

Revisionspliktens avskaffande

En studie om hur revisorns roll har förändrats efter avskaffandet av revisionsplikten i små aktiebolag

Av: Therese Engvall och Johanna Snees

Handledare: Bengt Lindström och Jurek Millak
Södertörns högskola | Institutionen för samhällsvetenskaper
Kandidatuppsats 15 hp
Företagsekonomi C med inriktning mot redovisning | Vårterminen 2018



SÖDERTÖRNS HÖGSKOLA | STOCKHOLM
sh.se

Förord

Vi vill tacka våra handledare Bengt Lindström och Jurek Millak som under uppsatsens gång har gett oss värdefulla kommentarer samt bistått med kritik som har hjälpt oss uppnå högsta möjliga kvalité på uppsatsen.

Vi vill även tacka våra respondenter som har ställt upp på intervjuer och givit oss värdefulla svar samt djupare kunskap om revisionsbranschen. Studien skulle inte vara genomförbar utan respondenternas bidrag.

Ett ytterligare tack riktas till våra opponenter som framfört nödvändiga synpunkter samt idéer till förbättringar.

Therese Engvall

Johanna Snees

Stockholm, 2018-06-14

Abstract

The aim of this essay is to investigate how the audit profession has changed since the abolition of audit obligation and how the auditors have adapted to the change. Through qualitative interviews with auditors, the auditor's role and duties has been analyzed since the abolition of audit obligation and the reduced demand for auditing. This in order to determine whether the abolition of the audit obligation has resulted in a change in the auditor's offer of services and if this has affected independence. Continuingly, the role of the auditor has been analyzed by the importance of the relationship with the customer as well as the expectation gap that exists. The collected material will be explained by an objective approach.

The empirical evidence shows that there is a difference for the auditor's role as well as duties following the abolition of audit obligation where the service offer has been expanded while there is a reduced demand for auditing, which has been replaced by other services.

Keywords: Audit, auditor, audit obligation, expectation gap, relationship, independence, demand, service selection, limited company, consulting, abolition.

Sammanfattning

Syftet med denna uppsats är att undersöka hur revisionsyrket har förändrats i och med avskaffandet av revisionsplikten samt hur revisorerna har anpassat sig till förändringen. Genom kvalitativa intervjuer med revisorer har revisorns roll samt arbetsuppgifter analyserats med hänsyn till avskaffandet av revisionsplikten samt den minskade efterfrågan på revision. Detta för att ta reda på om avskaffandet av revisionsplikten har inneburit en förändring gällande revisorns tjänsteutbud och om detta har påverkat oberoendet. Fortsättningsvis har revisorns roll analyserats med hjälp av betydelsen av relationen till kund samt de förväntningsgap som existerar. Det insamlade materialet kommer förklaras med ett objektiva synsätt.

Den framtagna empirin visar på att en skillnad finns för revisorns roll samt arbetsuppgifter efter avskaffandet av revisionsplikten där tjänsteutbudet har vidgats samtidigt som en minskad efterfrågan finns på revision, vilken har ersatts med andra tjänster.

Nyckelord: Revision, revisor, revisionsplikten, förväntningsgap, relation, oberoende, efterfrågan, tjänsteutbud, aktiebolag, rådgivning, avskaffande.

Förkortningar

SOU: Statens offentliga utredningar

NAS: Non-audit services (icke-revisionstjänster)

FAR: Förenade auktoriserade revisorer

ISA: International Standards on Auditing (Internationella standarder för revision)

Innehållsförteckning

1. INLEDNING	1
1.1 BAKGRUND	1
1.1.1 Avskaffandet av revisionsplikten	2
1.1.2 Riksrevisionens granskning	2
1.2 PROBLEMATISERING	3
1.3 FORSKNINGSPRÅGOR	4
1.4 SYFTE	4
1.5 AVGRÄNSNING	4
1.6 DISPOSITION	4
2. TEORETISK REFERENS RAM	5
2.1. REVISIONENS ROLL	5
2.1.1 Revisorn	5
2.2 REVISIONSTJÄNSTER	6
2.3 REVISORN SOM RÅDGIVARE	6
2.3.1 Behov av rådgivning	7
2.3.2 Relationens betydelse	8
2.4 REVISORNS OBEROENDE	8
2.5 FÖRVÄNTNINGSGAP	9
2.6 TEORI OM FÖRÄNDRING	11
2.7 SAMMANSTÄLLNING	12
3. METOD	13
3.1 TILLVÄGAGÅNGSSÄTT	13
3.1.1 Intervjuer	14
3.1.2 Genomförande	15
3.1.3 Metodkritik	16
3.1.4 Källkritik	18
3.2 KVALITETSASPEKTER	18
3.2.1 Trovärdighet	18
3.2.2 Äkthet	19
3.3 FORSKNINGSETIK	19
4. EMPIRI	21
4.1 PRESENTATION AV RESPONDENTER	21
4.2 PRESENTATION AV INSAMLAT MATERIAL	22
4.2.1 Syftet med revision	22
4.2.2 Påverkar företagens storlek behovet av revision	22
4.2.3 Roller för revisorn	23
4.2.4 Uppfattningar kring revisorns roll	23
4.2.5 Tjänster inom revisionsbranschen	25
4.2.6 Tjänster som revisorn erbjuder	25
4.2.7 Förändring av tjänsteutbudet efter avskaffandet	26
4.2.8 Efterfrågan på revision förändrat efter avskaffandet	27
4.2.9 Framtida utveckling gällande revisorns tjänsteutbud	28
4.2.10 Revisorn tillför kunskap till kund	29
4.2.11 Revisorns roll som rådgivare	30
4.2.12 Förändring av efterfrågan på rådgivning efter avskaffandet	31
4.2.13 Längden på affärsförhållandet	32

4.2.14 Arbetsrelation till kund.....	32
4.2.15 Påverkar arbetsrelationen rollen som revisor.....	33
4.2.16 Förtroendet, en viktig faktor i relationen	34
4.3 SAMMANSTÄLLNING AV EMPIRI.....	35
5. ANALYS.....	40
5.1 REVISORNS ROLL	40
5.2 AVSKAFFANDETS PÅVERKAN	41
5.2.1 Efterfrågan	42
5.3 RELATIONENS BETYDELSE	43
5.4 DEBATTEN OM OBEROENDET	44
5.5 ÖKAT FÖRVÄNTNINGSGAP.....	46
5.6 FRAMTIDA GRÄNSVÄRDEN	47
6. SLUTSATSER.....	48
6.1 SAMMANSTÄLLNING.....	48
7. DISKUSSION	49
7.1 AVSLUTANDE DISKUSSION.....	49
7.2 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING	50
KÄLLFÖRTECKNING.....	52
BILAGA 1	

1. Inledning

Nedanstående avsnitt syftar till att ge en bakgrundsförståelse för ämnet som sedan leder fram till en problemdiskussion som i sin tur mynnar ut i två forskningsfrågor som ska besvaras inom ramen för arbetet. I detta kapitel presenteras även det framtagna syftet samt avgränsningar som gjorts.

1.1 Bakgrund

Genom 1895 års lag om aktiebolag reglerades revisionen för första gången. Utgångspunkten för revisorns huvuduppgift var att granska styrelsens förvaltning och företagets räkenskaper. Från början fanns det inga särskilda krav på personen som skulle granska dessa (SOU 2008:32, s. 71). Sedan dess har revisorns roll utvecklats genom att det bland annat har införts minoritetsskyddsregler, auktorisation av revisorer och upplysningsskyldighet (SOU 2008:32, s. 71–73). Revisionsplikten har inte heller sett likadan ut, fram till och med 1988 var det frivilligt för små aktiebolag att ha revision, det vill säga att det var först efter 1988 som revisionsplikten reglerades (SOU 2008:32, s. 131). Det var inte förrän 2010 som revisionsplikten ändrades och det återigen blev frivillig revision för små aktiebolag.

Den 1 november 2010 avreglerades revisionsplikten för små aktiebolag, det vill säga att dessa företag nu har frivillig revision (Regeringskansliet, 2010). De företag som omfattas av avregleringen får själva välja om de vill anlita en revisor eller inte. Efter Riksrevisionens granskning år 2017 var det självklart, att återinförandet av revisionsplikten är ofrånkomligt (Riksrevisionen, 2017 s. 9). Reformen berör majoriteten av Sveriges aktiebolag, mer än 70 procent, där syftet med avregleringen var att företagen skulle ha möjlighet att minska sina kostnader (Marténg, 2017). Under januari månad 2017 kom regeringen med förslag om att fler aktiebolag borde undantas från revisionsplikten. Dock har inget beslut gällande detta tagits än (Lennartsson, 2017).

Frivillig revision innebär att det är frivilligt för små aktiebolag att själva välja om de vill ha en revisor eller inte. Detta är alltså inte längre ett krav. För att få möjligheten att välja bort revision måste företaget klassas som ett litet aktiebolag där företaget inte får nå upp till mer än ett av följande villkor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren enligt 9:1 § ABL:

- Fler än tre anställda i medeltal
- Mer än en och en halv miljoner kronor i balansomslutning
- Mer än tre miljoner kronor i nettoomsättning

(Aktiebolagslagen, ABL, 2005:551)

I och med avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag har efterfrågan på revision minskat och detta väntas fortsätta i samma nedåtgående trend. Detta har gjort att revisorn har

tagit på sig ytterligare uppdrag än revision, exempelvis som rådgivare eller arbete med redovisningstjänster (Malm, 2014).

1.1.1 Avskaffandet av revisionsplikten

Det fanns flera orsaker till varför regeringen valde att ta bort revisionsplikten för små aktiebolag år 2010 och vi har valt att lägga fokus på de centrala orsakerna till detta. Den frivilliga revisionsplikten skulle leda till kostnadsbesparingar för de företag som egentligen inte hade behov av revision. Det skulle även bli en större frihet för företagen att välja den redovisnings- och revisionstjänst som de ansågs behöva (SOU 2008:32, s 13).

Regeringen ville följa EU:s direktiv, som för tidpunkten arbetade med regelförenkling. I mars 2007 hölls ett möte där Europeiska rådet menade att de administrativa bördorna måste minskas för att få Europas ekonomi i balans och göra de europeiska företagen mer konkurrenskraftiga. Där betonades att kostnader för revision och redovisning för små och medelstora företag var särskilt ansträngda, därför skulle en sådan reglering glädjas av företagen (SOU 2008:32, s.14).

Det skulle även underlätta för de aktiebolag som var vilande, det vill säga de företag som inte i dagsläget bedriver en verksamhet, de skulle nu kunna välja bort revision. År 2008 fanns det drygt 70 000 aktiebolag som var vilande i Sverige. Revision i ett sådant företag kan ses som en onödig kostnad (SOU 2008:32, s. 16).

1.1.2 Riksrevisionens granskning

Riksrevisionen har till uppgift från staten att redovisa och granska statens pengar samt mäta hur effektivt dessa används. Riksrevisionens bidrag till samhället är att öka insynen i statliga myndigheter, se till att resurser används på rätt sätt samt effektivisera statens förvaltning (Riksrevisionen, 2018).

Riksrevisionen har år 2017 gjort en omfattande granskning av konsekvenserna av avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag i Sverige. Granskningen visar att cirka 60 procent av de aktiebolagen som påverkas av avregleringen har valt bort att ha revision i sitt företag, vilket motsvarar cirka 175 000 aktiva aktiebolag i Sverige. De menar att revisionsplikten bör återinföras eftersom de nackdelar som har uppkommit väger tyngre än fördelarna (Riksrevisionen, 2017, s. 5).

Riksrevisionen menar att de aktiebolag som valt bort revisionen har haft en lägre tillväxt och lönsamheten blev inte bättre. Kostnadsbesparingarna, som var en av de största anledningarna till införandet av frivillig revision, var små. En nackdel har även varit att kontrollmöjligheterna minskat och därför finns indikatorer på att avskaffandet kan ha gjort det enklare att bedriva ekonomisk brottslighet (Riksrevisionen, 2017, s. 5). De branscher som har hög risk för ekonomisk brottslighet väljer i högre grad bort revisionen och det finns tecken på att skatteundandragandet har ökat. En annan negativ effekt som Riksrevisionen funnit är att det finns fler formaliafel i årsredovisningen efter avregleringen. Reformen har

dock lett till ökad valfrihet för aktiebolagen och att fler aktiebolag bildades efter avregleringen (Riksrevisionen, 2017, s. 5–9).

Riksrevisionen (2017, s. 36–38) tar även upp att priset på revisionstjänster har haft en nedåtgående trend efter avskaffandet och även att antalet godkända och auktoriserade revisorer har minskat. Detta eftersom det nu inte finns ett lika stort behov av revisorns tjänster på marknaden.

1.2 Problematisering

Enligt Riksrevisionen (2017, s. 5) har cirka 60 procent av de företag som påverkas av avregleringen valt bort revisionen, vilket har en stark påverkan på revisionsyrket. Revisorns uppgift är enligt 5 § Revisionslagen (1999:1079) att granska företagets årsredovisning, bokföring samt förvaltning. Revisorn kan även agera som ekonomisk rådgivare för företaget (FAR, 2018).

Det finns få studier som tidigare har undersökt hur revisorns roll samt arbetsuppgifter har påverkats av det utökade tjänsteutbud och efter avskaffandet av revisionsplikten finns nu möjligheten att se förändringarna detta medfört för revisionsbyråerna (Svanström, 2008, s. 8). Avskaffandet förväntades leda till en förändring för revisorns yrkesroll genom förändrade arbetsuppgifter. Detta eftersom efterfrågan förväntades minska på revisionstjänster (Riksrevisionen, 2017, s. 36–38), där andelen företag som väljer bort revision ofta ökar över tid (Svanström, 2008, s. 8).

Svanström (2008, s. 42–44) tar upp att marknaden för den externa rådgivningen har ökat de senaste 40 åren där revisionsbyråer är en av de största aktörerna i Sverige som erbjuder dessa tjänster. Ett flertal studier har kommit fram till att minst 70 procent av företagen i Sverige vänder sig till revisionsbyråer när det kommer till den externa rådgivningen. Det är de mindre företagen som har störst behov av extern rådgivning (Svanström, 2008, s. 8). Detta eftersom kompetensnivån hos chefer på de mindre företagen är lägre inom redovisning (Svanström, 2013, s. 338) samt att de saknar rätt resurser inom företaget (Svanström, 2008, s. 8).

I och med att revisorn agerar rådgivare för företagen leder detta till en kunskapsöverföring mellan "*non-audit services*" (NAS) och de traditionella arbetsuppgifterna vilket kan minska kostnaderna för revision (Svanström & Sundgren, 2012, s. 54). Denna ökade insyn och delaktighet i företaget medför även att oberoendet kan bli ifrågasatt (Svanström, 2013, s. 339). Blay (2005, s. 762–765) tar fram faktorer som kan vara ett hot mot oberoendet där författaren betonar att det är en risk om revisorn har en stark ekonomisk koppling till kunden, vilket även Zhang, Hay & Holm (2016, s. 2) ställer sig bakom. Revisorsprofessionen menar att oberoendet är i hög grad en av de värdefullaste tillgångarna för revisorer (Blay, 2005, s. 762).

Svanström (2008, s. 52–55) tar upp att relationen mellan rådgivare och kund påverkas starkt av om det finns ett förtroende dem emellan vilket i sin tur påverkar företagets och

intressenternas förväntningar på revisionen. Genom detta blir frågan huruvida revisorns roll som rådgivare är föränderlig beroende på förhållandet till kunden. Öhman (2007, s. 132) menar att det finns ett förväntningsgap mellan intressenterna och revisorer som består i att det finns en skillnad gällande vilka förväntningar intressenterna har på revisionen och vad revisorerna själva anser möjligt att genomföra (Öhman, 2007, s.130). Här uppstår frågan om revisorns roll påverkas av det existerande förväntningsgapet eller inte.

1.3 Forskningsfrågor

- Hur har revisorns roll förändrats efter avskaffandet av revisionsplikten i små aktiebolag?
- Hur har den minskade efterfrågan på revision påverkat revisorns arbete?

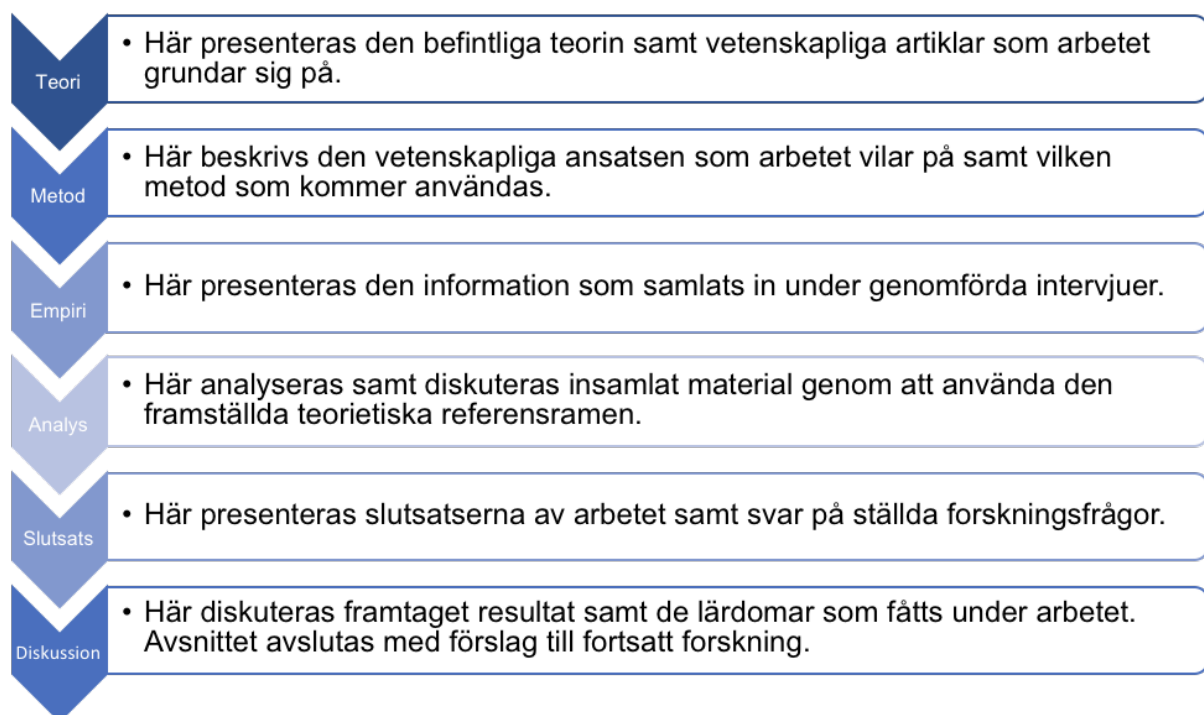
1.4 Syfte

Studiens syfte är att undersöka hur revisionsyrket har förändrats i och med avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag samt att ta reda på hur revisorerna har anpassat sig till denna förändring.

1.5 Avgränsning

Studien kommer begränsas till att endast undersöka små revisionsbyråer som är verksamma inom Stockholms län.

1.6 Disposition



2. Teoretisk referensram

Nedanstående avsnitt syftar till att förklara revisionens samt revisorns olika roller. Avsnittet tar även upp hur detta kan komma att påverkas av förtroendet mellan revisorn och företaget samt hur oberoendet kan påverkas. Därefter följer en beskrivning av begreppet "förväntningsgap" inom revisionen samt en teori om förändring kopplat till revisionsbranschen.

2.1. Revisionens roll

Revisionen kan ha många roller vilket kan ha påverkats av avskaffandet av revisionsplikten. Enligt 5 § Revisionslagen (1999:1079) är revisorns uppgift att granska företagets årsredovisning, bokföring och förvaltning. Denna granskning ska alltid utföras enligt god revisionssed och även med professionell skepticism om revisorn är auktoriserad, godkänd eller om företaget är registrerat som revisionsbyrå. Förutom att granska årsredovisningar kan revisorn även granska hållbarhetsredovisningar (FAR, 2018a).

Om revision sker i ett aktiebolag ställs krav på att revisorn ska rätta sig efter bolagsstämman och inte motsätta lag, bolagsordningen och god revisionssed. Revisorn ska även lämna en revisionsberättelse som ska finnas med i årsredovisningen (SOU 2008:32, s. 110). Revisorn har upplysnings- och rapporteringsskyldigheter gentemot bolagsstämman, om uppgifterna som begärs inte ger väsentlig skada för företaget (SOU 2008:32, s.111).

Revisorn kan förutom att agera som granskare även agera som en rådgivare för företagen. I revisionens uppgift ingår att ge råd om hur exempelvis företagen kan förbättra sina rutiner. Eftersom revisorn är oberoende kan det vara nyttigt för företagen att få en utomstående överblick över företaget. Det ska dock betonas att revisorns oberoende inte får påverkas av de rådgivningstjänster som revisorn utför (FAR, 2018a).

Revisionens syfte är att ge en ökad trygghet och trovärdighet internt inom företaget och externt mot det reviderade företagets intressenter. Dels genom att revisorn i sin granskning kan hitta möjliga fel samt genom att intressenterna kan ta del av revisorns och företagets rapporter gällande företagets redovisning och förvaltning (FAR, 2018a). Det är inte bara aktieägare som kan ha ett stort behov av den finansiella rapporteringen som revisorn tar fram. Även kunder, leverantörer, samarbetspartners, potentiella investerare samt långgivare har detta behov (FAR, 2018a).

2.1.1 Revisorn

Det finns två benämningar på revisorer idag, godkända och auktoriserade revisorer som arbetar externt på företag (FAR, 2018b). Extern revision genomförs av utomstående revisorer medan intern revision genomförs av anställda inom organisationen (NE, uå). Kraven som måste vara uppfyllda för att få titeln auktoriserad revisor är åtta års teoretisk och praktisk utbildning som avslutas med ett avlagt prov. Grundkraven är att personen har avlagt minst en kandidatexamen och tre års praktik. Utbildningen skall göras på högskola eller universitet och praktiken skall ske på en revisionsbyrå under handledning. De resterande två åren kan

antingen vara teoretiska eller praktiska, det vill säga antingen studera ytterligare två år eller genomgå två års praktik (Revisorsinspektionen, uå). Från första juni 2013 togs titeln “godkänd revisor” bort vilket ledde till att de godkända revisorerna som hade klarat revisorsexamen fick titeln auktoriserad revisor medan de som inte gjort detta behöll sin titel (FAR, 2018b).

Det är Revisorsinspektionen som ansvarar för att tilldela revisorer en auktorisering och detta görs med fem års intervaller. Revisorn måste under dessa fem år genomgå fortbildning som omfattar minst 100 timmar (RNFS 2001:2). Detta för att bibehålla en hög kompetens (FAR, 2018b).

2.2 Revisionstjänster

Förutom att agera granskare kan revisorn, som nämnts tidigare, agera rådgivare för företag. Denna typ av rådgivning innebär råd som utgår från iakttagelser i kundens redovisning. Det vill säga det är observationer som revisorn har anmärkt under granskningen (Carrington, 2014, s. 203). Denna typ av rådgivning är revisorn skyldig att underrätta kunden om.

Revisorns roll som rådgivare är central inom revisionen. För att kunden ska fullgöra sina lagstadgade skyldigheter avseende redovisningen får kunden hjälp genom att revisorn tillhandahåller rådgivning. Det vill säga rådgivningens syfte är att förbättra redovisningen i företaget (Carrington, 2014, s. 205). Rådgivningstjänster bör dock beaktas med försiktighet, då revisorns oberoende kan bli ifrågasatt (Carrington, 2014, s. 204).

Revisorn kan även agera som konsult i rådgivning, vilket är fristående från revisionen och därmed har revisorn ingen skyldighet att upprätta denna. Konsulttjänsten har vuxit sig större och utgör idag en stor del av många revisionsbyråers verksamhet. Dessa tjänster finns inom flera områden. Några av dessa är skatterådgivning, deklARATIONstjänster, corporate finance, personrådgivning samt riskhantering (Carrington, 2014, s. 206). Konsulttjänsten som en revisor kan besitta i ett företag kan ha förändrats i och med avskaffandet av revisionsplikten.

2.3 Revisorn som rådgivare

Svanström (2013, s. 337) tar upp revisionskvalité kopplat till “*non-audit services*”, det vill säga att revisorn utför andra tjänster än de traditionella revisionstjänsterna till kunden vilket författaren benämner som NAS. Studien fokuserar på små och medelstora privata företag där revisorn har en större roll och ofta utför andra tjänster än revisionstjänster. Detta eftersom kompetensnivån bland chefer i små och medelstora företag ofta är låg inom redovisning (Svanström, 2013, s. 338).

I Sverige får revisionsbyråer tillhandahålla de flesta rådgivningstjänster till sina kunder som beskattningstjänster, juridiska tjänster, ekonomikonsulttjänster, investeringstjänster och finansiella tjänster (Svanström, 2013, s. 339). I andra länder som exempelvis USA, Kina,

Japan, Mexiko, Tyskland och Frankrike är revisionsbyråer inte tillåtna att tillgodose vissa typer av NAS-tjänster till deras kunder (Svanström, 2013, s. 341).

Revisorn kan dra nytta av den ökade insynen i företaget som fås när revisorn utför många andra tjänster inom företaget än enbart granskning. Dock kan detta ifrågasätta oberoendet eftersom det här finns en risk att revisorn blir för involverad i företaget (Svanström, 2013, s. 339). Författaren tar upp att det finns två risker kopplat till NAS, sociala och ekonomiska kopplingar till revisorns kund. Ekonomiska kopplingar har en liten inverkan på revisionskvalitén eftersom revisionsbyråer inte endast förlitar sig på ett fåtal kunder medan sociala kopplingar har en större påverkan, där tillit är en viktig del, men där oberoendet igen kan bli ifrågasatt. Dock finns det ingen anledning att tro att oberoendet skulle bli bristande endast genom att revisorn ger rådgivning (Svanström, 2013, s. 340–341).

Svanström (2013, s. 360) tar upp att det finns indikatorer på att NAS har en positiv effekt på revisionskvalité. Störst positiv effekt visade den ekonomiska rådgivningen och även skatterådgivningen. Det finns både negativa och positiva tecken gällande juridisk rådgivning och där investeringsrådgivning inte har någon koppling till revisionskvalitén.

Svanström & Sundgren (2012, s. 55) menar att små och medelstora företag i Sverige förlitar sig mycket på deras revisorer för NAS, vilket kan påverka revisorns oberoende. Kunskapsöverföringen som sker mellan de traditionella revisionsuppgifterna och NAS kan leda till positiva effekter som att minska revisionskostnader samt minska kostnaden av att söka efter en kompetent konsult. Dessa kostnader har en betydelse, framförallt i små och medelstora företag (Svanström & Sundgren, 2012, s. 54).

2.3.1 Behov av rådgivning

Enligt Svanström (2008, s. 44) har marknaden för extern rådgivning ökat raskt sedan 1980-talet. Rådgivningens utökade roll har lett till att efterfrågan har ökat på exempelvis specialisttjänster och outsourcing av tjänster, det vill säga att företagets interna tjänster har ersatts av externa tjänster. Rådgivningstjänsten erbjuds inte bara av revisionsbyråer utan även av banktjänstemän och jurister men där revisorer och banker är de största aktörerna i Sverige (Svanström, 2008, s. 45). Tidigare studier har kommit fram till att minst 70 procent av företagen vänder sig till revisionsbyråer för rådgivningstjänster (Svanström, 2008, s. 42). Detta kan ha att göra med den relation som företaget har med revisorn under revisionsuppdraget.

Mindre företag har ett större behov av rådgivningstjänster vilket är på grund av att de ofta saknar rätt resurser och kompetens inom företaget internt och måste därför använda extern rådgivning (Svanström, 2008, s. 8). En fördel med att revisorn även används som rådgivare är att revisorn får en stor kunskapsbas om företaget vilket underlättar granskningen eftersom detta leder till en kunskapsöverföring mellan de två tjänsterna (Svanström, 2008, s. 64). Tidigare studier har visat på att det är en vanlig företeelse att mindre företag anlitar revisionsbyrån för rådgivning.

2.3.2 Relationens betydelse

Relationen mellan revisor och kund kan påverka revisorns roll samt efterfrågan på revision. Detta genom att en bra relation kan göra att företag väljer att behålla sin revisor samt att revisorns roll kan bli bredare eller smalare beroende på förhållandet till kunden. Relationen mellan rådgivaren och kunden är i stort behov av att det finns ett förtroende mellan parterna (Svanström, 2008, s. 52). Om det finns ett förtroende är det vanligt att dessa kan dela information mer öppet vilket är positivt. Förtroendet påverkar i sin tur de förväntningar som skapas på revisionen (Svanström, 2008, s. 52).

Begreppet förtroende kan delas upp i två dimensioner, ”sakkunnighet” och ”pålitlighet”. Sakkunnighet handlar om rådgivarens kunskaper, både teoretiska som praktiska gällande kundens verksamhet. Om rådgivaren har hög kunskap om kundens verksamhet är sannolikheten hög att kunden känner förtroende för revisorn (Svanström, 2008, s. 55). Pålitlighet handlar om huruvida rådgivaren utför tjänsten för kundens bästa eller för att maximera sin egen vinning. Det vill säga om rådgivaren ger råd för att förbättra kundens verksamhet, är sannolikheten stor att kunden känner förtroende och utnyttjar tjänsten. Om rådgivaren istället ger rådgivning som i första hand gynnar rådgivaren förblir förtroendet lågt. Ett starkt förtroende mellan parterna behöver inte enbart vara positivt. Det kan exempelvis leda till minskad kontroll som i sin tur kan leda till bedrägeri (Svanström, 2008, s. 55).

Svanström (2008, s.46) menar att det vid rådgivning sker ett utbyte av lärande där utbytet av information sker åt båda hållen, vilket betyder att parterna tillsammans bidrar till kunskapsgenerering. Forskare menar att tjänstens omfattning beror på den relation som finns mellan rådgivaren och kunden som även gör att den skiljer sig från kund till kund. Det vill säga att varje rådgivningsutbyte är unikt och har en egen karaktär (Svanström, 2008, s. 46). På grund av detta blir det svårt att göra kvalitetskontroller och jämföra de olika tjänsterna med varandra, vilket i sin tur gör det svårt att mäta nyttan av rådgivningen (Svanström, 2008, s. 47).

Svanström & Sundgren, (2012, s. 55) hittade kopplingar mellan längden på förhållandet (revisor-kund) och att företag väljer att anlita revisorer för NAS. Desto längre förhållande, desto troligare att företaget väljer att anlita revisorn för NAS. Även den förväntade kvalitén på tjänsterna har en koppling till att företag väljer att anlita revisorn för NAS. Dessa samband hittades endast för de revisorer som redan var aktiva inom företaget innan och stämmer alltså inte för de revisorer som endast köps in för att utföra NAS (Svanström & Sundgren, 2012, s. 76).

2.4 Revisorns oberoende

Oberoendet kan komma att ifrågasättas om revisorns roll blir utökad vilket är ett tänkbart utfall av den minskade efterfrågan. Svanström (2008 s.69) tar upp hotet om revisorns oberoende gällande företag som tillhandahåller både revision och rådgivning till sina kunder. Enron och Worldcom är två av flera skandaler som har lett till att fokus riktats till

revisorernas arbete och oberoende (Svanström, 2008, s. 69). Skandalerna har lett till nya lagar i USA som säger att revisionsbyråer bara får tillhandahålla ett visst antal tjänster eftersom oberoendet inte ska riskeras (Svanström, 2008, s. 70). Detta tillsammans med att rådgivningstjänsterna har ökat i omfattning har skapat en oro för hur oberoendet har påverkats av dessa förändringar.

Blay (2005, s. 762) undersöker vilka faktorer som kan vara ett hot för oberoendet samt vilka rättsliga risker som påverkar revisorns utvärdering av information och om detta även påverkar valet av rapportering. Oberoendet handlar om att det finns en risk att revisorns opartiskhet ifrågasätts, vilket är fallet om exempelvis revisorn gynnas av att välja en granskningsmetod som är till fördel för kunden. Detta kan uppkomma om revisorer har en ekonomisk koppling till kund (Blay, 2005, s. 765), vilket även Zhang, Hay & Holm (2016, s. 2) ställer sig bakom. De tar upp att revisorer som erbjuder NAS har ett starkare ekonomiskt band till sina kunder, vilket är ett stort hot mot oberoendet eftersom revisorer vill behålla kunder som betalar stora summor för NAS.

Revisionsprofessionen anser, enligt Blay (2005, s. 762), att revisorns oberoende är den mest värdefulla tillgången men att oberoendet kan vara hotat om självintresset värderas högre. I och med denna oro för oberoendets värde togs Sarbanes-Oxley Act (SOA) fram år 2002, som en restriktion för att skydda oberoendet. Denna innehöll rekommendationer som tog upp att det skall finnas en rotation av revisionspartner, att en ökning ska ske gällande rapporteringen till revisionsutskottet och att NAS ska begränsas (Blay, 2005, s. 762).

Blay (2005, s. 767–769) tog fram hypoteser gällande oberoendet. Revisorer som har ett högre hot mot deras oberoende kommer att bedöma insamlad information som mer stödande för kundprefererad rapportering samt kommer att välja ett mer kundprefererat rapporteringsval än de revisorer som har ett lägre hot mot deras oberoende. Resultatet som Blay (2005, s. 775–781) kommit fram till stödjer dessa framtagna hypoteser. Revisorer som har sitt oberoende hotat tenderar även att ha en positivare inställning till kundens överlevnad än de revisorer som inte har oberoendet hotat. För att undvika detta behövs det bättre dokumentation och granskning vilket skulle effektivisera revisorernas beslut (Blay, 2005, s. 764).

Zhang, Hay & Holm (2016, s. 16) menar istället att oberoendet inte påverkas av att revisorer utför NAS till sina kunder. Författarna fann inget samband mellan icke-revisions avgifter och revisorns yttranden som skulle visa på att oberoendet var påverkat. De fann inte heller något samband mellan uppdragets längd och NAS som skulle kunna påverka revisorns oberoende.

2.5 Förväntningsgap

Förväntningsgapet är ett välkänt fenomen som tidigare har studerats i en hög utsträckning (Boterenbrood, 2017, s. 1124). Det finns ett flertal definitioner på begreppet förväntningsgap men där en gemensam nämnare är att det finns en skillnad i hur intressenterna uppfattar revisionen från hur revisorerna själva uppfattar denna (Öhman, 2007, s.130). Den första definitionen av förväntningsgapet var enligt följande;

“En skillnad mellan vad revisorerna och användarna av redovisningsinformationen förväntar sig att en oberoende revisor ska uträtta” (Öhman, 2007, s.130).

Efter denna beskrivning är det flera forskare som har försökt att förädla definitionen där det finns många olika åsikter. Dels kan förväntningsgapet utgå ifrån vad revisorer gör samt vad de borde göra, dels kan en utgångspunkt vara uppfattningen som intressenterna respektive revisorerna har. En jämförelse kan även göras kring intressenternas uppfattning om vad revisorn gör med revisorernas uppfattning om vad de borde göra och vice versa (Öhman, 2007, s.131).

Boterenbrood (2017, s. 1125) definierar istället förväntningsgapet som skillnaden mellan samhällets förväntningar på revisorer och det uppfattade utförandet av revisorer. Förväntningsgapet tar, med bakgrund av detta, upp den problematik som finns gällande förhållandet mellan intressenterna och revisorerna (Öhman, 2007, s.132).

Intressenterna anser att oberoendet samt att revisionen tar upp den information som är aktuell utifrån deras synvinkel, är viktiga frågor. Framförallt anser intressenterna att revisionens uppgift är att ta fram om det finns problem med företagets fortlevnad, alltså anser de att ekonomiska risker ska prioriteras (Öhman, 2007, s.142). Det finns olika typer av intressenter till revisionens rapportering men dessa grupper tycker relativt lika när det kommer till vad de förväntar sig av revisionen, dock finns det vissa skillnader.

Öhman (2007, s. 142–143) tar upp att intressenternas samt revisorernas uppfattningar skiljer sig åt gällande oberoendet och rapporteringen. Det är vanligast att intressenternas förväntningar är högre på revisionen än vad revisorerna tycker är möjligt att begära, framförallt kopplat till att revisorerna ska göra “rätt saker”. Däremot har intressenterna lägre förväntningar gällande kompetensen hos revisorerna i jämförelse med vad revisorerna själva anser är nödvändigt.

Intressenterna vill ha innehållsrikare rapportering samt en mer utförlig beskrivning om hur revisionen utförts. Intressenterna menar att revisionen granskar “fel saker” och att den i många fall bör ändra sitt fokus. I och med detta kan det vara lämpligt att diskutera eventuella förändringar av revisionen som kan lösa det förväntningsgap som idag existerar (Öhman, 2007, s. 212).

Förväntningsgapet består av två dimensioner enligt Boterenbrood (2017, s. 1124), dels att revisorns roll samt ansvar kan skilja sig mellan revisorer och samhället. Dels att förväntningsgapet kan ses som ett materiellt gap, vilket innebär att gapet består i att uppfattningarna skiljer sig mellan olika intressenter gällande vilket material som är väsentligt i de finansiella rapporterna (Boterenbrood, 2017, s. 1124).

Eftersom revisorns roll kan komma att förändras är det viktigt att förväntningsgapet som finns mellan revisorer och intressenter beaktas. I och med att efterfrågan har minskat kan det

bli viktigare för en revisor att förmedla vad revisionen innebär samt vad revisorn kan tillföra till kunden.

2.6 Teori om förändring

Det finns två etablerade sätt att se på förändringsprocesser inom organisationer, vilka även kan appliceras på branscher. Dels genom den gruppdynamiska skolan där fokus ligger på arbetsgruppen och dels den öppna systemskolan som lägger vikten på organisatorisk nivå (Alvesson & Sveningsson, 2008, s. 32).

Det finns många olika teorier och modeller om förändringsprocessen där en av de mest uppmärksammade är Kurt Lewins trestegsmodell för förändringsprocesser som han tog fram på 1940-talet. Denna teori består av tre faser och ingår i den gruppdynamiska skolan (Alvesson & Sveningsson, 2008, s. 33). Individernas beteenden styrs av normer, roller samt värderingar som råder inom en viss grupp där Lewin formulerade modellen genom att visa hur dessa påverkas av en förändring.

Det första steget benämns som *“upptining”* och innebär att individerna inom gruppen ska bli övertygade om att en förändring är nödvändig. Andra steget benämns som *“förändring”* där individerna accepterar de nya villkoren i och med förändringen. Det sista steget benämns som *“återfrysning”* där förändring stabiliseras inom gruppen (Alvesson & Sveningsson, 2008, s. 33).

Alvesson & Sveningsson (2008, s. 34) tar upp att det finns en problematik gällande huruvida förändringsarbeten ofta misslyckas. Det finns många förändringsprocesser där vissa steg ska följas i en specifik ordning för att en förändring ska ske, där ett problem kan vara att dessa är förutsägbara. Modeller för förändring är oftast inte heller anpassade till en viss specifik organisation eller bransch.

Efterfrågan på rådgivning har ökat de senaste 40 åren (Svanström, 2008, s. 44), där en majoritet av svenska företag vänder sig till revisorn för rådgivning, vilket visar på att revisorns roll har förändrats. Rådgivningen har genom detta blivit mer accepterad inom revisionsbranschen, vilket kan innebära att förändringsprocess inom revisionsbranschen befinner sig i det andra steget, *“förändring”*, eftersom revisorerna erbjuder rådgivning, vilket visar på att revisorerna har accepterat förändringen. Denna förändring har dock inte stabiliserats eftersom inte alla revisorer erbjuder rådgivning till sina kunder.

Det finns dock fortfarande delade meningar gällande hur oberoendeproblematiken ska hanteras. Blay (2005, s. X) menar att om revisorn ger rådgivning påverkar detta oberoendet, medan Zhang, Hay & Holm (2016, s. 16) samt Svanström (2013, s. 340–341) inte anser att rådgivningen behöver påverka oberoendet. Detta visar därför istället på att revisionsbranschen är i första steget *“upptining”* eftersom alla inom branschen ännu inte har

accepterat förändringen. Detta innebär att revisionsbranschen befann sig mellan stegen "upptining" samt "förändring" innan avskaffandet av revisionsplikten.

2.7 Sammanställning

Nedan har en sammanställning gjorts av den framtagna teoretiska referensramen. Dessa påståenden står i fokus och är grunden till utformningen av intervjuguiden.

- Revisorns huvudsakliga syfte är att granska företagets årsredovisning, bokföring samt förvaltning men kan även agera rådgivare. Syftet är att öka trovärdigheten och tryggheten i de finansiella rapporterna.
- Det finns godkända samt auktoriserade revisorer.
- Det finns två rådgivningsroller som revisorn kan ha i företag, dels att ge råd inom revisionsuppdraget, vilket rollen kräver, och dels att agera som rådgivningskonsult, vilket är frivilligt.
- I Sverige är det tillåtet för revisionsbyråer att tillhandahålla de flesta rådgivningstjänsterna.
- Små och medelstora företag i Sverige förlitar sig på deras revisorer för NAS.
- NAS ger möjlighet till en kunskapsöverföring som kan minska kostnaderna för företag gällande revisionen.
- Efterfrågan på rådgivningstjänster från revisionsbyråer har ökat där det är mindre företag som har det största behovet.
- Förtroendet mellan revisorn och företagen är en viktig faktor som påverkar utförd revision.
- Det finns en stor oro för att oberoendet påverkas av att revisorn tillhandahåller NAS, där det i forskningen finns delade meningar. Vissa forskare menar att oberoendet påverkas av NAS medan andra inte anser att oberoendet är hotat.
- Det finns en stor skillnad i vad intressenter har för förväntningar på revisionen och vad revisorerna anser är rimligt att kunna utföra.
- Trestegsmodellen, "upptining", "förändring" samt "återfrysning", kan användas för att förklara förändringsprocessen inom revisionsbranschen.

3. Metod

Nedanstående avsnitt syftar till att beskriva val av metod och vetenskaplig ansats. Därefter beskrivs utförandet, intervjuernas genomförande samt metodkritik. Vidare presenteras ett avsnitt där kvalitetsaspekterna bemöts. Kapitlet avslutas med att ta upp de etiska aspekterna som beaktas under uppsatsprocessens gång samt källkritik.

3.1 Tillvägagångssätt

Studien har en kvalitativ ansats, detta eftersom syftet med arbetet är att få fram en förståelse för hur revisionsyrket har förändrats i och med avskaffandet av revisionsplikten. På grund av detta ansågs en kvantitativ studie inte vara relevant då övergripande svar inte skulle besvara det framtagna syftet. En kvalitativ metod ger möjligheten att få en tydlig och rättvisande bild av revisorernas syn på revisionsyrket samt mer omfattande svar på ställda frågor.

Inom kvalitativ metod studeras hur personer uppfattar deras upplevelser om ett visst fenomen eftersom det endast är möjligt att studera en representation av verkligheten (Denzin & Lincoln, 2011, s. 415). I denna studie är syftet att studera vad revisorer anser att avskaffandet har lett till och därför är en kvalitativ metod lämplig.

En deduktiv ansats kommer användas där vi utgått från teorier inom det område som ska studeras för att sedan samla in empiri som jämförs med teorin. Detta eftersom målet med studien är att undersöka framtagna frågeställningar utifrån den teoretiska referensramen.

Metoden som kommer användas är semistrukturerade intervjuer med auktoriserade samt godkända revisorer för att få en inblick i deras syn på avskaffandet. Vi valde att intervjua revisorer för att de har en stor insikt om revisorns olika tjänster samt har en stor insyn i revisionsbranschen i sin helhet. Vi har valt att intervjua revisorer som arbetar inom Stockholms län på revisionsbyråer, vilket möjliggör ett fysiskt möte. Ett möte på plats leder ofta till att en relation samt tillit kan skapas vilket kan leda till mer äkta samt uttömmande svar från respondenten (Ahrne & Svensson, 2015, s. 38).

Vi har valt att undersöka små revisionsbyråer eftersom dessa troligtvis kommer påverkas mest av revisionspliktens avskaffande (Regeringskansliet, 2010). Definition av större företag enligt 1:3 § ÅRL är företag som uppfyller mer än ett av följande villkor under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren:

- Fler än 50 anställda i medeltal
- Mer än 40 miljoner kronor i balansomsättning
- Mer än 80 miljoner kronor i nettoomsättning

Mindre företag är de företag som inte uppfyller kraven för att vara ett stort företag.

(Årsredovisningslagen, ÅRL, 1995:1554)

På dessa revisionsbyråer har en respondent per byrå valts ut. Revisionsbyråerna valdes ut genom ett bekvämlighetsurval där revisorerna togs fram genom arbetskontakter, det vill säga de respondenter som är nära till hands för forskaren. Även snöbollsurval användes som är en form av bekvämlighetsurval där vi efter den första genomförda intervjun fick ytterligare kontakter av respondenten (Bryman, 2018, s. 245).

Samtliga respondenter som intervjuats har arbetat inom branschen innan 2010 och besitter därför relevant kunskap för de framtagna frågeställningarna. Detta eftersom studiens syfte är att studera skillnaden före- respektive efter avskaffandet. Respondenterna har alla arbetat inom revision sedan 1980-talet och besitter därför lång erfarenhet inom området.

3.1.1. Intervjuer

För insamlandet av data valdes metoden semistrukturerade intervjuer där en intervjuguide togs fram (se bilaga 1) utifrån den framtagna referensramen. De flesta kvalitativa studier är baserade på intervjuer eftersom forskaren genom intervjuer kan undersöka en verklighet som annars inte skulle komma fram, exempelvis som attityder och erfarenheter hos respondenten (Denzin & Lincon, 2011, s. 529). Det är även ett bra sätt att undersöka händelser som redan har hänt eftersom det är möjligt att intervju personer som varit delaktiga i händelserna (Denzin & Lincon, 2011, s. 529). Detta är anledningen att intervjuer används i vår studie eftersom avskaffandet av revisionsplikten redan skett år 2010.

Metoden semistrukturerade intervjuer används för att ta sig an specifika frågeställningar och undersöka dessa vidare, vilket vi har gjort i denna studie (Bryman, 2018, s. 563). En fördel med kvalitativa intervjuer är att frågorna kan anpassas och även den ordning som dessa ställs i, vilket leder till att intervjuaren kan anpassa sig till situationen och få ytterligare svar beroende på vad som framkommer (Ahrne & Svensson, 2015, s. 38).

Metoden valdes även på grund av att två personer kommer utföra intervjuer vid olika tidpunkter. Semistrukturerade intervjuer är en bra intervjumetod för att kunna säkerställa jämförbarheten i de olika intervjuerna eftersom en intervjuguide används vid varje intervju som en mall att utgå ifrån. Intervjuguiden kan innehålla specifika teman som intervjuaren ska utgå ifrån men där det finns stor frihet att anpassa sig efter intervjuens riktning, dels ordningen samt formuleringen av frågor kan förändras under intervjuens gång (Bryman, 2018, s. 563).

Vid framtagandet av intervjuguiden formulerades öppna frågor för att kunna få ut mer uttömmande svar från respondenten. Intervjuguiden har därför en låg grad av struktur vilket valdes eftersom syftet är att ta reda på respondenternas attityder och uppfattningar inom ämnet. Dock har vi en hög grad av struktur i arbetet på grund av att studien utgår ifrån en bestämd frågeställning vid utformningen av intervjun. Frågorna utformades också med baktanken att dessa inte ska vara ledande och på så sätt inte styra respondenten i någon riktning (Häger, 2007, s. 63).

I kvalitativa studier är målet att genomföra tillräckligt många intervjuer så att resultatet av studien är oberoende av en viss individs egna uppfattningar. Om endast en till två respondenter intervjuas finns risken att endast deras egna tankar och åsikter framkommer. Med sex till åtta respondenter som intervjuas minimeras denna risk (Ahrne & Svensson, 2015, s. 42). Därför valde vi att intervju sju respondenter.

3.1.2. Genomförande

Arbetet började med att studera Riksrevisionens granskning av avskaffandet av revisionsplikten och vad detta fått för konsekvenser. Därefter valdes ämne och frågeställningarna togs fram. Utifrån detta började sökningen efter relevanta vetenskapliga artiklar och teorier som arbetet skulle utgå ifrån. Diskussioner hölls sedan gällande metodval vilket föll på kvalitativ metod där semistrukturerade intervjuer valdes som datainsamlingsmetod (se avsnitt 3.1.1). Sedan började arbetet med att ta fram en intervjuguide vilket resulterade i att 22 frågor formulerades varav fem av dessa är kontrollfrågor.

När intervjuguiden var klar genomfördes två pilotintervjuer för att testa den framtagna intervjuguiden. Pilotintervjuer används för att se hur framtagna intervjuguide fungerar samt att skapa erfarenhet kring metoden (Bryman, 2018, s. 567). En av intervjuerna genomfördes med en redovisningsekonom som arbetar nära revisorer dagligen. Den andra intervjun genomfördes med en controller som har insyn i ekonomirelaterat arbete. Resultatet av dessa visade på vissa oklarheter i formuleringen vilket ledde till att vissa justeringar gjordes.

För att säkerställa att intervjuguiden höll hög kvalitet utfördes ytterligare två pilotintervjuer vilka genomfördes med ytterligare två redovisningsekonomer. Efter dessa ansåg vi att de utformade frågorna höll den efterfrågade kvalitén som krävs för att kunna användas inom ramen för arbetet och därför valde vi att inte utföra ytterligare pilotintervjuer. Pilotintervjuerna hölls med respondenter som fanns nära till hands och valdes ut genom ett bekvämlighetsurval. Intervjuguiden testades genom att respondenten fick höra frågorna för att bedöma om frågorna var lätta att förstå samt välformulerade.

Efter metodvalet var klart började arbetet med att kontakta revisorer för att boka in intervjuer. Totalt kontaktades 40 stycken revisorer. Innan intervjutillfället upplystes respondenterna endast om vilket övergripande ämne intervjun skulle handla om, detta för att en förberedelse skulle vara möjlig. Respondenterna informerades även om att de kommer vara anonyma i det slutgiltiga arbetet som kommer publiceras samt att deltagandet var frivilligt. Efter detta började arbetet med att samla in data.

Sju intervjuer genomfördes, den första i Norrtälje och den andra i Nacka Strand. Den tredje hölls i Täby och den fjärde hölls i Årsta. Den femte samt sjätte intervjun hölls i Järfälla samt i Upplands Väsby. Den sista intervjun hölls i Tumba. Detta gav oss en bra geografisk spridning över Stockholms län.

Alla intervjuer hölls på respondenternas kontor. Det är viktigt att miljön som intervjun hålls i är lugn och ostörd, dels för att undvika problem med inspelning samt en oro för respondenten att andra ska höra vad som sägs under intervjun (Bryman, 2018, s. 566). Detta säkerställdes genom att tidigt boka in intervjuer och informera om detta i ett tidigt skede. Det resulterade i att alla genomförda intervjuer hölls på en lugn plats samt i en ostörd miljö.

Samtliga intervjuer spelades in genom ljudinspelning, med hjälp av en smartphone. Detta för att en transkribering skulle vara möjligt. Under intervjuerna följdes den framtagna intervjuguiden i stort sett i den ordning som togs fram. Några frågor bytte ordning för att bättre anpassas till de svar som framkom. Följdfrågor formades kontinuerligt för att få ytterligare uttömmande svar från respondenterna och för att sträva efter att ha ett samtal med respondenterna och på så sätt undvika en utfrågning.

I kvalitativa intervjuer är det viktigt att intervjuaren lägger märke till språkligt uttryck som respondenten gör under intervjun som repetitioner och val av ord under intervjun (Denzin & Lincon, 2011, s. 422). Även hur interaktionen ser ut mellan forskaren och respondenten är en viktig del av intervjun. Det är vanligt att denna typ av intervju används när målet är att få fram berättande data (Denzin & Lincon, 2011, s. 422). Detta har vi haft i åtanke under intervjuernas gång genom att två intervjuare har medverkat under varje intervju, där den som inte har ställt frågorna har antecknat information som inte kan framkomma på en ljudupptagning.

Intervjuernas längd varierade, men majoriteten av intervjuerna höll sig runt en timme. Intervjuerna transkriberades samma dag som de genomfördes. Detta för att vi skulle komma ihåg så mycket som möjligt från intervjun med tanke på saker som respondenten gjorde, bland annat ansiktsuttryck, som inte är möjligt att fånga på en ljudupptagning. Efter transkriberingarna började arbetet med att tolka insamlade data för att sen, utifrån framtagna referensram, analysera och diskutera resultatet för att till sist komma fram till studiens slutsatser.

3.1.3. Metodkritik

Kvalitativa studier kritiserar för att forskaren kan vara subjektiv (Bryman, 2018, s. 484), det vill säga att undersökningen kan påverkas av vad forskaren har för uppfattningar gällande vad som är betydelsefullt för undersökningen samt att forskaren kan skapa en för nära relation till respondenten (Bryman, 2018, s. 484). Detta har vi hanterat genom att vi inte har låtit våra egna uppfattningar påverka vad vi har lagt störst vikt vid under arbetets gång, utan detta har endast påverkats av de svar respondenterna gav på ställda frågor. Respondenterna intervjuades endast en gång vilket har minimerat risken för att en nära relation skapats.

Det kritiska med kvalitativa metoder är framförallt att det sällan är möjligt att göra om undersökningen med samma respondenter, det vill säga replikera studien (Bryman, 2018, s. 484), vilket gör att resultatet kan variera mellan undersökningarna och ge låg överförbarhet.

Trovärdighet hänger samman med att resultatet kan generaliseras på en större population eller i en annan miljö, vilket brukar kritiseras inom kvalitativa studier (Ahrne & Svensson, 2015, s. 26). Vår studie går inte att generalisera över en större population eftersom endast sju respondenter intervjuades vilket ger en minskad trovärdighet i studien. Dock är detta inte det huvudsakliga målet med kvalitativ forskning.

Genom att ett bekvämlighetsurval har använts kan trovärdigheten ha försämrats. Detta eftersom vi själva har valt ut de revisorer samt revisionsbyråer som har kontaktats. Genom detta kan överförbarheten betraktas som låg. Det vill säga det är inte säkert att resultatet skulle bli likartad om respondenterna valts ut slumpmässigt. Snöbollsurval är inte heller representativt för populationen. Dock används snöbollsurval inom ramen för kvalitativa studier (Bryman, 2018, s. 245).

Intervjuer som datainsamlingsmetod har ett flertal begränsningar som måste tas i beaktande (Ahrne & Svensson, 2015, s. 53). Dels ger intervjuer en begränsad bild av det som studeras samt att intervjuaren inte kan veta att respondenten verkligen gör vad den säger. Respondenten kan även bli påverkad av att en intervju genomförs (Ahrne & Svensson, 2015, s. 53). Ett problem med genomförd studie var att tiden på intervjuerna kraftigt, där en intervju endast varade 35 minuter medan en intervju varade 90 minuter. Därför borde vi ha haft en minimitid samt maxtid för att jämma ut tidsintervallet. Innan första intervjun borde vi ha testat hur lång tid intervjun skulle ta. Vi bör efter genomförda intervjuer även ha skickat ut den sammanställda empirin för att respondenterna ska kunna bekräfta att vi tolkat deras svar rätt.

Transparensen kan ofta bli bristande i en kvalitativ undersökning (Bryman, 2018, s. 485) vilket ofta ställs mot de mycket omfattande beskrivningarna i kvantitativa studier. För att undvika detta har vi valt att på ett så ingående och konkret sätt som möjligt beskriva genomförandet för att öka transparensen.

Utformad intervjuguide kan ifrågasättas ur vissa aspekter. Frågan *“har företagets storlek betydelse för behovet av revision?”* räknas som stängd, vilket bör undvikas i kvalitativa studier där endast svaret bekräftas eller förnekas (Häger, 2007, s. 56–57). I efterhand har intervjuguiden analyserats mer ingående där det uppkom att frågan *“väljer kunden i högre grad att anlita revisorer för rådgivning om ni har haft längre affärsförhållanden?”* klassas som ledande, vilket gör att intervjuens utveckling helt bestäms av intervjuarens hypoteser (Häger, 2007, s. 63). Frågorna *“hur påverkar arbetsrelationen du har till kunden din roll som revisor?”* och *“är förtroendet en viktig faktor i arbetsrelationen till kunden?”* kan ifrågasättas eftersom det endast kan tänkas finnas ett svar. Därför bör dessa frågor ha formulerats om genom att exempelvis ha frågat hur respondenten anser att detta skulle kunna påverka andra revisorer eller liknande för att undvika frågor som direkt är kopplade till respondenten själv.

För att få uttömmande svar har vi ställt efterföljande frågor samt undvikit dubbelfrågor. Vi har även tänkt på att ha övergripande frågor i början av intervjuguiden för att sedan smalna av och gå in på mer känsliga frågor, vilket Häger (2007, s. 85) menar är viktigt. Känsliga frågor

är de som i intervjuguiden handlar om relationen mellan kund och revisor samt om rådgivningen, eftersom dessa kan ifrågasätta revisorns oberoende.

Pilotintervjuerna genomfördes med respondenter som arbetar inom ekonomyrket och därför ansåg vi att dessa hade kompetensen för att kunna ge relevant feedback gällande intervjufrågorna. Efter genomförandet av första intervjun upptäcktes att formuleringen på de ovan nämnda frågorna var bristande och därför skulle det vara bättre att ha pilotintervjuer med revisorer eftersom dessa har kunskapen om ämnet och kan se problemen med de formulerade frågorna.

3.1.4 Källkritik

Arbetet bygger i stor grad på många olika typer av källor vilket medför att källkritik är av stor vikt. Vi har under arbetets gång hela tiden kritiserat valda källor innan dessa har använts. Detta för att minimera risken för att felaktiga källor används (Thurén, 2003, s. 78). För att säkerställa att de utvalda respondenterna besitter den kunskap som krävs för att besvara valda frågeställningar har revisorer valts ut som har lång erfarenhet inom revisionsyrket.

Desto nyare en källa är, det vill säga ju senare den är publicerad, desto mer trovärdig är källan (Thurén, 2003, s. 44). Detta har vi tagit i beaktande genom att från studiens början försökt använda så nya källor om möjligt. Det har vi gjort genom att exempelvis använda nya upplagor av böcker samt valt bort vissa tidskrifter som vi ansåg inte hade tillräckligt hög trovärdighet på grund av publiceringsdatumet.

Källor kan delas in i första-, andra, eller tredjehandskällor (Thurén, 2003, s. 78). Detta betyder att förstahandskällor är den källa där texten publicerades först och andrahandskällor är den källa som har hänvisat till den första källan och så vidare. Det är därför av stor vikt att så ofta som möjligt hänvisa till en förstahandskälla eftersom dessa är de som besitter informationen och därmed anses mest trovärdiga (Thurén, 2003, s. 56). Vi har haft detta i baktanke från studiens början och har försökt använda förstahandskällor i så hög utsträckning som möjligt.

3.2 Kvalitetsaspekter

I en kvalitativ studie finns det två begrepp som måste tas hänsyn till, vilka är trovärdighet och äkthet.

3.2.1 Trovärdighet

Ett viktigt begrepp inom kvalitativ metod är trovärdighet (Ahrne & Svensson, 2015, s. 24), alltså om läsaren kan lita på det som studien har kommit fram till. Närvaron som finns i kvalitativa studier kan underminera trovärdigheten (Denzin & Lincon, 2011, s. 651). Ett vanligt antagande inom kvalitativa studier är att forskaren påverkar forskningsprocessen, detta kan dock övervinnas genom att forskaren är transparent och objektiv (Denzin & Lincon, 2011, s. 651). Ahrne & Svensson (2015, s. 25) tar upp att transparens inverkar på en studies

trovärdighet. För att detta ska vara möjligt krävs en tydlig redogörelse för utförandet vilket även bidrar till en ökad kvalitet.

En detaljerad beskrivning av utförandet har tagits fram vilket ger en ökad transparens och objektivitet. Detta ger även andra möjligheten att bedöma utförd studie. Genom tillämpning av relevant forskningsmetod och anpassning av intervjufrågorna ger undersökningen ett trovärdigt resultat. Med hjälp av relevanta vetenskapliga artiklar och teorier har en fullständig teoretisk referensram tagits fram och utifrån detta en intervjuguide, där respondenternas svar har kopplats till referensramen i analysen, vilket ger en röd tråd genom arbetet.

För att ytterligare säkerställa trovärdigheten har en kombination mellan primär- och sekundärdata använts som insamlingsmetod kallat triangulering (Ahrne & Svensson, 2015, s. 25). Primärdata är genomförda intervjuer och sekundärdata är de använda vetenskapliga artiklarna som den teoretiska referensramen är baserad på.

Vid intervjutillfällena har vi försökt att inte påverka respondenterna samt inte låtit några värderingar påverka arbetets utformning och innehåll. Detta har gjorts för att möjliggöra att oberoendet inte blir påverkat. Vi har därför endast utgått från fakta samt uttalanden från respondenterna. Respondenterna har även på ett tydligt sätt informerats om syftet med intervjun samt hur respondentens uttalanden kommer att hanteras.

3.2.2 Äkthet

Denzin & Lincon (2011, s. 121) tar upp att äkthetskriterierna är av stor vikt i kvalitativ forskning. Detta handlar om att alla respondenters åsikter ska behandlas lika för att detta ska ge en rättvisande bild över det insamlade materialet. Alltså att alla respondenter får sina berättelser hanterade rättvist och med en balans (Denzin & Lincon, 2011, s. 122). För att säkerställa äktheten har vi försökt ge en rättvisande bild av respondenternas åsikter vid framställandet av empirin.

3.3 Forskningsetik

Etiska aspekter är viktiga att ta hänsyn till i kvalitativa studier eftersom forskaren kommer i kontakt med människor vilket skapar en relation mellan forskare och respondent (Ahrne & Svensson, 2015, s. 28). Detta har vi beaktat eftersom intervjuer genomförs som datainsamlingsmetod.

Vetenskapsrådet (2002, s. 5) har tagit fram forskningskrav och individskyddskrav som behöver balanseras mot varandra. Forskningskravet innebär att forskning ska bedrivas för att utveckla samt fördjupa kunskaper och förbättra metoder. Forskare skall i början av studien alltid göra en avvägning om det kunskapsstillskott undersökningen kommer bidra med överväger eventuella risker för respondenterna som deltar i undersökningen (Vetenskapsrådet, 2002, s. 5). Individskyddet består av fyra huvudkrav på forskningen: informationskravet, samtyckeskravet, konfidentialitetskravet och nyttjandekravet (Vetenskapsrådet, 2002, s. 6).

Informationskravet innebär att forskaren är skyldig att informera respondenter om deras uppgift och eventuella villkor. Respondenten ska även få information om syftet och beskrivning av undersökningen samt få information att deltagandet är frivilligt och att de uppgifter som samlas in endast kommer användas till forskningen (Vetenskapsrådet, 2002, s. 6). I den första kontakten med respondenterna informerades dessa om syftet med studien, villkoren för intervjun samt att deltagandet var frivilligt. Även att respondenterna kommer vara anonyma i studien, vilket medför att vi uppfyller informationskravet.

Samtyckeskravet innebär att forskaren ska inhämta respondenternas godkännande till medverkan (Vetenskapsrådet, 2002, s. 7). Detta uppfyller studien eftersom godkännande av samtliga respondenter har fåtts via mejl vilket medför att vi uppfyller samtyckeskravet.

Konfidentialitetskravet innebär att de uppgifter som samlas in från respondenterna behandlas med sekretess och förvaras på ett säkert sätt så att obehöriga till informationen inte kan komma åt denna (Vetenskapsrådet, 2002, s. 12). Konfidentialitetskravet beaktades i studien genom att förvara information på ett säkert sätt och att inte göra det möjligt för utomstående att få tag på informationen. Därför uppfyller vi konfidentialitetskravet.

Nyttjandekravet innebär att de insamlade uppgifterna om enskilda individer endast får användas till forskningsändamål (Vetenskapsrådet, 2002, s. 14). De insamlade uppgifterna från genomförda intervjuer har endast använts för forskningsändamål genom att de endast används till aktuell studie vilket medför att vi uppfyller nyttjandekravet.

4. Empiri

Nedanstående avsnitt syftar till att lyfta fram insamlad empiri från de genomförda intervjuerna. Avsnittet tar upp samtliga frågor i intervjuguiden för att sen ställa respondenternas svar mot varandra. Kapitlet avslutas med en sammanfattning av materialet genom fem tabeller som tar fram olika teman från intervjuerna.

4.1 Presentation av respondenter

Sju revisorer har intervjuats och en redogörelse för respektive respondent tas upp nedan innan sammanställningen av den framtagna empirin.

Revisor A har idag befattningen auktoriserad revisor samt är delägare och har arbetat inom revision sedan 1980. Idag arbetar Revisor A på en revisionsbyrå med två anställda och reviderar endast små företag.

Revisor B har idag befattningen auktoriserad revisor samt är delägare och har arbetat inom revision sedan 1982. Idag arbetar Revisor B på en revisionsbyrå med två anställda och reviderar mest små företag men även några större företag.

Revisor C har idag befattningen auktoriserad revisor samt är delägare och har arbetat inom revision sedan 1988. Idag arbetar Revisor C på en revisionsbyrå med två anställda och reviderar mest små företag men även några större företag.

Revisor D har idag befattningen godkänd revisor samt är ägare och har arbetat inom revision sedan 1983. Idag arbetar Revisor D på en revisionsbyrå med två anställda och reviderar endast små företag.

Revisor E har idag befattningen auktoriserad revisor, är delägare samt styrelseordförande och har arbetat inom revision sedan 1989. Idag arbetar Revisor E på en revisionsbyrå med cirka 30 anställda och reviderar främst små och medelstora företag men även några större företag.

Revisor F har idag befattningen auktoriserad revisor samt delägare och har arbetat inom revision sedan 1983. Idag arbetar Revisor F på en revisionsbyrå med cirka 50 anställda och reviderar alla typer av företag.

Revisor G har idag befattningen auktoriserad revisor samt ägare och har arbetat inom revision sedan 1986. Idag arbetar Revisor G på en revisionsbyrå med en anställd och reviderar små företag.

4.2 Presentation av insamlat material

De första ställda frågorna i intervjuguiden är kontrollfrågor som visar att respondenterna kan användas inom ramen för arbetet. Dessa tar upp vilken revisionsbyrå respondenten arbetar på idag samt tidigare har arbetat på. Även hur många anställda det är på dessa byråer. Dessa frågor tas inte upp under detta avsnitt eftersom respondenterna är anonyma. Samtliga respondenter har befattningen auktoriserad revisor eller godkänd revisor samt har lång erfarenhet inom revision. Majoriteten av respondenterna fokuserar på små eller medelstora företag medan Revisor F inte har fokus på en viss storlek. Nedan följer resterande frågor ur den utformade intervjuguiden i den ordning som dessa togs fram.

4.2.1 Syftet med revision

På frågan *“kan du berätta vad syftet med revision är?”* svarade Revisor A att det viktigaste är att revisionen kan agera som en kvalitetsstämpel på det som har granskats, vilket Revisor C samt G också påpekade. Revisor B framhåller att revisionen fungerar som ett säkerställande för den finansiella rapporteringen samt för att ta fram revisionsberättelsen, vilket även Revisor C ställer sig bakom. Revisor C, D och F menar att det övergripande syftet är att säkerställa att företagen håller en hög redovisningskvalité samt ge en rättvisande bild över företagen. Revisor E lyfter fram att syftet är att revisionen ska kunna uppvisa ett förtroende för omgivningen samt för intressenter gällande hur det reviderade företaget mår. Revisor F menar att revisionen även har en väldigt stor roll i att vägleda företag, framförallt på grund av mer komplicerade regelverk för varje år. Revisor G tar upp att syftet är att identifiera felaktigheter i de finansiella rapporterna.

4.2.2 Påverkar företagets storlek behovet av revision

På frågan *“har företagets storlek betydelse för behovet av revision?”* menar Revisor A samt C att det finns en skillnad eftersom små företag ofta har ett större behov av att ta in externa tjänster på grund av att deras kunskap inom ekonomi är lägre. Revisor E menar istället att större företag har ett större behov av revision eftersom dessa ägare har mindre kontroll i jämförelse med småföretagare, vilket även Revisor G ställer sig bakom. Kravet på revisionen ökar desto mer komplicerad verksamheten är, menar Revisor G. Hur verksamheten finansieras spelar även in genom att, om pengar ska lånas från kreditgivare har dessa ett intresse för att informationen är korrekt samt om det är fler ägare behöver deras intressen ofta balanseras. Revisor C och F tar upp att beroende av storlek på företaget ser behovet olika ut men Revisor C betonar att alla företag har ett behov av revision medan Revisor F tycker att de allra minsta inte har ett behov. Revisor C fortsätter och menar att stora företag behöver revisorn mer som ett säkerställande medan mindre företag har ett större behov av revisorns kunskap. Revisor B tycker inte att det finns en skillnad, vilket även Revisor D ställer sig bakom. Revisor B påpekar att behovet istället påverkas av den situation som företaget befinner sig i. Revisor F menar att beroende på storlek på företaget får revisionsberättelsen olika betydelse, där den får större betydelse i ett större företag som gör affärer där revisorn ska intyga att allt stämmer.

4.2.3 Roller för revisorn

På frågan *“kan du berätta vad det finns för olika roller för revisorn?”* svarade samtliga tillfrågade respondenter att revisorns huvudsakliga uppgift är att revidera, vilket innebär en granskning samt kontroll av företaget. Revisor B lyfter fram att revisorns roll är att planera, dokumentera samt granska där det är upp till varje revisor att göra en professionell bedömning gällande vad som ska granskas. Här måste en skeptisk inställning innehas under granskningsprocessen. Revisor A, C samt G menar att revisorn även kan inneha rollen som konsult där respondenterna betonar att det är viktigt att revisorn inte gör för mycket inom konsultrollen för att inte påverka oberoendet samt jävsproblematiken. Konsulttjänsten kan innefatta allt från löpande bokföring, bokslut samt ta fram årsredovisning. Revisor B menar istället att det finns rådgivningsroller eftersom revisorn ofta inte klarar sitt uppehålle på att endast granska men betonar att rådgivningen inte får ta över i den grad att revisorns roll som granskare glöms bort. Revisor B menar vidare att intressenterna till revisionen måste skyddas samt behandlas lika. Revisor C betonar att revisorer ofta har rollen som rådgivare till kund. Revisor C tar även upp att rollen som revisor påverkas av relationen till kunden.

Revisor E berättar att en av revisorns viktigaste roller är att agera *“bollplank”*, vilket Revisor B, C och F ställer sig bakom. Revisor E menar att denna roll fungerar som en rådgivande roll där revisorn kan ge tips till kunden. Det är ofta svårt för kunden att finna en bättre rådgivare än revisorn genom revisorns breda kompetens som kan tillföra ett mervärde till kund. Revisor E fortsätter och berättar att vissa företag inte behöver revision men de kan istället anlita revisorn som konsult. Revisor F betonar vikten av rättvisande bild, att revisorns roll är att ge en övergripande bild av företaget som är korrekt. Därför är det viktigt att revisorer granskar väsentliga poster som är riskfyllda, vilka kan påverka läsaren av årsredovisningen. Revisor F framhäver att revisorns roll är avgörande vad gäller *“kundrevision”*, vilket revisorn menar är att kunderna har olika förväntningar på revisionen, vilket gör att revisorns roll anpassas till respektive kund och uppdrag.

4.2.4 Uppfattningar kring revisorns roll

På frågorna *“vad finns det för uppfattningar kring revisorns roll?”* samt *“skiljer sig denna uppfattning mellan intressenter och revisorer?”* ansåg alla tillfrågade respondenter att en skillnad finns mellan revisor och kund men Revisor A och C betonar att kunskapen om vad revisorn gör är låg samt skiljer sig från kund till kund. Revisor C, D samt F menar att uppfattningarna skiljer sig beroende på vilken intressent det handlar om. Intressenter som banker, leverantörer och andra som ska göra affärer med företag (dessa benämns även som professionella intressenter) förutsätter att de finansiella rapporterna stämmer när dessa är påskrivna av revisorn. Revisor C ställer sig bakom detta och menar vidare att dessa intressenter besitter en bra förståelse av vad revisorn gör samt vilken nytta revisionen har, vilket Revisor G ställer sig bakom. Revisor C fortsätter och menar att uppfattningen beror på vilken kunskap intressenten har om revisorers arbete. Revisor E framhåller att synen på revisorn historiskt sett har förändrats. Förr var kunden mer negativt inställd medan idag är de flesta kunder positiva och tycker att revisorn tillför viktiga aspekter till företag genom att revisorerna ofta hittar väsentliga fel. Revisor E fortsätter och berättar att på de stora

börsnoterade företagen skiljer sig detta eftersom revisorerna ofta inte hittar väsentliga fel eftersom de har så pass kompetent personal inom företaget. Revisor F tar upp att det finns en skillnad mellan synen på revisionen i samhället där media ofta framhåller en negativ bild medan företag som har revisorer har en positiv bild och kan se värdet i och med att det finns en relation till kunden. Revisor G menar att revisionen i Sverige utgår från att de som har upprättat bokslut kan alla regler samt regelverk, vilket inte är fallet. Framförallt inte om revisorn arbetar med små företag.

Revisor C och E tar upp att kunderna däremot inte har samma bild av vad revisorn ska utföra, framförallt inte när revisorn först kliver in i ett nytt uppdrag. Revisorn uppfattas inte som en nödvändighet utan som ett nödvändigt ont som bara kostar pengar, vilket även Revisor A och B ställer sig bakom. De flesta kunder vill endast få revisionen överstökad och här är det viktigt för revisorn att agera som en säljare gentemot kund och framhålla varför revision är viktig. Revisor B tar upp att revisorn även måste ta hänsyn till kundens förväntningar. Revisor C och E betonar att mindre företag inte har kunskap om vad revisionen egentligen innebär och här är det viktigt att kommunicera ut detta till kund. Revisor E menar att uppfattningarna skiljer sig mellan olika intressenter. Inspektionsmyndigheter samt banker vill endast att revisorn ska granska för att undvika att oberoendet blir ifrågasatt medan de intressenter som anlitat revisorn vill ta del av revisorns breda kunskap och på så sätt få ett mervärde, vilket Revisor G ställer sig bakom. Detta, menar Revisor E, måste balanseras mot varandra. Revisor F betonar att det finns en skillnad mellan intressenter och revisorer men att denna skillnad beror på att revisorer inom branschen utför sitt arbete på olika sätt. Revisor F fortsätter och menar att vissa revisorer endast är granskare medan andra vill ge råd och mervärde till kunderna. Revisor G nämner jävsproblematiken, där kunden inte alltid förstår vad revisorn får och inte får göra.

Revisor B och G tar upp att förväntningarna på revisorn är mycket höga. Revisor G fortsätter och framhåller att de professionella intressenterna förväntar sig att revisorn ska granska mer än vad revisorn gör. Revisor B, C, D samt E nämner förväntningsgapet, vilket är ännu större idag än tidigare beroende på dagens nya teknik med sociala medier och det ökade informationsflödet. Revisor B fortsätter och tar upp att revisorer rapporterar mer idag till kunden jämfört med för endast fem år sedan. Detta menar Revisor B kan innebära att kunden idag vill ha mer transparens i utfört arbete. Revisor B nämner att staten har högt ställda förväntningar på revisorns roll i och med att staten garanterar mycket av det arbete som revisorn utför. Revisor C tar upp att förväntningsgapet består i att det finns en diskrepans mellan vad revisorn gör och vad kunden tror att revisorn gör. Dels gällande vem som har ansvaret och dels vad som ska granskas samt hur mycket. Revisor E menar att förväntningsgapet är mellan kund och revisorn där det är viktigt att ha en kommunikation om vad revisorn gör och inte gör för att minska gapet i ett tidigt skede. Revisor F menar att intresset för revision skiljer sig beroende på intressent.

På följdfrågan *“vad är det största problemet med detta?”* framhåller Revisor A och G att kunden ofta förväxlar revisorn med redovisningsekonomen. Revisor B anser att det största problemet är att kunden ofta tycker att utförd revision är tidskrävande men samtidigt vill ha

revisionsberättelsen som en kvalitetssäkring över hela linjen. Revisor C framhåller att kunden ofta tror att revisorn ska vara en kvalitetssäkring över alla nivåer inom företaget vilket inte är möjligt samt omvänt, att kunden anser att revisorn inte behöver granska alla väsentligheter. Revisor C fortsätter och menar att det är viktigt med en tydlig kommunikation till kund som kunden förstår, vilket även Revisor D påpekar. Revisor F tar upp att det största problemet är om kunden inte tycker det är värt att betala fakturan vilket innebär att de inte ser värdet med revisionen. Revisor F menar att revisorer ofta hittar fel som gör att företaget får tillbaka pengar men detta kommer ofta inte fram. Revisor G betonar att intressenter ofta tror att revisionen är säkrare än vad den är där det finns en stor underliggande risk för felaktigheter. Revisor G fortsätter och tar upp vikten av att inte ha ett ekonomiskt intresse till kunden och att revisorn ska vara oberoende samt att revisorn har tystnadsplikt, vilket ofta kunden inte förstår.

4.2.5 Tjänster inom revisionsbranschen

På frågan *“kan du berätta vad det finns för olika tjänster inom revisionsbranschen?”* svarade samtliga respondenter att revisorn utför revision samt konsulttjänster vilka innefattar praktiska frågor samt olika råd till företag. Detta kan vara konsultation inom redovisning, skatter och moms. Revisor A tar fram att det finns en skillnad beroende på revisionsbyråns storlek där de stora företagen ofta erbjuder fler konsulttjänster. Revisor A betonar att den som gör revision och den som gör bokslut inte får vara samma person på grund av att jävet kan bli ifrågasatt, vilket samtliga respondenter ställer sig bakom. Revisor B menar att den tjänst som revisorn ska hålla sig till är det rena revisionsuppdraget, dock är det omöjligt att inte utföra viss rådgivning. Revisor B tar upp att denna rådgivning ingår i revisionsuppdraget vilket innebär att revisorn ska ge råd under processens gång. Revisor C anser istället att revisorn kan agera som rådgivare till kund som inte ingår i revisionsuppdraget som en konsulttjänst där revisorn kan ta sig an olika redovisningsuppdrag i de företagen som revisorn inte reviderar. Revisor D, F samt G instämmer med Revisor C och menar att sådana konsulttjänster även kan innefatta bokslutstjänster samt deklarationstjänster.

På följdfrågan *“hur ser efterfrågan ut på de olika tjänsterna?”* framhåller Revisor A och F att efterfrågan på revisorns tjänster är störst vid granskningsuppdraget. Revisor B, C och F menar att företag idag vill få en sammanhållen tjänst där de får granskningen samt att revisorn kan agera *“bollplank”* till företaget. En tydlig och rak kommunikation är eftertraktad, enligt Revisor B. Revisor C menar att efterfrågan i viss mån styrs av att det finns ett krav på revisionen men menar vidare att samhället efterfrågar den kompetens som revisorer har och även om digitaliseringen ökar kommer behovet finnas kvar. Revisor E instämmer i att efterfrågan är stor på revisionstjänster, vilket även Revisor D samt G ställer sig bakom och menar att det finns en stor efterfrågan på samtliga tjänster som revisorn erbjuder.

4.2.6 Tjänster som revisorn erbjuder

På frågorna *“vad erbjuder du för olika tjänster till dina kunder?”* samt *“vilken av dessa tjänster lägger du störst vikt vid?”* tar Revisor A samt G upp att det endast är revision samt revisionsnära rådgivning som de erbjuder men menar att det finns andra tjänster som revisorn

kan erbjuda, exempelvis konsultation samt upprätta årsredovisningar. Revisor G erbjuder även problemlösning till sina kunder. Revisor B, D, samt F framhåller att revision är den tjänst som de lägger störst vikt vid. Revisor C håller med och säger att runt 80 procent av arbetstiden läggs på rena revisionsuppdrag och att resterande tid läggs på rådgivningstjänster. Revisor B:s revisions- och redovisningsbyrå erbjuder revision, rådgivning, redovisning men även utbildning, vilket även Revisor E:s byrå tillhandahåller.

Revisor D menar att deras byrå erbjuder allt som har med att driva företag att göra, det vill säga allt från att starta och driva ett företag till att lägga ner ett företag. Revisor E berättar att det är mycket rådgivning, cirka 30 procent, där 70 procent är rena revisionsuppdrag. Revisor E fortsätter och menar att det är redovisning samt revision som de lägger störst vikt vid eftersom de har en revisions- och redovisningsbyrå. Revisor F erbjuder revision samt betonar vikten av rådgivning men tillhandahåller även värderingar vid företagsköp, vilket även Revisor E erbjuder. Revisor F menar att den påskrivande revisorn utför mycket rådgivning medan revisorsassistenterna oftast arbetar med granskning. Revisor F fortsätter och tar upp att det viktigaste inte är en enskild tjänst utan det är kunden som ska vara i fokus. Beroende på vad kunden vill ha och efterfrågar måste revisorn anpassa sitt tjänsteutbud. Revisor F betonar kundrelationerna och att dessa ska bestå under lång tid.

4.2.7 Förändring av tjänsteutbudet efter avskaffandet

På frågan *“hur har tjänsteutbudet inom revisionsbranschen förändrats efter avskaffandet av revisionsplikten?”* framhåller Revisor A, D samt G att tjänsteutbudet har förändrats på så sätt att det har blivit allt vanligare att revisorn reviderar vissa kunder och upprättar årsbokslut åt andra kunder. Detta instämmer Revisor E med, men menar att antalet större revisionsbyråer som köper upp redovisningsbyråer har blivit fler, detta för att kunna erbjuda fler tjänster i bristen på kunder som efterfrågar revision. Revisor E framhåller att deras byrå valde att starta en redovisningsbyrå för att kunna få in fler tjänster. Revisor G menar även att avskaffandet har bidragit till att tjänsterna vidgats. Revisor C framhåller att avskaffandet lett till att titeln auktoriserad redovisningskonsult togs fram. Revisor C fortsätter och tar upp att vissa mindre kunder valde bort revisionen men valde att ha kvar revisorn som rådgivare, där revisorn agerar som en konsulttjänst gentemot kund. Revisorn kan bland annat tillföra tjänster som bokföring, redovisning samt rådgivning. Detta leder till att kunden behåller revisorns kompetens samt relationen till revisorn.

Revisor C framhåller att det har blivit färre revisionsuppdrag men inte mindre att göra. Revisor E menar att avskaffandet har lett till att de tappade cirka 30 procent av kunderna men att omsättningen ökade eftersom de fick in större kunder. Revisor E fortsätter och berättar att de har färre revisionskunder samtidigt som de har breddat sitt tjänsteutbud. Revisor F framhåller att det inte finns en ändring i tjänsteutbudet för deras revisionsbyrå efter avskaffandet. Detta på grund av att de redan innan hade fokus på rådgivningen vilket ledde till att de inte har påverkats i lika hög grad som andra byråer. Revisor F fortsätter och betonar att det har blivit färre rena revisionstimmar men rådgivningstimmar kvarstår vilket innebär att revisorn har kvar sitt uppdrag åt kund. Revisor G tar upp att framförallt de större

revisionsbyråerna satsade mer på redovisning samt rådgivning. Efter avskaffandet har det blivit lättare att bilda aktiebolag där kunskapen inom dessa företag är lägre vilket innebär att redovisningen brister i kvalitet. Revisor G framhåller att nystartade aktiebolag ofta väljer bort revisionen.

På följdfrågorna *“hur har det påverkat revisorns arbetsuppgifter?”* samt *“hur har dina arbetsuppgifter förändrats efter avskaffandet?”* menar Revisor A, C samt F att deras egna arbetsuppgifter inte har påverkats särskilt mycket efter avregleringen eftersom de flesta av deras kunder har valt att behålla revision. Till skillnad från de nämnda revisorerna menar Revisor B att perspektivet bör riktas åt ett annat håll vad gäller förändringar inom revisionen. Revisor B framhåller att de största förändringarna för revisionen och revisorns arbetsuppgifter har framkommit efter Enron-skandalen samt Leeman & Brothers-katastrofen och inte av anledningen att revisionsplikten avskaffades. Efter nämnda katastrofer har revisorer blivit mer medvetna om de risker som det innebär med ett revisionsuppdrag, vilket har gjort att intressenter upplever revisorer som mindre riskbenägna. Revisor B nämner även att ISA-kraven har gjort ett större avtryck på revisionsbranschen eftersom det blev nya krav att leva upp till, vilket Revisor A samt G även påpekar. Revisor G menar att dessa krav är för komplexa för små företag. Revisor B menar ytterligare att yrkesgruppen auktoriserade redovisningskonsulter har tagit en större roll under de senaste 10 åren. Detta har inneburit att många företagare och andra intressenter inte längre efterfrågar revision eftersom de anser att redovisningen håller tillräckligt hög kvalitet, vilket även Revisor A ställer sig bakom.

Revisor C tar upp att arbetsuppgifterna som en revisor besitter påverkas av den relation som revisorn har till kund. Revisor D menar att det har blivit fler bokslutsuppdrag men att det annars inte har skett någon större förändring. Revisor E tar upp att revisorerna arbetar med andra uppgifter som konsultation och utbildning och inte bara revision, vilket är en förändring där oberoendet måste beaktas. Revisor F menar att många revisorer ägnar sig åt mer konsultativa inslag efter avskaffandet, framförallt för de revisorer som inte erbjudit rådgivning tidigare. Revisor F tar upp att kvalitén på redovisningskonsulters kunskaper är mycket skiftande på grund av att det inte finns några tydliga krav för att starta en redovisningsbyrå. Därför kan även små företag behöva revision om de saknar en kompetent redovisningskonsult.

4.2.8 Efterfrågan på revision förändrat efter avskaffandet

På frågan *“hur har efterfrågan på revision förändrats efter avskaffandet?”* ser samtliga respondenter att efterfrågan på revision har minskat. Revisor A betonar att små företag ofta inte har behov av revision om de har en erfaren redovisningskonsult, vilket Revisor F instämmer med. Revisor A och F menar att det ofta är fallet att redovisningen brister i kvalitén eftersom redovisningskonsulterna tar på sig för mycket ansvar, vilket Revisor G instämmer i. Revisor B framhåller att konkurrensen har ökat där flera stora byråer erbjuder ett paketpris där revision ingår till en låg kostnad. Revisor B fortsätter och tar fram att detta visar på att revisionen idag har ett lägre värde i samhället.

Revisor C menar istället att det är många företag som valt att ha kvar revisionen, även om inte behovet finns, vilket visar på att revisionen har en stark ställning i samhället. Revisor C fortsätter och tar upp att efterfrågan har förändrats genom att företag som inte har kvar revision efterfrågar andra uppdrag från revisorn som fortfarande måste granskas, där det är vanligt att revisorn ändå behöver göra en omfattande granskning. Avskaffandet har, enligt Revisor C, inte påverkat de revisorer som har en stark relation till sina kunder där ett ökat hot kan ses för de större revisionsbyråerna som ofta inte har samma relation till kunderna. Avskaffandet har lett till fler valmöjligheter där revisorn gör det som efterfrågas från kund, enligt Revisor E. Revisor F betonar istället att förändringen kan ses genom att nya företag ofta inte har någon revisor de första åren, vilket är en effekt av avskaffandet. Revisor G framhåller att antalet revisorer har minskat efter avskaffandet och därför är det nu en hög efterfrågan.

4.2.9 Framtida utveckling gällande revisorns tjänsteutbud

På frågan *“hur kommer den framtida utvecklingen se ut gällande revisorns tjänsteutbud?”* menar Revisor A att antalet kunder har en stor påverkan på hur det framtida tjänsteutbudet kommer att se ut. Om revisorn har många kunder kommer revisorns tid att fyllas ut och därför inte påverkas. Revisor B anser att revisionsyrket kommer förändras och få en ny form genom att det kommer bli viktigare att fokusera på framtiden för företag och inte endast på nutid samt dåtid. Revisor C och E tar upp att det dels blir viktigare med kontroll där intressenter har höga förväntningar och dels sker en ständig digitalisering, vilket kommer påverka revisorns arbetsuppgifter genom att revisorn kommer fungera som en kontrollfunktion av systemen. Revisor C fortsätter och menar att revisorer kommer i framtiden vara eftertraktade eftersom intressenter behöver en försäkran på att redovisningen är korrekt utförd men menar vidare att arbetsuppgifterna kommer förändras. Revisor D samt G framhåller att digitaliseringen kommer påverka den framtida utvecklingen.

Revisor E tar upp att begreppet redovisningskonsult inte kommer finnas i framtiden utan denna roll kommer gå mot att mer likna en controllerfunktion där systemen kontrolleras. Dessa kontroller kommer bli mer och mer avancerade i och med digitaliseringen. Revisor F menar att det kommer bli stora skillnader för revisorer. Detta genom att informationen kommer behövas i realtid, vilket även Revisor B anser. Det problem som uppstår via detta är att snabb information ofta inte är kvalitetssäkrad, vilket Revisor G ställer sig bakom och menar att detta kan öka felen. Den grundläggande kunskapen inom revision kommer saknas genom den ökade digitaliseringen. Revisor F fortsätter och framhåller att revisionen kommer ha fortsatt stor betydelse men det kommer finnas krav på mer effektivt arbetssätt, eventuellt genom ett mer automatiserat system för kvalitetssäkring. Revisor F betonar att årsredovisningen som produkt antagligen kommer försvinna på grund av digitaliseringen, eventuellt genom att all information kommer ligga i en databas. Revisor G tar upp att det kommer bli tydligare i framtiden vad en revisor gör, antingen arbetar revisorn endast med revision eller endast med andra tjänster.

På följdfrågan *“hur skulle en eventuell ökning av gränsvärdena för revisionsplikten påverka branschen?”* framhäver Revisor A, B samt G att fler aktiebolag kommer välja bort revision om gränsvärdena höjs, men Revisor A menar att de större företagen förstår tryggheten med en revisor och därför troligtvis kommer behålla revisionen. Revisor B samt G påpekar även att marknaden för revisorer blir hotad eftersom revisorerna inte längre kommer inneha några företag att revidera. Revisor C och E menar istället att en ökning av gränsvärdena inte kommer påverka revisionsbranschen eftersom de företag som har en revisor oftast inte väljer bort denna samt på grund av att efterfrågan på revisorns tjänster är hög. Revisor B menar att en eventuell kvalitetssäkring av oberoendet hos revisorn kan komma att bli aktuell i framtiden. Om gränsvärdena höjs kommer vissa kontroller inte längre utföras och Revisor B menar att ansvaret helt kommer ligga på styrelsen att utföra kontroller av verksamheten. Detta skulle bli problematiskt eftersom kontrollerna inte skulle få högsta prioritet bland styrelsebesluten.

Revisor D menar istället att en höjning av gränsvärdena skulle göra att de mindre revisionsbyråerna försvinner i och med att fler företag inte behöver revision och att revisionen på så sätt kommer utföras av de större byråerna. Revisor E har en helt annan inställning och menar att gränserna för revisionsplikten kan släppas helt eftersom det leder till en efterfrågestyrd revision vilket är att föredra. Detta eftersom de kunder som revisorn får uppdrag av vill ha revisionen samt ser nyttan. Revisionen skapar ett förtroende för företaget mot dess intressenter, menar Revisor E och F, där det är relationen till kunden som spelar roll, vilket medför att revisorn inte tappar kunder genom att gränserna höjs. Revisor F betonar att om gränsvärdena höjs kommer detta få störst påverkan för samhället men även för revisionsbranschen. Detta eftersom Sverige har många småföretagare i jämförelse med andra länder. Den ekonomiska brottligheten kommer öka i och med att det inte finns samma kontrollfunktion, vilket även Revisor G menar. Inte för att småföretagare vill fuska utan eftersom de inte besitter tillräcklig kunskap.

4.2.10 Revisorn tillför kunskap till kund

På frågan *“hur kan revisorn tillföra kunskap till kunden?”* tar samtliga respondenter upp att det viktigaste för en revisor är att kommunicera med kunden eftersom kunden ofta är i behov av revisorns kunskap. Revisor A menar att redovisningskonsulter endast gör exempelvis årsredovisningar en gång om året medan en revisor gör detta på heltid och har därför högre kunskap, vilket även Revisor G framhåller. Revisor C och D betonar att det är viktigt att revisorn kan förmedla kompetensen samt kunskapen på ett sätt som kunden kan förstå. Digitaliseringen kan medföra att det blir enklare för kunden att sköta sin redovisning för att på så sätt få ökad kunskap. Även om kunden väljer att anlita en revisor eller redovisningsekonom leder detta till att kunden är mer insatt och besitter mer kunskap, berättar Revisor C. Revisor A framhåller att relationen till kunden är en viktig faktor där det blir vanligare i och med den tekniska utvecklingen, att revisorn inte behöver åka ut till kund. Revisor A tar upp att revisorer måste träffa sina kunder men att idag är det oftast, på stora byråer, revisorsassistenterna som åker ut till kund eftersom revisorerna innehar för många kunder. Revisor B nämner att revisorn kan tillföra kunskap genom att informera kunden om

nyheter inom branschen, vilket även Revisor F ställer sig bakom. Revisor B berättar att kunskaperna hela tiden testas där revisorn måste vara anpassningsbar till varje företag. Revisor D berättar att de tar med kunder på kurser för att på så sätt öka kunskapen. Revisor F betonar vikten av att revisorn inte tar på sig arbetsuppgifter som är utanför revisorns kompetens utan att revisorn ska ge kunden kontakter från revisorns kontaktnät som är specialister inom området. Revisorn kan inte vara expert på alla frågor som kunden vill ha svar på, menar Revisor F.

4.2.11 Revisorns roll som rådgivare

På frågan *“hur kan din roll som revisor fungera som rådgivare till kunden?”* menar Revisor A, C samt G att revisorn kan agera rådgivare om revisorn inte utför andra tjänster hos företaget. Revisor C menar istället att detta påverkas av vilken storlek det är på revisionsbyrån. Små byråer erbjuder mer rådgivning eftersom dessa ofta har en närmare relation till sina kunder. Revisor C tar även upp att revisorer som arbetar på större byråer endast skriver under revisionsberättelsen. Revisor B menar att revisorn inte får agera rådgivare mer än det som ingår i granskningsuppdraget men att revisorn kan hjälpa till med kompetenstillförsel från sitt kontaktnät. Revisor B fortsätter och berättar att som revisor kan man inte vara med och tycka i företaget men däremot kan revisorn komma med förslag, där revisorn kan tillföra någonting utanför rollen som revisor, vilket Revisor D instämmer med. Revisorn får samtidigt inte ha ett tunnelseende utan måste se företaget ur ett brett perspektiv. Revisor C betonar att rollen som rådgivare kan gynna revisorn genom att revisorn får större inblick i företaget, vilket krävs vid ett granskningsuppdrag. Revisor C och F fortsätter och anser att i rollen som rådgivare kan revisorn agera som ett “bollplank” till kunden där det är viktigt att revisorn fortsatt är oberoende mot kund och inte är delaktig i verksamheten. Revisor E tar upp att revisorn kan, i sin roll som rådgivare, förmedla sin kunskap till kunden. Revisor E fortsätter och berättar att en av de största bristerna hos kunderna är planeringen, vilket revisorer måste lägga stor vikt vid när de hjälper företagen. Revisor F tar upp att revisorns roll som rådgivare är omdebatterad gällande vad revisorn får och inte får göra. Revisor F anser att det är viktigt att separera “att göra” samt “att ge råd”. Revisorn får ge råd men inte agera inom företaget. Revisor G betonar att revisorn kan via rådgivningsrollen agera som en problemlösare gentemot kund.

På följdfrågorna *“vad finns det för för- respektive nackdelar med att revisorn agerar rådgivare?”* samt *“hur kan detta påverka oberoendet för revisorn?”* menar Revisor B, F och G att nackdelarna är att revisorn blir för insatt i företaget eller att revisionen ska utföras för snabbt, vilket leder till små marginaler där vissa saker eventuellt inte hinner upptäckas. Revisor B, F samt G menar vidare att oberoendet kan påverkas av att revisorn ger rådgivning. Revisorn kan vara med och ge råd om saker som revisorn saknar relevant kunskap i, vilket kan leda till att fel uppstår. En till risk som Revisor B nämner är att ägare i ett företag måste behandlas lika. Revisor B och G nämner att oberoendet påverkas av om ett ekonomiskt intresse finns i kunden. Uppdrag börjar ofta relativt små för att sedan växa i omfattning och där är frågan hur mycket revisorn egentligen får göra. Revisor C menar att revisorn måste veta sina begränsningar och inte ge råd om saker som revisorn inte har kompetens för, vilket

Revisor D ställer sig bakom och även tillägger att revisorer endast kan ge allmänna råd. Dock betonar Revisor C att det inte finns några nackdelar med att revisorn ger rådgivning om revisorn är nog med att oberoendet inte blir ifrågasatt. Detta eftersom det leder till att revisorn kan hjälpa verksamheten till att inte göra felaktigheter.

Revisor E framhåller att förtroendet mellan kund och revisor kan ifrågasättas, framförallt inom revisionsuppdraget, om revisorn erbjuder konsultation. Utanför revisionsuppdraget menar Revisor E att det inte finns några nackdelar. Revisor E fortsätter och tar upp att oberoendet kan bli ifrågasatt om revisorn granskar sitt egna beslut eller råd. Revisor E menar att en balans måste hittas mellan att hålla sig till reglerna samt att ge kunden mervärde. Revisor F tar upp att revisionsbyråer kan hjälpas åt genom att en revisionsbyrå gör själva revisionen medan den andra sköter exempelvis värderingen åt kundens investering. Detta för att revisorn inte ska granska sin egna värdering. Revisor F fortsätter och nämner *delikatessjävet*, där det är en skör balansgång mellan vad som är formellt korrekt och olämpligt. En revisor får vara revisor till sin kusin men inte till närmare familj, även om Revisor F inte skulle rekommendera detta eftersom det kan ifrågasättas av intressenter. Vidare framhåller Revisor G att fördelen med att revisorn agerar rådgivare är att revisorn ofta är väldigt kompetent och har lång erfarenhet inom området.

4.2.12 Förändring av efterfrågan på rådgivning efter avskaffandet

På frågan *”hur har efterfrågan på rådgivningstjänster förändrats efter avskaffandet?”* uppfattar Revisor A att efterfrågan inte har förändrats efter avskaffandet, men menar att det som har förändrats är att kunder idag måste söka upp en revisor för att få rådgivning till skillnad från förr när kunderna frågade sin revisor om råd. Revisor F tar upp att det största problemet med avskaffandet har varit att redovisningskonsulter har tagit sig an en högre position i och med att företag väljer bort revisionen. Ofta anser redovisningskonsulter att de kan ta över revisorns roll, vilket inte stämmer eftersom dessa oftast inte har tillräckligt med kunskap. Revisor F fortsätter och berättar att genom detta har lagstiftningen svikit de minsta företagen i och med att dessa ofta inte besitter kunskapen som krävs. Revisor B betonar istället att revisorer har släppt rådgivningskonsultrollen och lagt över den till redovisningskonsulterna. På så sätt har efterfrågan på rådgivning inte förändrats. Revisor C betonar att relationen spelar in där de revisorer som har en nära relation till sina kunder inte har påverkats lika starkt av avskaffandet. Revisor C fortsätter och menar att rådgivningen har fått en ökad efterfrågan men en osäkerhet finns om detta beror på avskaffandet eller andra faktorer, vilket Revisor E instämmer i. Revisor D menar också att efterfrågan på rådgivningstjänsterna har ökat, vilket även Revisor G instämmer i. Revisor G tar upp att det är många revisorer som inte längre arbetar som revisorer utan istället inom rådgivning.

På följdfrågan *”skiljer sig detta beroende på storleken på kundens företag?”* menar Revisor A, B samt D att rådgivningsfrågorna alltid har funnits och att det inte skiljer sig beroende av storleken på företaget. Revisor C menar istället att det finns en skillnad men det beror inte på storleken på kundens företag utan snarare vilken typ av verksamhet de bedriver, där vissa företag har mer avancerad verksamhet. Revisor E, F samt G ställer sig bakom att en skillnad

finns beroende på storleken av företaget, gällande vad kunden efterfrågar. Små företag efterfrågar svar på mindre komplexa frågor i jämförelse med stora företag, menar Revisor E. Revisor F betonar att en skillnad finns gällande vilka frågor företaget behöver hjälp med, vilket hör ihop med kunskapen som finns inom företaget. Revisor G tar upp att större företag samt nystartade företag efterfrågar mer rådgivning samt att detta skiljer sig beroende på vilken bransch företaget verkar inom.

4.2.13 Längden på affärsförhållandet

På frågan *“väljer kunden i högre grad att anlita revisorer för rådgivning om ni har haft längre affärsförhållanden?”* ställer sig samtliga respondenter bakom att längden på affärsförhållandet påverkar kundens benägenhet att anlita revisorn för rådgivning. Revisor D och F framhäver att relationen är extra viktig vid mer komplexa råd. Vid komplexa råd som revisorn själv inte kan besvara kan revisorn vidarebefordra rådet till experter inom sitt kontaktnät. Revisor B berättar att redovisningskonsulter inte kan sätta sig in i alla risker som finns och därför är det bra för företaget att ha kvar revisorn. Revisor B menar även att oavsett längden på arbetsrelationen till kunden ska revisorn alltid ha en helikoptersyn över uppdraget. Det vill säga att arbetet utförs lika för alla kunder. Revisor C framhäver att revisionsbranschen är en förtroendebransch där längden på affärsförhållandet påverkar förtroendet mellan kund och revisor, vilket Revisor G ställer sig bakom. Revisor C och E berättar att det är viktigt med en bra och långvarig relation för att kunna ha en större möjlighet att sälja in rådgivningstjänster till kund. Om kunden är nöjd med revisorn leder detta till att företaget vill ha mer hjälp vilket i sin tur leder till att revisorn utför fler tjänster. Revisor F framhåller att för deras revisionsbyrå har rådgivningen varit en viktig faktor för de långa affärsförhållandena. Genom rådgivningen kan revisorn visa ett engagemang för kunden där kravet på snabb kommunikation inte får påverka utfört arbete, vissa frågor måste revisorn grundligt analysera. Här finns därför en konflikt mellan effektivitet och engagemang, menar Revisor F.

4.2.14 Arbetsrelation till kund

På frågan *“hur ser din arbetsrelation ut till dina kunder?”* menar samtliga respondenter att det är viktigt att revisorn träffar kunderna. Revisor A träffar sina kunder minst en gång om året medan Revisor B träffar kunderna minst två gånger om året för att få en förståelse för verksamheten. Revisor G har personliga möten med kund några gånger per år. Revisor A menar att för vissa kunder är behovet större att åka ut personligen och besöka dessa medan andra kunder skickar allt material digitalt. Revisor A fortsätter och berättar att på en större byrå är det ofta ingen kontakt med kunderna och därför valde Revisor A att starta egen byrå där relationen blev naturlig. Revisor B berättar att arbetsrelationen varierar mellan årets månader där det på hösten är mycket löpande granskning men till våren ligger fokus på årsredovisningarna. Revisor C, D, E, F samt G betonar att arbetsrelationen skiljer sig från kund till kund. Vissa kunder träffar revisorn endast en gång per år medan andra kunder träffar revisorn flera gånger per år. Revisor E tar upp att snittkunden träffar revisorn en gång per år och mejlar och ringer med ett tiotal gånger under året. Mötet sker i samband med att företaget och revisorn skriver under årsredovisningen. Revisor F berättar att revisorn oftast har fysiska

möten där behovet från kunden påverkar antalet möten. Vissa träffar Revisor F en gång per år medan andra kan revisorn ha löpande kontakt med under året där revisorn kan bidra med ny kunskap samt ta upp de ekonomiska aspekterna som berör företaget. Revisor G betonar förtroendet samt en god relation till kunden.

4.2.15 Påverkar arbetsrelationen rollen som revisor

På frågan *“hur påverkar arbetsrelationen du har till kunden din roll som revisor?”* anser Revisor A samt C att arbetsrelationen påverkar rollen som revisor i den mån att revisorn väljer kunder med omsorg och inte kunder som ligger för nära, exempelvis familj och vänner. Revisor A berättar att detta skiljer sig stort beroende på var i landet revisorn har sin verksamhet. I små städer är det omöjligt att komma ifrån eftersom många känner varandra. Revisor C menar att relationen till kund påverkar kundens benägenhet att anlita revisorn för fler tjänster eftersom kunden litar på revisorn. Revisor C fortsätter och berättar att detta skiljer sig beroende på om det är en stor respektive liten revisionsbyrå där stora byråer ofta inte har en lika personlig relation till kunden. Revisor C menar vidare att det är av stor vikt att revisorn kan lämna mervärde till kunden i form av rådgivning genom en bra relation men att relationen inte får bli för nära så att oberoendet kan bli ifrågasatt. Revisor B och G menar istället att arbetsrelationen inte får påverka rollen som revisor. Revisor D betonar att rollen inte får påverka revisionsberättelsen. Revisor E och G tar upp att ett problem i en arbetsrelation kan vara om revisorn inte litar på kunden. Det kan leda till att revisorn väljer att göra en mer ingående revisionsinsats men ofta bryts det samarbetet. Revisor E fortsätter och tar upp det motsatta, att revisorn har full insyn och tillit vilket även påverkar revisionsinsatsen. Revisor F tar upp att relationen till kunden påverkar samarbetet och förtroendet mellan parterna.

På följdfrågan *“hur kan detta påverka oberoendet för revisorn?”* tar Revisor B upp att ett problem finns med stora revisionsbyråer där de ofta erbjuder kombinerade uppdrag där samma personal utför flera tjänster, vilket kan påverka jävet samt oberoendet. Detta påpekar även Revisor G som menar att den blandade verksamheten fungerar i teorin, men inte i praktiken. Revisor B pratar även om att det är viktigt att revisorn inte tar egna initiativ utan agerar endast när kunden ber om hjälp. Revisor B nämner att ISA-kraven har lett till ökad dokumentation vilket är positivt eftersom det leder till en starkare röd tråd genom arbetet. Revisor C menar att samhället måste lita på att revisorn har en professionell förmåga att hantera oberoendet. Revisor D menar att det inte påverkar oberoendet alls. Revisor E menar istället att det kan påverka oberoendet om revisorn hjälper till med mer saker än vad som ingår i uppdraget. Revisor F nämner *“vänskapsjävet”* vilket är omdebatterat. Revisorn bör försöka bli vän med sin kund men revisorn får inte bli kamrat, vilket säger emot vänskapsjävet. Revisor F menar att en vän är någon som man har förtroende för och litar på vilket gör att kunden känner sig bekväm samt att kunden därför följer revisorns råd. Kamrat definieras istället som en kund som man umgås med på fritiden, vilket bör undvikas. Revisor G betonar att oberoendet inte får påverkas och nämner att rotationskravet på större uppdrag existerar just för att inte oberoendet ska riskeras.

4.2.16 Förtroendet, en viktig faktor i relationen

På frågan “*är förtroendet en viktig faktor i arbetsrelationen till kunden?*” ställer sig samtliga respondenter bakom att förtroendet i arbetsrelationen är viktigt. Förtroendet går åt båda hållen menar samtliga respondenter, dels är det viktigt att revisorn litar på sin kund men även att kunden har ett förtroende för revisorn. Detta eftersom revisionsbranschen är en förtroendebransch. Revisor A menar att utan förtroende blir det oerhört svårt att upprätta en funktionell arbetsrelation. Kunden skall känna ett sådant förtroende att den ska kunna ställa vilka frågor som helst, annars har revisorn misslyckats. Revisor C ställer sig bakom detta och berättar att det är viktigt att även vara insatt i kundens privata ekonomi för att skapa ett ökat förtroende. Revisor E samt G tar upp att förtroendet är viktigt genom att intressenter måste veta att en oberoende part har intygat att allt stämmer. Revisor F betonar vikten av förtroendet och tar upp att ett sätt att skapa förtroende gentemot kund är att visa ett intresse för kundens företag. Revisor G menar att kundens förtroende till revisorn är det viktigaste inom relationen där kunden måste veta att revisorn är kompetent samt utför ett arbete som håller hög kvalitet. Revisor G fortsätter och betonar att ett visst förtroende till kund måste finnas och om inget förtroende finns måste revisorn lämna uppdraget.

4.3 Sammanställning av empiri

Nedan presenteras en sammanställning av insamlad empiri i fem tabeller. Dessa visar alla sju respondenternas svar på ställda frågor.

Tabell 1 - Övergripande om revisorn samt revision

	Befattning	Arbetat inom revision	Typ av företag som revideras	Syftet med revision
Revisor A	Auktoriserad revisor.	Sedan 1980.	Små företag.	Kvalitetsstämpel
Revisor B	Auktoriserad revisor.	Sedan 1982.	Mest små företag men några större.	Säkerställande kombinerat med revisionsberättelsen.
Revisor C	Auktoriserad revisor.	Sedan 1988.	Mest små företag men några större.	Säkerställa att företagen håller redovisningsmässig kvalitet samt kvalitetsstämpel.
Revisor D	Godkänd revisor.	Sedan 1983.	Små företag.	Årsredovisningen ska ge en rättvisande bild.
Revisor E	Auktoriserad revisor.	Sedan 1989.	Främst små och medelstora företag, men några större.	Förtroendet är centralt. För omgivningen och intressenter.
Revisor F	Auktoriserad revisor.	Sedan 1983.	Reviderar alla typer av företag.	Hög nivå på ekonomisk rapportering, ge rättvisande bild samt vägleda företagare.
Revisor G	Auktoriserad revisor.	Sedan 1986.	Fokus på små företag.	Kvalitetssäkra årsredovisningen samt identifiera felaktigheter.

Tabell 2 - Revisorns roll

	Påverkar företagets storlek behovet av revision	Roller för revisorn	Uppfattningar kring revisorns roll	Tjänster inom revisionsbranschen
Revisor A	Mindre företag har större behov av revision.	Revision, viss del konsultation.	Skiljer sig mellan intressenter.	Revision och konsultation. Större byråer mer konsultation.
Revisor B	Storleken påverkar inte behovet av revision.	Planera, dokumentera och rapportera (revision).	Förväntningsgapet kommer bli större. En skillnad finns.	Revision samt förekommer viss rådgivning.
Revisor C	Små företag har mindre kunskap. Stora har endast behov av säkerställande.	Kontroll, noggrannhet samt hög kompetens, men varierar mellan olika kunder.	Skiljer sig mellan olika intressenter och beror på kunskapen gällande revisorns arbete.	Revision samt rådgivning genom redovisningsuppdrag.
Revisor D	Det krävs olika arbetsinsatser beroende på storlek på företaget.	Revision samt konsulttjänst.	Det är olika beroende på storlek och kunskapen hos intressenten.	Revision, viss rådgivning, bokslutstjänster och deklarations-tjänster.
Revisor E	Stora företag har större behov på grund av att verksamheten är komplex.	Revision och rådgivning.	Både positiva och negativa uppfattningar vilket skiljer sig mellan olika intressenter.	Revision, rådgivning samt konsultation.
Revisor F	Om det är riktigt små företag finns inte alltid behovet av revision.	Revision, kundrevision samt rådgivning.	Media ger negativ bild, men företagare har positivare bild.	Revision, rådgivning, bokslutstjänster och deklarations-tjänster.
Revisor G	Kravet på revision ökar desto mer komplex verksamheten är.	Kontroll samt rådgivning.	Revisionen utgår från att de som upprättat bokslut kan alla regelverk, vilket inte är fallet.	Revision, rådgivning, bokslutstjänster och deklarations-tjänster.

Tabell 3 - Förändring av revisorns tjänsteutbud

	Tjänster som revisorn erbjuder	Förändring av tjänsteutbudet efter avskaffandet	Efterfrågan på revision förändrat efter avskaffandet	Framtida utveckling gällande revisorns tjänsteutbud
Revisor A	Revision samt kvalitetssäkring.	Tjänsterna går mer åt rollen som konsult.	Minskad efterfrågan, framförallt på landsbygden.	Kommer bero på faktorer som storlek på företag och antal kunder.
Revisor B	Revision och den rådgivning som ingår i uppdraget samt utbildning.	Förändring efter stora skandaler på 2000-talet, inte på grund av avskaffandet.	Det är betydligt mindre efterfrågan på revision.	Högre krav på revisorer och eventuell kvalitetssäkring av oberoende.
Revisor C	Revision och rådgivning som ett konsultuppdrag.	Färre revisionsuppdrag, där fler arbetar som redovisningskonsulter.	Efterfrågan har minskat men inte påverkat revisorer som har bra relation till kund.	Högre krav på kontroller efterfrågas. Förändringar i revisionsyrket på grund av digitalisering.
Revisor D	Revision och allt som har med att driva ett företag att göra.	Färre revisionsuppdrag men fler bokslutskunder.	De allra minsta företagen har försvunnit.	Höjda gränsvärden kommer påverka tjänsteutbudet. Digitalisering kommer öka.
Revisor E	Utbildning, rådgivning, värderingar och konsultation inom redovisning och skatter.	Revisorer har startat redovisningsbyråer för att få in fler tjänster.	Efterfrågan har minskat från små företag vilket lett till fler tjänster för revisorn.	Samhället är i fortsatt behov av revisionen. Tillkommit nya arbetsuppgifter på grund av digitalisering.
Revisor F	Revision, rådgivning samt värderingar av företag.	Inom branschen är det mer konsultation som revisorn utför.	De som startar företag idag har oftast ingen revisor de första åren.	Granskningen blir annorlunda och digitaliseringen påverkar rollen.
Revisor G	Revision och revisionsnära rådgivning.	Mer fokus på redovisning samt rådgivning.	Minskad efterfrågan framförallt i nystartade företag.	Tydligare roll för revisorn, antingen bara revision eller bara rådgivning. Digitaliseringen påverkar rollen.

Tabell 4 - Revisorn som rådgivare

	Revisorn tillför kunskap till kund	Revisorns roll som rådgivare	Påverkas oberoendet av rollen som rådgivare samt av relationen	Förändring av efterfrågan på rådgivning efter avskaffandet
Revisor A	Kommunicera och ha personliga möten. Relationen har betydelse.	Revisor kan agera rådgivare om ingen revision utförs hos kunden.	Om revisorn kommer för nära sina kunder kan oberoendet påverkas.	Förr behövde man inte söka upp en konsult, man gick till sin revisor.
Revisor B	Revisorn har bred kunskapsbas och förmedlar nyheter till kund.	Revisorn kan bidra med breda kunskaper genom att ge förslag och idéer.	Om det finns för stora ekonomiska intressen i kunden.	Ingen förändring men redovisningskonsulter tagit större marknad.
Revisor C	Viktigt med kommunikation för att förmedla kompetens samt kunskap.	Revisorn besitter breda kunskaper om kunden genom rådgivningen.	Intressenter måste lita på att revisorn har en professionell förmåga.	Revisorn erbjuder mer rådgivning men svårt att veta vad detta beror på.
Revisor D	Kommunicera. Revisorn kan även ta med kunderna på kurser.	Ser revisorn något fel kommuniceras detta till kund.	Om revisorn ger allmänna råd är det ingen risk.	Mer efterfrågan på redovisning och bokslutstjänster.
Revisor E	Förmedla revisorns breda kunskap till kund.	Förmedla kunskap samt handlingsplan utanför revisionsuppdraget.	Om revisorn ger råd som leder till att revisorn granskar sitt eget beslut.	Högre efterfrågan på rådgivning men svårt att veta vad detta beror på.
Revisor F	Förmedla revisorns breda kunskap till kund.	Revisorn får inte göra något inom företaget men kan ge råd.	Som revisor får man inte göra för mycket inom rådgivningen.	Största problemet är att oseriösa redovisare tagit större position.
Revisor G	Kommunicera och förmedla revisorns kunskap till kund.	Revisorn kan agera rådgivare genom att fungera som problemlösare.	Om revisorn får en för nära relation påverkas oberoendet.	Större efterfrågan på rådgivning.

Tabell 5 - Revisorns relation till kund

	Påverkas rådgivningsrollen av längden på affärsförhållandet	Arbetsrelation till kund	Påverkar arbetsrelationen rollen som revisor	Är förtroendet en viktig faktor i relationen
Revisor A	Det påverkas av relationen till kunden.	Träffar kunderna minst en gång/år.	Revisorn får inte påverkas av relationen.	Viktigt från både kundens och revisorns håll.
Revisor B	Kan leda till mer öppen dialog med kund.	Träffar kunderna två gånger/år.	Revisorn får inte påverkas av relationen.	Viktigt från både kundens och revisorns håll.
Revisor C	Detta påverkas av förtroendet mellan revisor och kund.	Varierar från kund till kund. Ofta träffar revisorn kunderna minst en gång/år.	Om oberoendet är ifrågasatt måste det hanteras.	Revisorsbranschen är en förtroendebransch som påverkas starkt av förtroendet.
Revisor D	Revisorn kan rekommendera experter som kan besvara kundens frågor.	Det är olika beroende på uppdrag, vissa träffar revisorn mer än andra.	Påverkar aldrig revisionsberättelsen och därmed inte revisionen.	Om kunden inte känner förtroende söker kunden sig någon annanstans.
Revisor E	Kunder vill anlita revisorn för fler tjänster vid längre förhållande.	Det är olika beroende på vilken kund. Oftast träffar revisorn kunden en gång/år.	Beroende på arbetsrelation till kund kan arbetsinsatsen från revisorn variera.	Förtroendet är viktigt då det är ett intyg av oberoende part att allt stämmer.
Revisor F	Om revisorn visar intresse till kunden vill kunden stanna och få mer hjälp.	Det är olika, beror på behov, vissa en gång/år och andra fyra gånger/år.	Revisorn ska vara vän med kunden men inte kamrat.	Förtroendet är viktigt, det är en samhällsnytta.
Revisor G	Det har mycket med förtroendet att göra.	Det är olika, men träffar kund minst en gång/år.	Revisionen får inte påverkas av relationen.	Förtroendet är en viktig del av revisionen.

5. Analys

Nedanstående avsnitt syftar till att analysera insamlat material från kvalitativa intervjuer med hjälp av framtagen teoretisk referensram.

5.1 Revisorns roll

Det som undersökningen syftar till är att ta reda på hur revisorns roll samt arbetsuppgifter har förändrats efter avskaffandet av revisionsplikten 2010 samt hur revisorerna har anpassat sig till denna förändring. Revisorns roll är enligt det framtagna resultatet att revisionen fungerar som ett säkerställande för kvaliteten i de finansiella rapporterna samt att ge en rättvisande bild över företaget. Detta genom att se till intressenternas behov, vilket bekräftas av FAR (2018a).

Revisorns roll är enligt 5 § Revisionslagen (1999:1079) att granska företags finansiella rapportering samt kan agera rådgivare till företaget där oberoendet inte får ifrågasättas (FAR, 2018a). Detta stämmer överens med det framtagna resultatet eftersom samtliga respondenter tar upp att revisorns roll är att granska företagets finansiella rapportering samt kan även agera som konsult inom redovisning samt rådgivning. Det är här viktigt att revisorn inte blir för involverad i företaget samtidigt som revisorn måste kunna ge råd utanför revisionen för att ge ett mervärde till kund. Detta kan revisorn endast göra om revisorn inte har kvar revisionsuppdraget. Carrington (2014, s. 204) menar att revisorns roll som rådgivare är central där syftet är att förbättra redovisningen i företaget men att dessa tjänster kan ifrågasätta oberoendet.

Resultatet visar även att revisorns roll kan variera mellan olika revisorer där Revisor A, C, D, E, F och G anser att revisorn även kan utföra rådgivning utanför revisionsuppdraget medan Revisor B endast anser att revisorn kan utföra rådgivning som kommer med revisionsuppdraget. Carrington (2014, s. 203) tar upp att det finns två typer av rådgivning, dels den som kommer med revisionsuppdraget som är obligatorisk och dels den som är fristående från revisionen där revisorn kan agera konsult till företaget. Tidigare studier har visat på att det är en vanlig företeelse att mindre företag anlitar revisionsbyrån för rådgivning (Svanström, 2008, s. 8). Resultatet bekräftar detta genom att samtliga respondenter erbjuder rådgivning till sina kunder, där Revisor A, B, C, D, E och G fokuserar på små och medelstora företag men där Revisor F fokuserar på alla typer av företag. Revisor E, F och G menar att det finns en skillnad beroende på företagets storlek gällande vilka rådgivningstjänster som efterfrågas. Revisor A, B, C och D menar att det inte finns någon skillnad beroende på företagets storlek. Detta kan bero på att respondenterna arbetar på små revisionsbyråer där relationen till kunden är av större vikt.

Svanström (2013, s. 339) betonar att revisorer kan dra nytta av den ökade insynen i företaget som fås genom rådgivningsrollen eftersom detta leder till en kunskapsöverföring mellan tjänsterna (Svanström, 2008, s. 64). Oberoendet kan dock ifrågasättas eftersom revisorn kan bli för involverad i företaget. Detta kan det framtagna resultatet bekräfta genom att Revisor

B, E, F och G betonar att rådgivningsrollen ger en större inblick i företaget som är nödvändig för att utföra granskningen samt att samtliga respondenter menar att oberoendeproblematiken måste hanteras.

Små och medelstora företag är i stort behov av att revisorn tillhandahåller fler tjänster än granskningsuppdraget där kunskapsöverföringen från de olika tjänsterna som revisorn erbjuder kan leda till minskade kostnader i företaget (Svanström & Sundgren, 2012, s. 55). Det framtagna resultatet bekräftar detta genom att samtliga respondenter betonar att revisorn kan bidra med sin breda kunskap till företaget samt med ett mervärde till kund genom rådgivningen. Rådgivningen kan påverka revisionskvalitén, framförallt den ekonomiska rådgivningen samt skatterådgivning (Svanström, 2013, s. 360). Dock betonar samtliga respondenterna att revisorn inte ska ge rådgivning om sådant som är utanför revisorns kunskap som juridisk rådgivning, vilket Svanström (2013, s. 360) menar kan både vara negativt samt positivt för revisionskvalitén.

Svanström (2013, s. 340–341) tar upp att det finns två risker kopplat till att revisorn utför andra tjänster än granskningen, ekonomiska och sociala. Detta bekräftas av framtagna resultat genom att Revisor A, B och G nämner att om revisorn har en för stark ekonomisk koppling till kunden påverkar detta oberoendet. Samtliga respondenter anser att en för nära relation till kund påverkar oberoendet. Dock menar Revisor C, D och E att rådgivningen utanför revisionsuppdraget inte behöver påverka oberoendet, vilket även Svanström (2013, s. 340–341) betonar. Revisorer som arbetar på mindre byråer kan tänkas ha en större ekonomisk koppling till kund och vara mer beroende av inkomsten från en specifik kund.

5.2 Avskaffandets påverkan

Resultatet visar på att det finns en tydlig skillnad innan respektive efter avskaffandet av revisionsplikten. En skillnad som kan utläsas ur det insamlade materialet är att efter avskaffandet har det blivit allt vanligare att revisorn inte endast tillhandahåller revision till sina kunder utan att revisorn även kan agera som en redovisningskonsult samt rådgivare till de kunder som inte längre vill ha eller behöver revision, vilket Revisor A, C, D, E, F och G ställer sig bakom. Revisor B anser istället att skillnaden beror på stora skandaler samt nya krav på revision. Den skillnad som kan utläsas ur framtagna resultat kan påverkas av att samtliga respondenter arbetar på små revisionsbyråer där avskaffandet väntades påverka dessa mest. Av insamlat material kan även utläsas att en åtgärd efter avskaffandet har varit att revisionsbyråer köper upp redovisningsbyråer och på så sätt vidgar deras tjänsteutbud till kund, vilket Revisor E nämner har blivit vanligare inom branschen.

Revisor A, C, D, E, F och G anser att tjänsteutbudet har breddats inom revisionsbranschen där revisorer har tagit sig an en bredare roll. Ett utökat tjänsteutbud kunde inte ses hos de revisionsbyråer som redan innan avskaffandet fokuserade på att ge rådgivning till sina kunder. Detta kan kopplas till den andra fasen "*förändring*" i Kurt Lewins trestegsmodell för förändring som innebär att villkoren för förändringen har accepterats (Alvesson & Sveningsson, 2008, s. 33). Detta genom att samtliga respondenter anser att tjänsteutbudet har

vidgats och därmed har revisorer accepterat att branschen har förändrats. Det sista steget, "återfrysning", innebär att förändringen har stabiliserats (Alvesson & Sveningsson, 2008, s. 33), vilket kan ses inom revisionsbranschen efter avskaffandet där samtliga respondenter anser att de utökade tjänsterna är en del av revisorns arbetsuppgifter. Nu accepterar revisorerna att revisorn utför rådgivning till kund. Innan avskaffandet av revisionsplikten var revisionsbranschen mellan fasen "upptining" och "förändring".

Det första steget i Kurt Lewins trestegsmodell, "upptining", kan kopplas till framtaget resultat genom att samtliga respondenter är övertygade om att en förändring är nödvändig i och med den minskade efterfrågan som ses på revisionstjänster inom branschen men där revisorerna redan har genomfört denna förändring och därför befinner sig revisionsbranschen mellan stegen "förändring" och "återfrysning".

Det kan utläsas av resultatet att de företag som haft revision innan men väljer bort denna efter avskaffandet i högre grad ser nyttan med revisionen och därför väljer att behålla revisorn för andra tjänster. Detta till skillnad från de företag som aldrig har haft en revisor, vilka ofta inte heller vill anlita revisorn för andra tjänster.

Revisor A, C och F anser att deras egna arbetsuppgifter inte har påverkats av avskaffandet eftersom deras kunder har valt att behålla revisionen, framförallt på grund av den relation som finns mellan revisor och kund. Detta kan påverkas av att samtliga respondenter arbetar på små revisionsbyråer. Revisor D och E menar att deras arbetsuppgifter har påverkats genom att de utför fler tjänster till kund som rådgivning och konsultation inom redovisning. Dock betonar Revisor B att förändringarna inom revisionsbranschen kan bero på andra händelser som införandet av ISA-kraven samt stora skandaler inom revisionsbranschen.

Redovisningskonsulter har efter avskaffandet tagit sig an en större roll, framförallt i de företag som valt bort revision, vilket Revisor A, B, F och G menar är problematiskt i och med att dessa kan sakna kompetensen som krävs på grund av att det inte finns tydliga krav för att starta en redovisningsbyrå.

5.2.1 Efterfrågan

Efter avskaffandet av revisionsplikten kan en minskad efterfrågan ses på revisionen där revisionsuppdragen har minskat i omfattning, vilket samtliga respondenter ställer sig bakom. Dock kan det utläsas av resultatet att detta inte har påverkat revisorerna i minskade intäkter utan att de förlorade timmarna på revisionsuppdragen har ersatts med rådgivning samt konsultation. Detta innebär att revisorn behåller sitt uppdrag hos kund. Revisor C, D, E och G menar att en ökad efterfrågan kan ses på rådgivningstjänsterna där fler tjänster efterfrågas från kund. Nämnda revisorer menar dock att det är en fortsatt hög efterfrågan på revision idag men att avskaffandet har påverkat tjänsteutbudet. Detta bekräftas av Svanström (2008, s. 44) som belyser att efterfrågan på rådgivningen har ökat samt vidgats. Svanström (2008, s. 44) menar att företagens interna tjänster har ersatts av externa tjänster, där företag tar in revisorn för andra tjänster, vilket framtaget resultat bekräftar. Stora revisionsbyråer har ofta sämre

relation till kunderna vilket medför en ökad risk för att dessa förlorar kunder efter avskaffandet, vilket samtliga respondenter ställer sig bakom.

Samtliga respondenter framhåller att kunden vill ha en sammanhållen tjänst där både granskning och rådgivning ingår, där kommunikationen är av stor vikt. Revisor C och F menar att efterfrågan är hög på grund av att samhället är i behov av den breda kompetens som revisorer besitter. Det finns skilda uppfattningar gällande värdet av revision i samhället där Revisor B menar att revisionen idag har ett lågt värde medan Revisor C anser att revisionen fortfarande har ett högt värde.

Revisor A, C, D, E, F och G anser att företagets storlek påverkar behovet som finns gällande revision. Revisor A och C menar att små företag har större behov av revision på grund av att de ofta har lägre kunskap inom redovisning, vilket bekräftas av Svanström (2008, s. 8) där han tar upp att mindre företag har ett större behov av rådgivningstjänster på grund av att de saknar rätt resurser och kompetens inom företaget. Dock menar Revisor E, F och G att stora företag har större behov i och med att verksamheten är komplex vilket säger emot Svanström (2008, s. 8). Nämnade revisorer betonar att i större företag behöver revisorn ofta balansera ägarnas intressen. Revisor B och D menar att ingen skillnad finns beroende på storleken på företaget men där det krävs olika arbetsinsatser.

Revisor A och F betonar att många småföretagare inte har behov av revision om dessa har en erfaren redovisningskonsult. Det är dock vanligt att redovisningen brister i kvalitet på grund av att det finns för lite kompetens inom företaget, vilket Revisor A, F och G tar upp. Samtliga respondenter betonar att en stark relation till kund påverkar kundens benägenhet att ha kvar revisionen efter avskaffandet.

5.3 Relationens betydelse

Utifrån framtaget resultat kan det antas att rollen som revisor påverkas av relationen till kunden. Relationen mellan kund och revisor kan påverka revisorns roll samt efterfrågan på revision, vilket kan leda till att revisorns roll blir bredare och att revisorn utför andra tjänster till kund (Svanström, 2008, s. 52). Samtliga respondenter betonar att relationen har en stor betydelse för vilken roll revisorn besitter samt vilka arbetsuppgifter som utförs. Svanström (2008, s. 42) tar upp att tidigare studier har kommit fram till att minst 70 procent av företagen anlitar revisorn för rådgivning, vilket har att göra med relationen dem emellan. Revisor C och D betonar vikten av att revisorn måste förmedla sin kunskap till kund på ett sätt som kunden kan förstå, vilket bekräftas av Svanström (2008, s. 64) där han tar upp att kompetensöverföringen mellan revisor och kund är av stor vikt.

Svanström & Sundgren (2012, s. 55) har hittat kopplingar mellan längden på förhållandet mellan revisor och kund samt att företag väljer att anlita revisorn för fler tjänster. Desto längre förhållande desto troligare att företaget anlitar revisorn för fler tjänster. Samtliga tillfrågade respondenter menar att längden på affärsförhållandet påverkar kundens benägenhet att anlita revisorn för rådgivning. Resultatet visar att vid situationer där revisorn

inte kan svara på kundens frågor hänvisas kunden vidare till en expert av revisorn. Samtliga respondenter träffar sina kunder minst en gång per år samt anser att arbetsrelationen skiljer sig från kund till kund, men menar att arbetsrelationen mellan revisor och kund är mer naturlig på mindre revisionsbyråer än på större revisionsbyråer.

Det finns delade meningar mellan respondenterna gällande huruvida arbetsrelationen påverkar revisorns roll men den gemensamma nämnaren är att oberoendet inte får påverka rollen som revisor. Revisorn får inte anlitas av kunder som ligger för nära, exempelvis familj och vänner, vilket samtliga respondenter ställer sig bakom.

Samtliga respondenter poängterar att förtroendet mellan revisorn och kunden är av stor vikt, vilket bekräftas av Svanström (2008, s. 52) där han menar att relationen mellan kund och revisor är i stort behov av att det finns ett förtroende mellan parterna. Om det inte finns ett förtroende parterna emellan blir det svårt att upprätthålla en fungerande affärsrelation. Revisor A och C betonar att kunden ska känna sig bekväm med att ställa vilka frågor som helst. Svanström (2008, s. 55) påpekar även att ju högre kunskap revisorn har om kundens verksamhet, desto större är sannolikheten att kunden känner förtroende för revisorn. Utifrån respondenternas svar kan detta bekräftas genom att Revisor F tar upp att om revisorn har kunskap om kundens företag indikerar det för kunden att revisorn är intresserad av kundens verksamhet vilket gör att förtroendet stärks.

Svanström (2008, s. 55) framhäver begreppen sakkunnighet och pålitlighet, som är viktiga vid förtroendeskapande. Pålitlighet innebär att rådgivaren utför tjänsten med fokus på kunden och sakkunnighet innebär att revisorn innehar en bred kompetens gällande kundens verksamhet. Svanström (2008, s. 46) framhåller även att det sker ett utbyte av lärande mellan kund och revisor. Utifrån resultatet kan detta bekräftas genom att samtliga respondenter tar upp att det är viktigt att kunden litar på revisorn samt att revisorn litar på kunden. Samtliga respondenter tar även upp att det är viktigt att revisorn ger mervärde till kund genom rådgivning samt bidrar med sina kunskaper till kund.

Svanström (2008, s. 46) menar att tjänstens omfattning beror på den relation som finns mellan rådgivare och kund vilket skiljer sig från kund till kund, där varje rådgivningsutbyte är unikt samt har en egen karaktär. Det framtagna resultatet bekräftar detta genom att samtliga respondenter betonar att arbetsrelationen skiljer sig från kund till kund där revisorn anpassar sig efter vilket behov kunden har.

5.4 Debatten om oberoendet

Oberoendet kan, enligt Svanström (2008, s. 69), bli ifrågasatt om revisorn tillhandahåller både revision samt rådgivning till kunden. Det framtagna resultatet ställer sig bakom detta där samtliga respondenter betonar att oberoendet kan komma att ifrågasättas om tjänsteutbudet ökar. Samtliga respondenter betonar vikten av att revisorn inte får ha en konsultroll i de företagen som revisorn reviderar. En annan risk som respondenterna betonar är att revisorn kan genom den utökade rollen bli för insatt i företaget. Det är omdebatterat idag vad revisorn

får och inte får göra där en röd tråd kan ses gällande att samtliga respondenter menar att revisorn får bidra med sin kunskap samt ge råd men inte bli för nära företaget.

Blay (2005, s. 762) framhåller faktorer som kan vara ett hot mot oberoendet där det finns en risk för att revisorns opartiskhet ifrågasätts, vilket är fallet om revisorn gynnas av att välja en granskningsmetod som är till fördel för kunden, vilket kan uppkomma om en ekonomisk koppling finns till kunden. Detta bekräftas av framtaget resultat genom att Revisor A, B och G betonar att oberoendet påverkas av att det finns ett ekonomiskt intresse till kunden. Zhan, Hay & Holm (2016, s. 2) tar upp att revisorer som erbjuder fler tjänster till kund har ett starkare ekonomiskt band till kunden. Blay (2005, s. 762) anser att revisorns oberoende är den mest värdefulla tillgången enligt revisionsprofessionen men att oberoendet kan vara hotat då självintresset som revisorn har värderas högre. Detta kan vara fallet om revisorn har ett högt ekonomiskt intresse till kund. Öhman (2007, s. 142) menar att intressenter främst anser att ekonomiska risker ska prioriteras.

Svanström (2008, s. 69) menar att skandaler som Enron och Worldcom har lett till att fokus riktats mot revisorns arbete samt oberoende. Detta tillsammans med att rådgivningen har ökat i omfattning har skapat en oro för hur oberoendet påverkas. Revisor B menar att det inte endast är avskaffandet som lett till förändringar för revisorns roll utan även nya standarder som ISA-kraven och även stora skandaler som lett till att många revisorer idag tar mindre risker samt är mer transparenta i utfört arbete. Samtliga respondenter anser att i och med den ökade efterfrågan på rådgivning kan oberoendet komma att ifrågasättas.

Blay (2005, s. 764) tar upp att det behövs bättre dokumentation och granskning vilket skulle effektivisera revisorernas arbete samt undvika oberoendeproblematiken men framhåller att oberoendet påverkas av att revisorn utför fler tjänster till kund. Zhang, Hay & Holm (2016, s. 16) menar istället att oberoendet inte påverkas av att revisorer utför utökade tjänster till sina kunder. Inget samband kunde heller ses mellan uppdragets längd och det utökade tjänsteutbudet som kunde påverka oberoendet. Denna debatt som finns gällande oberoendet kan tydligt ses i resultatet där Revisor C och E menar att det inte finns några nackdelar med att revisorn ger rådgivning utanför revisionsuppdraget medan Revisor B, D, F och G anser att oberoendet kan ifrågasättas om revisorn erbjuder rådgivning till sina kunder, dock anser samtliga respondenter att oberoendet måste tas hänsyn till. Revisor E betonar att en balans måste finnas mellan att vara oberoende samt att ge mervärde till kund.

Revisor C och D framhåller att revisorn inte ska ge rådgivning om saker som revisorn inte har kompetens för samt att oberoendet kan bli ifrågasatt om revisorn granskar sitt egna beslut, vilket även Revisor E och F betonar. Revisor B och G menar att oberoendeproblematiken är svårare att hantera inom större revisionsbyråer där de ofta erbjuder kombinerade uppdrag där samma personal utför flera tjänster.

5.5 Ökat förväntningsgap

Enligt Öhman (2007, s.130) existerar ett förväntningsgap mellan hur intressenter samt revisorer uppfattar revisorns roll. Samtliga respondenter instämmer med Öhman (2007, s. 130) och menar att det finns en skillnad. Uppfattningarna skiljer sig beroende på vilken intressent det handlar om. Professionella intressenter besitter ofta högre kunskap om revisorns arbete och har därmed en mer lik uppfattning om rollen som en revisor besitter. Uppfattningen om vad revisorn gör kan däremot vara annorlunda hos kunderna, där samtliga respondenter menar att kunderna inte innehar samma bild av vad revisorn ska göra. Revisorn uppfattas istället som ett nödvändigt ont som kostar pengar där det är av stor vikt att revisorn säljer in varför revision är nödvändigt. Samtliga respondenter betonar att mindre företag ofta inte har kunskap om vad en revisor egentligen gör där det är viktigt att kommunicera ut detta till kund.

Boterenbrood (2017, s. 1125) definierar förväntningsgapet som skillnaden mellan samhällets förväntningar på revisorer och det uppfattade utförandet av revisorer, vilket kan bekräftas av det insamlade resultatet där samtliga respondenter tar upp att det finns en skillnad i vad de olika intressenterna till revisionen förväntar sig att revisorn ska göra. De professionella intressenterna vill ha ett säkerställande från en oberoende part medan kunden vill ha ett mervärde från revisionen och detta ofta genom att revisorn tillför rådgivning, vilket måste balanseras mot varandra. Resultatet som tagits fram pekar på att kunderna har olika förväntningar på revisorn vilket gör att revisorns roll anpassas till respektive kund och uppdrag. Samtliga respondenter betonar oberoendet, där kunden inte alltid förstår vad revisorn får samt inte får göra inom sin roll. Revisorn måste kommunicera ut vad revisorn gör och inte gör, för att minska förväntningsgapet, på ett sätt som kunden förstår.

Öhman (2007, s. 142–143) framhåller att det är vanligt att intressenternas förväntningar är högre på revisionen än vad revisorerna själva anser är möjligt. Revisor C, D, E, F och G ställer sig bakom detta, framförallt från professionella intressenter som ofta förväntar sig att revisorn ska granska mer än vad revisorn har möjlighet till. Revisor B, C, D och E nämner förväntningsgapet där detta tycks ha ökat med anledning av digitaliseringen samt sociala medier. Resultatet visar även på att revisorer rapporterar mer till kund idag än tidigare, vilket Revisor B framhåller, som visar på att kunden vill ha mer transparens i utfört arbete. Intressenterna vill ha innehållsrikare rapportering samt en mer utförlig beskrivning om hur revisionen utförts (Öhman, 2007, s. 212), vilket bekräftas av framtaget resultat.

Revisor C tar upp att förväntningsgapet består i att det finns en diskrepans mellan vad revisorn gör och vad kunden tror att revisorn gör. Detta gällande vem som har ansvaret samt vad som ska granskas och hur mycket, vilket bekräftas av Boterenbrood (2017, s. 1124) som menar att förväntningsgapet består i två delar. Dels att revisorns roll kan skilja sig mellan revisorer och samhället och dels att det finns ett materiellt gap där uppfattningarna skiljer sig mellan intressenter gällande vilket material som är väsentligt. Samtliga respondenter menar att synen på revisorns roll skiljer sig mellan intressenter och revisorer.

De problem som finns gällande förväntningsgapet är enligt Revisor A och G att revisorn ofta blir förväxlad med redovisningsekonomen. Enligt Revisor C och D måste revisorn kunna övertyga kunden om värdet av revision samt att balansera effektiviteten i utfört arbete och samtidigt ge mervärde till kunden. Resultatet pekar på att kunden ofta anser att revisorn ska kvalitetssäkra över hela linjen samtidigt som kunden anser att revisorn inte behöver granska alla väsentligheter, vilket inte är möjligt för revisorn att uppfylla. Revisor G betonar att intressenter ofta anser att revisionen är säkrare än vad den är.

5.6 Framtida gränsvärden

Resultatet visar att respondenterna har olika syn på hur den framtida utvecklingen kommer att se ut gällande tjänsteutbudet. Den gemensamma nämnaren är att tjänsteutbudet kommer att förändras men respondenterna tar upp olika aspekter.

Revisor B, C, D, E, F och G menar att digitalisering av arbetet kommer vara centralt samt att i och med digitaliseringen kommer revisorns roll få en ökad kontrollfunktion där revisorn mer kommer arbeta med att kontrollera informationen i systemen. Revisor B, F och G framhåller även att informationen kommer behövas i realtid vilket är ett problem eftersom snabb information ofta inte är kvalitetssäkrad. Det framtagna resultatet visar att Revisor A, B, D, F och G anser att företag kommer välja bort revision om gränserna höjs. Om detta sker och företag väljer bort revisionen innebär detta även att marknaden för revisorer blir hotad eftersom revisorer inte har några företag kvar att revidera.

Revisor C och E menar istället att en höjning av gränsvärdena inte kommer påverka revisionsbranschen. Anledningen till detta menar nämnda revisorer är att de företag som har revision ser värdet med denna och därför kommer efterfrågan på revision vara fortsatt hög. Revisor E menar även att gränsvärdena för revisionsplikten kan släppas helt fritt eftersom det leder till en efterfrågestyrd revision, vilket är att föredra.

Det kommer i framtiden ske en ytterligare förändring gällande revisorns roll i och med den ökade digitaliseringen. Denna förändring kan kopplas till Kurt Lewins trestegsmodell genom att samtliga respondenter befinner sig i det första steget, "upptining" (Alvesson & Sveningsson, 2008, s. 33), genom att respondenterna betonar att en förändring kommer ske men att de inte vet på vilket sätt detta kommer påverka revisionsbranschen. Individerna ska i det första steget bli övertygade om att en förändring är nödvändig (Alvesson & Sveningsson, 2008, s. 33), vilket alla tillfrågade revisorer är medvetna om kommer krävas. Revisorerna försöker i dagsläget anpassa sig till detta genom att Revisor B, C, E och F nämner att det kan komma att införas nya system i och med digitaliseringen. Nämnda respondenter har kommit längre i upptiningsprocessen än Revisor A, D och G, som ännu inte har tänkt på hur de ska anpassa sig till förändringen, där det kan antas att dessa respondenter inte har accepterat förändringen.

6. Slutsatser

Nedanstående avsnitt syftar till att besvara de framtagna frågeställningarna samt dra slutsatser från insamlad material.

6.1 Sammanställning

Studien har undersökt hur revisorns roll har förändrats efter avskaffandet av revisionsplikten i små aktieföretag samt hur den minskade efterfrågan påverkar revisorers arbete. Syftet var att undersöka hur revisionsyrket har förändrats i och med avskaffandet. Även att ta reda på hur revisorerna har anpassat sig till denna förändring. Studien har kommit fram till följande slutsatser utifrån de respondenter som har intervjuats.

- Rollen som revisor har förändrats efter avskaffandet genom att revisorn erbjuder fler tjänster till kund samt att revisorn har tagit sig an en bredare roll.
- Efter avskaffandet kan en minskad efterfrågan ses på revisionsuppdragen men dessa har ersatts av en ökad efterfrågan på rådgivningstjänster, vilket inneburit att revisorn inte har tappat kunder, vilket bekräftas av Svanström (2008, s. 44).
- Revisorers arbete har förändrats efter avskaffandet genom att de utför andra tjänster till kund.
- Samhället har ett fortsatt stort behov av revision efter avskaffandet. Detta på grund av revisorns breda kunskaper där samhället efterfrågar en kvalitetssäkring.
- Vi finner stöd med Blay (2005, s. 762) i vår empiriska undersökning som tar upp att oberoendet kan ifrågasättas i högre grad om revisorn erbjuder fler tjänster till kund eftersom detta ökar det ekonomiska intresset till kund, vilket är fallet efter avskaffandet av revisionsplikten.

7. Diskussion

Nedanstående avsnitt syftar till att diskutera resultatet samt ta upp egna reflektioner som uppkommit under arbetets gång. Till sist presenteras förslag till fortsatt forskning inom ämnet.

7.1 Avslutande diskussion

Det framtagna resultatet visar på att avskaffandet av revisionsplikten för små aktiebolag har haft en påverkan på revisorns roll i och med att tjänsteutbudet har ökat. Efter insamlandet av data från respondenterna kan det utläsas att avskaffandet inte har påverkat revisorerna negativt, där kunderna fortfarande efterfrågar revisorn. En skillnad som kunde utläsas ur framtaget resultat är att intresset hos respondenterna påverkade vilka tjänster de gav till kund. En av de stora utmaningarna för revisorer efter avskaffandet är att den ökade oberoendeproblematiken som finns genom det utökade tjänsteutbudet måste hanteras, framförallt på grund av det ökade ekonomiska intresset till kund.

Det finns ett stort förväntningsgap mellan revisorer och intressenter där detta skiljer sig mellan olika intressenter. Professionella intressenter har högre ställda förväntningar på revisorns arbete än vad revisorn anser möjligt, medan kunder har en annan bild av vad revisorn ska göra. Det förväntningsgap som finns mellan revisorer och intressenter kan antas ha ökat efter avskaffandet av revisionsplikten. Detta på grund av den ökade digitaliseringen av revisorers arbete där revisorn inte behöver träffa kunden personligen utan där allt kan skickas digitalt, vilket kan öka förväntningsgapet.

Relationen mellan kunden och revisorn påverkar revisorns roll eftersom en bra relation leder till att kunden anlitar revisorn för fler tjänster och därmed känner kunden större förtroende för revisorn. Relationens längd påverkar även kundens benägenhet att anlita revisorn för rådgivning eftersom detta ofta har betydelse för en bra relation. Det behov som kunden har av revisionen påverkas av storleken på företaget eftersom små och stora företag har olika typer av kompetens inom företaget och därmed olika behov.

Under insamlandet av empirin blev vi överraskade över det svar som Revisor E gav, där revisorn menade att en ökning av gränsvärdena för revisionsplikten är att föredra på grund av att detta skulle leda till en efterfrågestyrd revision. Det kan bero på att respondenten har en bra relation till sina kunder där kunderna ser värdet av revisorn vilket innebär att kunden inte väljer bort revisorn om gränsvärdena höjs. I framtiden kommer revisorns arbete fortsätta att förändras och detta på grund av den ökade digitaliseringen som medför nya arbetsuppgifter och nya utmaningar för revisorer.

En av de största nackdelarna som kan ses gällande revisionspliktens avskaffande är utifrån insamlat material att detta kommer leda till brister i redovisningskvalitén, där redovisningskonsulter tar sig an ett för stort ansvar. Detta skulle kunna leda till att även om företagen spar kostnader genom att inte anlita en revisor, kan det bli dyrare genom att företaget inte utför kontroller av de finansiella rapporterna, vilket kan innebära allvarliga fel

som kan bli kostsamma. Att redovisningskonsulterna tar sig an för stor roll kan innebära att de tar sig an arbetsuppgifter som de inte klarar av där redovisningskvaliteten kommer bli bristande. Fördelarna som kan ses efter avskaffandet är att företagen inte har ett tvång att anlita en revisor där en positivare inställning är att vänta, genom de mervärde som kunden får, framförallt genom att tjänsteutbudet har vidgats.

Under framtagandet av den teoretiska referensramen samt insamlandet av empirin har vi fått en ökad kunskap om det studerade ämnet där lärdomar har tagits under processens gång. Efter avskaffandet av revisionsplikten har det skett en förändring genom ett utökat tjänsteutbud, men detta kan ha flera olika orsaker. Vi har lärt oss vad som är viktigt inom kvalitativ forskning, där forskaren besitter en betydelsefull roll för arbetet. Detta på grund av att det är forskaren som formulerar samt ställer frågorna och tolkar respondenternas svar. Vi har även lärt oss att det är av stor vikt att ha hög transparens i utfört arbete för att öka trovärdigheten. Det som vi även har lärt oss är att det är bra att börja arbetet med att hitta en teori som arbetet kan grunda sig på och utifrån den ta fram en relevant frågeställning för att kunna bekräfta eller förkasta teorin. Alltså att arbetet skulle vara mer deduktivt genomfört. Detta skulle ha underlättat arbetet samt gett en mer underbyggd referensram.

En utmaning som påträffades under arbetets gång var att få tag på respondenter som hade kunskap att besvara framtagna frågor. Detta eftersom det oftast är de mest erfarna revisorerna som utför konsultationstjänsterna samt rådgivningen. Efter insamlandet av empirin upptäckte vi att respondenterna kan ha haft olika definitioner på begreppet "medelstort företag". Denna definition finns inte inom Sverige utan är en av EU:s definitioner av företagsstorlek. EU:s definition för medelstora företag är företag med färre än 250 anställda, en årsomsättning på mest 50 miljoner euro och balansomsättning på mest 43 miljoner euro (Europeiska kommissionen, 2018). Respondenterna borde därför ha informerats om de definitioner som arbetet utgår ifrån för att få en rättvisande samt enhetlig bild av insamlad empiri, alltså Sveriges definitioner av små och stora företag.

7.2 Förslag till fortsatt forskning

Vår studie har fokuserat på revisorns roll utifrån revisionsbyråers perspektiv, därför skulle det vara intressant att genomföra en liknande studie utifrån andra intressenters synvinkel, främst småföretagare. En ytterligare framtida forskningsmöjlighet skulle vara att undersöka om det finns en förändring efter avskaffandet av revisionsplikten gällande hur stor del av inkomsterna hos en revisionsbyrå som kommer från respektive tjänst. Om gränsvärdena i framtiden kommer höjas gällande den frivilliga revisionen för aktiebolag skulle det vara intressant att undersöka hur detta vidare påverkar revisorns roll.

Skillnaden på förväntningarna på revisionen är stora mellan intressenter och revisorer, vilket vår studie bekräftar. Det skulle därför vara intressant att göra en studie om förväntningsgapet, där olika intressenters synvinklar tas tillvara på och se hur avskaffandet påverkat detta. Slutligen skulle det även vara intressant att göra en komparativ studie för att studera om det finns skillnader gällande hur revisorns roll har förändrats efter avskaffandet geografiskt inom

Sverige. Revisor A tog upp att det kan vara problematiskt för revisorn att hantera oberoendet i mindre städer eftersom alla ofta känner varandra. Det skulle även vara intressant att se om det finns skillnader mellan små respektive stora revisionsbyråer. Detta eftersom de tillfrågade respondenterna ansåg att stora revisionsbyråer skulle påverkas mycket av avskaffandet eftersom de har en sämre relation till kunden.

Källförteckning

Ahrne, G., Ahrne, G. & Svensson, P. (2015). *Handbok i kvalitativa metoder*. (2. uppl.) Malmö: Liber.

Aktiebolagslagen (ABL) 2005:551. Stockholm: Justitiedepartementet.

Alvesson, M. & Sveningsson, S. (2008). *Förändringsarbete i organisationer: om att utveckla företagskulturer*. (1. uppl.) Malmö: Liber

Blay, A. D. (2005). Independence threats, litigation risk, and the auditor's decision process. *Contemporary Accounting Research*, 22(4), 759-789.

Boterenbrood, R. (2017). The Audit Expectation Gap between Companies and Their Auditors: An Exploratory Study. *Global Business Review*, 18(5), 1124-1133.

Bryman, A. (2018). *Samhällsvetenskapliga metoder*. (3. uppl.) Stockholm: Liber.

Carrington, T. (2014). *Revision*. (2. uppl.) Malmö: Liber.

Denzin, N.K. & Lincoln, Y.S. (red.) (2011). *The SAGE handbook of qualitative research*. (4., [rewritten and enlarged] ed.) Thousand Oaks: SAGE.

Europeiska kommissionen. (2018). *What is an SME?*
http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition_sv (hämtad 2018-05-07)

FAR. a. (2018). *Revisionstjänster*.
<https://www.far.se/medlemskategorier/revisor/revisonstjanster/> (hämtad 2018-02-23)

FAR. b. (2018). *Auktorisation och utbildning*.
<https://www.far.se/medlemskategorier/revisor/auktorisering-och-utbildning/> (hämtad 2018-04-02)

Häger, B. (2007). *Intervjuteknik*. (2. uppl.) Stockholm: Liber.

Lennartsson, R. (2017). *Riksdagen vill lätta på revisionsplikten*.
<https://www.far.se/nyheter/2017/januari/riksdagen-vill-latta-pa-revisionsplikten/> (hämtad 2018-02-23)

Malm, P. (2014). *En svår balansgång?*
<http://www.civilekonomen.se/reportage/en-svar-balansgang/> (hämtad 2018-03-24)

Marténg, C. (2017). "Revisionsplikten bör återinföras"
<https://www.tidningenbalans.se/nyheter/revisionsplikten-bor-aterinforas/> (hämtad 2018-01-29)

NE Nationalencyklopedin AB. (uå). *Revision*.
<https://www.ne.se/uppslagsverk/encyklopedi/l%C3%A5ng/revision> (hämtad 2018-03-28)

Regeringskansliet. (2010). *En frivillig revision*.
<http://www.regeringen.se/informationsmaterial/2010/11/ju-10.11/> (hämtad 2018-01-29)

Regeringskansliet. (2010). *Lagrådsremiss - En frivillig revision*.
<https://www.regeringen.se/49bb6e/contentassets/6d2581ca8baa49649fc486b8db7b85b0/en-frivillig-revision> (hämtad 2018-04-17)

Revisionslag (1999:1079) Stockholm: Justitiedepartementet.

Revisorsinspektionen. (uå). *Bli revisor*.
<https://www.revisorsinspektionen.se/bli-revisor/> (hämtad 2018-04-02)

Riksrevisionen. (2017). *Avskaffandet av revisionsplikten för små aktieföretag*.
https://www.riksrevisionen.se/PageFiles/27733/RiR_2017_35_REVISIONSPLIKT_ANPAS_SAD.pdf (hämtad 2018-01-29)

Riksrevisionen. (2018). *Om Riksrevisionen*.
<https://www.riksrevisionen.se/om-riksrevisionen.html> (hämtad 2018-04-16)

RNFS 2001:2. *Revisorsnämndens föreskrifter om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet*. Stockholm: Revisorsnämnden
https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/regelverk/rnfs_2001_2_uppd_tom_2017_1.pdf (hämtad 2018-02-02)

SOU 2008:32. *Avskaffande av revisionsplikten för små företag*. Stockholm: Justitiedepartementet.
<http://www.regeringen.se/49bb8e/contentassets/053cd8567e8e4f9eb722ba734d0186c8/avskaffande-av-revisionsplikten-for-sma-foretag-hela-dokumentet-sou-200832> (hämtad 2018-02-21)

Svanström, T. (2008). *Revision och rådgivning: Efterfrågan, kvalitet och oberoende* (Doctoral dissertation, Umeå universitet).

Svanström, T., & Sundgren, S. (2012). The Demand for Non-Audit Services and Auditor-Client Relationships: Evidence from Swedish Small and Medium-Sized Enterprises. *International Journal of Auditing*, 16(1), 54-78.

Svanström, T. (2013). Non-audit services and audit quality: Evidence from private firms. *European Accounting Review*, 22(2), 337-366.

Thurén, T. (2003). *Sant eller falskt? [Elektronisk resurs] : metoder i källkritik*. Stockholm: Krisberedskapsmyndigheten.

Vetenskapsrådet, S. (2002). Forskningsetiska principer inom humanistisksamhällsvetenskaplig forskning.

Zhang, Y., Hay, D., & Holm, C. (2016). Non-audit services and auditor independence: Norwegian evidence. *Cogent Business & Management*, 3(1), 1215223.

Årsredovisningslag (ÅRL) 1995:1554. Stockholm: Justitiedepartementet.

Öhman, P. (2007). *Perspektiv på revision: tankemönster, förväntningsgap och dilemman* (Doctoral dissertation, Mid Sweden Univ).

Bilaga 1 - Intervjuguide

Syftet med intervjuerna är att få ta del av revisorernas uppfattning om vad avskaffandet av revisionsplikten lett till. Kandidatuppsatsen kommer publiceras i en offentlig databas som Södertörns högskola tillhandahåller. Kandidatuppsatsen är därmed en offentlig handling. Om intresse finns, så skickar vi ett exemplar till dig när den är färdigställd. Du kommer vara anonym i arbetet som publiceras men ditt namn kommer vara synligt för examinatorn vid inlämning. För att underlätta datainsamlingen, godkänner du att vi spelar in intervjun? Har du några frågor innan intervjun börjar?

Kontrollfrågor

- Vilka revisionsbyråer har du arbetat på tidigare?
- Vilken revisionsbyrå arbetar du på idag?
- Hur många arbetar på byrån idag?
- Vilken befattning har du idag?
- Hur länge har du arbetat inom revision?
- Vilka typer av företag reviderar du? Vilken storlek är det på dessa företag?
Definition av storlek: små, medelstora eller stora företag

Intervjufrågor

- Kan du berätta vad syftet med revision är?
- Har företagets storlek betydelse för behovet av revision?
- Kan du berätta vad det finns det för olika roller för revisorn?
Definition av roll: revisorns funktion i de företag revisorn ska revidera.
- Vad finns det för olika uppfattningar kring revisorns roll?
 - Skiljer sig denna uppfattning mellan intressenter och revisorer?
 - Om inte, varför?
 - Vad är det största problemet med detta?
 - Kan du ge ett konkret exempel?
- Kan du berätta vad det finns för olika tjänster inom revisionsbranschen?
 - Hur ser efterfrågan ut på de olika tjänsterna?
- Vad erbjuder du för olika tjänster till dina kunder?
 - Vilken av dessa tjänster lägger du störst vikt vid?
- Hur har tjänsteutbudet inom revisionsbranschen förändrats efter avskaffandet av revisionsplikten?

- Hur har det påverkat revisorns arbetsuppgifter?
- Hur har dina arbetsuppgifter förändrats efter avskaffandet?
- Kan du ge ett konkret exempel på detta?
- Hur har efterfrågan på revision förändrats efter avskaffandet?
- Hur kommer den framtida utvecklingen se ut gällande revisorns tjänsteutbud?
 - Hur skulle en eventuell ökning av gränsvärdena för revisionsplikten påverka branschen?
- Hur kan revisorn tillföra kunskap till kunden?
 - Kan du ge ett konkret exempel på detta?

Det finns två typer av rådgivning, den ena som kommer med granskningsuppdraget och som är obligatorisk och en annan som är mer som en konsulttjänst som är frivillig. När vi pratar om rådgivning i den här intervjun syftar vi på den frivilliga rådgivningen.

- Hur kan din roll som revisor fungera som rådgivare till kunden?
 - Vad finns det för för- respektive nackdelar med att revisorn agerar rådgivare?
 - Hur kan detta påverka oberoendet för revisorn?
- Hur har efterfrågan på rådgivningstjänster förändrats efter avskaffandet?
 - Skiljer sig detta beroende på storleken på kundens företag? Dvs. om det är ett mindre eller ett medelstort företag.
- Väljer kunden i högre grad att anlita revisorer för rådgivning om ni har haft längre affärsförhållanden?
- Hur ser din arbetsrelation ut till dina kunder?
 - Kan du ge ett konkret exempel på detta?
- Hur påverkar arbetsrelationen du har till kunden din roll som revisor?
 - Hur kan detta påverka oberoendet för revisorn?
- Är förtroendet en viktig faktor i arbetsrelationen till kunden?
 - Varför?