



LUNDS UNIVERSITET

Ekonomihögskolan

Företagsekonomiska institutionen

FEKH69

Examensarbete i redovisning på kandidatnivå

VT24

Revisionsbyråer i trotsålder

En analys av revisorsbranschens reaktion på de sänkta
kvalifikationskraven

Författare:

Adam Petersson

Alexander Hauptmann

Sara Forghani Eklund

Handledare:

Alexander Hedlund

Sammanfattning

Examensarbetets titel: Revisionsbyråer i trotsåldern – en analys av revisorsbranschens reaktion på de sänkta kvalifikationskraven

Seminariedatum: 30 maj 2024

Ämne/kurs: FEKH69, Examensarbete i redovisning på kandidatnivå, 15 hp

Författare: Adam Petersson, Alexander Hauptmann, Sara Forghani Eklund

Handledare: Alexander Hedlund

Fem nyckelord: Auktoriserad revisor, revisionsbyråer, förändringsprocess, legitimitet, institutionell teori

Syfte: Att förstå drivkrafterna bakom byråernas agerande och anpassningar – eller bristen av dem – efter de förändringar på kvalifikationskrav för auktoriserade revisorer som kom 2018. Genom att undersöka detta ämnar studien att bidra med ett relevant perspektiv för branschens framtida utveckling.

Forskningsfråga: Hur har revisionsbyråerna anpassat sig efter förändringarna? Hur kan byråernas agerande förklaras?

Metod: Studien har en induktiv kvalitativ forskningsansats. Empiriska observationer ligger till grund för forskningsfrågorna och svaren på dessa eftersöks i teorin. Uppsatsen är en fallstudie av de förändrade kraven för auktorisation av revisorer. Det empiriska materialet har samlats in via akademiska artiklar, rapporter, debattartiklar, branschpublikationer, revisionsbyråernas hemsidor och via intervjuer med anställda på byråerna.

Teoretiska perspektiv: Den teoretiska referensramen är en samling av institutionell teori om framgångsrik förändring, samt legitimitetsteori.

Resultat: Revisionsbyråerna säger sig vara öppna för att följa de nya riktlinjerna men gör inte det i så stor utsträckning i verkligheten. Teorin pekar ut flera potentiella förklaringar till detta i såväl förändringsprocessen som förändringen i sig.

Slutsats: Revisionsbyråerna har ännu inte anpassat sig helt efter de nya riktlinjerna, men inte heller helt förkastat dem. Flera möjliga förklaringar kan pekas ut för detta, inklusive skiljaktigheter mellan RI och byråerna i behovet av förändring, förändringarnas praktiska fördelar, och hur de påverkar särskilda grundläggande värderingar i yrket såsom ett högt krav på kompetens. Den bristande anpassningen kan också bero på en ovilja från byråernas sida att vara först bland sina konkurrenter att göra förändringarna. Avsaknaden på total förkastning kan vara ett strategiskt val av byråerna för att hålla sina dörrar öppna.

Abstract

Title: Audit firms in the age of defiance – an analysis of the audit industry’s reaction to the lowered qualification requirements

Seminar date: 30th of May 2024

Course: FEKH69, Degree Project Undergraduate level, Business Administration, 15 University Credits Points (UPC) or ECTS-cr

Authors: Adam Petersson, Alexander Hauptmann, Sara Forghani Eklund

Supervisor: Alexander Hedlund

Key words: Chartered accountant, audit firms, change process, legitimacy, institutional theory.

Purpose: To understand the drivers behind agencies' actions and adaptations – or lack thereof – following the changes to qualification requirements of chartered accountants that came in 2018. By exploring this, the study aims to provide a relevant perspective for the future development of the industry.

Research question: How have audit firms adapted to the changes? How can these actions be explained?

Methodology: The study has an inductive qualitative research approach. Empirical observations form the basis for the research questions and the answers to these are sought in theory. The thesis is a case study of the changed requirements for authorization of auditors. The empirical material has been collected via academic articles, reports, debate articles, industry publications, audit firms' websites and via interviews with employees at the firms.

Theoretical perspectives: The theoretical perspective consists of a collection of institutional theories on successful change, as well as legitimacy theory.

Results: Audit firms express being open to following the new requirements, but do not do so to any great extent in reality. The theories point out several possible reasons for this in regards to both the changes and the process in which they were implemented.

Conclusions: Audit firms have not yet adapted fully to the new guidelines, but also have not rejected them fully. Several explanations are possible, including differences between RI and the firms on the need for change, the changes’ practical advantages, and on how they affect certain fundamental values for the profession such as the need for high competence. It can also depend on a reluctance from the firms to be first among its competitors to adapt. The lack of total rejection could be a strategic choice from the firms to keep their doors open.

Begreppsdefinitioner

Akademien	<i>Alla universitet, forskare och docenter som deltagit i debatten.</i>
Big-4 byrå	<i>Till dessa räknas byråerna Deloitte, PWC, EY och KPMG</i>
Byråer	<i>Revisionsbyråer</i>
FAR	<i>Branschorganisationen Föreningen Auktoriserade Revisorer</i>
Medelstor byrå	<i>Till dessa räknas byråerna Grant Thornton, Mazars och BDO.</i>
Revisions- och tillsynsorgan	<i>Myndigheter, verk och organisationer som har en roll inom revision, tillsyn, ekonomisk rapportering och reglering.</i>
Revisorsbranschen	<i>RI, FAR, akademien och revisionsbyråerna</i>
Revisorsassistent	<i>Anställd på revisionsbyrå, icke auktoriserad, eng: audit associate</i>
RI	<i>Revisorsinspektionen</i>

Innehållsförteckning

1. Inledning	6
1.1 Bakgrund.....	6
1.2 Problematisering.....	7
1.3 Syfte och bidrag.....	8
1.4 Avgränsningar.....	9
1.5 Disposition.....	10
2. Metod	11
2.1 Övergripande metod.....	11
2.1.1 Forskningsstrategi.....	11
2.1.2 Forskningsansats.....	11
2.1.3 Forskningsdesign.....	11
2.2 Tillvägagångssätt.....	12
2.2.1 Val av tillvägagångssätt.....	12
2.2.2 Val av teori.....	12
2.2.3 Datainsamling.....	13
2.2.3.1 Data.....	13
2.2.3.2 Urval.....	15
2.2.3.3 GDPR.....	16
2.2.4 Artificiell intelligens.....	17
2.2.5 Analys.....	17
2.3 Metodreflektion.....	18
2.3.1 Kvalitet och trovärdighet.....	18
2.3.2 Alternativa tillvägagångssätt.....	18
3. Teoretisk referensram	19
3.1 Olika perspektiv på förändring.....	19
3.1.1 Grunder till förändring.....	19
3.1.2 Förändringsprocessen.....	20
3.1.3 Ett utfall – om acceptans och förkastning.....	22
3.2 Legitimitetsteori.....	23
3.2.1 Legitimitet som begrepp.....	24
3.2.2 Yrkeslegitimitet.....	25
4. Empiri	25
4.1 Kartläggning av förändringens händelseförlopp.....	25
4.2 Remissvar från revisions- och tillsynsorgan.....	29
4.3 Remissvar från akademien.....	31
4.4 Remissvar från byråer.....	32
4.5 Debatt kring beslutet.....	34
4.6 Intervjusvar.....	35
4.6.1 Svar från revisorsassistenter.....	35

4.6.1.1 Revisorsprov.....	35
4.6.1.2 Utbildning.....	36
4.6.2 Rekryterare.....	37
4.6.2.1 Revisorsprov.....	37
4.6.2.2 Utbildning.....	38
4.6.2.3 Rekryterings- och upplärningsprocess.....	39
4.7 Jobbannonser.....	40
5. Analys.....	40
5.1 Byråernas intervjusvar.....	40
5.2 Stadie 1 och 2 - behovet av förändring.....	42
5.3 Stadie 3 och 4 – skapandet av en legitim förändring.....	44
5.4 Stadie 5 - Vägen mot acceptans eller förkastande.....	45
6. Slutsatser och diskussion.....	46
7. Förslag till vidare forskning.....	49
Referenslista.....	51
Bilagor.....	61

1. Inledning

1.1 Bakgrund

2018 genomförde Sverige förändringar i kraven för att bli auktoriserad revisor. Grunden till beslutet var en oro för revisorsyrkets till synes sjunkande attraktivitet, illustrerat av en stadigt sjunkande siffra på antalet auktoriserade revisorer i kåren och revisorsassistenter som avlade revisorsprovet varje år. Ytterligare ett argument för förändringen var behovet av en breddad kompetensbas i kåren – främst ett ökat behov av IT-kompetens i ett alltmer digitaliserat yrke. I sin helhet bestod förslaget, som lades fram av Revisorsinspektionen (RI), av tre större förändringar: (1) Enbart en kandidatexamen skulle krävas, istället för en kandidat i företagsekonomi, (2) kravet på praktisk erfarenhet och utbildning på en byrå skulle sänkas från fem till tre år, och (3) ansvaret för obligatoriska ämnesområden skulle omfördelas mellan akademien och byråerna, samtidigt som flera ämnesområden gjordes icke-obligatoriska (se bilaga 1). Målet med förslaget var att öppna upp möjligheten för fler från andra bakgrunder än den företagsekonomiska att söka sig till revisorsyrket, och på så sätt få in en breddad kompetensbas. Den kortare utbildningsprocessen till auktorisering ämnade även göra karriärvalet mer attraktivt. (RI, 2017a)

Mycket kritik riktades mot förändringarna, bland annat med argumentet att det skulle påverka revisorernas grundpelarkrav på kompetens (Realtid, 2018a; Sylvander, 2018). Utöver att vara en viktig värdering för revisorer är kompetens i form av en 'svårkopierad kunskapsbas' även ett kännetecken för klassiska professioner, och en förutsättning för att dessa ska kunna bibehålla samhällets förtroende i den samhällsnyttiga tjänst de utför (Abbott, 1988). Kompetens är därmed inte endast en viktig värdering, utan en pelare på vilket yrkets legitimitet påstås ligga. I linje med detta uppmärksammades just farhågor att förändringarna skulle avprofessionalisera yrket och riskera dess legitimitet (Broberg & Tagesson, 2017). Samtidigt fanns det de som ansåg att den svårkopierade kunskapsbasen fortfarande var bevarad, och RI:s argument var att det inte fanns någon anledning för Sverige att ha striktare kompetenskrav än de flesta andra EU-länder och avvika från EU-direktivet (Öhman, 2020).

Ytterligare kritik mot förändringen fokuserade på RI:s argument att de skulle göra yrket mer attraktivt, med argumentet att förändringarna snarare riskerade att urholka yrket och göra det mindre prestigefyllt och därigenom även mindre attraktivt (Sylvander, 2018) – en kausalitet

som tog sig stöd i forskning (Trank et al., 2002). Snarare än att attrahera fler till yrket påpekades att utmaningen nog snarare var i att få revisorer att stanna kvar (Sylvander, 2018; Nilsson, 2018; Broberg & Tagesson, 2018; Realtid, 2018b), något som hade varit ett problem i branschen länge, och i högre grad för kvinnor (Öhman, 2023). Hur branschen skulle behålla folk inom yrket hade forskats under rätt lång tid, och hade identifierat att stora problem med yrket var aspekter som arbetsvillkor, arbetsmiljö, ledarskap, utvecklingsmöjligheter och bristen på rättvis lön (Gertsson et al., 2017).

Förändringarna och argumenten till grund för dessa var inte det enda som kritiserades – även själva beslutsprocessen fick ta emot kritik. RI:s promemoria *“Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer”* lades fram till regeringen i december 2017, efter en utredning på ämnet tidigare samma år. Promemorian var på remiss för olika aktörer, såväl i som utanför branschen, fram till mars 2018 och gick igenom utan större förändringar i slutet av maj. Förändringarna trädde slutligen i kraft den 1 juli. (RI, 2018) Processen uppfattades av flera aktörer som förhastad, och flera remissvar bad RI att dra tillbaka beslutet tills ytterligare konsekvensanalys kunde föras (Realtid, 2018b). Bland de som fick chansen att komma med remissvar på promemorian fanns Sveriges universitet och högskolor, som ställde sig särskilt kritiska till RI:s bristande hänsyn till akademins synpunkter, som flera som sagt menade pekade på andra problem (Realtid, 2018b).

1.2 Problematisering

Trots omfattande kritik från branschen gick förändringarna igenom och har idag varit implementerade i snart sex år. Under våren 2024 kan man, trots detta, utläsa i flera av revisionsbyråernas rekryteringsannonser för juniora revisorer att de söker efter kandidater med en kandidatexamen i företagsekonomi (EY, 2024; Deloitte, 2024; GT, 2024). Revisionsbyråernas rekryteringskrav verkar alltså intressant nog, vid första anblick, spegla de gamla kompetenskraven.

Följaktligen ämnar vår uppsats att undersöka hur byråerna har anammat förändringarna av förordningen (1995:665) för revisorer. Medan preliminära tecken tyder på en bristande anpassning är det inte tillräckligt för att dra slutsatser – det kan i själva verket vara så att

dessa tecken har andra förklaringar och att byråerna har anpassat sig på andra vis än vad som är synligt utåt. Två forskningsfrågor kommer därför att undersökas:

Hur har revisionsbyråerna anpassat sig efter förändringarna?

Och i ljuset av detta,

Hur kan byråernas agerande förklaras?

Vi har valt att försöka besvara den första forskningsfrågan genom intervjuer med revisionsbyråer. Den andra forskningsfrågan kommer dock att röra sig bort från intervjuerna och främst besvaras genom en analys av händelseförloppet, inklusive argumenten som låg till grund för förändringarna och kritiken som fördes mot dem. Mer om dessa beslut kommer senare i uppsatsens metod.

1.3 Syfte och bidrag

Syftet med denna kandidatuppsats är att förstå drivkrafterna bakom revisionsbyråernas agerande och anpassningar – eller bristen av dem – efter de förändringar som kom 2018. Först och främst ämnar detta skapa en verklighetsbild av hur byråerna faktiskt tillämpar de nuvarande kompetenskraven, vilket kan bidra med användbar kunskap för flera aktörer i branschen. Exempelvis kan det vara av relevans för universiteten och högskolorna, som då får en mer verklighetstrogen bild av vad byråerna faktiskt letar efter för utbildning i kandidater. Detta kan resultera i prioritering av att behålla kurser i företagsekonomisk utbildning som är av relevans för studenter trots att de inte längre behövs enligt de rådande utbildningskraven.

Vidare ämnar studien även att bidra med ett relevant perspektiv för branschens framtida utveckling. Det finns en mängd forskning på varför förändring lyckas och misslyckas, och denna typ av forskning inom revisorsbranschen har främst fokuserat på förändring av redovisningsstandarder, finansiell rapportering, och andra typer av förändringar som varit absoluta och ofrivilliga (Hussein, 1981; Aisbitt, 2008). Denna typ av förändring leder antingen till tillfredsställelse (lyckad förändring) eller missnöje (misslyckad förändring) i branschen – acceptans och förkastning är inte reella alternativ. Men vissa beslut och

lagändringar är inte lika fasta, utan blir i praktiken snarare riktlinjer som är frivilliga att följa. Med vårt fall som exempel, säger lagen nu att man får lov att avlägga revisorsprovet utan en examen i företagsekonomi, men det betyder inte att en byrå måste anställa revisorer utan en sådan examen. Det är helt upp till dem om de vill ha en intern policy att deras revisorsassistenter ska ha en sådan utbildning. Effekten av denna typ av beslut i vissa branscher landar alltså i hur väl de anammas och accepteras av aktörerna. Även den bästa åtgärden kan misslyckas om aktörerna på marknaden väljer att frångå den, och kunskap om varför förändringar accepteras eller förkastas blir därför nödvändig. Forskning inom revisorsbranschen har inte lagt lika mycket fokus på denna typ av förändring.

Insikt i vad som får revisionsbyråerna att gå med på – och kanske än mer, inte gå med på – förändringar är alltså av stor vikt för att branschen ska kunna fortsätta utvecklas. För beslutsfattare i branscher som revisorsbranschen är denna typ av kunskap värdefull för att kunna föreslå och implementera förändringar som accepteras, får den önskade effekten och faktiskt gör skillnad. Denna typ av analys ämnar leda till slutsatser som går att applicera mer generellt inom branschen inför framtida förändringar. Förhoppningsvis kan även vår studie göra just detta.

Utöver att bli användbara för beslutsfattande i den egna branschen kan slutsatserna potentiellt även bli användbara för andra, liknande branscher och professioner. Tack vare flera likheter i professionernas natur är denna typ av jämförelse i flera fall möjlig mellan professioner som revisorer, jurister och läkare (Öhman, 2023; Kronblad et al., 2023).

1.4 Avgränsningar

Begreppet ‘revisorsbranschen’ används flitigt i denna uppsats, och medan fler aktörer kan sägas ingå i ‘branschen’ har vi gjort en avgränsning på aktörerna vi anser ingå för att bibehålla den röda tråden och en hanterbar empiri. Det är även vår åsikt att dessa fyra aktörer – RI, FAR, akademien och byråerna – utgör en tillräckligt central del av branschen för att resultaten ska vara användbara. Ytterligare aktörer ingår fortfarande i analysen för uppsatsen, men definieras som externa för branschen.

1.5 Disposition

Nedan följer en redogörelse för uppsatsens disposition. Uppsatsen består av sju avsnitt; inledning, metod, teori, empiri, analys, slutsatser och diskussion samt förslag på vidare forskning.

Detta inledande *kapitel ett* har introducerat uppsatsens ämne och kontext, forskningsfrågorna som ska besvaras, och syftet med studien.

I *kapitel två* presenteras studiens metod. Den består av tre delar där vi först beskriver metodens övergripande natur, följt av metodens tillvägagångssätt och slutligen reflektioner på dessa. Under metodens tillvägagångssätt förklaras studiens upplägg av intervjuer och kvalitativ dokumentanalys och varför dessa upplägg har valts, samt valet av teoretisk referensram och hur denna ämnas användas.

Kapitel tre presenterar uppsatsens teoretiska referensram. Först presenteras olika perspektiv av institutionell teori på varför förändringar lyckas eller misslyckas, följt av en redogörelse av legitimitetsteorin och hur denna kan förklara varför förändringar vinner- eller inte vinner legitimitet.

I *kapitel fyra* redogörs empirin som samlats ihop under studien. Först redogörs händelseförloppet i samband med RI:s argument och förslag, följt av remissvaren och övriga reaktioner från olika aktörer i branschen. Till sist presenteras resultaten från studiens intervjuer.

I *kapitel fem* analyseras empirin utifrån den teoretiska referensramen. Först analyseras intervjusvaren och övrig nutida empiri, följt av en analys av det historiska händelseförloppet. Detta följs av *kapitel sex* där analysens iakttagelser sammanfattas som slutsatser till forskningsfrågorna, följt av en diskussion på resultatet av dessa. Slutligen ges förslag på vidare forskning i det avslutande *sjunde kapitlet*.

2. Metod

2.1 Övergripande metod

2.1.1 Forskningsstrategi

Uppsatsen har en kvalitativ forskningsansats då studien lägger större vikt vid ord än kvantifiering av data (Bryman & Bell, 2017), vilket i detta fall innebär att fokus ligger på vad som specifikt uttrycks i både intervju svaren och övrig empiri. Även sammanhang och individens uppfattning av den sociala verkligheten är av stor vikt inom utredningen och därmed hoppas skribenterna att användandet av en kvalitativ forskningsstrategi ska ge en djupare och mer nyanserad bild av situationen. Denna strategi lägger fokus på människors ord och handlingar vilket passar utformningen på studien som använder sig av intervjuer och analys av skrift.

2.1.2 Forskningsansats

Studiens forskningsansats är induktiv vilket innebär att den utgår från empiriska data för att sedan hitta svaren till dessa i teorin. Bryman och Bell (2017) styrker detta då de menar att en induktiv ansats ofta lämpar sig för kvalitativa studier. Det är en passande ansats för denna studie som tog sin utgångspunkt i observationen att flera av revisionsbyråernas rekryteringsannonser efterfrågade de med en kandidatexamen i företagsekonomi, trots kvalifikationsändringen som hade kommit några år tidigare. Detta fångade vårt intresse och vi kunde därefter hitta och applicera relevant teori som kunde förklara vad som hade skett.

2.1.3 Forskningsdesign

Studien har genomförts som en fallstudie på grund av det begränsade tidsomfånget på tio veckor samt att det som ligger till grund för analysen är en händelse och dess påföljder. Detta innebär att den data som varit tillgänglig vid tidpunkten för studien kommer att analyseras. För att få en djupare insikt i hur sänkningen av kompetenskrav har påverkat specifika aktörer, har forskningsdesignen unik fallstudiedesign applicerats. Fallet som studien centreras kring är RI:s förändring av kraven för auktorisation av revisorer. För att se vad det specifika fallet fått för mottagande kommer RI, akademien och revisionsbyråerna studeras separat för att åskådliggöra deras åsikter om förändringsprocessen. Denna fallstudiedesign möjliggör en detaljerad utforskning av det specifika fallet inom dess specifika kontext, vilket bidrar till en djupare förståelse av det studerade fenomenet. Enligt Bryman och Bell (2017) är fallstudier

lämpliga för att utforska komplexa fenomen i deras naturliga miljö, vilket gör metoden lämplig för att observera reaktionerna på processen fram till och med tillämpningen av de nya riktlinjerna.

2.2 Tillvägagångssätt

2.2.1 Val av tillvägagångssätt

Uppsatsens syfte är att förstå drivkrafterna bakom revisionsbyråernas agerande och anpassningar – eller bristen av dem – efter de förändringar som kom 2018. Snarare än att enbart fokusera på byråerna i nutid, och vilka anledningar de kunde tänkas ge till detta, ville vi analysera agerandet genom perspektivet av händelseförloppet och debatten som fördes under tiden av förändringen. När förslaget gick upp och beslutades var byråerna inte särskilt involverade i debatten, och relativt lite var därför känt om deras åsikter i frågan när vi startade vårt arbete. Omfattande debatt fördes dock av andra aktörer och detta ansåg vi utgöra värdefull empiri som vi ville använda oss av. Medan byråerna inte själva uttalat dessa åsikter tog vi utgångspunkt i antagandet att det fanns – och finns – anställda, chefer och styrelsemedlemmar på byråerna som höll med respektive sidor av debatten, och att den därför skulle kunna vara representativ även för dem och deras senare beslutstagande.

2.2.2 Val av teori

Vår metod blickar således tillbaka på hur processen gick till och argumenten som fördes, för att kunna förklara utfallet vi kan se idag. Med denna metod var det naturligt för oss att tillämpa en teoretisk referensram av institutionell teori, som inkluderar forskning på just förändringar och vad som gör att de lyckas eller misslyckas. Genom att analysera händelseförloppet ur perspektivet av institutionell teori, är studiens avsikt att undersöka om agerandet som studien finner stöd för kan besvaras genom vad teorierna påpekar bör leda till lyckad eller misslyckad förändring.

För att kunna analysera händelseförloppet ville vi ha en teori som granskade förändring som en process över tid. Med detta befast började vi leta efter teorier som skulle matcha vår efterfrågan genom att använda diverse databaser, där sökord som 'institutionella förändringar' och 'tröghet' användes. Utöver detta söktes det dessutom i kurslitteratur och till slut återfanns den efterfrågade teorin i Greenwood et al. (2002) som beskriver förändringsprocesser som en process av ett antal kronologiska stadier. Denna modell täcker

hela förändringsprocessen och förklarar vilka komponenter som behövs för att en förändring ska bli bra och anammas av påverkade parter vilket stämde överens med vad studien ämnade att åstadkomma.

Under sökandet efter ovanstående fann vi ytterligare teori på förändringar som vi ansåg var högst användbara för att bredda analysen och diskussionen av empirin, då de hade fler perspektiv på förändringar än det av en process som skulle följas. Vi inkluderade även dessa i den teoretiska referensramen för att få flera perspektiv på förändring som kunde komplettera – eller kontrastera – varandra. Därför tillämpades även Rumelt (1995) som undersökte bakomliggande faktorer till motstånd mot förändringar samt Oliver (1991) vars studie undersöker olika utfall av förändringar hos intressenter. Dessa två teorier gav studiens analys ett större djup och möjliggjorde för oss att kunna precisera våra slutsatser ytterligare.

För att komplettera dessa teorier på förändringsprocesser valde vi dessutom att tillämpa legitimitetsteorin. Modellen av Greenwood et al. (2002) refererade genomgående till legitimitet som begrepp, vilket gjorde det relevant för studien att även använda denna teori för att förstå dess innebörd i förändringsprocesser. Legitimitet hade även haft en central roll i diskussionen om undersökningens frågeställning och ansågs förhoppningsvis bli ett bidragande perspektiv till uppsatsens analys.

2.2.3 Datainsamling

2.2.3.1 Data

I denna studie har datainsamlingen fokuserat på att samla in och analysera dokument och litteratur samt begränsade mängder statistik. Datan består av en blandning av primär- och sekundärkällor i form av rapporter, akademiska artiklar, debattartiklar, branschpublikationer, statistiska data och intervjuer för att få en heltäckande bild kring sänkta kompetenskrav för revisorer. Genom Lunds universitet har vi fått tillgång till flera databaser som innehåller artiklar, uppsatser och böcker. De främsta databaser där information har samlats in är LUBSearch och Google Scholar. Förutom dokument har även data samlats in via intervjuer med anställda på revisionsbyråer. Detta har ämnat att ge studien den information som dokumenten inte kunde förse den med och bidra till att bredda empirin och den efterföljande analysen. Nedan följer en konkret sammanställning av de databaser och källor som använts och till vilket syfte.

Tabell 2.1. Hantering av data från olika källor och databaser.

Källa	Syfte
Balans	Branschorganisationen FAR:s tidning som använts för att ta del av branschens öppna debatt från tidsperioden under RI:s förslag.
Byråernas hemsidor	Har använts för att ta del av innehållet i byråernas jobbbannonser.
Intervjuer	Genomfördes för att få en djupare insyn i hur byråernas nuvarande anställningskrav och utbildningsvägar ser ut, för att kunna konstatera ifall de följer de nya riktlinjerna från RI eller inte.
Kurslitteratur och övriga böcker	Bryman & Bells metodbok har använts som guide för hur de teoribaserade avsnitten ska utformas. Utöver denna kurslitteratur har böcker som behandlar revisorsyrket och branschen lästs tidigt i arbetet för insikt i ämnet och tidigare forskning.
Lubsearch, LUBcat & Google Scholar	Har använts för att hitta relevant litteratur i ämnet, inklusive litteraturen och de vetenskapliga artiklarna.
Remissvar	Utgjorde först underlag för att bestämma vilka aktörer som var av intresse att undersöka närmare och skapade en avgränsning för aktörer i insamlandet av empirin. Har sedan använts för att kartlägga aktörernas ståndpunkter i förslaget.
Retriever	Har använts för att hitta relevanta artiklar om ämnet.
RI:s promemoria, utredning, officiella uttalanden och Riksrevisionens granskning	Har använts som underlag för händelseförloppet, RI:s argument och för bakgrund till förändringen.
Vetenskapliga artiklar	Har lästs tidigt i arbetet för insikt i ämnet och tidigare forskning, samt för att hitta relevant teori för referensramen.
Övriga medier	Detsamma som branschtidningen Balans– se ovan. Ger studien ett bredare insyn i debatten då alla debattartiklar på Balans inte längre fanns tillgängliga, men fortfarande refererades till.

2.2.3.2 Urval

Studien fokuserade initialt på insamlingen och analysen av befintligt tillgänglig data från de aktörer som ansågs relevanta för att kunna besvara frågeställningen. Att bestämma vilka aktörer som var av vikt för studiens syfte var inte helt lätt men förfarandet skedde på två tydliga sätt. Det första var att urskilja vilka aktörer som var mest aktiva i debatten innan, under och efter förändringen, vilket vi kunde ta reda på genom att läsa debattartiklar och liknande som publicerats där de uttryckte sin ståndpunkt. Det andra tillvägagångssättet var att studera remissvaren för att effektivt få reda på aktörernas åsikter gällande förslaget. Vi beslutade att endast inkludera de aktörer som RI och regeringen hade ansett hade relevans i frågan när de skapade remisslistan. För att inkluderas i analysen satte vi villkoret att remissinstansen skulle ha tagit ställning till förslaget.

Allteftersom studien fortskred tydliggjordes det att det skulle behövas ytterligare information från byråerna än vad de publicerat för att fördjupa analysen och diskussionen. Beslutet att ta in information från byråerna via intervjuer stärkte känslan av trovärdigheten för studien då vi ansåg att det fanns en styrka i att samla in information från många olika källor. Vid urvalet av intervjupersoner framhölls tillgänglighet och åtkomst. Inledningsvis kartlades vilka kontakter gruppen hade till olika revisionsföretag för att se om dessa direkt kunde vara av intresse att intervjua, alternativt om kontakten kunde hänvisa skribenterna i rätt riktning och till rätt personer. Jämsides med denna kartläggning diskuterades urvalet av intervjupersoner, det vill säga vilka studien borde söka för att erhålla den information som behövdes för att kunna besvara frågeställningen.

Intervjupersonerna har i största möjliga utsträckning valts ut utifrån ett målstyrt urval, vilket innebär att de berörda personerna har valts ut utifrån hur relevant deras kunskap och insikt är för det område som uppsatsen behandlar (Bryman & Bell, 2017). Intervjuerna skedde via mail, och utfördes genom att kontakt först etablerades och frågorna sedan skickades i en pdf till intervjupersonen. Detta möjliggjorde att personerna kunde välja att svara i lugn och ro när de kände att de hade tid, samt kolla upp informationen som behövdes för att besvara frågorna om de inte själva besatt denna. Se bilaga 2 för intervjuguide till frågorna.

Urvalet landade i en kombination av kontakter och personer med olika typer av roller och erfarenheter på byråerna. För att besvara forskningsfrågan var det av största intresse att få

kontakt med de som var ansvariga för själva rekryteringen, det vill säga rekryteringsansvariga eller andra på HR-avdelningen. Dessa personer besatt kunskapen om vad byråerna faktiskt var ute efter när de skulle tillsätta nya revisorsassistenter eller revisorer. Dessutom kunde de bidra med information på eventuella utvecklingar eller justeringar av interna anställningsprocesser och utbildningsprogram som hade skett på byråerna.

För att få en så bred bild som möjligt valde studien även att intervjua revisorsassistenter med en varierande anställningstid på byrån. De som är nyligen anställda ansågs relevanta för studien då de nyligen genomgått byråns anställningsprocess själva, och således själva skulle besitta insikt i hur denna process upplevs av den som söker rollen. Samtidigt kunde de som arbetat på byrån lite längre eventuellt delge hur dialogen internt gick på byrån efter ett antal år sedan förändringarna.

Tabell 2.2. *Sammanställning av intervjupersoner*

Respondent	Byrå	Roll
Respondent A	Big 4-byrå	Revisorsassistent
Respondent B	Medelstor	Revisorsassistent
Respondent C	Big 4-byrå	Revisorsassistent
Respondent D	Big 4-byrå	Rekryteringsansvarig
Respondent E	Big 4-byrå	Rekryteringsansvarig
Respondent F	Medelstor	Rekryteringsansvarig

Urvalet av intervjufrågor gjordes med hänsyn till att byråerna är högt efterfrågade när det kommer till intervjuer och således inte har tid att svara alla. Därav ville vi få våra frågor att framstå som lätta att besvara, och vi höll därför nere på antalet frågor till varje respondent. Utöver detta valdes frågorna ut med avsikten att ge oss svar på de specifika gap vi ansåg fanns i empirin, på grund av den begränsade befintliga information som fanns på revisionsbyråernas hemsidor.

2.2.3.3 GDPR

Respondenterna kontaktades antingen direkt, via diverse sociala medier samt mail, eller så blev vi vidarebefordrade av de vi kontaktade först till andra med bättre insikt i frågorna. När

kontakten etablerats och personen tackat ja till att besvara våra frågor informerades hen om att personens kontaktuppgifter skulle hanteras i enlighet med GDPR. Då majoriteten av intervjupersonerna ville vara anonyma i sitt deltagande blev det naturligt att alla svar presenteras anonymt.

2.2.4 Artificiell intelligens

I utformandet av denna uppsats har det AI-baserade programmet ChatGPT-4 använts till viss del. I början av arbetet användes programmet för att ställa frågor inom vårt ämnesområde, och svaren som vi erhöll agerade någon form utav första källa kring det. Detta utgjorde grunden för att kunna fortsätta utforska denna information via akademiska källor, och använda den ifall den ansågs vara relevant. Detta tillvägagångssätt underlättade för oss att effektivisera informationssökandet i början av arbetet, samtidigt som det ställde krav på oss att kritiskt granska och validera den fakta som AI-programmet gav. Efter det initiala arbetet kunde vi fortsätta sökandet av källor med hjälp av ovan nämnda databaser, utan vidare hjälp av AI. Ingen del av innehållet i uppsatsen är skriven av ett AI-program.

2.2.5 Analys

Dokumentanalys är en analysmetod som är väl anpassad för kvalitativ forskning genom att systematiskt granska och utvärdera skriftligt material (Bowen, 2009). Enligt Bowen (2009), gör denna metod att forskare kan extrahera och syntetisera betydelsefull information som bidrar till förståelsen av specifika fenomen vilket är det vi är ute efter. Rennstam och Wästerfors (2015) föreslår ett arbetssätt vid kvalitativ forskning som innehåller tre steg i analysprocessen vi valt att utgå ifrån; sortera, reducera och argumentera. I det första steget, sortering, sorteras vår insamlade data utifrån de parter som är inblandade och påverkade av förändringen – instanserna, akademin och byråerna. Vid det andra steget ska vår insamlade data reduceras till ett representativt urval som återspeglar en överensstämmande bild av all den insamlade datan. Det tredje steget handlar om att rikta oss mot vår publik och teoretisera och sätta ord på det vi funnit i studien. (Rennstam & Wästerfors, 2015) I praktiken kommer den insamlade datan, efter sortering och reducering, att analyseras och diskuteras utefter den teoretiska referensram som presenteras i nästa avsnitt. Tanken är att kunna använda referensramen för att förklara konsekvenserna och händelseförloppet som utspelat sig sedan kravändringarna.

Analysen tar sitt avstamp i den första forskningsfrågan, som avser att besvara hur byråerna har anpassat sig efter förändringarna. Därför analyseras först den nutida empirin från revisionsbyråerna, det vill säga svaren från studiens intervjuer och datan från annonserna, för att kunna undersöka om något i svaren tyder på att de antingen accepterat eller förkastat förändringen, och i sådana fall på vilket sätt. Detta följs av den andra delen av analysen, som berör händelseförloppet av förändringsprocessen och branschens reaktion på detta – det vill säga den historiska empirin från remissvar, debattartiklar och dylikt. Denna del av analysen följer den kronologiska strukturen av de första fem stadierna av förändring som presenteras i Greenwood et al. (2002). Det sista, sjätte stadiet berör en tid längre efter förändringen och är därför istället inkluderad i den första delen av analysen som berör nutiden. Den övriga teorin vävs in genomgående i analysen utan att följa en särskild ordning. Från denna andra del av analysen ämnar uppsatsen kunna finna svaret på sin andra forskningsfråga – hur byråernas agerande, som studien finner stöd för, kan förklaras.

2.3 Metodreflektion

2.3.1 Kvalitet och trovärdighet

För att säkerställa att valet av underlaget som samlats in hamnar under trovärdighet och äkthet har samtliga författare till studien granskat det. För att ge en rättvisande bild av underlagets innebörd är dessa kriterier, tillsammans med autenticitet och fullständig redogörelse, av vikt (Bryman & Bell, 2021). Ytterligare kriterier att ta i beaktning vid datainsamling är reliabilitet och validitet. För att garantera att dessa efterföljs och att studiens resultat har hög validitet förhåller sig studien till underlag som är aktuella för frågeställningen samtidigt som sådant som kan anses vara överflödigt sällas bort i så stor utsträckning som möjligt. Då detta är ett unikt fall som inte sker kontinuerligt medför en kvalitativ undersökning av fallet en extern validitet, vilket ibland kan användas som argument mot fallstudier (Bryman & Bell, 2017).

2.3.2 Alternativa tillvägagångssätt

Ett alternativt tillvägagångssätt för denna studie hade varit att enbart basera studien på intervjuer. Detta hade satt större krav på kvantitet av respondenter samt att intervjuerna i sig hade behövt vara mer omfattande för att få en djupare förståelse. Vid ett sådant förfarande hade frågorna dessutom varit mer specifika och ingående för att komma byråerna på djupet. Studien hade därtill kunnat avgränsa sig och enbart fokusera på byråernas synvinkel av

händelseförloppet. Detta är ett förfarande som aktivt valts bort i denna studie då vi varit intresserade av branschen som helhet och hur uppsatsens frågeställningar existerar i kontexten av denna. Vad vi även fann i vår studie var att fullständig information på tiden innan förändringen inte fanns kvar i nutid på alla byråer, vilket hade utgjort en begränsning för detta tillvägagångssätt. Eftersom denna information fanns väl dokumenterad publikt av andra aktörer i branschen och vi hade en relativt tydlig bild av vad som saknades, undvek vi denna begränsning genom att endast samla den empiri från intervjuer som saknades i befintlig data.

3. Teoretisk referensram

3.1 Olika perspektiv på förändring

När det kommer till forskning på förändringar talar man mycket om tröghet (eng: stickiness) – förmågan eller oförmågan av förändringar att få fäste – och motstånd till förändring (eng: resistance to change) (Boettke et al., 2008; Pardo-del-Val & Martinez-Fuentes, 2003). Motstånd till förändring och hög tröghet är kopplat med kostnader för beslutsfattare i både tid och pengar, och måste tas i åtanke för att utveckla så effektiva förändringsprocesser som möjligt. Diverse motstånd som kan uppkomma är en viktig aspekt i beslutsprocesser, då hanteringen av detta är instrumentalt för förändringens succé eller misslyckande (Pardo-del-Val & Martinez-Fuentes, 2003). Olika perspektiv och tillvägagångssätt har tagits för att forska på framgångsrik förändring och nedan följer en redogörelse för några av dessa.

3.1.1 Grunder till förändring

Rumelt (1995) påstår att all framgångsrik förändring alltid involverar att övervinna en viss mängd institutionellt motstånd, och hans studie identifierar fem olika grunder till denna typ av motstånd mot förändring.

Den första anledningen är *en felaktig uppfattning* av förändringen och behovet av den. En av källorna till denna felaktiga uppfattning kan vara förnekande av information som talar emot det man vill ska stämma, som talar för förändringarna. Även om uppfattningen stämmer så är den andra anledningen *en otillräcklig motivation* för förändringen. En vanlig faktor här är höga associerade kostnader. Den tredje anledningen är ett *misslyckat kreativt svar* (eng: failed creative response), som inkluderar faktorer som att förändringen går för snabbt, att problemen

som ligger till grund för förändringen anses vara naturliga och oundvikliga, och att strategin för förändringen anses vara bristfällig. Ett exempel på det sistnämnda är när argumentationen för förändringen inkluderar mål som är motsägelsefulla eller fakta som rentav inte stämmer. Den fjärde anledningen, *politiska dödlägen*, utgörs av tidskrävande processer där man försöker vinna stödet från aktörer med makt i förändringen. Mest framstående faktor här är när dessa aktörer har inkompatibla åsikter angående naturen av problemet eller dess lösning. Olika lösningar finns på detta dödläge. Värderar man att förändringen ska gå snabbt kan man överge kompromisserna och direkt påtvinga ett beslut, även om man inte får stöd från aktörerna med makt. Värderar man det senare mer, så kommer man behöva ta del av en tidskrävande process av kompromisser och diskussioner, vilket utgör det fjärde motståndet. Andra faktorer till detta fjärde motstånd är egenintressen.

Den slutliga anledningen är *handlingsavbrott* (eng: action disconnects). Faktorer här inkluderar bristfälligt ledarskap, kulturproblem och problem med 'kollektivt agerande'. Med detta menas att man gärna inte vill vara först med att implementera en förändring, och därför avvaktar för att observera vad andra gör, vilket resulterar i att ingen agerar.

Rumelts fem grunder till motstånd har blivit objekt för vidare forskning. Bland annat Pardo-del-Val och Martinez-Fuentes (2003) undersökte de olika anledningarnas relativa påverkan på förändringar, och när i förändringen de är aktuella. Bland annat fann de att den absolut största anledningen till motstånd mot förändring var att förändringen gick emot centrala värderingar i institutionen. Näst mest motstånd utgjorde bristen på förmåga att faktiskt kunna implementera förändringen, och även höga relaterade kostnader rankades högt på listan. Slutligen fann de att alla faktorer av motstånd mot förändring hade någon grad av inflytande på förändringar, men att ingen faktor hade högt nog inflytande för att själv kunna sägas sätta stopp för förändring.

3.1.2 Förändringsprocessen

Utöver perspektivet att förändringar tacklar vissa avgörande faktorer för att bli framgångsrika kan man även se på förändring som en process. Från detta perspektiv är de olika stegen och stadierna i en förändringsprocess det som avgör det slutgiltiga resultatet. Greenwood et al. (2002) presenterar i sin studie en modell över de olika stadierna i institutionell förändring, som de format från existerande studier i ämnet.

I stadie ett är de berörda aktörerna med om ett- eller en serie av event som destabiliserar och skapar en känsla av avsaknad och ett behov av förändring. Det kan både vara externa och interna omständigheter som ger upphov till en sådan uppfattning. Exempel på event är bland annat politiska förändringar eller teknologiska störningar av olika slag.

Effekten av eventen i stadie 1 påskyndar processen av avinstitutionalisering i stadie två. Här börjar aktörerna på marknaden – såväl nya som existerande – att problematisera och diskutera de redan befintliga normerna och antagandena inom ämnet som omnämns. Denna utveckling kan innebära en tilltagande uppfattning om att det finns ett behov av ändring, vilket i sin tur gör aktörer mer benägna att bedriva forskning i frågorna som visar på något nytt, och presentera nya innovativa tankar – något som skapar själva möjligheten till förändring.

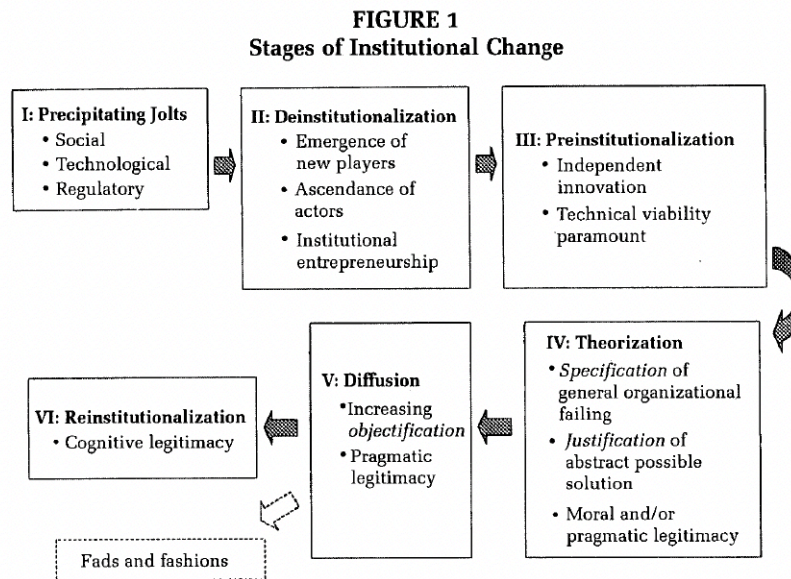
I stadie tre jobbar aktörer självständigt med att försöka hitta lösningar för att bemöta och passera de nya uppfattade utmaningar som de står inför. Aktörerna avgör i denna fas av “förinstitutionalisering” vilka lösningar de inte själva anser är genomförbara, och vilka som kan vara det.

Detta följs av stadie fyra, teoretisering, som kännetecknas av att processen nu är inne i sin legitimering – det vill säga att förslag på lösningar för att möta de identifierade svårigheterna ska göras skäl för. De två målen är att specificera den organisatoriska bristen som förslaget är en lösning på, och legitimera den föreslagna lösningen i detta avseende. Idéerna kommer endast att vinna legitimitet om de är lämpligare än den nuvarande situationen. Detta kan ske genom att idéerna går i linje med samhällets bästa och därmed vinner moralisk legitimitet, eller/och så hävdar man deras praktiska fördelar för att vinna pragmatisk legitimitet. Förhoppningen är att teoretiseringen är så bra att förslaget kan accepteras av samtliga parter. (Greenwood et al., 2002). Processen är olika komplicerad beroende på den organisatoriska kontexten, och det finns de som anser att teoretisering i revisorsbranschen är en särskilt komplicerad process, där flera aktörers åsikter måste tas i beaktning för att en idé ska kunna vinna någon form av legitimitet (Malmström, 2021).

Framgångsrik teoretisering leder till det femte stadiet som benämns ‘diffusion’, eller spridning. Här accepteras förändringen genom att de antagna åtgärderna utbreder sig inom den institutionella sfären och godtas som ny praxis. Ju mer konsensus som nås på förändringens pragmatiska värde, desto mer kommer denna spridning ske. Icke framgångsrik

teoretisering leder inte till spridning, och innebär således att förändringen förkastas, eventuellt till förmån för andra förslag.

Det avslutande sjätte stadiet kommer till skott med tiden, när en förändring är så pass anammand att den når kognitiv legitimitet och anses som självklar. Kognitiv legitimitet är således endast möjligt om förändringen uppnådde pragmatisk legitimitet i spridningsstadiet.



Figur 3.1. Modell för institutionell förändring. Hämtad från Greenwood et al (2002).

3.1.3 Ett utfall – om acceptans och förkastning

Modellen av Greenwood et al. (2002) har två möjliga utfall – antingen blir en förändring accepterad eller förkastad. Viss annan forskning har en mer nyanserad bild av detta, och bland annat Oliver (1991) påstår att aktörer kan reagera på förändring på en mängd olika sätt. På skalan mellan acceptans och förkastning identifierar hon även ‘passiv konformitet’, ‘kompromiss’, ‘undvikande’, ‘utmanande’ och ‘proaktiv manipulation’, som alla består av tre olika sätt som reaktionen kan ta form. Hon benämner dessa som ‘strategier’ snarare än reaktioner, med argumentet att denna typ av partiell konformitet grundas i något typ av egenintresse och alltså är aktiva val med en bakomliggande tanke.

TABLE 2
Strategic Responses to Institutional Processes

Strategies	Tactics	Examples
Acquiesce	Habit	Following invisible, taken-for-granted norms
	Imitate	Mimicking institutional models
	Comply	Obeying rules and accepting norms
Compromise	Balance	Balancing the expectations of multiple constituents
	Pacify	Placating and accommodating institutional elements
	Bargain	Negotiating with institutional stakeholders
Avoid	Conceal	Disguising nonconformity
	Buffer	Loosening institutional attachments
	Escape	Changing goals, activities, or domains
Defy	Dismiss	Ignoring explicit norms and values
	Challenge	Contesting rules and requirements
	Attack	Assaulting the sources of institutional pressure
Manipulate	Co-opt	Importing influential constituents
	Influence	Shaping values and criteria
	Control	Dominating institutional constituents and processes

Figur 3.2. Hämtad från Oliver (1991).

Något särskilt intressant är att medan döljande (eng: concealment) skiljer sig från konformitet genom graden av huruvida konformiteten är äkta eller en fasad, kan själva uppfattningen om konformitet ofta anses vara tillräckligt för förändringen att vinna legitimitet. Vidare skriver Oliver om sannolikheten för de olika strategierna, och finner bland annat att utmanande strategier mer sannolikt sker om kostnaderna av att motstå förändringarna uppfattas som låga. De enda fallen där konformitet är den enda sannolika strategin är när förändringen kan förutspås uppfattas som legitim och/eller effektiv.

3.2. Legitimitetsteori

Som ovan nämnt är legitimitet gediget inkorporerat i teori om framgångsrika förändringar. Legitimitetsteori fokuserar på hur organisationer strävar efter att uppfattas som legitima i samhällets ögon med anledningen att säkerställa sin överlevnad och framgång. Teorin bygger på antagandet att organisationers existens och framgång är starkt beroende av att de uppfattas som legitima av olika intressenter, såsom kunder, investerare, anställda och samhället i stort. 'Legitimitet' kan tolkas som en allmän uppfattning eller ett antagande om att en organisations handlingar är önskvärda, lämpliga eller passande inom ett socialt konstruerat system av normer, värderingar och definitioner. När en organisation betraktas som legitim är det mer sannolikt att den får tillgång till resurser, attraherar anställda, kunder och investerare och därmed uppnår stabilitet och tillväxt. Teorin fokuserar bland annat på hur organisationer och yrkesgrupper upprätthåller och förvaltar denna legitimitet. (Deegan, 2006)

Det är alltså inte konstigt att legitimitet appliceras grundligt när organisationer ska förändras med framgång, då detta utgör en handling. Legitimitetsteori är otroligt brett, så nedan följer en redogörelse för de relevanta delarna av teorin för vår uppsats: Legitimitetsbegreppet av Suchman (1995) och yrkeslegitimitet.

3.2.1 Legitimitet som begrepp

Legitimitet som begrepp behandlas av Suchman i studien "Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches" (Suchman, 1995). Artikeln lyfter fram olika delar av legitimitet och visar på strategier för att skapa och upprätthålla legitimitet samt vid behov reparera en defekt legitimitet i relation till omvärlden. Enligt Suchman kan legitimitet delas upp i tre huvudtyper: pragmatisk, moralisk och kognitiv legitimitet.

Pragmatisk legitimitet är den första delen och har som innebörd att ett samband bildas mellan organisationen eller individen i fråga och aktörer runt omkring, vars uppgift är att rannsaka dennes handlingar och agerande för att avgöra deras effekter på omgivningen. Pragmatisk legitimitet uppnås genom att intressenternas intressen bemöts (Suchman, 1995).

Den moraliska legitimitet karakteriseras, enligt Suchman (1995) av att den är en positiv normativ bedömning. "What's in it for me" är kopplat till den pragmatiska legitimiteten, det vill säga hur organisationen kan gynna en aktör, medan den moraliska legitimiteten istället handlar om "do the right thing", att se till samhällets bästa. Skulle regler brytas som i den rådande samhällskulturen betraktas som omoraliska, så riskeras enligt Suchman, den moraliska legitimiteten (Suchman, 1995). Egenintresset bortses ifrån och istället utvärderas handlingar utifrån ett bredare etiskt och socialt perspektiv.

Kognitiv legitimitet genereras när en organisation har blivit så självklar för aktörerna att den tas för givet i samhället. Detta uppnås genom att passa in i de etablerade kognitiva ramarna inom samhället eller en specifik kultur, vilket resulterar i att verksamheten bedöms som naturlig. Till skillnad från moralisk och pragmatisk legitimitet kretsar den kognitiva legitimiteten inte kring någon granskning av organisationen. Detta betyder att i vissa avseenden accepteras organisationer som nödvändiga samt oundvikliga i ett större perspektiv (Suchman, 1995).

3.2.2 Yrkeslegitimitet

Inom legitimitetsteorin finns sedermera legitimitet som är kopplad specifikt till ett yrke och en profession – detta brukar benämnas som yrkeslegitimitet. Kopplat till revision uppstår denna legitimitet ifall en revisor uppfattas som pålitlig, oberoende, korrekt och kapabel till att utföra en tillförlitlig granskning (Whittle et al., 2016).

Forskningen av Whittle et al., (2016) visar att legitimering är mycket viktigt för revisionsyrket. Revisorernas oberoende, tillförlitlighet och precision är nyckelfaktorer i den process där revision utövas som ett skickligt legitimeringssystem. Intervjuerna i studien visar hur dessa byråer försöker lösa och behålla sin yrkeslegitimitet genom att presentera sig själva som oberoende, ansvarsfulla och måna om allmänhetens bästa.

Whittle et al., (2016) redogör för hur yrkeslegitimitet byggs upp och förhandlas i offentliga miljöer, och är därför centralt för revisionsbyråernas framtid och förtroendet för revisionsyrket i stort. Insikterna från denna studie kan få konsekvenser för den teoretiska diskussionen om professionalism, legitimitet och ansvar i ekonomiska yrken och är en mycket relevant referenspunkt för denna uppsats.

4. Empiri

4.1 Kartläggning av förändringens händelseförlopp

RI är en expertmyndighet åt regeringen som har i uppdrag att “tillgodose samhällets behov av kvalificerade och oberoende externa revisorer”. Denna uppgift utförs genom att myndigheten tillhandahåller examinationstillfällen för de personer som ämnar att bli auktoriserade revisorer. Utöver detta agerar RI även handläggare i frågor om auktorisation, godkännande av dessa samt sköter registreringen av revisionsbolag. Slutligen utövar RI dessutom tillsynen av revisionsbolagen och dess revisorer och i de fall som behövs utfärdar myndigheten även föreskrifter. (RI, 2017b)

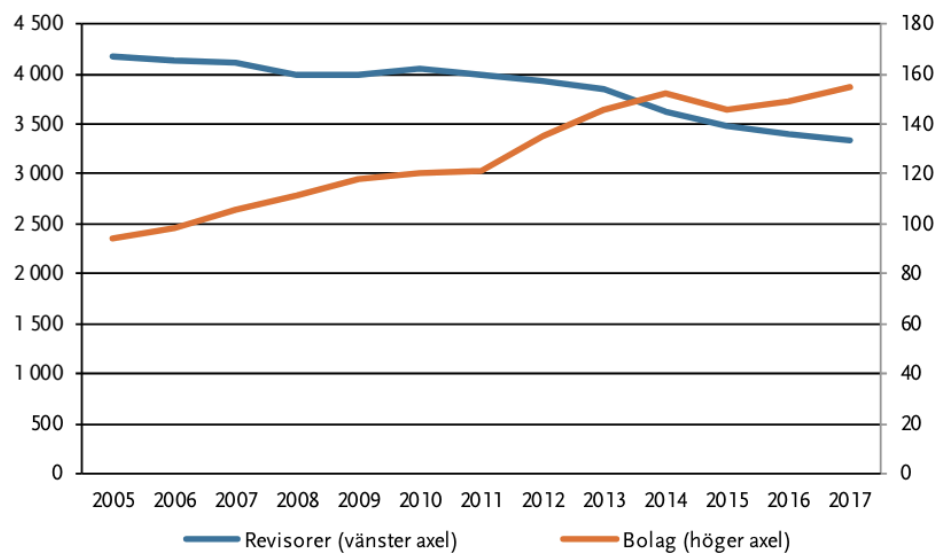
2017 inledde myndigheten en granskning av de rådande utbildningskraven som gällde för de som ville bli auktoriserade revisorer. Översynen visade, enligt RI, att det fanns ett behov av regelförenklingar i syfte att åstadkomma en mer distinkt redogörelse av de utbildningskrav

som ställs. Förutom detta började myndigheten se över ifall man kunde möjliggöra en alternativ utbildningsväg med avsikt att bredda kompetens inom yrkeskåren och därtill även öka attraktionen för yrkestiteln. De föreslagna förändringarna, menade RI, skulle gynna professionen i längden och i det stora hela bidra till att både kompetensen inom- och attraktion för yrket skulle växa. (RI, 2017a)

Ett av argumenten RI hade för detta behov av att öka attraktiviteten var att revisorer riskerade att bli ett bristyrke i framtiden (RI, 2017a). Detta grundades i statistik från tidigare samma år som visade den kraftigt fallande trenden för revisorer från de senaste åren sedan den förändrade revisorslagen för små aktiebolag (Riksrevisionen, 2017). RI rapporterade i en intervju till Riksrevisionen att detta berodde på att fler revisorer sedan reformen hade bytt karriär, bland annat för att lönen inte ansågs vara tillräcklig med hänsyn till arbetsbördan (Riksrevisionen, 2017).

AVSKAFFANDET AV REVISIONSPLIKTEN FÖR SMÅ AKTIEBOLAG

Diagram 10 Antal auktoriserade och godkända revisorer och revisionsbolag

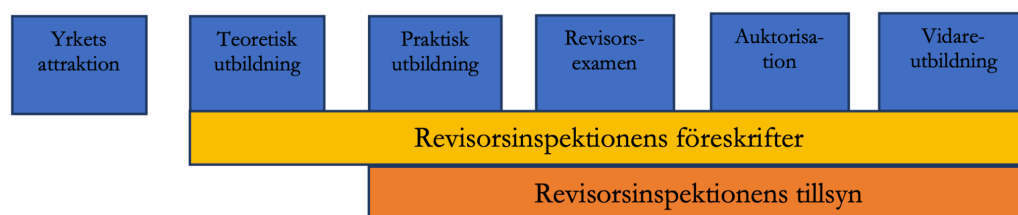


Anm. Antalet auktoriserade och godkända revisorer samt revisionsbolag avser månaden augusti.
Källa: Revisorsinspektionen.

Figur 4.1 Statistik på ett sjunkande antal auktoriserade revisorer. Hämtad från Riksrevisionen (2017).

Ytterligare argument för granskningen var enligt RI att förutsättningarna för revisorsyrket hade ändrats även på grund av införandet av nya globala regelverk för revisionsyrket och den tekniska utveckling i dagens samhälle som haft en markant inverkan på yrket under de

senaste åren. Frågan var uppe för diskussion både i ett seminarium arrangerat av RI den 20 april 2017 gällande revisionens framtidsutsikt och i en promemoria som myndigheten sedermera valde att lämna in till regeringen. I diskussionen framkom det att även revisionsyrket upplevde den allt mer hårda konkurrensen om kompetent arbetskraft. Tidigare var utbildningsvägen för att bli auktoriserad revisor en av de mest krävande och långvariga av samtliga yrken i samhället. RI argumenterade bland annat för att det var av yttersta vikt att uppnå en balans mellan attraktiviteten för yrket samt att vägen till dit inte upplevdes som för begränsad utan snarare ändamålsenlig och genomförbar. Vidare poängterades att säkerställandet av professionens framtid inte enbart låg i att garantera ett betryggande antal revisorer utan även att dessa hade kunskapen och kompetensen att möta de nya krav som marknaden ställer på exempelvis den allt mer digitaliserade redovisningen. En ytterligare punkt myndigheten ansåg viktig att förtydliga var revisionsföretagens ansvar i att kompetensutveckla sina medarbetare i enlighet med de krav som ställs från marknaden (RI, 2017b).



Figur 4.2. Processen för auktorisation. Hämtad från RI (2017a).

Utredningen utmynnade slutligen i ett flertal förslag till ändringar i dagens utbildningsprocess vilket innebar bland annat en justering till EU:s revisorsdirektiv gällande utbildningens inriktning och längd i Sverige, då RI menade vidare att det inte fanns någon anledning att avvika från de flesta andra EU-länder och EU-direktivet (RI, 2017a). Kravet på att en kandidat med inriktning på företagsekonomi slopades och ersattes med nya krav som var möjliga att uppnå via en utbildning som är jämförbar med en allmän kandidatexamen. RI har genom åren erfarit att längden eller inriktningen på den teoretiska utbildning på högskola eller universitet inte är viktigast, utan istället är det den interna utbildningen som byråerna tillhandahåller som har störst inflytande över kvaliteten på framtida revisorer. RI underströk därmed att ändringarna i krav på examen skulle få begränsad effekt i verkligheten, då det viktiga var tiden på byråerna.

Statistiken som myndigheten samlat på sig angående denna tid visade att den genomsnittliga tiden för en person att utbilda sig till auktoriserad revisor i verkligheten var cirka 10 år. Anledningen bakom detta var främst att revisionsbyråerna inte lät sina anställda avlägga provet för revisorsexamen förrän de ansåg att individerna slutfört den interna praktiken och utbildningen. Bland de som skrev provet 2016-17 var genomsnittet 5 år och 6 månaders arbete på en byrå innan personen genomförde provet enligt RI:s statistisk. RI betonade att sänkningen av utbildningstiden på byråerna inte skulle medföra några negativa konsekvenser på kompetensen hos de som fullgjorde auktorisationen (RI, 2017a).

RI avslutade sitt förslag med att poängtera att de föreslagna justeringarna skulle framställa vägen till att bli auktoriserad revisor som effektivare, vilket skulle resultera i att attraktiviteten för yrket förbättrades (RI, 2017a).

Den 1 juli 2018 trädde de nya kraven i kraft (RI, 2018) och reaktionen på dessa förändringar var blandade. Branschorganisationen FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) gick ut med sitt stöd för de nya kraven och valde att lägga vikt vid att “det inte handlar om sänkta utbildningskrav, utan att bredda kompetensen inom revisorsyrket” (Direkt, 2022). Vikten av att kunna satsa på att rekrytera ny arbetskraft med kompetens inom hållbarhet och IT framställdes som mycket viktig för att följa med i samhällets utveckling och möta framtidens efterfrågan. I en branschrapport genomförd av FAR, framgick det att expertis inom hållbarhet, digitalisering, globalisering, flexibilitet och automatisering var det som krävdes av revisionsföretagen framöver då dessa var de områden som växte allra mest. Samtidigt diskuterade organisationen huruvida efterfrågan på ökad kompetens ställde till med problem. Här poängterade FAR att det kunde bli svårt att få med allt i en akademisk examen och menade på att studenter nu skulle uppmuntras att lägga till ytterligare områden i sin utbildning utöver kärnämneskunskapen. Detta menade FAR skulle kunna bli problematiskt då man skulle kunna behöva ta bort vissa saker ifall man skulle lägga till andra (Direkt, 2022).



Figur 4.3. En illustration av förändringsprocessen som drevs av RI. Skapad av författarna.

4.2 Remissvar från revisions- och tillsynsorgan

Tabell 4.1. Remissvar från de revisions- och tillsynsorgan som valde att ta ställning till promemorian.

Remissvar från revisions- och tillsynsorgan	
Arbetsgivarverket (2017)	Inga invändningar till förslaget.
Bokföringsnämnden (2018)	Mindre kommentar om begreppsanvändning men har inga invändningar till förslaget.
Bolagsverket (2018)	Inga invändningar till förslaget.
Ekobrottsmyndigheten (2018)	Tillstyrker utan invändningar till förslaget.
FAR (2018)	Tillstyrker utan invändningar till förslaget. Välkomnar en bredare kompetensförsörjning.
Finansinspektionen (2018)	Uttrycker oro över RI:s förslag att sänka utbildningskraven, vilket kan riskera revisionskvaliteten särskilt inom finansiella sektorer. Understryker vikten av att bibehålla höga krav på revisorsexamen som en del av att upprätthålla yrkets attraktivitet och standarder. FI efterfrågar även en bredare analys av revisorsyrkets attraktivitet, då många yngre revisorer lämnar yrket av andra skäl än utbildningens längd och komplexitet.
Förvaltningsrätten (2018)	Inga invändningar till förslaget.
Kammarrätten (2018)	Inga invändningar till förslaget.
Kommerskollegium (2018)	Tillstyrker utan invändningar till förslaget.
Näringslivets regelnämnd (2018)	Tillstyrker utan invändningar till förslaget.

Riksrevisionen (2017)	Tillstyrker utan invändningar till förslaget.
Skatteverket (2018)	Tillstyrker utan invändningar till förslaget.
Småföretagarnas riksförbund (2018)	Har inga invändningar på förslaget i sig men har synpunkter på att RI motiverar en förändring av kraven med att den framtida försörjningen av revisorer måste tryggas då det kan ses som ett utnyttjande av lagen.
SRF Konsulterna (2018)	Tillstyrker förslaget med invändningen att ändringen av kompetenskraven sker av fel anledning, de bör anpassas efter kompetensbehov och inte arbetskraftsbehov.
Svenskt Näringsliv (2018)	Anser att förslaget bör genomföras.
Sveriges Advokatsamfund (2018)	Har ingen erinran mot förslagen i promemorian.
Tillväxtverket (2017)	Inga invändningar till förslaget.

Bland revisions- och tillsynsorganen som valde att ta ställning till promemorian var det en övervägande majoritet som tillstyrkte förslaget och branschorganisationen FAR var utmärkande positiva till det. I relation till många av de revisions- och tillsynsorgan som tillstyrker är det nämnvärt att man tar ställning till förslaget utifrån organets egen påverkan av förslaget.

Bland de revisions- och tillsynsorgan som väckte kritik mot förslaget fanns Finansinspektionen, Småföretagarnas riksförbund och SRF Konsulterna. Finansinspektionen var oroliga att revisionskvaliteten kunde riskeras om utbildningskraven sänktes. Vidare önskade Finansinspektionen att *“[...] en bredare analys av varför revisorsyrket har förlorat i attraktivitet och om det kan finnas även andra anledningar [...]”* än de som nämndes i promemorian. Småföretagarnas riksförbund och SRF Konsulterna uppmärksammade att RI ville göra förändringen på grund av viljan att säkra yrkets framtid i form av arbetskraft vilket de menade kunde bli kontroversiellt. SRF konsulterna underströk att de *“anser att regelverken ska utformas baserat på de kompetensbehov som finns och inte för att påverka volymen av utbudet av revisorer.”* Småföretagarnas riksförbund tillade att det *“[...] föreligger en risk att de yrkeskategorier, t ex revision som via lagstiftning och reglering kan öka sin marknadsandel, utnyttjar denna möjlighet för att utöka och säkerställa uppdragsbasen”*.

4.3 Remissvar från akademin

Tabell 4.2. En sammanfattning av remissvar från akademin.

Remissvar Akademin	
Göteborgs universitet (2018)	Påpekar att provets utformning även bör ses över för att spegla en revisorsroll i förändring. Vidare anser universitetet att konsekvensutredningen bör styrkas innan de kan godkänna förslaget.
Högskolan i Gävle (2018)	Har mycket svårt att ställa sig bakom promemorians argumentation kring akademisk utbildning. Förespråkar att förslaget omarbetas.
Högskolan Kristianstad (2018)	Framhåller att argumentationen i promemorian inte är byggd på en stabil grund, samt att förslaget är alltför kortsiktigt och inte ser till de konsekvenser som kan komma att ske på lång sikt.
Jönköpings universitet (2018)	Belyser att de föreslagna åtgärderna från RI:s remiss har liten eller ingen koppling till de problemområden som nämns i inledningen av promemorian.
Linköpings universitet (2018)	Ställer sig frågande till ifall de föreslagna förändringarna kommer att få den önskade effekt RI hoppas på, det vill säga ökad attraktivitet för yrket och en effektivare utbildningsväg.
Lunds universitet (2018)	Ifrågasätter utredningen och förslaget. Efterfrågar vidare utredning kopplat till kunskap och förståelse som kan krävas av revisorer. Innan förändringar genomförs vill man vidare diskutera det.
Malmö universitet (2018)	Tycker att förslaget måste omarbetas, med fokus på att göra det tydligare vilken utbildning, nivå och ämnen som krävs för att få avlägga provet.
Mittuniversitetet (2018)	Ser positivt på att öppna upp för fler utbildningssamordnare men avråder RI från att ta bort ett specifikt antal högskolepoäng i ämnena företagsekonomi och juridik.
Stockholms universitet (2018)	Anser att det finns problematik förslaget, dels kommer anpassade revisorsutbildningar som ges på universitetet bli överflödiga och dels pekar man på att förslaget som läggs fram påverkar professionell legitimitet i yrket vilket går emot syftet med förändringen.
Sveriges akademikers centralorganisation (2018)	Tillstyrker förslaget.

Umeå universitet (2018)	Ställer sig positiv till vissa delar och negativ till andra delar, men ser framförallt fram emot en dialog med branschen för att kunna matcha framtidens behov.
Universitets- och högskolerådet (2018)	Tillstyrker förslaget med invändningen att en utökad konsekvensanalys hade varit på sin plats
Uppsala universitet (2018)	Kom fram till en sammantagen bedömning att RI:s promemoria bestod av två förslag som universitetet ställde sig mycket tveksamma till. Dessa var förslaget att ta bort kravet på ett specifikt antal högskolepoäng inom juridik och företagsekonomi samt att både obligatoriska och icke-obligatoriska ämnen ska provas på provet.

Från akademin sida fanns det en genomgående upplevd otydlighet kring förslaget, det vill säga en otydlighet kring vad det var som krävdes av utbildningsorganen. Flertalet efterfrågade ytterligare utredning av förslaget. Stockholms universitet belös i sitt remissvar att *“Flera studier pekar också på att revisionsbranschen kommer att vara en av de branscher som påverkas mest av digitaliseringen, och därför är det rimligt att revisionen kommer behöva ’kvalitet före kvantitet’ i framtiden”* och därmed att RI hade fel fokus i förslaget som lades fram. Linköpings universitet belös i sitt svar att promemorian *“[...] är dåligt underbyggd och delvis bygger på felaktig problembeskrivning och konsekvensanalys”* samt att det i promemorian *“[...] inte finns något som pekar på att säkerställa revisionskvalitet eller ge önskad effekt i form av effektivare utbildning och ökad attraktionskraft för revisionsyrket”*. Linköpings universitet menade att förslaget kunde innebära motsatta konsekvenser för yrket vilket upplevs som en som bild som delades av majoriteten av universiteten.

4.4 Remissvar från byråer

Tabell 4.3. Remissvar från de byråer som valde att ta ställning till promemorian.

Remissvar Byråer	
Deskjockey Revision AB (2018)	Betonar att byråer redan idag har höga kostnader och att detta förslaget kommer att öka dessa. De tycker även att dagens problem inte ligger i att det finns för få sökande utan att de som söker har för låg kunskap när de blir anställda.
Finnhammars Revisionsbyrå (2018)	Ställer sig positiva till förslaget i sin helhet. Dock invänder man att det hade varit önskvärt att utreda revisorsprovet i sig då man anser att det inte tar fasta på de mål som utredningen i övrigt gör.

KPMG (2018)	Byrån förhåller sig mestadels positivt till förslaget, i synnerhet de åtgärder som är ämnade att bredda kompetens i branschen. Dock påpekar KPMG att detta troligtvis kommer leda till ökade kostnader för byråer, vilket kan ställa till problem för de lite mindre byråerna. Dessutom efterfrågar bolaget hur rent konkret samarbetet kommer se ut framöver mellan RI, akademien och byråerna.
PWC (2018)	För det mesta är man positiv till förslaget. Invändningar på vilka ämnen som kan anses obligatoriska om nödvändigt görs. Man menar bland annat att hållbarhetsrapportering bör vara med som ett av dessa. Vidare belyser man kostnadskonsekvenserna för byråerna som man anser kommer öka betydligt i och med att nyanställda kommer ha en lägre effektivitet som följd av förslaget.

Byråernas svar på remissen förhöll sig mestadels positiva. PWC och KPMG, de två större byråerna som valde att svara på remissen, menade båda att en större del av utbildningskostnaderna lades över på byråerna till följd av förslaget. Utöver detta menade PWC att det fanns fler behov av kompetens än enbart IT *“Hållbarhetsfrågor är också högst relevant ur ett revisionsperspektiv. Vi anser att detta bör finnas med bland de icke obligatoriska ämnena och även som en del av revisorsprovet eftersom det numera är krav i ÅRL för vissa företag att upprätta en hållbarhetsrapport.”*. Vidare efterfrågade KPMG en klargöring av samarbetet mellan de olika inblandade parterna.

De två mindre byråerna som tog ställning till remissen, Finnhammars Revisionsbyrå och Deskjockey Revision, tog upp andra aspekter med förslaget. Finnhammars Revisionsbyrå var positiva med förslaget men belös att man fann provet i sig själv vara ett diskussionsområde: *“Vi beklagar dock att utredningsförslaget inte samtidigt gör en översyn av provet för revisorsexamen, då detta i dag, enligt vår uppfattning, inte fullt ut är anpassat till de övergripande mål som utredningen i övrigt tar fasta på.”*. Deskjockey Revision ställde sig dock helt emot förslaget. Man menar precis som de större byråerna påpekar att kostnaderna kunde bli ett problem. Dessutom menade man att *“dagens problem inte är att hitta sökande utan snarare att hitta kandidater som har en godtagbar kunskapsnivå för att kunna få en anställning”*. Istället för att sänka utbildningskraven ville Deskjockey Revision att man höjde kraven på universitetsutbildning.

4.5 Debatt kring beslutet

Från och med att förslaget blev offentliggjort började aktiva inom akademins värld att gå ut med sina åsikter om förändringen. Jan Marton, docent vid Handelshögskolan i Göteborg, gick bland annat ut och yttrade sig ifrågasättande om de nya kraven. Han menade att detta var en sänkning av kompetenskraven som inte skulle komma att gynna branschen i längden (Hammarström, 2018). En annan som hållit med är Peter Öhman från CER (Centrum för forskning om ekonomiska relationer), som i sin publicerade studie skrev att “allt annat lika borde minskad utbildningstid leda till att blivande revisorer inte hinner lära sig lika mycket som tidigare” (Öhman, 2020). Samtidigt lyfte studien att det inte finns någon garanti på att en profession stärks som en följd av ökad attraktion.

Broberg och Tagesson (2017) framförde i en debattartikel i Balans att man genom ändringarna avproffessionaliserade revisorsyrket. Vidare menade man att det inte var längden på karriärvägen som låg till grund för att många lämnade yrket. De belyste snarare samtida forskning av Gertsson et al. (2017), som belyste att anställda hade låga uppfattningar om yrket, att arbetet inte upplevdes meningsfullt samt att yrket inte kom med den prestige som det tidigare gjort. Nilsson (2017) skrev i ytterligare en artikel i Balans att söktrycket på byråerna var högt och att problemet därmed inte låg i att för få sökte sig till yrket från högskolor – problemet kunde bara ligga hos byråerna. Även Sylvander (2018) menade att det fanns ett problem väl på byråerna som låg i bland annat att lönen inte ansågs rättvis nog. Debattörerna påpekade genomgående att problemet fanns på ett annat ställe i systemet än vad RI lyfte fram.

Ytterligare akademiker som valt att ge sig in i diskussionen är ekonomie doktorerna Karin Seger och Mattias Holmstedt vid Mälardalens universitet. De skrev i artikeln “Leder dagens revisorsutbildning till framtidens kompetens?” i tidningen Balans att de är av åsikten att ändringarna av utbildningskraven har gjort det att det blivit mer otydligt för studenter att ha koll på vilka ämnen som är av vikt att läsa. Då en kandidatexamen inom företagsekonomi tidigare fungerade som en ledstjärna för framtidens revisorer har de nya kraven inneburit att inriktning på utbildning inte längre spelar roll medan kravet på obligatoriskt akademiskt lärande inom företagsekonomi kvarstår. I samma artikel riktar doktorerna stark kritik mot RI och deras framförhållning kring förändringen. De menar att akademien blev informerad först angående de nya kraven vid införandet av dem. Detta ledde till att universiteten och

högskolorna utexaminerade studenter som inte uppfyllde kraven i två års tid efter att kraven börjat gälla. Seger och Holmstedt riktar en uppmaning till myndigheten att eventuella framtida förändringsprocesser på involvera akademien i ett tidigare stadium för att undvika ett liknande scenario som varken är gynnsamt för branschen, akademien eller den enskilde individen. (Seger & Holmstedt, 2022)

4.6 Intervjusvar

4.6.1 Svar från revisorsassistenter

Nedan följer svar från de revisorsassistenter som deltagit i undersökningen och tabellerna är uppdelade efter frågorna som ställts. Nämnvärt är att samtliga av respondenterna har anställts under det nya regelverket, det vill säga efter år 2018.

4.6.1.1 Revisorsprov

Respondent A är revisorsassistent på en Big 4-byrå som arbetat på firman sedan januari 2024. Personen svarar att dennes uppfattning är att arbetstiden på byrån innan man tar sig an revisorsprovet varierar från person till person, men i regel brukar vara fem till sex år. Respondent B är revisorsassistent på medelstor byrå och har varit på byrån sedan augusti 2022. På frågan kring när man förväntas försöka ta sin revisorsexamen svarar personen att det inte finns något tydligt direktiv från byråns sida. Däremot hålls en kontinuerlig dialog med närmaste chef för att avgöra när medarbetaren är och känner sig redo. Personligen menar respondent B att denna siktar på att skriva revisorsprovet, men att detta inte lär hända förrän personen jobbat i 4-5 år på byrån Respondent C är revisorsassistent på en Big 4-byrå sedan augusti 2023. Hen har uppfattningen att provet kan genomföras efter 3-5 års erfarenhet på byrån, men att det finns ett internt utbildningsprogram som består av fem kurser. Då kurserna anordnas en gång per år tar detta program fem år att slutföra.

Tabell 4.4. Sammanställning för intervjufråga 1a.

När kan du förväntas få gå upp och ta revisorsexamen på din nuvarande byrå?				
	År 3	År 4	År 5	År 6
Respondent A			5-6 år	
Respondent B		4-5 år		
Respondent C	3-5 år			

Revisorsassistenternas perspektiv på när man får skriva revisorsprovet varierar från respondent till respondent. Respondent A och B har ett mer preciserat intervall om 2 år där man kan förväntas skriva provet medan respondent C har ett mindre preciserat intervall om 3 år. Vidare skiljer sig uppfattningen om hur mycket erfarenhet som behövs där respondent C har uppfattningen om att man kan skriva reda från tredje året medan respondent A inte förväntas skriva innan femte året. Sammanfattningsvis är respondenternas uppfattning spridd i frågan och ett intervall om 3-6 år är det intervall som respondenterna tillsammans svarar.

4.6.1.2 Utbildning

Vad gäller inriktning på kandidatexamen svarar respondent A att det uppfattades som att det var förväntat från dennes byrå att applikanten hade en examen inom företagsekonomi och att detta inte sågs som en fördel gentemot konkurrenter för positionen utan snarare som en nödvändighet. Vidare svarar respondent B att den har för sig att det är ett krav på byrån att ha en kandidatexamen inom företagsekonomi för att ens ha möjligheten att söka en position hos dem. Även respondent C upplever detta som ett krav: *“Jag tror att det är ett krav. Har inte hört talas om någon som inte haft det för att komma in”*. Vidare nämner respondenten att de högre uppsatta personerna på byrån som intervjuade en mot slutet av anställningsprocessen la större vikt vid den sökandes akademiska resultat och sociala förmåga.

Tabell 4.5. Sammanställning för intervjufråga 1b.

Upplevde du en fördel av att ha en kandidatexamen i företagsekonomi under rekryteringsprocessen? Togs det upp och lades vikt i det?			
	Nej	Ja	Ja, men det upplevdes mer som ett krav/tror att det är ett krav
Respondent A			
Respondent B			
Respondent C			

För fråga 2 är det tydligt att samtliga respondenter upplevt att en kandidatexamen i företagsekonomi inte bara är en fördel utan ett krav. Antingen svarar man att det upplevs som ett krav eller att man tror att det är ett krav från byrån. Sammanfattningsvis är respondenterna ense om att det är ett krav. Respondent C berättar att de har tolkat det som att det är ett krav

att anställda har en kandidatexamen inom företagsekonomi då de inte hört talas om någon som blivit anställd med annan inriktning på sin examen.

4.6.2 Rekryterare

Rekryterarnas svar bidrar med insikter om vilken bild de har av rekryteringsprocessen samt vilken bild man vill förmedla som byrå. Nedan följer en sammanställning av frågorna som besvarats av dem.

4.6.2.1 Revisorsprov

Respondent D är rekryteringsansvarig på en Big 4-byrå. Personen berättar vidare att byråns anställda får skriva provet för att bli auktoriserad revisor när de känner sig redo, förutsatt att de praktiska och teoretiska kraven är uppfyllda. Däremot ligger byråns utbildningsprogram för auktorisation över fem år, både vad gäller praktik och teori, vilket gör att byråns rekommendation är att man väntar tills man slutfört den interna utbildningen och inte stressar för sakens skull. Samtidigt betonar hen att byrån inte nekar någon att skriva provet, förutsatt att kraven är uppfyllda och att byrån anser att den anställde är redo. Respondent E är anställd på en Big 4-byrå där personen är rekryteringsansvarig och berättar att det vanligaste är att anställda brukar jobba i cirka fem till sex år innan de skriver provet för auktorisation, med anledning att de ska ha hunnit genomgå byråns interna utbildningar och samlat på sig den praktiska erfarenhet som krävs. Då byrån anser att det är en individuell bedömningsfråga kan det variera från fall till fall, men de ser gärna att deras anställda arbetar i åtminstone fyra år innan de skriver provet. Respondent F är en av de rekryteringsansvariga på en medelstor byrå. Vad gäller tidsaspekten berättar respondent F att byråns utbildningsmatris sträcker sig över sex års tid. Under år två på byrån får dock de anställda ta ett kunskapsprov och gör de tillräckligt bra ifrån sig på detta kvalificerar de sig för ett "snabbspår" som istället sträcker sig över 5 års tid. Bakgrunden till detta, menar den intervjuade personen, är att byrån vill förse sina anställda med bästa möjliga förutsättningar, vad gäller både utbildning och praktisk erfarenhet, för att inte enbart klara examen utan även de utmaningar och ansvar som ställs på en person när den blir en auktoriserad revisor.

Tabell 4.6. Sammanställning för intervjufråga 2a.

Efter hur lång tid får era revisorer avlägga revisorsprovet?				
	3 år	4 år	5 år	6 år
Respondent D	När man är redo		Utbildningsprogram är på 5 år	
Respondent E	Enskilda fall	Minst 4 år, vanligtvis 5-6 år		
Respondent F			5-6 år. Utbildningen är 6 år.	

Respondent D betonar att stor vikt ligger vid den individuella beredskapen. Respondent E medger att det finns enskilda fall där man skriver redan efter 3 år men att det är ovanligt. Respondent F har en mer strikt syn på det där man inte släpper igenom kandidater innan man har gjort 5-6 år, vilket skulle kunna kopplas till deras mer öppna syn på utbildningsbakgrund. Sammanfattningsvis har samtliga av byråerna en generell tidsram på minst 5 år.

4.6.2.2 Utbildning

På frågan kring vilken examen de personer som anställs på byrån har svarade respondent D att det är en klar majoritet som antingen har en kandidatexamen eller magister/master inom företagsekonomi. Personen betonar dock att det viktigaste är att den anställda har läst de kurser som krävs av RI för att bli auktoriserad revisor och att detta kan uppnås med en annan typ av inriktning på utbildningen, men att detta kräver att studenten har lagt till kompletterande kurser till sin examen för att uppfylla kraven. Respondent E förmedlar att byrån de jobbar på i största möjliga utsträckning ser till att de som anställs på byrån har en kandidatexamen med inriktning på företagsekonomi. Respondent F återger att byrån är öppen för att anställa individer med en annan kandidatexamen än företagsekonomi, men att byrån i dessa fall är mycket noga att säkerställa att den sökande har tillgodoräknat sig de obligatoriska kurser som krävs enligt RI för att få avlägga revisorsprovet. Denna bedömning görs med utgångspunkt i RI:s nya riktlinjer.

Tabell 4.7. Sammanställning för intervjufråga 2b.

Anställer ni folk som inte har en kandidatexamen i företagsekonomi?		
	“Ja”	“Nej”
Respondent D	<i>Ja men...</i>	<i>...den absoluta majoriteten har en kandidat, alternativt master/magister inom företagsekonomi</i>
Respondent E		<i>Helst ska kandidaten ha en kandidat i företagsekonomi.</i>
Respondent F	<i>Öppna för att anställa kandidater som studerat annat än företagsekonomi. Så länge RI:s krav uppfylls</i>	

Inställningen hos rekryterare angående utbildningskrav varierar. Medan Respondent D och E fortfarande prioriterar att ha en kandidatexamen inom företagsekonomi, visar Respondent F på en öppenhet för att anpassa sig till en bredare pool av kandidater med varierande bakgrund. Sammanställt lutar det ändå åt att man ska ha en kandidat i företagsekonomi.

4.6.2.3 Rekryterings- och upplärningsprocess

Vad gäller utbildnings- och rekryteringsprocesser menar respondent D att båda dessa har utvecklats men inte till följd av kravförändringarna. De har snarare anpassats efter andra faktorer såsom naturlig utveckling och modernisering inom rekrytering samt digitalisering, och så vidare. Respondent D avslutar med att *“beaktat utfallet för de som skriver provet från oss vågar jag påstå att vi har en väldigt bra approach för detta”*. Respondent E ser inga större förändringar eller anpassningar till de nya kraven vilket personen tror beror på att *“man ju fortfarande förväntas ha grundläggande kunskap i redovisning när man börjar, även om det inte längre är krav på kandidat inom företagsekonomi”*.

Tabell 4.8. Jämförelse för intervjufråga 2c och 2d.

Hur, om alls, har er rekryteringsprocess och upplärningsprocess av revisorer anpassats efter de nya kraven 2018?		
	Den har anpassats efter kraven	Den har inte anpassats
Respondent D		
Respondent E		

Respondent A och B är enade om att man inte tror sig gjort några förändringar i processen på grund av de nya kraven, däremot nämner man att processen utvecklas hela tiden på grund av andra faktorer. Respondent F kunde inte besvara de sista två frågorna då de inte hade tillräcklig uppfattning om hur processen såg ut innan 2018.

4.7 Jobbannonser

Vad nyexaminerade studenter och andra sökande möttes av under vårterminen 2024 när de skulle söka sig till någon av revisionsbyråernas juniora revisorsposter är något varierande. I jobbannonsen från Ernst & Young står det att ett kvalifikationskraven för tjänsten är “universitets-/högskoleexamen som ekonom eller motsvarande” (EY, 2024). I en annan annons från Grant Thornton söker de applikanter som “har universitets- eller högskoleexamen inom företagsekonomi vid jobbstart”. GT skriver dessutom att det anses vara meriterande ifall applikantens examina har en inriktning mot redovisning eller liknande samt ifall individen läst 30 hp handelsrätt och 15 hp beskattningsrätt (Grant Thornton, 2024). För de som vill söka sig till Deloitte vänder de sig till kandidater som “har läst ekonomi och uppfyller Revisorsnämndens teoretiska krav för revisorsexamen (auktorisering)” (Deloitte, 2024).

5. Analys

5.1 Byråernas intervjusvar

Greenwood et al. (2002) menar att en förändring landar i antingen acceptans eller förkastning. Sett till svaren som samlats in från de olika respondenterna finns det tecken på både acceptans och förkastning. När det kommer till erfarenheten som krävs för att få skriva

provet täckte alla respondenternas intervall om 5 år vilket är i enlighet med de gamla kraven och indikerar förkastning. Däremot tyder svaren även på mer flexibilitet än innan, då två av tre svarar att det finns möjlighet att ta det på 4 år och i enskilda fall 3 år, vilket snarare tyder på acceptans. Vidare anser revisorassistenterna att en kandidatexamen i företagsekonomi mer eller mindre fortfarande uppfattas som ett krav från byråerna, något som indikerar att förändringarna inte anammats. Bland svaren från rekryterare är det dock en majoritet av svaren som lutar åt att medan det är mycket fördelaktigt att besitta en kandidat i företagsekonomi – vilket man kan säga även för respondent F, då en företagsekonomisk kandidat täcker de ämnen som krävs av RI – utesluter de inte alternativa utbildningar.

Vad gäller processerna kring rekrytering och upplärning är det en kontinuerligt föränderlig process. Ingen specifik anpassning av rekryteringsprocessen har gjorts på någon av byråerna men utbildningen har anpassats på en av de två svarande byråerna. Sammanfattningsvis har man på byråerna anpassat processerna något och gjort det något mer flexibelt utifrån individuell prestation när man får skriva provet. Däremot har inte någon av byråerna helt och hållet utformat sina processer och krav utifrån RI:s nya kravbild. Värt att nämna är att detta är baserat på vad respondenterna kunde svara, men att det även påpekades att de inte hade fullständig information på exakt hur processerna såg ut innan 2018.

Empirin indikerar att byråerna varken fullständigt förkastat eller fullständigt accepterat förändringarna, som Greenwood et al:s (2002) modell påstår. Utfallet är snarare en typ av partiell förkastning, mer i linje med Olivers (1991) tankar. Byråernas agerande skulle kunna överensstämma med flera av Olivers strategier.

Vissa svar, som exempelvis respondent F:s svar angående den interna utbildningens längd, är mer direkt avvisande av de nya riktlinjerna än de övriga. Detta typ av svar är indikativt av en mer utmanande strategi i form av taktiken avvisande. De väljer aktivt att inte implementera en ny riktlinje och behåller istället utbildningen på längden den varit innan. Men majoriteten av svaren från intervjuerna indikerar snarare en partiell acceptans, antingen äkta eller i form av en fasad utåt. Svaren rör sig mer mot att de är öppna att låta revisorsassistenter ta provet tidigare om de är redo, och öppna för att anställa kandidater med annorlunda utbildningsbakgrund. Detta skulle kunna vara mer indikativt av antingen undvikande eller kompromiss. Är denna öppenhet sann talar vi om kompromiss i form av lugnande taktiker (eng: pacifying tactics), där byråerna etablerar den lägsta nivån av medgivande och skyltar

med detta för att skapa en lugnande bild av acceptans för RI. Är föreställningen om att vara öppna för detta endast en fasad pratar vi snarare om undvikande i form av döljande – de döljer deras faktiska rutiner genom att prata om vad de hade kunnat vara villiga att göra i en hypotetisk värld som inte kommer aktualiseras.

Som tidigare nämnt kan även detta döljande skapa legitimitet för förändringen om fasaden är övertygande nog. Intervjusvaren från revisorsassistenterna visar dock på att en sådan övertygande fasad inte verkar finnas, då de alla verkade säkra på att deras utbildning i företagsekonomi var ett krav. Dock varierade revisorsassistenternas uppfattning av när de kunde förväntas gå upp för revisorsprovet. Detta indikerar antingen på att just utbildningens längd är en förändring som implementerats mer, kanske genom att vara den lägsta nivån av medgivande (lugnande taktik), eller att byråerna har skapat en mer övertygande fasad på denna förändring (döljande). Det skulle kunna indikera att RI:s förslag har mött olika motstånd på byråerna, och att det främst är de nya kvalifikationskraven från universitetet som de motsätter sig.

Allt som allt visar intervjusvaren och bristen på full anpassning till de nya kraven från byråerna på att kognitiv legitimitet inte har uppnåtts. Enligt Greenwood et al:s (2002) modell innebär detta att förändringarna inte ännu nått det sjätte stadiet – om de kommer göra det alls.

5.2 Stadie 1 och 2 - behovet av förändring

Det inledande stadiet i Greenwood et al:s (2002) teori etablerar att något typ av event tar plats som etablerar behovet av förändring. Detta går hand i hand med Rumelt (1995), som påstod att förändring tar sin grund i uppfattningen att den faktiskt behövs. En felaktig uppfattning om detta är den första anledningen till att förändring misslyckas - för att den helt enkelt inte anses vara nödvändig. Ser man till tiden innan och under RI:s förslag verkar detta ha varit delvis sant.

RI:s argumentation för förslaget var att revisorsyrket behövde bli mer attraktivt, då revisorer riskerade att bli ett bristyrke i framtiden (RI, 2017a), vilket de grundade i statistik på den kraftigt minskande revisorskåren sedan den förändrade revisorslagen för små aktiebolag (Riksrevisionen, 2017). Denna sjunkande trend var ett faktum, och verkar ha varit allmänt accepterad i branschen som problematisk. RI rapporterade till Riksrevisionen att detta

berodde på att revisorer lämnade branschen i större utsträckning – en rapport som stämmer väl överens med resultat från den dåtida forskningen som fokuserade mycket på att problemet var att folk lämnade yrket såväl innan- som efter auktorisering på grund av, bland annat, låga åsikter om yrkets meningsfullhet och prestige, dåliga arbetsmiljöer, belöningsystem och karriärmöjligheter, samt bristen på rättvisa löner (Broberg & Tagesson, 2017).

Faktumet att det forskades mycket i ämnet är i linje med steg två i den teoretiska modellen, som säger att behovet av förändring leder till att befintliga omständigheter börjar problematiseras och diskuteras – bland annat genom forskning – för att komma fram till alternativa handlingsätt. Detta menar de kan styrka uppfattningen om att det finns ett behov av förändring (Greenwood et al., 2002). I detta fall verkar exakt detta ha hänt, men för andra behov av förändring än de RI valde att basera sitt förslag på. Medan branschen verkar ha uppfattat ett behov av att göra yrket mer attraktivt för befintliga revisorer, agerade RI istället på ett behov av att göra det mer attraktivt för en ny rekryteringsbas. Flera av reaktionerna från branschen på RI:s förslag verkar beröra just denna “felprioritering”. Bland annat Linköpings universitets remissvar och flertalet debattartiklar i tidningen Balans kritiserar föreställningen att problemet ligger i att locka fler till yrket, och hänvisar istället till deras egna observationer och resultaten från den dåtida forskningen, som pekade på annat (LiU, 2018; Sylvander, 2018; Broberg & Tagesson, 2018; Nilsson, 2018).

Allt som allt, verkar branschen tydligt ha känt behovet av en förändring. Förändringen i revisorslagen för små aktieföretag påverkade revisorskåren mer än förväntat och kåren blev allt mindre varje år, något som tydligt var problematiskt. Branschens uttalanden och slutsatser verkar dock peka på att RI och övriga aktörer inte var överens om vad problemet var. Medan det mesta pekade på att det inte var attraktivt nog att förbli revisor - på grund av aspekter som arbetsmiljö, värde, prestige och lön - lade RI fokus på att fler skulle vilja söka sig till yrket. Trots att de själva hade rapporterat till Riksrevisionen samma år att kåren blev mindre på grund av att revisorer bytte karriär. Denna typ av felprioritering påstår Rumelt (1995) kan bidra till att förändringen inte anses vara nödvändig, och skulle alltså kunna ligga till grund för en del av missnöjet med förslaget.

5.3 Stadie 3 och 4 – skapandet av en legitim förändring

Det tredje stadiet i den institutionella förändringen innebär att aktörerna självständigt utvecklar potentiella lösningar till utmaningarna de står inför (Greenwood et al., 2002). RI:s beslut föranleddes just av en självständig utredningsprocess där de identifierade vad de ansåg behövde förändras. Det är vanligt att olika aktörer kommer till olika slutsatser eftersom att behov och resurser varierar från fall till fall. I vårt fall arbetade inte RI helt självständigt utan bjöd även in aktörer såsom FAR, universitet och byråer till seminarium för att fundera över om det fanns någon substans i den problematik som RI börjat granska.

Förslaget presenterades sedan med en tydligt formulerad organisatorisk brist och argument för varför förslaget var en lämplig lösning, i linje med det fjärde steget i modellen. Det fjärde stadiet – teoretiseringen – utgår nästintill enbart efter att uppnå legitimitet för den genomförda förändringen från så många av de påverkade aktörerna som möjligt, så att förändringen accepteras. Detta sker bara om förslaget är lämpligare än den nuvarande situationen, och antingen uppnår moralisk legitimitet eller pragmatisk legitimitet om den har praktiska fördelar.

Svaren visar inte på sådana uppfattningar. Majoriteten av remissvaren var kritiska till beslutet eller så hade de inga invändningar, vilket inte kan ses som detsamma som att se fördelar med beslutet. Den diverse kritiken som framförs i remissvaren går hand i hand med flera av Rumelts (1995) grunder till motstånd. Farhågor att det skulle leda till högre kostnader för byråerna är indikativt av otillräcklig motivation, och en förhastad process och motsägelsefulla mål och fakta är indikativt av ett misslyckat kreativt svar. En sådan anmärkningsvärd motsägelse är att ämnesområdet för teknik gjordes icke-obligatorisk, trots den starka argumentationen för att det behövdes en större teknisk bas i yrket – en motsägelse som Jan Martons uttalanden tydligt kritiserar. Processen bemötte alltså ett politiskt dödläge, där aktörernas åsikter och värderingar inte var kompatibla.

Efter att ha mottagit remissvaren valde RI att göra ytterst små korrekationer i sitt förslag, och lyfte istället igen fram de fördelar de ansåg förslaget skulle generera. Med hänsyn till Rumelts teori kan detta tolkas som att RI prioriterade att beslutet skulle gå igenom snabbt och komma ut ur det politiska dödläget, över att vinna legitimitet från alla de viktiga aktörerna.

Allt som allt indikerar händelseförloppet och debatten inte på att teoretisering blev framgångsrik. Varken moralisk eller pragmatisk legitimitet verkar ha uppnåtts tillräckligt i detta stadie, vilket både verkar ha berott på naturen av kritiken som framfördes, samt på RI:s val att bortse från denna. Pardo-del-Val och Martinez-Fuentes (2003) påstående att inga av dessa faktorer är starka nog för att stoppa ett beslut verkar stämma även här, eftersom beslutet trots allt gick igenom.

5.4 Stadie 5 - Vägen mot acceptans eller förkastande

Enligt Greenwoods modell leder endast framgångsrik teoretisering till spridning, och därigenom acceptans. En icke framgångsrik teoretisering sprids inte och blir därmed förkastad. Givet observationerna från 5.1 så skulle nog detta kunna påstås stämma.

Utöver en misslyckad teoretisering har även Rumelt tankar på vad som kan ha gått fel i detta stadie – det slutliga motståndet handlingsbrott, specifikt kollektivt agerande. Detta är spekulativt då vi inte har någon data på det, men konkurrensfördelen av att ha längre utbildade auktoriserade revisorer hade kunnat vara en anledning för byråerna att avvakta med att anpassa sig för att inte vara först. Förändringarna gick igenom men har fortfarande inte implementerats fullt ut, vilket betyder att det kvarstående motståndet måste ligga hos byråerna. En förklaring kan vara kollektivt agerande, en annan att de fortfarande är starkt kritiska till förändringarna.

Sex år efter RI:s förändring verkar också byråerna fortfarande vara just kritiska. Detta är inte något de aktivt gått ut och förmedlat likt akademien, men från vad som går att utläsa på deras hemsidor och vad denna undersökningen fått till sig via svaren på intervjufrågorna har byråerna än idag inte valt att anpassa sig till dem fullt ut. Stadigheten hos byråerna i frågor som kompetens i företagsekonomi och en längre utbildningsplan reflekterar aktörer som fortsatt verkar lägga mycket vikt i kompetens, vilket inte är konstigt då det är en så pass central värdering inom branschen, och en grundpelare för professionen och yrkeslegitimiteten. Detta går hand i hand med Rumelt (1995) som påstår att grundläggande värderingar är en källa till motstånd för förändringar, och Pardo-del-Val och Martinez-Fuentes (2003) ytterligare påstående att detta är den starkaste källan till motstånd. Det kan tolkas som att byråerna anser att de gamla kraven gick mer hand i hand med legitimiteten för yrket och dess utövare. Whittle et al.(2016) försökte att understryka vikten

av denna legitimitet för hela branschens framtid, och då byråerna högst troligen är mycket måna om detta bör de göra allt i sin makt för att uppnå och efterfölja det. Med hänsyn till denna brist på spridning är det osannolikt att förändringen någonsin uppnår kognitiv legitimitet, men det återstår att se.

Slutligen är det intressant att analysera RI:s strategi i den här förändringsprocessen. Från argumenten som fördes blir det tydligt att RI fokuserade mest på att utveckla pragmatisk legitimitet. De fokuserade på att lyfta fram de praktiska fördelarna med dessa typer av förändringar, eftersom förändringarna knappast hade kunnat uppnå moralisk legitimitet, då de likt kritiken säger går emot revisorernas grundläggande värderingar i att hög kompetens gör yrket samhällsnyttigt. Enligt Greenwoods modell är detta heller inte ett krav, då endast någon legitimitet krävs för lyckad teoretisering, och det är pragmatisk legitimitet som är instrumentell för lyckad spridning. Motståndet som uppstått trots detta kan antingen bero på att inte heller pragmatisk legitimitet uppstod, eller att moralisk legitimitet och värderingar visade sig utgöra ett större motstånd i revisorsbranschen än vad teorin antar – även båda kan vara sanna.

6. Slutsatser och diskussion

Uppsatsens första forskningsfråga var hur byråerna hade anpassat sig till de nya kraven som implementerades 2018. Undersökningen kommer fram till att byråernas anpassning varierar men att en försiktighet i att fullt ut implementera de nya kraven är märkbar. Även om revisionsbyråer teoretiskt sett skulle kunna använda de nya kraven visar denna undersökning att många byråer fortsätter att ställa höga interna krav på sina anställda. Stor vikt läggs fortfarande i en företagsekonomisk utbildning, men en öppenhet till att frångå detta uttrycks. Vidare visar det sig vara undantagsfall som får avlägga revisorsprovet efter kortare tid än fem år, men möjligheten sägs ändå finnas av vissa. Vad vi landar i är att byråerna varken fullt ut har accepterat eller förkastat förändringarna utan snarare delvis har förkastat dem, mer i linje med Oliver (1991) än Greenwood et al. (2002). Utifrån teorin vill vi påstå att detta är en kompromiss, alternativt ett undvikande. Att de är mottagliga för att öppna upp för att följa riktlinjerna, men inte göra det i praktiken fullt ut, anser vi vara en kompromiss. Samtidigt kan detta vara ett sätt att undvika kritik från RI och övriga branschen genom att utåt sett acceptera förändringen men internt hålla kvar vid de tidigare kraven och riktlinjerna, vilket snarare utgör undvikande.

Uppsatsens andra forskningsfråga var hur detta agerande kan förklaras. Försiktigheten kan delvis förklaras genom legitimitetsteori, mer specifikt yrkeslegitimiteten. Byråernas tveksamhet till anpassning för de nya kraven kan ses som ett försök att bevara yrkeslegitimiteten och bibehålla en hög professionell standard, genom att bibehålla den svåråtkomliga kunskapsbasen som ingår i definitionen av vad som skiljer professioner från andra yrken (Abbott, 1988). Byråerna verkar uppleva att de bäst åstadkommer detta med de riktlinjer och interna styrverktyg som de har och har haft under de senaste åren, vilket gör oviljan att justera dessa förklarliga. Fler förklaringar går att finna i annan institutionell teori på framgångsrika förändringar, som indikerar vissa misstag som RI verkar ha gjort under händelseförloppet som kan ha lett till att förändringarna inte vunnit legitimitet.

Först och främst verkar branschen inte ha varit överens om vart det fanns ett behov för förändring i branschen, något Rumelt (1995) menar är det första motståndet till förändring. Den dåtida forskningen pekade på att yrket hade ett problem med att behålla revisorer i branschen, inte att få in dem i den, men det var trots detta det senare som RI försökte lösa. Att RI valde att angripa ett problem en stor del av branschen inte ansåg fanns satte käppar i hjulet redan från början. Ytterligare motstånd Rumelt menar kan ses i fallet är kritiken att förslaget skulle leda till högre kostnader för byråerna, att processen var för förhastad och inte hade tillräckligt med konsekvensanalyser, och att vissa av RI:s argument direkt verkade strida mot förslagen de la fram. Framförallt är det problematiskt att förslaget uppfattades riskera revisorernas kompetens och oberoende – grundläggande värderingar för yrket, vilket visat sig vara det starkaste motståndet mot förändring (Pardo-del-Val & Martinez-Fuentes, 2003). Dessa uppfattningar ledde tillsammans till att förändringen inte vann pragmatisk legitimitet – medan just värderingarna nog även påverkade den moraliska – och utan någon av dessa typer av legitimitet kunde förändringen inte accepteras (Greenwood et al., 2002).

Slutligen verkar det ha varit problematiskt att beslutet drevs igenom trots den omfattande kritik som fördes mot det, istället för att starta en dialog med branschens aktörer och låta debatten föra RI till en bättre lösning. Enligt Greenwood et al. (2002) är det teoretiseringen av problemet och lösningen i stadie fyra som avgör om förändringen uppnår legitimitet eller inte, och att endast lyckade teoretiseringar sprids och accepteras i stadie fem. När det var tydligt att förslaget inte hade vunnit pragmatisk- eller moralisk legitimitet i teoretiseringen menar teorin alltså att förslaget var dömt att förkastas. Istället för att driva igenom det borde

RI fortsatt en längre dialog med branschens aktörer och bearbetat förslaget utefter detta. Detta förfarande hade behövts upprepas tills dess att remissinstanserna var nöjda. Den ömsesidiga förståelsen som hade uppstått kring vart problematiken befann sig och hur den bäst skulle bemötas hade då gjort förändringarna mer legitima, vilket hade ökat sannolikheten att byråerna hade valt att tillämpa dessa.

Med dessa brister i förändringsprocessen är det kanske föga förvånande att byråerna i slutändan inte har anpassat sig helt efter de nya kraven. Några sista förklaringar till byråernas agerande ligger dock hos byråerna själva. Rumelt (1995) menar att de kanske helt enkelt inte vill vara först bland sina konkurrenter till att ändra sina riktlinjer, men det går vidare att fundera över ifall byråerna har agerat som de gjort för att hålla dörren öppen för framtiden. Olivers (1991) teori etablerar att alla strategier utöver full acceptans härrör från något typ av egenintresse. Medan detta egenintresse skulle kunna vara att vilja skydda de värderingar och rutiner de anser vara bäst, och att de helt enkelt är kritiska till förslaget på de sätt vi sammanfattat ovan, skulle det även kunna vara strategiska val. Genom att inte fullt ut acceptera de nya riktlinjerna i dagsläget undviker de eventuella framtida konsekvenser som fruktas, och kan behålla sina interna utbildningar och rekryteringskrav som de är. Genom att inte öppet förkasta riktlinjerna heller möjliggör detta dock för byråerna att fortsätta få in andra typer av kandidater i rekryteringsprocesserna, och därmed i framtiden *kunna* anställa personer med olika utbildningsinriktningar ifall de skulle vilja det – kanske att behovet för annan kunskap anses öka i framtiden, eller för att en särskild kandidat från en annan utbildning är särskilt imponerande. Medan övriga aktörers kritik mot beslutet skulle kunna förklara byråernas försiktighet i implementeringen, skulle detta kunna förklara varför de inte fullt ut förkastat möjligheterna. I slutändan behöver inte förändringarna göra stor skillnad för dem om de inte låter dem, så ett stort motstånd kanske helt enkelt inte har varit nödvändigt.

Vår uppsats har fokuserat på att försöka förklara byråernas agerande, men det är också intressant att spekulera kort över RI:s agerande, och varför de skulle välja att driva igenom förändringar trots så lite stöd och med en sådan låg chans till legitimitet. Vad RI kanske förutspådde var att förslaget inte behövde uppnå legitimitet i formningsstadiet, för att förslaget skulle lyckas få fler, nyexaminerade studenter från andra bakgrunder till yrket, och att närvaron av dessa individer i kåren på sikt skulle leda till pragmatisk och senare kognitiv legitimitet. Att byråerna inte har anpassat deras rekryteringsprocesser efter förändringarna stoppar detta från att ske, oavsett om de rent officiellt håller dörren öppen eller inte. Även

genom detta döljande kan dock legitimitet uppstå om fasaden är övertygande nog, men från intervjuerna med revisorsassistenterna drar vi slutsatsen att inte heller det är fallet för rekryteringarna i dagsläget. Om denna fasad förbättras framöver så skulle förändringarna fortfarande kunna vinna kognitiv legitimitet med tiden, men i nuläget verkar det inte vara sannolikt.

I ljuset av detta kan våra observationer och fortsatt forskning inom området förhoppningsvis leda till att aktörer som RI får en bättre förståelse för hur de driver igenom legitim förändring i revisorsbranschen. Det är dock inte omöjligt att RI insåg att förändringarna inte skulle accepteras väl men fortskred ändå för att förändringarna baserades på ytterligare mål än de som angavs, som fortfarande kunde uppfyllas. Faktumet att RI själva rapporterade till Riksrevisionen att revisorer som lämnade yrket på grund av faktorer såsom lön var den stora anledningen till den minskande kåren, öppnar upp frågan om det kanske fanns fler argument till att fokusera på saker som kvalifikationskraven istället. Vi författare undrar om en potentiell förklaring inte skulle kunna vara arbetet för harmonisering inom EU. I sitt förslag angav RI att det inte fanns någon anledning att avvika från EU-direktivet och de flesta andra EU-länder, vilket hade kunnat peka på ett sådant motiv. Även om förändringarna i praktiken riskerade att inte implementeras, kanske de ansågs kunna bidra till harmonisering utan större konsekvenser.

Det är dock tydligt att det finns de i branschen som anser att besluten kommer få konsekvenser, oavsett om byråerna anpassar sig eller inte. Vilka som har rätt återstår att se.

7. Förslag till vidare forskning

Det finns ett antal intressanta aspekter att vidare undersöka utifrån vad denna studie har kommit fram till. Först och främst tror vi att det hade varit givande att göra liknande studier utifrån andra ramverk för institutionell teori. På så sätt kan vi undersöka om andra teorier resulterar i samma slutsatser eller om andra problem hamnar i fokus istället. Detta hade ytterligare bidragit till samma syfte som denna uppsats har ämnat uppfylla.

Vidare är det tydligt att kritiken som riktats mot förändringarna i utbildningskrav hittills endast är spekulativ, då vi ännu inte kan se tydliga konsekvenser av den förändring som genomförts. I framtiden, när detta är möjligt, kommer det dock vara högst intressant att

studera, och det kommer att finnas en mängd olika potentiella konsekvenser som kan undersökas. Några av dessa som vi anser hade varit mest intressanta är huruvida det faktiskt har påverkat revisorskårens kompetensnivåer, huruvida det har påverkat deras egna uppfattning av deras kompetens och om de utvecklat någon professionell osäkerhet kopplat till detta (likt studien genomförd av Sonnerfeldt & Jonnergård 2023) och huruvida förändringarna gett upphov till intern konflikt i revisorskåren mellan de revisorer som utbildats med de gamla kraven respektive de nya.

Referenslista

Abbott, A. (1988). *The system of professions, an essay on the division of expert labor*. Chicago: The University of Chicago Press.

Aisbitt, S. (2008). Implementation of supra-national policies: lessons from the Nordic countries' experiences of European directives. *Sage Journals*, 13 (1), <https://doi.org/10.1177/1032373207083927>.

Arbetsgivarverket. (2017). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer, <https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/04-arbetsgivarverket.pdf>

Boettke, P., Coyne, C., & Leeson, P. (2008). Institutional Stickiness and the New Development Economics. *American Journal of Economics and Sociology*, 67 (2): s. 331-358, <https://doi.org/10.1111/j.1536-7150.2008.00573.x>.

Bolagsverket. (2018). Remissvar över Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov, <https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/06-bolagsverket.pdf>

Bokföringsnämnden. (2018). Revisorsinspektionens promemoria – Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer, <https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/05-bokforingsnamnden.pdf>

Bowen, G. (2009). Document Analysis as a Qualitative Research Method. *Qualitative Research Journal*, 9 (2), s. 27-40, <https://doi.org/10.3316/QRJ0902027>.

Broberg, P. and Tagesson, T. (2017). Magisterexamen viktig för revisorsyrkets status. *Tidningen Balans*,

<https://tidningenbalans.se/artikel/magisterexamen-viktig-for-revisorsyrkets-status-2>

[Hämtad: 2024-04-15].

Bryman, A., & Bell, E. (2017). Företagsekonomiska forskningsmetoder. 3. uppl. Stockholm: Liber.

Deegan, C. (2006). Methodological Issues in Accounting Research: Theories, Methods and Issues. 2. uppl. London: Spiramus Press.

Deloitte. (2024). Jobbannons,

<https://www2.deloitte.com/se/sv/pages/careers/articles/audit-assurance-karriar-deloitte-sverige.html> [Hämtad: 2024-04-19].

Deskjockeys Revision AB. (2018). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov. [Utbegärd från RI 2024-05-03].

Direkt, K. (2022). Både kärnkompetens och bredd viktigt för morgondagens revisor. FAR, <https://www.far.se/aktuellt/karin-direkt/2022/oktober/bade-karnkompetens-och-bredd-viktigt-for-morgondagens-revisor/> [Hämtad: 2024-04-11].

Ekobrottsmyndigheten. (2018). Yttranden över Revisorsinspektionens förslag till nya föreskrifter om utbildning och prov. FAR. (2018-03-06). Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov, <https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/07-ekobrottsmyndigheten.pdf>.

EY. (2024). Jobbannons,

https://eyglobal.yello.co/jobs/CYkT5jkCwSpZkIz-FprXjA?job_board_id=c1riT--B2O-KySgYWsZO1Q [Hämtad: 2024-04-19].

FAR. (2018). Revisorsinspektionens promemoria: Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen om revisorer, <https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/25-far.pdf>

Finansinspektionen. (2018). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov, <https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/08-finansinspektionen.pdf>.

Finnhammars Revisionsbyrå AB. (2018). Remissvar rörande Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav. [Utbegärd från RI 2024-05-03].

Förvaltningsrätten (2018). Remissvar rörande Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav. [Utbegärd från RI 2024-05-03].

Gertsson, N., Sylvander, J., Broberg, P., & Friberg, J. (2017). Exploring audit assistants' decision to leave the audit profession. *Managerial Auditing Journal*, 32 (9), s. 879-898, <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2016-1381>.

Grant Thornton. (2024). Jobbannons, <https://karriar.grantthornton.se/jobs/3749015-junior-revisor-junior-redovisningskonsult-kiruna> [Hämtad: 2024-04-19].

Greenwood, R., Suddaby, R., & Hinings, C. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal*, 45 (1), s. 58-80, <https://doi.org/10.2307/3069285>.

Göteborgs universitet. (2018). Remissyttrande över Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov, <https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/09-goteborgs-universitet.pdf>.

Hammarström, M. (2018). Sänkta kompetenskrav gynnar inte branschen. *Revisionsvärlden*, <https://revisionsvarlden.se/sankta-kompetenskrav-gynnar-inte-branschen/> [Hämtad: 2024-04-14].

Hussein, M. (1981). The innovative process in financial accounting standards setting. *Accounting, Organizations and Society*, 6 (1), s. 27-37, [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(81\)90020-9](https://doi.org/10.1016/0361-3682(81)90020-9).

Högskolan i Gävle. (2018). Remissvar till: Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov, https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/05-bokforing_snamnden.pdf.

Högskolan Kristianstad. (2018). Remissvar: Den framtida revisionen: Morgondagens kompetenskrav - ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer, <https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/11-hogskolan-kristianstad.pdf>.

Jönköpings universitet. (2018). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov. [Utbevärd från RI 2024-05-03].

Kammarrätten. (2018). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer, https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/02-kammarra_tten.pdf

Kommerskollegium. (2018). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen, Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov, https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/12-kommers_kollegium.pdf

KPMG. (2018). Remissvar på Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov. [Utbevärd från RI 2024-05-03].

Kronblad, C., Rahnert, K., & Öhman, P. (2023). Revision i en digital kontext, i K. Rahnert & P. Öhman (red), *Revision i går, i dag, i morgon*. Stockholm: Ekerlids förlag, s. 354-376.

Linköpings universitet. (2018). Remiss angående Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov. [Utbegärd från RI 2024-05-03].

Lunds universitet. (2018). Yttrande över Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer (Ju2017/08451/L1),
<https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/14-lunds-universitet.pdf>

Malmström, E. (2021). An audit is an audit. Doktorsavhandling i företagsekonomi, Stockholms universitet,
<https://su.diva-portal.org/smash/get/diva2:1547324/FULLTEXT01.pdf>.

Malmö universitet. (2018). Remissyttranden Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov. [Utbegärd från RI 2024-05-03].

Marton, J. (2018). The impact of new requirements on the auditor's profession. *Journal of Business Ethics*, 152 (2), s. 493-504.

Mittuniversitetet. (2018). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov,
<https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/16-mittuniversitetet.pdf>

Mälardalens högskola. (2018). Remissvar på Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov,
<https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/18-malardalens-hogskola.pdf>

Näringslivets regelnämnd. (2018). Beträffande remiss av Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer,

<https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/29-naringslivets-regelnamnd.pdf>

Nilsson, S. (2018). Dags för RI och akademien att tänka om? *Tidningen Balans*,
<https://e-tidning.tidningenbalans.se/p/tidningen-balans/2018-01-28/r/15/29/2279/291073>

Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *The Academy of Management Review*, 16 (1), s. 145-179, <https://doi.org/10.2307/258610> .

Pardo del Val, M., & Martinez Fuentes, C. (2003). Resistance to change: A literature review and empirical study. *Management Decision*, 41 (2), s. 148-155,
<https://doi.org/10.1108/00251740310457597>.

PwC. (2018). Remissvar på den framtida revisionen. Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov. [Utbevärd från RI 2024-05-03].

Realtid. (2018a). Framtidens revisor behöver inte vara ekonom,
<https://www.realtid.se/framtidens-revisor-behoover-inte-vara-ekonom/> [Hämtad: 2024-04-15].

Realtid. (2018b). Svidande kritik från remissinstanser,
<https://www.realtid.se/svidande-kritik-fran-remissinstanser/> realtid 2018b [Hämtad: 2024-04-15].

Rennstam, J. och Wästerfors, D. (2015). *Från stoff till studie*. Lund: Studentlitteratur AB.

Revisorsinspektionen. (2017a). Den framtida revisionen: Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov,
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/regelverk/rifs-samtliga-2018-/forarbeten-till-rifs/pm-revisorsinspektionen.pdf>.

Revisorsinspektionen. (2017b). Den framtida revisionen - Framtida utbildningskrav för kvalificerade revisorer,

<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/om-oss/framtida-revisionen/morgondagens-kompetenskrav-for-kvalificerade-revisor.pdf>.

Revisorsinspektionen. (2018). Nya utbildningskrav för blivande revisorer, <https://www.revisorsinspektionen.se/publikationer/nyheter/2018/nya-utbildningskrav-for-blivande-revisorer/> [Hämtad: 2024-04-10].

Riksrevisionen. (2017). Avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag – en reform som kostar mer än den smakar (RiR 2017:35), <https://www.riksrevisionen.se/rapporter/granskningsrapporter/2017/avskaffandet-av-revisionsplikten-for-sma-aktiebolag---en-reform-som-kostar-mer-an-den-smakar.html> [Hämtad: 2024-04-10].

Riksrevisionen. (2018). Yttranden över Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov, <https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/01-riksrevisionen.pdf>

Rumelt, R. (1995). Inertia and transformation, i C.A. Montgomery (red), *Resource-based and evolutionary theories of the firm: Towards a synthesis*. Boston: Springer, s. 101–132, https://uol.de/f/2/dept/wire/fachgebiete/entrepreneur/download/Literatur/Rumelt_R-Precis_of_Inertia_and_Transformation.pdf [Hämtad: 2024-04-30].

Segér, K. and Holmstedt, M., (2022). Leder dagens revisorsutbildning till framtidens kompetens? *Tidningen Balans*, <https://tidningenbalans.se/artikel/leder-dagens-revisorsutbildning-till-framtidens-kompetens> [Hämtad: 2024-04-14].

SFS 1995:665 Förordning om revisorer, https://www.riksdagen.se/sv/dokument-och-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/forordning-1995665-om-revisorer_sfs-1995-665/ [Hämtad: 2024-05-27].

Skatteverket, (2018). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov,

<https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/20-skatteverket.pdf>

Småföretagarnas riksförbund. (2018). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer,

<https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/31-smaforetagarnas-riksforbund.pdf>

Sonnerfeldt, A., & Jonnergård, K. (2023). Being an audit professional in the digital age, i J. Marton., F. Nilsson & P. Öhman (red), *Auditing transformation*. London: Routledge, s. 157-179.

Srf konsulterna. (2018). Remissvar: Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen – Morgondagens kompetenskrav (Ju2017/08451/L1),

<https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/39-srf-konsulterna-forbund.pdf>

Stockholms universitet. (2018). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov,

<https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/21-stockholms-universitet.pdf>.

Suchman, M. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management Review*, 20 (3), s. 571-610, <https://doi.org/10.2307/258788> .

Sveriges advokatsamfund. (2018). Ju2017/08451/L1,

<https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/34-sveriges-advokatsamfund.pdf>

Sveriges akademikers centralorganisation. (2018). DEN FRAMTIDA REVISIONEN Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer,

<https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/36-sveriges-akademikers-centralorganisation-saco.pdf>.

Svenskt Näringsliv. (2018). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav – ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer, <https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/33-svenskt-naringsliv.pdf>.

Sylvander, J. (2018). Hur attraherar vi “rätt” personer? *Tidningen Balans*, <https://e-tidning.tidningenbalans.se/p/tidningen-balans/2018-08-30/r/19/36-37/2279/291085>.

Sylvander, J. (2020). The influence of clients on the social identities within the audit profession – studies on the Swedish audit arena. Doktorsavhandling i företagsekonomi, Linköpings universitet, <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1410910/FULLTEXT01.pdf>.

Tillväxtverket. (2017). Remiss - Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - ändringar i förordningen (1995:665) om revisorer. Ert dnr Ju 2017/08451/L1, <https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/22-tillvaxtverket.pdf>.

Trank, C., Rynes, S., & Bretz Jr., R. (2002). Attracting Applicants in the War for Talent: Differences in Work Preferences Among High Achievers. *Journal of Business and Psychology*, 16 (3), s. 331–345, <https://link.springer.com/article/10.1023/A:1012887605708> .

Umeå universitet. (2018). Yttranden över Revisorsinspektionens (RI:s) promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov. [Utbevärd från RI 2024-05-03].

Universitets- och högskolerådet. (2018). Remissvar rörande Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav. [Utbevärd från RI 2024-05-03].

Uppsala universitet. (2018). Revisorsinspektionens promemoria Den framtida revisionen Morgondagens kompetenskrav - nya föreskrifter om utbildning och prov,

<https://www.regeringen.se/contentassets/de8e39bf68da428183de8a4464584b86/24-uppsala-universitet.pdf>

Whittle, A., Carter, C., & Mueller, F. (2014). 'Above the fray': Interests, discourse and legitimacy in the audit field. *Critical Perspectives on Accounting*, 25 (8), s. 783-802, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.09.001>

Öhman, P. (2020). Den framtida revisionen: Förstärkt professionalisering eller avprofessionalisering? Sundsvall: Centrum för forskning om ekonomiska relationer (CER), <https://www.diva-portal.org/smash/get/diva2:1390448/FULLTEXT01.pdf>.

Öhman, P. (2023). Hur jämställd är revisionsbranschen? Några nedslag genom historien, i K. Rahnert & P. Öhman (red), *Revision i går, i dag, i morgon*. Stockholm: Ekerlids förlag, s. 265-293.

Bilagor

Bilaga 1.1 Kravbildsförändring för revisorsexamen före och efter 2018. (RI, 2017a)

D. Prov för revisorsexamen.	
<i>Innan 2018</i> <ul style="list-style-type: none">• 60 % rätt av total poängsumma krävs för godkänt.	<i>Efter 2018</i> <ul style="list-style-type: none">• Vid prov prövas kunskaper inom ämnena 1-10, kolumn A och B.• Därutöver prövas kunskaper inom ämnesområden 11-19 i den mån de är relevanta för revision.
C. Teoretisk och praktisk utbildning	
<i>Innan 2018</i> <ul style="list-style-type: none">• Utöver A och B krävs ytterligare två år som får fördelas mellan teoretisk och praktisk utbildning.	<i>Efter 2018</i> <ul style="list-style-type: none">• Den praktiska utbildningen ska pågå under tre år. Kompletterande teoretisk utbildning inom ämnesområden 6-10 enligt ovan ska genomföras av revisionsföretagen eller FAR och följa ett utbildningsprogram som har godkänts av RI. Ämnena kan alternativt studeras på högskola eller universitet.
B. Praktisk utbildning	
<i>Innan 2018</i> <ul style="list-style-type: none">• Ska pågå under tre år vid ett revisionsföretag.• Ska följa ett utbildningsprogram.	<i>Efter 2018</i> <ul style="list-style-type: none">• Ingår i C.
A. Kandidatexamen	
<i>Innan 2018</i> <ul style="list-style-type: none">• Ska omfatta samtliga ämnesområden (1-19) enligt nedan och• Minst omfatta 90 hp i företagsekonomi och minst 45 hp i juridik.	<i>Efter 2018</i> <ul style="list-style-type: none">• Ämnesområden 1-5 är obligatoriska och ska studeras på högskola eller universitet.

Bilaga 1.2. En sammanställning av ämnesområden som benämns av RI. (RI, 2017a)

Förtecknade ämnesområden
1. allmän redovisningsteori och redovisningsprinciper,
2. rättsliga krav och standarder rörande upprättande av årsredovisning och koncernredovisning
3. internationella redovisningsstandarder,
4. räkenskapsanalys,
5. intern redovisning och ekonomistyrning,
6. riskhantering och intern kontroll,
7. räkenskaps- och förvaltningsrevision samt yrkeskunnande,
8. rättsliga krav och yrkesregler rörande lagstadgad revision och revisorer,
9. internationella revisionsstandarder,
10. yrkesetik och oberoende,
11. associationsrätt och företagsstyrning,
12. lagstiftning om konkurs och obestånd samt förmögenhetsbrott,
13. beskattningsrätt,
14. civil- och handelsrätt,
15. arbetsrätt och lagstiftning om social trygghet,
16. informationsteknik och datorsystem,
17. organisationslära och nationalekonomi,
18. matematik och statistik samt
19. grundprinciper för ekonomisk förvaltning av företag.

Bilaga 2. Intervjufrågor

1. Roll: Revisorsassistenter
 - a. När kan du förväntas få gå upp och ta revisorsexamen på din nuvarande byrå?
 - b. Upplevde du en fördel av att ha en kandidatexamen i företagsekonomi under rekryteringsprocessen? Togs det upp och lades vikt i det?

2. Roll: Rekryteringsansvarig/chef av något slag
 - a. Anställer ni i dagsläget folk som inte uppfyller de gamla kraven, till exempel folk som inte har en kandidatexamen i företagsekonomi? Skiljer det sig mellan anställningar av juniora revisorer och högre uppsatta revisors-poster?
 - b. Efter hur lång tid får era revisorer avlägga revisorsprovet? Om det skiljer sig från de nu krävda tre, hur kommer det sig?
 - c. Hur, om alls, har er rekryteringsprocess anpassats efter de nya kraven godkändes?
 - d. Hur, om alls, har er utbildningsprocess av revisorer anpassats efter de nya kraven godkändes?