företaget- i Köpenhamn och Danmark?
- Vilka kunder riktar ni er främst till? Storlek, bransch, företagstyp, geografiskt etc.

2. Avskaffandet av revisionsplikten

- Hur stor andel av era kunder tillhörde gruppen som blev undantagna från revisionsplikten i 2006? Hur många har sedan den gång aktivt tackat nej till revision?
- Har några av de som tackade nej kommit tillbaks igen?
- Vilka motiv/orsaker har kunderna gett till ett fortsatt/avslutat samarbete?
- Av de som väljer bort revision, hur är deras möjligheter för banklån o.likn.?
- I Sverige blev avskaffandet en s.k. opt out-lösning. Gäller detta i Danmark också? Tror ni det har betydelse för efterfrågan på revision?

3. Efterfrågestyrd revision

- Vad är efterfrågestyrd revision för dig? Har detta begreppet utvecklats över tid?
- Är det detsamma som frivillig revision?
- Har ni anpassat era tjänster mer mot efterfrågestyrd revision, och iså fall hur?
- Har de kunderna som tackat nej till revision efterfrågat något annat istället?
- Har ni olika revisionstjänster? Det vill säga full vs begränsad revision.
- Är en eventuell höjning av gränsvärdena till EU:s maximum möjligt i DK inom närmsta framtid? Hur skulle det påverka er, och är detta något ni förbereder er på?
- Tror ni det huvudsakligen är storleken på företagens omsättning som påverkar efterfrågan på revision, eller anser ni att andra faktorer påverkar mer?
- Hur ser du på revisorns roll gällande informationsasymetrin mellan ägare och ledning? Det vill säga kan revisorn minska denna?
- Hur sätts priserna hos er? Har priserna utvecklats annorlunda efter avskaffandet?
- Är det någon skillnad för en revisor att granska räkenskaper som är oreviderade vs reviderade? Och spelar det roll för priset?

- Hur har effekterna av avskaffandet blivit i förhållande till de förväntningar ni hade om det?
- Är det något du tycker vi har missat att fråga om?
- Om vi kommer på ytterligare frågor, går det bra att återkomma via telefon eller mail?

