



**Institutionen för ekonomi**

**Kandidatuppsats**  
**HT - 2003**

# **Den rena revisionsberättelsen**

I behov av revision?

**Handledare:**

Sven-Olof Yrjö Collin

**Författare:**

Björn Bengtsson  
Marie Callert  
Pamelia Goszkowski

## *Abstract*

---

The purpose of this thesis is to describe if there is a variation in the demand for information in the audit report between groups of stakeholders and if we can point at some additional information that the groups of stakeholders might desire.

In order to fulfil our purpose, we adjusted the stakeholder model using the agency theory's assumption of asymmetric information and thereby identified different groups of stakeholders with an interest in a company. For these groups we formed hypothesis that were tested by performing a self-administrating questionnaire on the Internet.

When analyzing the data collected, we indeed found a variation among the stakeholders in the amount of information they desire. We also established that auditors and managers want less information in the audit report than the other groups. Owners without control want the most information.

By putting together top 15 lists of the questions from the questionnaire, we identified information that the stakeholders desire, but are not given in the audit report of today. This analysis finally resulted in a suggestion for a revised audit report.

---

## *Sammanfattning*

---

Syftet med denna uppsats var att beskriva om det finns variation i kravet på information i revisionsberättelsen mellan olika intressentgrupper och om vi kunde peka på annan information än den som idag ges som intressentgrupperna också kunde vilja ha med.

För att kunna uppfylla vårt syfte anpassade vi med utgångspunkt i agentteorins antagande om asymmetriskinformation intressentmodellen och därigenom identifierade vi olika intressentgrupper som har intresse i ett företag. För dessa grupper ställde vi upp olika hypoteser som vi testade genom att genomföra en enkätundersökning på Internet.

Vid analys fann vi att det finns en variation bland respondentgrupperna om hur mycket information som ska vara med i revisionsberättelsen. Vi konstaterade att revisorerna och ledningen ville ha mindre mängd information än övriga grupper. Mest information önskade ägare utan kontroll.

Genom att sammanställa topp 15 listor över frågorna från enkäten identifierade vi information, som idag inte finns med i revisionsberättelsen, som intressenterna önskar. Denna analys resulterade i ett förslag till en reviderad revisionsberättelse.

Då revisorn arbetar på intressenternas uppdrag bör de vara lyhörda för vad nämnda intressenter vill ha rapporterat. Det framgår inte av vår undersökning om FAR vid utformningen av dagens revisionsberättelse tagit in synpunkter från intressenterna. Vi anser dock att FAR bör lyssna på intressenterna då det är dessa som betalar för revisionen. Revisionsberättelsens innehåll bör även ses över med jämna mellanrum då olika intressenters informationsbehov kan förändras över tiden.

## Innehållsförteckning

---

|   |           |
|---|-----------|
| <b>1. Inledning</b> .....                           | <b>6</b>  |
| 1.1 Bakgrund.....                                   | 6         |
| 1.2 Syfte.....                                      | 7         |
| 1.3 Uppsatsens disposition.....                     | 7         |
| <b>2. Metod</b> .....                               | <b>9</b>  |
| 2.1 Uppsatsens metod.....                           | 9         |
| <b>3. Revisionsberättelsen</b> .....                | <b>11</b> |
| 3.1 Lagstiftning och föreskrifter .....             | 11        |
| 3.2 Den rena revisionsberättelsens utformning ..... | 13        |
| 3.3 Kapitelsammanfattning .....                     | 14        |
| <b>4. Teori</b> .....                               | <b>15</b> |
| 4.1 Agentteorin.....                                | 15        |
| 4.1.1 Kritik mot agentteorin .....                  | 17        |
| 4.2 Intressentmodellen .....                        | 17        |
| 4.2.1 Revisorn/revisionsberättelsen.....            | 19        |
| 4.2.2 Företagsledning.....                          | 20        |
| 4.2.3 Ägare med kontroll .....                      | 20        |
| 4.2.4 Skattemyndigheten.....                        | 21        |
| 4.2.5 Anställda/Fackförening .....                  | 22        |
| 4.2.6 Media .....                                   | 23        |
| 4.2.7 Långgivare.....                               | 23        |
| 4.2.8 Ägare utan kontroll .....                     | 24        |
| 4.2.9 Leverantörer .....                            | 25        |
| 4.3 Kapitelsammanfattning .....                     | 25        |
| <b>5. Empirisk Metod</b> .....                      | <b>26</b> |
| 5.1 Undersökningens metod.....                      | 26        |
| 5.2 Enkätens utformning .....                       | 28        |
| 5.2.1 Den nya informationen - Frågorna .....        | 28        |
| 5.2.2 Teknisk utformning.....                       | 31        |
| 5.3 Urval.....                                      | 32        |
| 5.3.1 Urvalspopulation.....                         | 33        |
| 5.4 Kapitelsammanfattning .....                     | 35        |
| <b>6. Analys</b> .....                              | <b>36</b> |
| 6.1 Struktur.....                                   | 36        |
| 6.2 Mann-Whitney test.....                          | 36        |
| 6.3 One- Sample T-test.....                         | 36        |
| <b>6.4 Test av övergripande hypotes</b> .....       | <b>37</b> |
| 6.4.1 T-test övergripande hypotes.....              | 37        |
| 6.4.2 Mann-Whitney- test övergripande hypotes.....  | 38        |
| <b>6.5 Test av underhypoteser</b> .....             | <b>38</b> |
| 6.5.1 Revisorer .....                               | 38        |
| 6.5.1.2 Utfall revisorer .....                      | 39        |
| 6.5.2 Företagsledning .....                         | 39        |
| 6.5.2.1 Utfall företagsledning.....                 | 40        |
| 6.5.3 Ägare med kontroll .....                      | 40        |

|  |           |
|--|-----------|
| 6.5.3.1 Utfall Ägare med kontroll .....              | 41        |
| 6.5.4 Skattemyndigheten .....                        | 42        |
| 6.5.4.1 Utfall skattemyndigheten .....               | 42        |
| 6.5.5 Anställda/Fackförening .....                   | 42        |
| 6.5.5.1 Utfall Anställda/Fackförening .....          | 43        |
| 6.5.6 Media .....                                    | 43        |
| 6.5.6.1 Utfall Media .....                           | 43        |
| 6.5.7 Långivare.....                                 | 44        |
| 6.5.7.1 Utfall Långivare .....                       | 44        |
| 6.5.8 Ägare utan kontroll .....                      | 45        |
| 6.5.8.1 Utfall Ägare med kontroll .....              | 45        |
| 6.5.9 Leverantörer .....                             | 45        |
| 6.5.9.1 Utfall Leverantörer .....                    | 46        |
| <b>6.6 Topplistor.....</b>                           | <b>46</b> |
| 6.6.1 Topp 15 för alla intressentgrupper .....       | 47        |
| 6.6.2.1 Revisorer .....                              | 48        |
| 6.6.2.1.1 Topp 15 Revisorer.....                     | 49        |
| 6.6.2.2 Företagsledning.....                         | 50        |
| 6.6.2.2.1 Topp 15 Företagsledning.....               | 50        |
| 6.6.2.3 Ägare med kontroll .....                     | 51        |
| 6.6.2.3.1 Topp 15 Ägare med kontroll .....           | 52        |
| 6.6.2.4 Skattemyndigheten .....                      | 53        |
| 6.6.2.4.1 Topp 15 Skattemyndigheten .....            | 53        |
| 6.6.2.5 Anställda/Fackföreningar .....               | 55        |
| 6.6.2.5.1 Topp 15 Anställda/Fackföreningar.....      | 55        |
| 6.6.2.6 Media .....                                  | 57        |
| 6.6.2.6.1 Topp 15 Media .....                        | 57        |
| 6.6.2.7 Långivare.....                               | 59        |
| 6.6.2.7.1 Topp 15 Långivare .....                    | 59        |
| 6.6.2.8 Ägare utan kontroll .....                    | 60        |
| 6.6.2.8.1 Topp 15 Ägare utan kontroll .....          | 60        |
| 6.6.2.9 Leverantörer .....                           | 62        |
| 6.6.2.9.1 Topp 15 Leverantörer.....                  | 62        |
| 6.7 Spekulationer om felaktigheter i vår teori ..... | 63        |
| 6.7.1 Företagsledning .....                          | 63        |
| 6.7.2 Ägare med kontroll .....                       | 63        |
| 6.7.3 Skattemyndigheten .....                        | 64        |
| 6.7.4 Anställda/Fackföreningar .....                 | 64        |
| 6.7.5 Media .....                                    | 64        |
| 6.7.6 Leverantörer .....                             | 65        |
| 6.8 Bortfall .....                                   | 65        |
| 6.9 Kapitelsammanfattning .....                      | 67        |
| <b>7. Slutsats .....</b>                             | <b>68</b> |
| 7.1 Avslutande diskussion.....                       | 68        |
| 7.2 Förslag till reviderad revisionsberättelse.....  | 70        |
| 7.3 Förslag till fortsatt forskning.....             | 72        |
| <b>Referenser .....</b>                              | <b>74</b> |
| <b>Bilagor .....</b>                                 | <b>76</b> |

## 1. Inledning

---

*Detta kapitel inleds med en bakgrund där frågorna som ska undersökas redovisas i ett större sammanhang. Bakgrunden mynnar ut i en problemformulering och ett syfte. Slutligen ges en kort överblick över uppsatsens disposition.*

---

### 1.1 Bakgrund

Anser du att den rena revisionsberättelsen är tillräckligt informativ?

*”Enligt min bestämda uppfattning är den korta, standardiserade revisionsberättelsen det bästa verktyget för revisorernas kvalitetssträvan och för bolagsstämman och omvärld den effektivaste informationen”*  
(Berlin, sid. 19, Balans 1994)

Auktoriserade revisorn Siv Berlin vill i en artikel i tidningen Balans nr 1994, slå ett slag för förträffligheten hos den standardiserade revisionsberättelsen som används än idag 2003. Med standardiserad revisionsberättelse menas den mall för den rena revisionsberättelsen som FAR ställt upp (*FAR: s Revisionsbok*, 2002). Men det finns de som inte håller med Berlin. Kritik angående den standardiserade revisionsberättelsen har förekommit från aktieägare, finansanalytiker, jurister m.fl. Denna kritik har främst handlat om att revisionsberättelsen är allt för innehållslös. Man vill ha mer upplysningar från revisorn, som sitter inne med en hel del information, men vad dessa upplysningar skulle bestå av anges sällan (Berlin, 1994).

Informationstörsten bottenar i att det finns vissa med mer information än andra d.v.s. det råder en informationsasymmetri. För att komma tillrätta med denna snedfördelning finns lagstiftning om oberoende revision som ska säkerställa att den information som bereds dem med sämre insyn är trovärdig och sann (*FAR: s Revisionsbok*, 2002). Men om det uttalande revisionen leder till via revisionsberättelsen upplevs som för knapphändert eller inte tillräckligt informativt- kan intressenterna med sämre insyn bilda sig en uppfattning om tillförlitligheten?

Å andra sidan kan revisorn inte skriva ut vilken information som helst i revisionsberättelsen. Ponera att revisorn är medveten om att bolagets finansiella situation är ansträngd och att risk föreligger för att bolaget inom kort får betalningssvårigheter. Skulle revisorn i detta läge lämna ut denna information så skriver denne sannolikt under bolagets dödsdom då kreditgivare knappast vill lämna lån. Vidare begränsas revisorns möjlighet att informera av dennes lagstadgade tystnadsplikt enligt Aktiebolagslagens regler.

Ett experiment har gjorts där deltids studenter fick se en ”free-form” revisionsrapport baserad på en existerande rapport som riktas till

styrelser (*Hatherly, Brown & Innes, 1998*). Free-form rapporten i experimentet tog, utöver de lagstadgade kraven på information som ska finnas i revisionsberättelsen, även upp problem som revisorn stött på under revisionen och hur dessa lösts utan att det för den skull ansågs utgöra en oren revisionsberättelse. Den lyfte även fram det som annars endast återfunnits i noter till balans-, och resultaträkningen. Undersökningen visade att den mer fria formen ger en större förståelse för revisionen. Vidare ansågs den friare utformningen ge en större trovärdighet för att revisorn verkligen försäkrat sig om att inga väsentliga fel fanns i årsredovisningen då den ger en känsla av en mer omfattande revision. Denna känsla leder till att användaren upplever revisionsberättelsen som mer användbar och att årsredovisningens trovärdighet ökar (*Hatherly et. al., 1998*).

Dessa båda artiklar kretsar kring det agentteoretiska problemet. En principal överlåter skötseln av sin organisation på en agent. I och med att principalen lämnar ifrån sig kontrollen, uppstår asymmetrisk information, d.v.s. att agenten har mer information om organisationen än principalen. Detta informationsövertag kan, men behöver inte, av agenten användas för att främja dennes egna intressen. Kompletteras det agentteoretiska problemet med en intressentmodell som illustrerar vilka olika intressenter en organisation har, så framgår det att agenten även har ett informationsövertag gentemot dessa. För att komma tillrätta med detta eventuella problem och bevaka att de olika intressenternas intresse i företaget tillgodoses, kan organisationen och agentens arbete revideras. Genom en oberoende källa ska alla de med sämre insyn i organisationen försäkras om att informationsövertaget inte missbrukas genom att revisionen mynnar ut i en offentlig revisionsberättelse. Eftersom intressenterna i grunden har tillgång till olika mängd information om organisationen, d.v.s. informationsasymmetrin inte är lika påtaglig för alla, tror vi att också kraven på mängden information som ska finnas med i revisionsberättelsen varierar mellan olika intressentgrupper.

## 1.2 Syfte

Syftet med denna uppsats är att beskriva om det finns variation i kravet på information i revisionsberättelsen mellan olika intressentgrupper och om vi kan peka på annan information än den som idag ges som intressentgrupperna också kan vilja ha med.

## 1.3 Uppsatsens disposition

Som en hjälp att komma in i arbetet, ska vi nu presentera vårt arbetes upplägg. Vi kommer i kapitel 2 att redogöra för den metod vi använt oss av i arbetet. Det vetenskapliga angreppssätt vi valt kommer att översiktligt presenteras och därefter berättar vi kort om varför vi valt agentteorin och intressentmodellen som grund för arbetet.

Kapitel 3 ska ge läsaren en inblick i hur revisionsberättelsen är uppbyggd enligt FAR: s standard och vilka lagkrav som ställs på revisorn och revisionsberättelsen.

I kapitel 4 görs en grundligare genomgång av teorin vi använt oss av. Vi visar i detta kapitel hur vi anpassat teorier och modeller efter vårt behov.

Kapitel 5 ska behandla den empiriska metoden. Vi argumenterar här för varför vi valt att göra en enkät och sättet vi har utformat den på. Urvalsmetod och varför vi valt denna kommer ingående att presenteras.

I kapitel 6 analyserar och tolkar vi de data vi samlat in. Detta kommer att göras för varje intressentgrupp för sig.

Kapitel 7 sammanfattar arbetet och presenterar de slutsatser som dragits. Slutligen ges förslag till en reviderad revisionsberättelse samt förslag till fortsatt forskning.



## 2. Metod

---

*I Kapitel 2 redovisar vi vårt vetenskapliga angreppssätt samt förklarar betydelsen av agentteorin och intressentmodellen som vi använt oss av. Vi motiverar detta metodval och redovisar alternativa angreppssätt.*

---

### 2.1 Uppsatsens metod

Vi vill med vårt arbete försöka beskriva om olika intressentgruppers attityder gentemot revisionsberättelsen varierar. Har de olika krav på den information som lämnas i revisionsberättelsen?

I Balans fann vi artikeln, där auktoriserade revisorn Siv Berlin uttalade sig om den standardiserade revisionsberättelsens förträfflighet och vid sökning på Internet fann vi en undersökning, som visade att en s.k. free-form revisionsberättelse kunde ge en större förståelse för revisionen. Två artiklar som hävdar olika saker om mängden information i revisionsberättelsen och däremellan låg uppslaget till detta arbete.

I huvudsak kommer vi att angripa problemet deduktivt genom att vi utgår från teorier och modeller. Genom att ställa upp en huvudhypotes och en underhypotes för varje intressentgrupp, ska vi se om vi kan finna en variation i kravet på revisionsberättelsen. Hypoteserna har sin grund i agentteorin och har förstärkts genom tankegångar från de ovan nämnda artiklarna samt förarbeten till nya aktiebolagslagen. För att testa hypoteserna har vi beslutat oss för att göra en enkätundersökning. Genom analyser av svaren, ska vi försöka dra objektiva slutsatser ur de data vi samlat in. Om ett tillräckligt antal svar erhålls, kan sedan svaren användas för att generalisera, d.v.s. att vi kan förvänta oss att en grupp av intressenter har i princip samma krav som respondentgruppen. För att utnyttja insamlade data ytterligare, kommer dessa även användas på ett mer induktivt sätt genom att undersöka eventuella andra intressanta uppgifter och uppslag som kommit fram under arbetets gång.

Till vår hjälp i denna studie av den information som finns eller inte finns i revisionsberättelsen har vi bl.a. agentteorin som beskriver förhållandet mellan ägare - principal och ställföreträdaren - agenten och problemet principalen har att kontrollera agentens agerande. Det finns olika sätt att kontrollera agentens agerande, varav att tillsätta en revisor är ett sätt. Revisorn skall vara en brygga mellan agenten och principalen och garantera att den merinformation som agenten har inte missbrukas i dennes eget intresse.

Vi valde alltså att använda denna teori just för att vi ska studera den information som revisorn har, vilken han fått genom sin revision av organisationen och agentens arbete, och om de attityder intressenterna har till den information de får via revisionsberättelsen. För att beskriva vilka intressenterna kan vara och vilken informationsrelation de har till

företaget, behöver vi en modell som utgångspunkt. Där passar intressentmodellen, som är ett sätt att identifiera en organisations intressenter och illustrera informationsrelationen.

Vi anser att dessa teorier väl passar vårt arbete, då agentteorin tillsammans med intressentmodellen kan användas som grund för att beskriva vilka intressenter aktiebolag har och det behov av information dessa intressenter har med utgångspunkt i vilken insyn de har i företaget.

Det finns andra teorier att bygga på. Istället för agentteorin skulle Maslows Behovstrappa, som visar olika behov människor har och i vilken ordning människor önskar få dessa behov tillgodosedda, kunna vara ett alternativ. I princip skulle den gå att använda på vårt arbete, men vi anser att det skulle vara en lite för omständlig väg att gå. Vi tror att det skulle kunna gå att visa att när man fått ett grundläggande behov av information tillgodosett, skulle man vilja ha ytterligare information. Maslows behovstrappa applicerat på vårt arbete skulle kunna göra att vi inte kunde se att behovet av information någonsin skulle bli slutligt tillgodosett. Den förutsätter att när ett behov är tillgodosett, så önskar man få ytterligare behov tillgodosedda. Vi tror alltså att det för oss innebär en förenkling av arbetet att vi använder oss av agentteorin istället för Maslows behovstrappa.

### 3. Revisionsberättelsen

---

*I detta kapitel redogörs för revisionsberättelsens uppbyggnad både utifrån de krav som finns enligt lag samt revisorernas branschorganisationers FARs föreskrifter. Därefter kommenteras vilka faktorer som begränsar revisionsberättelsens utseende.*

---

#### 3.1 Lagstiftning och föreskrifter

Den enda rapport som revisorn lämnar ifrån sig till allmänheten är revisionsberättelsen, d.v.s. den enda av revisorns rapporter som blir offentlig (*FARs Revisionsbok*, 2002). I revisionsberättelsen ska revisorn rapportera till bolagsstämman om årsredovisningen är upprättad enligt årsredovisningslagen (ABL 10 kap. 28 §).

Revisorn skall i revisionsberättelsen enligt lag dessutom tillstyrka eller avstyrka att:

- Resultaträkning och balansräkning fastställs (ABL 10 kap. 29 § 1 pt.)
- Vinsten disponeras (förlusten behandlas) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen (ABL 10 kap. 29 § 2 pt.)
- Styrelseledamöterna och VD beviljas ansvarsfrihet (ABL 10 kap. 30 §)

Den svenska revisionsberättelsen är utformad efter en internationell förebild. FAR har baserat sin mall efter ISA (International Standards on Auditing) som utges av den världsomfattande revisorsorganisationen IFAC (*FARs Revisionsbok*, 2002).

Om revisorn under sin revision finner att bolaget ej uppfyllt sin skyldighet att göra skatteavdrag, anmäla sig för registrering, lämna skattedeklaration eller att i rätt tid betala in skatter och avgifter enligt skattebetalningslagen skall han anmärka på detta i revisionsberättelsen (ABL 10 kap. 31 §). Kommer revisorn fram till att årsredovisningen avviker från lag och god redovisningssed och avvikelsen är väsentlig så skall detta leda till en anmärkning i revisionsberättelsen. En revisionsberättelse där revisorn gjort sådana anmärkningar betraktas därmed som en oren revisionsberättelse. För att underlätta för läsaren skall alla avvikelser från FAR: s standardmall för revisionsberättelser markeras med kursivstil eller annan typografisk metod (*FARs Revisionsbok*, 2002).

Om årsredovisningen däremot inte innehåller några väsentliga fel ska revisionsberättelsen utformas enligt den av FAR fastställda standardutformningen och betecknas därmed som en ren revisionsberättelse. Det finns med andra ord två grundversioner av revisionsberättelsen, den rena (standardformulering) och den orena med anmärkningar (*FARs Revisionsbok*, 2002).

Revisorn får även lämna övriga upplysningar som han tycker att aktieägarna bör få kännedom om, men som saknas i årsredovisningen utan att dessa upplysningar får karaktären av en anmärkning. (ABL 10 kap 32 §) Denna rättighet begränsas dock av revisorns tystnadsplikt. (ABL 10 kap. 37 §, Revisionslag 35 § och Revisorslag 26 §)

Enligt standardutformningen ska följande 8 punkter finnas med i en handling som betecknas revisionsberättelse:

1. Rubrik: Det ska framgå att det är en revisionsberättelse.
2. Mottagare: Det är alltid bolagsstämman som är mottagare av revisionsberättelsen.
3. Introduktion: Här ska framgå vad som granskats dvs. årsredovisningen, räkenskaperna, eventuell koncernredovisning samt styrelse och VD: s förvaltning. Introduktionen ska även upplysa om ansvarsfördelningen dvs. att det är styrelse och VD som ansvarar för räkenskapshandlingarna och förvaltningen, medan revisorns ansvar är att uttala sig om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av sin revision.
4. Revisionens omfattning, syfte och innehåll: Omfattningen bestäms av god revisionssed. Här ska upplysas om att revisorn genom planering och genomförande av revisionen har försäkrat sig i rimlig grad om att det inte finns några väsentliga fel i årsredovisningen. Revisorn ska berätta vad som ingår i revisionen, att han bara granskat ett urval av underlagen för redovisningen samt att han granskat väsentliga beslut, åtaganden samt förhållanden i övrigt för att bedöma om styrelse och VD är ersättningskyldig mot bolaget eller på annat sätt brutit mot lag eller bolagsordning.
5. Uttalanden: Revisorn ska uttala sig om att årsredovisningen utformats enligt årsredovisningslagen och därmed ger en rättvisande bild av resultat och ställning enligt god redovisningssed. Revisorn skall dessutom uttala sig om fastställande av resultat- och balansräkningen, om den föreslagna dispositionen av vinst eller förlust samt om beviljande av ansvarsfrihet för styrelse och VD.
6. Förteckning över lån: I vissa fall ska ett uttalande om en förteckning över lån och säkerheter till vissa närstående läggas till före tillstyrkandesatserna.
7. Datering: Revisionsberättelsen dateras direkt efter det datum då granskningsarbetet har avslutats. Läsaren kan då bedöma till vilket datum revisorn kunnat beakta händelser efter räkenskapsårets utgång.
8. Underskrift: En personligt vald revisor skriver sin namnteckning. Om en byrå är vald revisor skrivs först byrånamnet och sedan ansvarig revisors namnteckning. I båda fallen tilläggs ”auktoriserad revisor” respektive ”godkänd revisor”. (*FARs Revisionsbok*, 2002) FAR: s mall för den rena revisionsberättelsen finns i Bilaga I)

### 3.2 Den rena revisionsberättelsens utformning

Den rena revisionsberättelsens utformning har sin begränsning i den tystnadsplikt revisorn har enligt lag samt det skadeståndsansvar som åvilar honom om uttalanden som denne gör, skulle skada bolaget.

Tystnadsplikten är en förutsättning för revisorns arbete. Revisorn, måste i sitt arbete få tillgång till mycket information om det företag som granskas för att kunna utföra en ordentlig revision. För företaget är det viktigt att t.ex. känslig information inte kommer ut till konkurrenter och att vad företaget betraktar som tillfälliga ekonomiska svackor blir allmänt kända i onödan vilket skulle begränsa företagets möjlighet att få kredit och i slutändan företagets möjlighet till fortlevnad (Berlin, 1994). Om revisorn därför i revisionsberättelsen skulle redogöra allt för ingående om den information han fått genom revisionen, så kan det innebära en negativ effekt på revisorns möjlighet att få tillgång till viktig information i framtiden (*FARs Revisionsbok*, 2002). Skulle revisorn under fullgörandet av sitt uppdrag, av oaktsamhet eller uppsåtligen, skada bolaget blir denne ersättningskyldig mot bolaget enligt skadeståndsreglerna i ABL 15 kap. 2 § samt Revisorslagen 37 §.

Revisorn ska med andra ord ge information om sin granskning, hur den planerats, genomförts och resultatet av granskningen utan att få med upplysningar som kan ha skadlig inverkan. Enligt Berlin (1994) ger standardmodellen kortfattat sådan information till den som är något insatt i terminologin utan att revisorn riskerar att avslöja för mycket. Berlin pekar på att användningen av vissa nyckelfraser ger läsaren av revisionsberättelsen information som inte direkt står uttalad i skrift. Att revisorn avger en handling benämnd revisionsberättelse är bevis för att styrelsen och verkställande direktören har fullgjort den redovisningsskyldighet de har enligt lag. Revisorn kan nämligen enligt lag ej avge en revisionsberättelse förrän en årsredovisning för räkenskapsåret finns.

Frasen ”Granskningen har utförts enligt god revisionssed” har en väldigt vid omfattning och enligt Berlin är det orimligt att revisorn istället i revisionsberättelsen ska förklara den fullständiga innebörden av den. Genom att hänvisa till god revisionssed så berättar revisorn att han efter analys av företaget, utifrån sin erfarenhet och sitt kunnande identifierat riskmoment och därefter planerat revisionen för att säkerställa att den håller en viss kvalitet. Revisorn kan dock aldrig genom en ren revisionsberättelse försäkra läsaren om att redovisningen är felfri och att alla lagar efterföljts varför han använder frasen ”i rimlig grad försäkrat mig om”. Men genom att revidera enligt god revisionssed har han sett till att risken minskar för att oegentligheter och misstag inte upptäcks.

Nyckelfraserna rensar därmed revisionsberättelsen från redundans och håller den kort och överskådlig. Genom sin standardutformning kan den rena revisionsberättelsen lätt urskiljas från den orena som innehåller

typografiska avvikelser. Detta är enligt Berlin (1994) ett sätt att på ett effektivt sätt kommunicera med läsaren av revisionsberättelsen.

Att revisorn i revisionsberättelsen endast redogör för om företagets räkenskaper är upprättade enligt lag och vedertagna seder och därmed ger en rättvisande bild av företagets ställning samt att styrelsen och verkställande direktörens förvaltning inte är av sådan art att ersättningskyldighet föreligger, beror på den roll som kontrollant den valda revisorn har. I regeringens proposition nr 103 år 1975, framgår att det inte är revisorns sak att kommentera eller kritisera lämpligheten i de strategiska val företagets styrelse och verkställande direktör företar annat än om dessa parter ansvarsfrihet p.g.a. oaktsamhet eller uppsåt ej skulle kunna tillstyrkas av revisorn. Beslut som sedermera visat sig vara mindre bra för företaget faller därför ej inom ramen för sådant som ska tas upp i revisionsberättelsen.

### **3.3 Kapitelsammanfattning**

I detta kapitel har vi gått igenom vilka lagliga krav som aktiebolagslagen i Sverige ställer på revisionsberättelsens innehåll. Vidare redovisades den rena revisionsberättelsen standardutformning enligt FAR:s modell. Kapitlet avslutades sedan med en genomgång av vad den rena revisionsberättelsen säger till den som är införstådd med terminologin i nyckelfraserna samt vilka faktorer som påverkar och begränsar revisionsberättelsens utformning.

## 4. Teori

---

*Kapitel 4 behandlar den vetenskapliga teori som vi utgått ifrån. Vi inleder med en genomgång av agentteorin och intressentmodellen och förklarar på vilket sätt dessa teorier kan appliceras i allmänhet på detta arbete. Därefter diskuteras de olika intressentgruppernas behov av information och utifrån teorin utformas slutligen hypoteser för varje intressentgrupp.*

---

### 4.1 Agentteorin

För att kunna beskriva variationen i krav på informationsmängden i den rena revisionsberättelsen hos olika intressenter, bör revisionsberättelsens funktion och betydelse först belysas. Agentteorin används därför här för att visa på vilket sätt revisionen och revisionsberättelsen är en lösning på det problem som kan komma att uppstå då någon blir anförtrodd att sköta en uppgift av en annan vars möjlighet att kontrollera hur detta arbete utförs är begränsad.

Ägarna till ett företag är av olika anledningar inte alltid intresserade av att vara med att sköta/ha hand om den löpande förvaltningen av företaget. Istället delegerar de denna uppgift till ställföreträdare t.ex. styrelse och VD. Detta innebär att ägarnas roll i stora drag begränsas till att satsa kapital i bolaget och styrelsens och VD:s uppgift att driva bolaget och se till att ägarna får största möjliga avkastning på sitt satsade kapital (Prop. 1975:103). Förhållandet mellan ägare, s.k. principaler och ställföreträdarna, som benämns agenter, står i fokus för agentteorin. Benämningen ”agent” indikerar att denne ska agera i principalens intresse när han fattar beslut å principalens vägnar (Hatch, 1997).

Delegation innebär i sin tur att ägarna lämnar ifrån sig kontrollen och större delen av sin insyn i företaget. I gengäld kan agenten bli redovisningsskyldig gentemot principalen (Hatch, 1997). När principalen lämnat ifrån sig kontrollen till agenten, har denne inte alltid tillgång till samma information som agenten, istället har agenten även tillgång till s.k. intern information (Anthony & Govindarajan, 2001). Agentteorin tar fasta på risken med det informationsövertag som uppstår för agenten vid delegeringen. Informationsövertaget, även kallat asymmetrisk information, föreligger när minst en part i ett avtal har överlägsen information i någon form över en annan part. Problem med asymmetrisk information uppstår då agentens och principalens intressen inte är desamma. Skillnaden beror på att båda förutsätts vara nyttomaximerande och har olika preferenser (Hendriksen & van Breda, 1992). Agenten kan därmed använda det informationsövertag denne har och principalens brist på insyn, för att istället främja sitt eget intresse s.k. moral hazard, genom att t.ex. välja att endast redovisa viss information och hålla inne med annan (adverse selection) (Fitzroy, Acs & Gerlowski, 1998).

Med kunskap om agentteorin, kan olika metoder utformas, som kontrollerar och begränsar agenternas egennyttiga beteende och därmed bidrar till att principalens intressen skyddas. Ett sätt för principalen att skydda sig mot detta beteende, och därmed minska risken för moral hazard, är att med olika incitament se till att agentens egenintresse sammanfaller med principalens och/eller låta övervaka/granska ställföreträdarnas arbete genom en oberoende kontrollant (Hatch, 1997). Att ständigt övervaka agenten och dennes arbete kan motverka syftet med delegeringen och kan också vara ekonomiskt ineffektivt. De olika sätten att försöka begränsa agenternas egennyttiga beteende medför också kostnader s.k. agentkostnader (Anthony & Govindarajan, 2001). Kostnaderna betalas av bolaget och därmed indirekt av ägarna.

Principalen kan i efterhand låta en revisor granska bolagets förvaltning och dess räkenskaper. Agentens vetskap om revisionen ger en viss preventiv effekt (Fitzroy et. al., 1998). Den oberoende revisorn är då kontrollanten som arbetar för principalen och kontrollerar agentens arbete och förmodas inte ha någon nytta av att falsk eller missvisande information kommer fram vid revisionen (Fitzroy et. al., 1998).

Till saken hör att användningen av agentteorin inte är begränsad till förhållandet mellan ägare och ställföreträdare utan kan även tillämpas på andra som har intresse i t.ex. ett aktiebolag (Hatch, 1997). Även om revisorn i normala fall utses av bolagsstämman, d.v.s. ägarna som därmed anses utgöra huvudprincipalen, kan de övriga intressenterna också betecknas principaler. Principalernas intressen i bolaget är sällan homogena och den information de efterlyser blir därmed inte alltid heller homogen. För att undvika att varje intressent ska behöva anlita en egen kontrollant finns i dag lagstiftning om extern revision (*FARs Revisionsbok*, 2002). Revisorn ska därmed vid revisionen inte bara fokusera på att ägarnas intressen tillvaratas, utan även det allmännas. Det innebär att revisorn har att kontrollera att den information som lämnas ut till dem med sämre insyn, följer lagar, vedertagna seder och praxis som finns och uttala sig om detta i en revisionsberättelse (Prop. 1975:103). Revisionsberättelsen blir ett sätt att ge information till samtliga intressenter utan att för den skull skada organisationen (*FARs Revisionsbok*, 2002). Den får inte lämna ut för mycket uppgifter som då kan vara till skada för organisationen, t.ex. att konkurrenter får del av intern information som kan användas i konkurrenssyfte emot organisationen, men den ska ändå lämna så mycket upplysningar att den ger trovärdighet åt den begränsade information som ges ut i form av årsredovisningar och bidrar därmed i viss mån till att utjämna informationsasymmetrin.

Revisorn har i sin tur ett agentförhållande till sina principaler (Hatch, 1997). Principalen, som är densamma i båda situationerna, vill således inte bara ha underlag som visar hur den som de anställt som sin ställföreträdare (agent 1) skött sig, utan även att den som är utsedd att kontrollera (agent 2) har utfört detta på riktigt och tillfredsställande sätt.



Revisionsberättelsen får därmed även den en kontrollfunktion genom att revisorn i den anger hur han arbetat för att granska på ett, för principalerna, tillfredställande sätt - kontroll av kontrollanten.

#### 4.1.1 Kritik mot agentteorin:

Agentteorin förutsätter, likt den neoklassiska nationalekonomiska teorin vari den har sitt ursprung, att alla individer är nyttomaximerande med avseende på den *egna nyttan* och att agenten därvid alltid kommer att välja den väg som ger denne mest nytta även om denna därmed inte sammanfaller med principalens (Westerlund, 2001). Således bortses från andra faktorer som agentens personlighet, icke- finansiella motiv, agentens förmåga att utföra uppdraget samt agentens möjlighet att avstå från att förskansa sig själv på bekostnad av principalen mot en framtida anställningstrygghet d.v.s. förmågan till rationellt tänkande (Westerlund, 2001). För agenten kan en välrenommerad image inom företagsvärlden vara lika viktig som ekonomisk nytta. Men att en samhällsekonomisk teori skulle vara klockren och felfri är det ingen som väntar sig och agentteorin ämnar endast visa att problem kan uppstå då agenten är nyttomaximerande och har andra preferenser än principalen. Därmed blir revision ett motiverat drag som ett sätt att söka begränsa det agentteoretiska problemet.

#### 4.2 Intressentmodellen

Intressentmodellen har egentligen sitt ursprung i juridiken. På 1930-talet diskuterade professorerna Adolf Berle och Merrick Dodd med varandra angående företagens sociala ansvar. Modellen fördes senare över till strategisk styrning. Idag används den inom många områden bl.a. affärsetik (St. Thomas University, 031228).

Organisationer består inte av en isolerad verksamhet, utan påverkas och påverkar sin omvärld. De ses som öppna system, som påverkas av både individer och grupper, vilka kallas intressenter. Ett enkelt sätt att betrakta och analysera företagets omvärld är att använda intressentmodellen. Intressentmodellen används för att visa vad det finns för förhållanden mellan organisationen och de som är inblandade i och intresserade av företagets verksamhet.

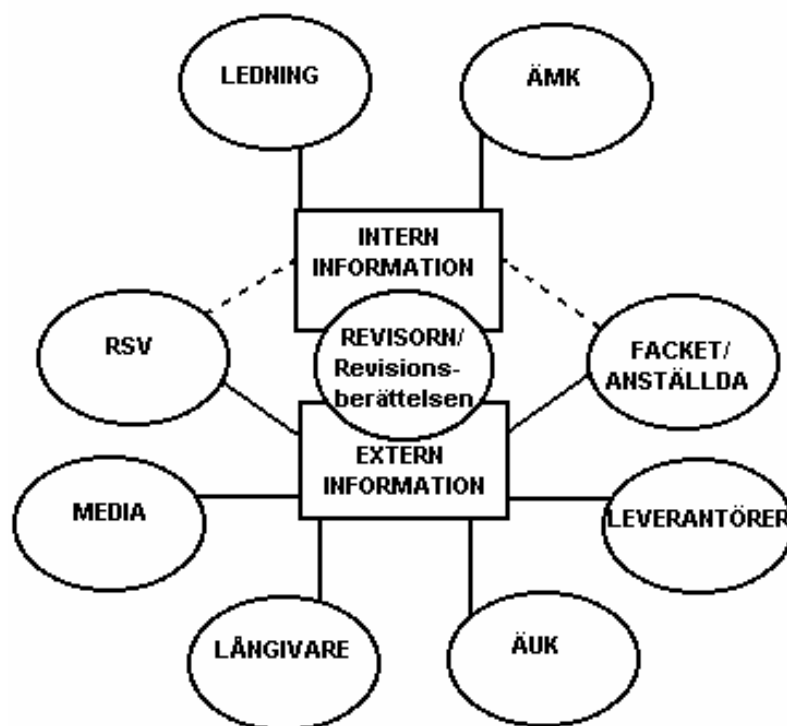
Intressenter kan vara av många olika slag, t ex aktieägare, kunder, myndigheter, finansiärer och anställda och de ställer krav på organisationen för att få sina egna behov tillgodosedda (Antonsson & Meyer, 2000). Varje intressent har sina egna intressen i företaget och de individuella lösningarna på dessa kan skapa konflikter med övriga intressenter. Den information en intressent behöver - och har tillgång till - för att tillgodogöra sig sina intressen kan därmed vara olik den information en intressent med andra mål och möjligheter efterfrågar.

**H:** Mängden information som intressentgrupperna tycker ska finnas med i revisionsberättelsen varierar.

Genom att lägga till en informationsdimension till intressent modellen skapad av Holmetun och Johansson (2001) med revisorn som spindeln i nätet, kan tillgången och behovet av information hos de olika intressenterna tydliggöras. Företaget symboliseras av den information som det producerar. En del av informationen, den s.k. interna informationen är den som finns inom företagets väggar. Den externa informationen är den som förmedlas till intressenterna och omvärlden genom årsredovisningen. Revisorn skall, förutom att kontrollera räkenskaper och förvaltning, även granska att den information som lämnas via årsredovisningen är tillförlitlig. Den rena revisionsberättelsen kan därför ses som bryggan mellan det två informationsfälten och ska i rimlig grad försäkra att den externa informationen (ÅR) faktiskt överensstämmer med den interna. Utöver detta ska den innehålla sådan information till dem som inte själva kan göra jämförelsen, att det finns en grund för detta uttalande.

Vi placerar i vår modell därför intressenterna i förhållande till vilken typ av information vi tror att de kan få tillgång till. Ledning och ägare med kontroll (ÄMK) är de intressentgrupper med intern information. Skattemyndigheten (RSV) och facket/anställda kan få tillgång till intern information, medan media, långgivare ägare utan kontroll (ÄUK) och leverantörer endast har tillgång till extern information i form av årsredovisning.

Figur 1- Intressentmodell



#### 4.2.1 Revisorn/revisionsberättelsen

I vår intressentmodell står revisorn, eller snarare revisionsberättelsen i centrum. Revisorns uppgift är att säkerställa att den externa informationen, dvs. den som lämnar företaget i form av årsredovisningar etc., stämmer överens med den interna information som endast de med stor insyn i företaget har tillgång till.

Enligt FAR:s regel nr. 2 ska revisorn utöva sitt yrke självständigt och objektivt, och får inte låta sig påverkas av olika intressenters påtryckningar (*FARs Revisionsbok*, 2002). För att intressenterna ska kunna lita på att revisorn inte har något annat intresse än att utföra en fullgod revision stadgar ABL 10 kap. 16 § att revisorn inte på något sätt får vara jävig.

För att ytterligare säkra revisorns oberoende har FAR tagit fram en analysmodell som revisorn ska använda för att analysera sitt förhållande till klienten. Kommer revisorn fram till att något hot mot oberoendet föreligger och denne inte kan vidta motåtgärder för att säkra sitt oberoende, skall revisorn avsäga sig uppdraget.

Revisorn redovisar sitt arbete i flera olika rapporter, både muntliga och skriftliga, till olika beslutsfattare inom företaget. Dessa rapporter kan innehålla t.ex. iakttagelser och kritiska synpunkter på den interna kontrollen i företaget. En annan typ av rapport är erinringar som kan lämnas till styrelse och VD. En erinran är ett påpekande som inte är tillräckligt allvarligt för att tas med i revisionsberättelsen. Det kan gälla t.ex. fel i redovisningen som åtgärdats innan årsredovisning upprättats eller gälla affärshemligheter (*FARs Revisionsbok*, 2002). Alla dessa rapporter stannar inom företaget och tillhör alltså den interna informationen.

Den enda rapport som revisorn lämnar ut till allmänheten är revisionsberättelsen. Denna ska ses som en kvalitetsstämpel efter genomförd revision. En kritik som ofta riktas mot revisorn är att revisionsberättelsen är alltför standardiserad och inte lämnar tillräckligt mycket information. Att olika intressenter kritiserar revisionsberättelsen kan ses som ett tecken på att de inte anser att revisionsberättelsen uppfyller sin roll som överbyggare av informationsasymmetrin.

Den information som revisorn kan lämna ut i revisionsberättelsen begränsas av tystnadsplikten enligt ABL 10 kap. 37 §. Revisorn får alltså inte lämna ut information som på något sätt kan skada klienten. Om så skulle vara fallet, kan revisorn bli skadeståndsskyldig.

En ren revisionsberättelse utformas enligt den standard som FAR fastställt (*FARs Revisionsbok*, 2002). Standardutformningen innehåller väldigt mycket information och är det bästa verktyget för revisorernas kvalitetssträvan (Berlin, 1994).

Eftersom FAR har ställt upp en standardutformning för hur en ren revisionsberättelse ska se ut, tycker revisorerna förmodligen att dagens utformning är bra som den är då dess utformning ser till att revisorn håller sig inom tystnadspliktens ramar. Revisorer bör alltså svara att den information som idag finns i revisionsberättelsen är mycket viktig och den information som inte finns med är redundant.

**H:** Revisorer kommer att sätta höga betyg på de frågor som motsvarar informationen i den befintliga revisionsberättelsen.

#### 4.2.2 Företagsledning

I mindre företag är vanligtvis ägare och företagsledning identisk. I större företag däremot överlåter ägaren/ägarna den dagliga driften på någon annan (*FARs Revisionsbok*, 2002). Ett aktiebolag ska ha en styrelse med minst tre ledamöter (ABL 8 kap. 1 §). Bolagets organisation och förvaltningen är styrelsens ansvar.

Enligt ABL 8 kap. 23 § **ska** styrelsen i ett publikt aktiebolag utse en VD medan styrelsen i ett privat aktiebolag **får** utse en VD. VD:s uppgift är att sköta den dagliga driften i enlighet med styrelsens direktiv. VD och styrelse är gemensamt ansvariga för att se till att företagets organisation är utformad så att bokföring, medelsförvaltning och ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt (ABL 8 kap. 3 §, 25 §).

Revisorn ska granska styrelse och VD:s förvaltning samt om de brutit mot bolagsordning eller lag (*FARs Revisionsbok*, 2002). Revisorn ska även granska den redovisning som företagsledningen, dvs. styrelse och VD, är ansvariga för samt årsredovisningen som är resultatet av denna redovisning. Ledningen har intern information och vill behålla denna information för sig själv. De vill inte ha någon ytterligare information i revisionsberättelsen då den information de vill publicera redan finns i årsredovisningen.

**H:** Företagsledningen vill ha liten mängd information i revisionsberättelsen.

#### 4.2.3 Ägare med kontroll

Ägare med kontroll är en grupp som förutom att äga aktier i företaget även är anställda eller sitter med i styrelsen och har på det sättet insyn i företaget. Eftersom denna grupp har tillgång till mer information än den som lämnas ut, är informationsasymmetrin inte så påtaglig.

Ägare använder sig av redovisningen för två olika syften. Det ena är att bedöma ledningens skötsel av företaget. I en snävare tolkning av denna funktion hos redovisningen handlar det om att kontrollera att inga oegentligheter förekommer, denna kontroll ingår som en del av det uppdrag revisorn har. I en vidare mening ingår att bedöma företagsledningens effektivitet. Det andra syftet med redovisningen för ägarna är att fatta beslut om att köpa, sälja eller behålla aktier (Smith, 2000).

I och för sig kan det tänkas att ägare med kontroll skulle tycka att mer information inte är till deras nackdel så länge den inte innebär att revisionsberättelsen blir oren. Ägare med kontroll har intern information d.v.s. information som inte är tillgänglig för alla. Denna interna information antar vi att de vill behålla för sig själva då denna kan ge dem stora fördelar. Det kan också bero på att även positiv information kan användas emot företaget beroende på hur och av vem den används. Därför vill ägare med kontroll inte att det ska finnas mer information i revisionsberättelsen.

**H:** Ägare med kontroll vill ha liten mängd information i revisionsberättelsen.

#### 4.2.4 Skattemyndigheten

Staten behöver medel för att finansiera den offentliga verksamheten. Företagen ansvarar för uppbörd av skatter, de är skyldiga att betala in de anställdas preliminärskatt. De ska även själva betala in bolagsskatt samt sociala avgifter. Skattemyndigheten är den myndighet som administrerar skattebetalningarna och fördelar dem till rätt mottagare (TL 2 kap. 1 § 1 st.). De ska även se till att alla betalar rätt skatt.

För detta behöver myndigheten information om att underlaget för beskattningen är rätt. Alla, såväl privatpersoner som företag, ska varje år avge en deklaration. Skattemyndigheten kan dock inte helt lita på att redovisningen som ligger till grund för företagets deklaration är riktig då de inte har direkt insyn i företaget. Men till skillnad från andra intressenter kan de skaffa sig den genom att göra en egen kontroll, så kallad taxeringsrevision.

Det är kostsamt och tidskrävande för skattemyndigheten att själva genomföra kontrollen av samtliga företag. Om de kan förlita sig på att den lagstadgade revisionen säkerställer redovisningens tillförlitlighet kan myndighetens resurser fördelas på ett mer effektivt sätt.

Enligt lag ska en oren revisionsberättelse alltid skickas till skattemyndigheten. Myndigheten utför även kontroller på företag som fått en ren revisionsberättelse. En undersökning genomförd av studenter

på Högskolan Kristianstad (Lindher, Lödby Varel & Magistrado, 2002) visade att ca 12,3 % av alla revisionsberättelser var orena. Andelen orena revisionsberättelser varierar från år till år, men majoriteten kan ändå konstateras vara rena. Detta betyder inte att det som av revisorerna uppfattas som rent, även av skattemyndigheten skulle uppfattas som rent. Holmetun & Johansson (2001) visade att det kan finnas ett bedömningsgap mellan revisor och skattemyndighet vad det gäller lagervärdering.

För att skattemyndigheten ändå ska kunna dra nytta av revisionsberättelsen behöver de mer information om hur revisorn gått tillväga för att säkerställa räkenskapernas riktighet. De kommer därför att vilja ha med mer information om vilken måttstock revisorn arbetat efter.

**H:** Skattemyndigheten vill ha mer information om revisorns bedömning.

#### 4.2.5 Anställda/Fackföreningar

De anställdas intresse i företagets ekonomi är i första hand kopplat till anställningstryggheten. Detta innebär att intresset är av antingen eller karaktär. Med det menas att de är intresserade av om företagets framtida lönsamhet kommer att vara så god att de får behålla sin anställning eller om anställningstryggheten riskeras (Smith, 2000).

Lönevillkor bestäms vanligen genom kollektivavtal. Lokala fackföreningar och arbetsgivare kan avtala om annat, men kollektivavtalen sätter en undre gräns (Malmström & Agell, 2003). Om lokala löneförhandlingar förs, är fackets direkta intresse av företagets ekonomi större. De har då intresse av att bedöma företagets lönsamhet för att kunna se hur stort utrymme för löneökningar där finns utöver de centrala avtalen (Smith, 2000).

Förhållandet mellan fackföreningarna och arbetsgivare präglas av asymmetrisk information. Visserligen har arbetarna, som är medlemmar av fackföreningarna, viss insyn då de arbetar på företaget men facket saknar en helhetsbild. Dessutom vore det kostsamt för fackföreningarna att införskaffa den information som behövs för att bedöma företagets lönsamhet. Därför vill fackföreningarna kunna lita på att revisorn kan garantera att årsredovisningen ger en rättvisande bild.

Fackföreningarna är intresserade av att den information som företaget släpper ifrån sig ger en korrekt bild. Revisionsberättelsen är ett instrument som ska överbrygga informationsasymmetrin mellan företaget och intressenterna. Fackföreningarna bör då vara intresserade av att revisionsberättelsens trovärdighet är hög. En amerikansk undersökning av Hatherly et. al. (1998) som presenteras i en artikel i *British Accounting Review* visar att om revisionsberättelsen innehåller mer information om

hur revisionen utförts så ökar trovärdigheten. Fackföreningarna bör alltså tycka att revisionsberättelsen ska innehålla mer information.

**H:** Fackföreningar/anställda vill ha mer information om hur revisionen utförts.

#### 4.2.6 Media

Media brukar kallas för den tredje statsmakten. Uttrycket, som myntades redan på 1800-talet, avser medias makt att påverka opinionen och politiken. I ett demokratiskt samhälle ska massmedia förse folket med information och nyheter (susning.nu, 031228).

Många investerare sätter tillit till vad affärspressens analytiker skriver. För att dessa ska kunna göra korrekta bedömningar av företag, krävs mycket och korrekt information. Media har ingen möjlighet att själva kontrollera riktigheten i den information de får genom årsredovisning och pressreleaser utan måste förlita sig på revisionen. I den mån analytikerna gör prognoser baserat på fundamentaldata, måste de ta hänsyn till icke ekonomiska faktorer som på sikt kan få en ekonomisk påverkan.

Ekonomireportrar kan ha lite andra infallsvinklar än analytiker. De kanske i första hand är intresserade av rena revisionsberättelser, men den senaste tidens skandaler har visat att även i bolag med rena revisionsberättelser kan dölja sig uppslag till artiklar.

Media som grupp borde därför vara intresserade av att så mycket information som möjligt kommer med i revisionsberättelsen så att de kan sovra bland informationen på egen hand.

**H:** Media vill ha mer information i revisionsberättelsen.

#### 4.2.7 Långgivare

Långgivarens intresse i företaget är dels att få amorteringar på det utlånade beloppet och dels att få ränta. För att kreditgivarna ska våga låna ut pengar måste den ekonomiska informationen som företaget ger ut vara trovärdig (*FARs Revisionsbok*, 2002).

Ett företag som vill investera i nya maskiner eller dylikt kan välja mellan att gå till ägarna för att få in nya pengar genom en nyemission eller att låna pengarna t.ex. i bank (Mankiw, 2000). För större företag finns dock möjligheten att låna direkt på kapitalmarknaden eller, efter tillstånd från Riksbanken, ge ut obligationer (Hallgren, 1998).

Långgivarnas intresse av redovisningen har med kreditrisken att göra, d.v.s. risken att företaget ej infriar sin betalningsförpliktelse. På kort sikt är kreditrisken beroende av likviditet och soliditet. På längre sikt är den beroende av företagens lönsamhetsutveckling. Långgivarens behov är av antingen eller karaktär d.v.s. de tar endast hänsyn till det mest pessimistiska och det mest optimistiska scenariot (Smith, 2000). Långgivare vill ha mer information om att värderingen av tillgångar och skulder är korrekt.

Långgivarna har visserligen tillgång till mer information än den som publiceras offentligt, t.ex. genom interna kalkyler, budgetprognoser etc., men kostnaden för dem att själva kontrollera riktigheten är för stor och därför är en opartisk revision viktig. Vidare är det inte ovanligt att revisorn är med på möten mellan långgivare och låntagare som en slags garant. Därför vill långgivarna försäkra sig om revisorns oberoende ställning.

**H:** Långgivare vill ha mer information om revisorns oberoende.

#### 4.2.8 Ägare utan kontroll

ÄUK har ingen insyn i företaget. Deras enda källa till information är den information som företaget lämnar ifrån sig i form av årsredovisning, delårsrapporter, pressreleaser etc.

De använder redovisningen dels för att bedöma företagsledningens skötsel, dels som underlag för beslut om att köpa, sälja eller behålla aktierna i företaget. Utifrån redovisningen bedömer ÄUK företagens möjlighet till kapitaltillväxt och vinstutveckling i framtiden. ÄUK:s intresse är alltså att bedöma framtida värdeutveckling på aktier samt utrymme för utdelning (Smith, 2000).

Att ÄUK står utanför företaget innebär att det finns asymmetrisk information mellan dem och företaget. För att överbrygga informationsasymmetrin vill ÄUK ha så mycket information som möjligt i revisionsberättelsen. Eftersom revisorn är den som utför revision av företaget på uppdrag av ÄUK genom bolagsstämman (ABL 10:8) är det viktigt för dessa att veta hur revisorn kommit fram till rekommendationerna i revisionsberättelsen för att ge tyngd och trovärdighet åt revisionen.

**H:** Ägare utan kontroll vill ha mer information i revisionsberättelsen.



#### 4.2.9 Leverantörer

Mellan leverantörerna och företaget föreligger asymmetrisk information, leverantörerna har ingen insyn alls. Företagets leverantörer vill veta om de vågar leverera varor på kredit. För att bedöma kreditrisken är det viktigt med trovärdig ekonomisk information. Det vanliga är att ett företag kontrollerar en tilltänkt kunds betalningsförmåga genom att anlita ett kreditupplysningsföretag. Informationen som kreditupplysningsföretaget ger innehåller normalt såväl namnet på revisorn som information om revisionsberättelsen de senaste åren innehållit några anmärkningar (*FARs Revisionsbok*, 2002).

Leverantörer, särskilt mindre sådana, är beroende av att få betalt i tid. Annars kan bolaget få likviditetsproblem. Goda interna rutiner är en förutsättning för att fakturor betalas i tid. Leverantörer borde därför vara intresserade av att revisorn har utfört internkontrollgranskning.

I den mån företaget har begärt in offerter är det viktigt för leverantörerna att offertförfarandet har hanterats på ett riktigt sätt.

**H:** Leverantörer vill ha information om anbuds förfarandet och företagets interna kontrollsystem.

#### 4.3 Kapitelsammanfattning

I detta kapitel har vi ingående presenterat agentteorin, med vilken revisorns roll som utomstående kontrollant av företaget åt ägaren (principalen) beskrivits. Problemet med att ägaren lämnar ifrån sig kontrollen kan vara att det uppstår en informationsasymmetri. Denna informationsasymmetri ska revisorn överbrygga. Intressentmodellen användes i en omarbetad upplaga för att beskriva vilka andra typer av intressenter än ägare ett företag har. Intressenterna har presenterats som företagsledning, ägare med kontroll (ÄMK), skattemyndigheten, anställda/fackföreningar, media, långgivare, ägare utan kontroll (ÄUK) och leverantörer. I centrum av vår anpassade intressentmodell återfinns revisorn, därför togs denne med som respondent. För dessa grupper ställdes hypoteser upp angående önskad informationsmängd och kvalitet i revisionsberättelsen.

## 5. Empirisk metod

---

*Detta kapitel inleds med en redogörelse för hur vi kommit fram till att använda oss av en enkätundersökning för att realisera vårt syfte i praktiken. Enkätens både teoretiska och tekniska uppbyggnad redovisas. Slutligen förklarar vi hur vi gjort vårt urval av respondenter.*

---

### 5.1 Undersökningens metod

Det finns enligt Lekvall & Wahlbin (1993) tre olika ansatser att arbeta utifrån, nämligen fallstudier, tidsserieansats och tvärsnittsansats. Under tiden vi arbetat med denna uppsats, har det i media skrivits om eventuella oegentligheter i försäkringsbolaget Skandia, som skulle ha kunnat göra en tidsserieanalys intressant. Genom en tidsserieanalys hade vi kunnat mäta om attityderna till informationen som finns i revisionsberättelsen ändrats med tiden. Men dessa oegentligheter är inget som vi kunnat förutse och det faktum att vi inte kom ut med vår enkät förrän skandalen redan var ett faktum gör att vi i efterhand inte kan göra en pre-/post skandal jämförelse.

Då vi har valt att undersöka variation på informationskraven i revisionsberättelsen hos olika intressentgrupper med målet att kunna dra generella slutsatser om en större grupp är fallstudie en mindre lämplig metod. Tvärsnittsansatsen är med andra ord den mest passande för oss. Denna ansats bjuder i sin tur, enligt Lekvall & Wahlbin, oss på två möjligheter för hur vi skulle kunna utforma undersökningen, experiment eller survey-undersökning. Teoretiskt skulle båda metoderna passa vårt arbete. Vi hade likt undersökningen med free-form revisionsberättelsen (Hatherly et. al., 1998) kunnat genomföra vår undersökning i form av ett experiment där respondenterna fått jämföra olika typer av revisionsberättelser med varierande mängd information och sedan låtit intressenterna betygsätta och kommentera dessa. Anledningen till att vi inte valde att göra så var vårt mål, att av undersökningen kunna dra generella slutsatser. För detta behöver vi utföra undersökningen på så många individer som möjligt inom ramen för den begränsningen i tid och ekonomi vi har. Genom att använda oss av Internet kan vi på kort tid nå många respondenter till låg kostnad. En förutsättning för metodvalet var därför att det skulle vara lämpligt att använda metoden på Internet vilket kanske inte är det mest vetenskapligt korrekta tillvägagångssättet. Men med hänsyn till vårt mål och våra begränsade resurser ansåg vi detta tillvägagångssätt vara motiverat. Vi bedömde att risken för bortfall med denna typ av experiment på Internet var för hög eftersom folk när de sett mängden text, en standardrevisionsberättelse upptar ca en A4 sida, kanske dragit sig för att svara. Vi valde att göra en survey-undersökning, för att se om den typ av merinformation vi funderat ut var intressant för olika grupper av intressenter.

För att kunna mäta om det finns en variation i kraven på revisionsberättelsen mellan olika intressentgrupper, har vi valt att använda en kvantitativ metod. Detta för att få in så många individers attityder som möjligt. Genom att arbeta kvalitativt hade vi möjligtvis fått en bättre insikt om vilken typ av information intressenter vill ha med i revisionsberättelsen, men de få observerade fall som kännetecknar kvalitativa metoder hade inte kunnat användas i generaliseringssyfte.

Det finns olika metoder att nå respondenterna i en survey-undersökning, t.ex. postenkät, besöksenkät och gruppenkät. Vi valde att i huvudsak kombinera postenkäten med modern teknik och kontakta respondenterna via e-post. För gruppen ägare utan kontroll valde vi istället att dela ut enkäter på ett möte i Aktiespararnas regi, då vi fann att det skulle bli svårt att få tillgång till privata aktieägares e-postadresser. Båda dessa sätt att genomföra enkätundersökning är billiga, tidsbesparande och ett bra sätt att nå många respondenter. Vår förhoppning var att också våra respondenter som kontaktades via e-post, skulle tycka att det var snabbt och enkelt att med några knapptryckningar på datorn lämna enkätsvaren.

För att motivera respondenterna till att svara på enkäten, konstruerade vi ett följebrev med en klickbar direktlänk till enkäten. Följebrevet återfinns i Bilaga II. Genom att kort förklara målet med vår uppsats och vikten av att vi får respondentens svar, har vi försökt skapa ett engagemang hos respondenten och därmed få denne att vilja medverka i undersökningen. Vi lovade varje respondent anonymitet för att undvika att respondenten väljer att inte svara p.g.a. eventuellt känsliga frågor.

Problemet med denna teknik, liksom vid postenkäter, är att man inte kan vara säker på vem som svarar. Saunders, Lewis & Thornhill (2003) skriver i boken *Research Methods for Business Students* att det är mer troligt att respondenter själva svarar på personlig (direktadresserad) e-post på sin egen dator, vilket vi också hoppas men vi är medvetna om att det också är lätt att skicka e-post vidare för att låta någon annan t. ex. en sekreterare svara på frågorna. Ett annat problem med den här sortens enkäter är att frågorna kan missuppfattas och att respondenterna vill kunna få förklaringar till frågorna. Innan vi skickade i väg enkäterna lät vi därför olika personer testa enkäten och sedan ge synpunkter på frågorna och omformulerade därefter dem som våra testpersoner misstolkade. Dessutom skickade vi med e-postadresser, där respondenterna kunde kontakta oss vid eventuella frågor. På Aktiespararmötet fanns vi hela tiden tillgängliga för eventuella frågor för att på så sätt kunna minska ett eventuellt bortfall.

För att minska bortfallet, skickade vi efter en vecka en påminnelse till dem som inte svarat. I påminnelsen lade vi till en kort förklaring till varför just respektive respondent blivit utvald att svara. Denna förklaring hade respondenten tidigare först fått då denne klickat på länken till enkäten.

## 5.2 Enkätens utformning

Enkäten konstruerades med dagens standardiserade revisionsberättelse som utgångspunkt, 15 av frågorna är tagna därifrån<sup>1</sup>. Intressenternas attityder kring den information som idag finns i revisionsberättelsen är intressant då Siv Berlin (1994) hävdar att den korta standardiserade revisionsberättelsen ger den information som behövs. Till denna lade vi ytterligare information som vi tror kan vara intressant. En del av denna extra information är egentligen förtydligande av begreppet god revisionsmedan andra punkter är av övrig karaktär. Hatherly et. al. (1998) skriver i en artikel om sin undersökning där en utvidgad revisionsberättelse ansågs vara mer lättbegriplig. Med bakgrund av tidigare nämnd artikel anser vi de frågor som utgör förtydligande av begrepp i den nuvarande revisionsberättelsen vara motiverade. För att det inte ska vara för lätt att se vilken information som finns i dagens revisionsberättelse och vilken information som vi lagt till, har alla frågor fått en liknade struktur och varje fråga inleds med ordet ”Revisorn...”. Att frågorna inleds på samma sätt gör att respondenten inte förvillas av formuleringen. Nackdelen med denna struktur kan vara att respondenten vid första anblicken finner enkäten enformig och tråkig.

Enkäten avslutas med två öppna frågor. I den första får respondenten möjlighet att själv föreslå information som denne skulle önska fanns med i den rena revisionsberättelsen. I den andra får respondenten uttrycka vilken betydelse den rena revisionsberättelsen har för honom/henne. Svaren på dessa frågor är intressanta för oss då vi, i den mån respondenten svarar, kan få reda på saker som vi själva inte tänkt på vid utformningen av enkäten. Att veta vilken betydelse revisionsberättelsen har för olika intressentgrupper är intressant då deras preferenser om olika information skulle kunna, åtminstone delvis, bero på denna eventuella variation av betydelsen som tillmäts revisionsberättelsen.

Respondenterna fick ta ställning till hur viktigt på en skala från ett till sju, där ett motsvarar inte alls viktigt och sju motsvarar mycket viktigt, att den information som återgavs i fråga 1 – 30 finns med i en ren revisionsberättelse. Att ha med så många alternativ som sju ger möjlighet att se fler nyanser bland respondenternas attityder.

### 5.2.1 Den nya informationen – frågorna

I enkäten ska respondenterna bl.a ta ställning till 30 frågor varav 15, som tidigare nämnt, är hämtade ur den befintliga revisionsberättelsen. De resterande 15 frågorna konstruerades med utgångspunkt i våra hypoteser som i sin tur är baserade på agentteorin och intressentmodellen. Då revisorns roll i agentteorin är i form av kontrollant har vi ansett att informationen bör handla om revisorn och dennes arbete och informationen kan således inte vara av rådgivande karaktär. Vidare ska

---

<sup>1</sup> Frågorna 1, 2, 5, 6, 9, 11, 13, 14, 16, 17, 20, 22, 24, 25 och 29 som återfinns i Bilaga III är hämtade ur den befintliga standard revisionsberättelsen.

informationen rymmas inom gränserna för en ren revisionsberättelse och samtidigt inte bryta mot revisorns tystnadsplikt.

Nedan redovisas och motiveras de frågor som utgör den nya informationen.

**Fråga 3: *Revisorn har analyserat sitt förhållande till klienten för att säkerställa sitt oberoende i enlighet med FARs analysmodell. Om revisorn kommit fram till att hot mot oberoendet föreligger redovisas vilka motåtgärder han vidtagit.***

Revisorer ska enligt revisorslagen göra oberoendeprovning enligt den s.k. analysmodellen. Att redovisa utgången av denna provning, kan vara till nytta för flera av intressentgrupperna, då de kan bedöma revisorns opartiskhet.

**Fråga 4: *Revisorn har granskat bolaget i X antal år.***

En fråga som också kan ha med oberoendet att göra. Om revisorn haft klienten under en längre period, skulle det kunna vara ett hot mot oberoendet.

**Fråga 7: *Revisorn har X antal års erfarenhet av revisionsarbete.***

Denna fråga kan ha betydelse för intressenternas bedömning av revisorns oberoende men ger dem även möjligheten att bilda sig en egen uppfattning om revisorns kompetens. En erfaren revisor kan uppfattas ha större integritet och verkligen kunna sitt jobb, men det finns även en risk att denne kan ha svårt att förändra sitt arbetssätt efter nya regler och gör istället som ”man alltid gjort”.

**Fråga 8: *Revisorn har vid planering av revisionen funnit att varulagret är en kritisk punkt i bolaget och har därför medverkat vid lagerinventeringen för att säkerställa dess existens och värde.***

Enligt artikeln av Hatherly et. al. (1998) framgick att redovisning av kritiska punkter och hur de lösts, bidrog till att läsaren fick bättre förståelse för revisionen och ökar dess trovärdighet. Därför togs denna information med och fick exemplifieras av varulager då detta är en betydande post i många företag. Kritisk punkt skulle kunna istället kunna vara goodwill eller aktiveringar av utvecklingsprojekt.

**Fråga 10: *Revisorn har vid årets revision lagt betoningen på granskningen av lagervärdering.***

Lagervärdering ska i denna information endast ses som en exemplifiering. Det kan för intressenterna vara av vikt att veta vilka delar revisorn speciellt har granskat, för att kunna bilda sig en uppfattning av denna posts riktighet, men också att själva noggrannare studera andra poster i ÅR som revisorn kanske inte lagt lika stor vikt vid.

Fråga 12: ***Revisorn har testat företagets interna kontrollsystem och funnit att det fungerar tillfredsställande.***

För vissa intressentgrupper såsom leverantörer kan denna information vara ytterst viktig, då det om IT-kontrollen fungerar väl bör vara så att t.ex. fakturor betalas i rätt tid och att leverans av varor är korrekt.

Fråga 15: ***Revisorn har för ledningen påpekat mindre brister i räkenskapshandlingarna, vilka nu har åtgärdats.***

Denna information skulle kunna vara viktig för att bedöma ledningens arbete. En viktig del av om ÅR ska kunna ses som tillförlitlig. Om bristerna åtgärdas är det ju bra, men om revisorn år efter år behöver påpeka brister kan denna information användas för att bedöma ledningens arbete.

Fråga 18: ***Revisorn har vid revisionen ansett att gränsen för vad som utgör ett väsentligt fel ligger på summor över X kr och att ekonomisk påverkan ligger över X%.***

Information som denna kan vara viktig för att göra sig en uppfattning av eventuella avvikelser från ”korrekta” värden i ÅR.

Fråga 19: ***Revisorn har vid årets revision speciellt granskat att bolaget har nödvändiga miljötillstånd***

För företag med miljöpåverkande (miljöfarlig) verksamhet, kan det vara av vikt att de har och följer miljötillstånd. Företag som inte följer miljölagstiftning kan drabbas av avsevärda skadestånd och straffavgifter. Att kontrollera att miljölagstiftning följs kan därför vara en viktig del av revisorns arbete och viktigt för att eventuella investerare (aktieägare) ska kunna bedöma risker med verksamheten.

Fråga 21: ***Revisorn har vid årets revision kontrollerat att arbetsmiljölagstiftning följts.***

Flera företag har numera både miljöredovisning och social redovisning kopplade till sin årsredovisning. I den mån informationen finns med i årsredovisningen, ska revisorn granska den.

Fråga 23: ***Revisorn betonar informationen som redovisas i not X till resultat- alt. Balansräkning.***

I noter kan viktig information ”dölja” sig. Revisorn som en kontrollant åt principalen har en balansgång att gå mellan vilken information som denne kan lämna ut och vad som inte kan lämnas ut för att inte skada företaget. Noter kan innehålla viktig information för att bedöma företagets ställning, som kanske inte uppmärksammas tillräckligt av intressenterna. Att revisorn gör påpekande om sådan viktig information bör inte kunna skada företaget, men ge en viktig upplysning till intressenterna i första hand till aktieägare (ÄUK).

Fråga 26: ***Revisorn har granskat årets anbudsförfarande och inte funnit något att anmärka på.***

Denna information borde i första hand intressera leverantörer. De har inte stora möjligheter att själva kontrollera att ev. anbudsförfarande gått rätt till och att de inte missat en order p.g.a felaktig hantering.

Fråga 27: ***Revisorn har försäkrat sig om att värdet av tillförd apportegendom är riktigt genom att jämföra med marknadsvärdet på liknande egendom.***

Detta kan vara viktig information för små aktieägare, men i första hand för långivare som t.ex lämnat lån till företaget. För att långivarna ska kunna göra en bedömning av om företaget har möjlighet att betala tillbaka lån, måste egendom vara korrekt värderad.

Fråga 28: ***Revisorn har vid revisionen haft till sin hjälp N.N., som innehar befattning/titel.***

Sådan information kan vara av vikt för att bedöma revisorns arbete. Visserligen är det en revisor som har det yttersta ansvaret, men i en revisionsgrupp kan också ingå andra som gör mycket av det praktiska arbetet. Denna information kan därför användas för att bedöma den samlade revisionen.

30. ***Revisorn har kontrollerat att samtliga ersättningar från företaget till VD och styrelse finns redovisade i not X.***

Denna fråga tog vi med, med tanke på debatter i media vid tiden för (och dessförinnan) denna uppsats tillkomst om just dolda bonusutbetalningar och ersättningar till styrelse och ledning.

### 5.2.2 Teknisk utformning

Enkäterna tillverkades med hjälp av mjukvaruprogrammet Frontpage. För att inge ett seriöst intryck och slippa reklambanners på hemsidan där enkäten publicerades, registrerade vi mot en avgift en domän i stället för att utnyttja erbjudanden om gratis hemsida som numera är en vanlig tjänst tillgänglig på Internet.

För att undvika att behöva fråga vilken intressentgrupp respondenterna tillhör, en fråga som är både tråkig att svara på och tar upp onödigt utrymme på enkäten, publicerade vi en enkät per grupp på Internet som kunde nås via den klickbara direktlänken i följebrevet. På detta sätt kunde vi lägga in en kod som visade vilken intressentgrupp svaret kom ifrån. Svaren på enkäten skickades som ett dokument till en särskild e-post adress som vi skapat. Att lägga in en kod som identifierar en intressentgrupp på sammanlagt 50 individer, utan att berätta detta för respondenten, ser vi inte som något etiskt dilemma, även om den är dold för respondenten, då denna uppgift inte kan spåras till en enskild individ.

När den ifyllda enkäten skickats iväg togs respondenterna automatiskt till ett annat formulär där de fick möjlighet att fylla i sin e-postadress. De

upplystes om att uppgiften var frivillig och endast skulle användas i administrativt syfte för att de som redan svarat skulle slippa få påminnelser. Om denna möjlighet utnyttjades av respondenten, skickades uppgiften i ett separat dokument till vår e-postadress och respondenten kunde därmed strykas från vår lista.

Ett problem med att respondenterna skickar in sin e-postadress är att det ger en oseriös forskare möjlighet att koppla ihop svar med respondent. Men att skicka ut en enkät via e-post som sedan returneras av respondenten anser vi leder till ett större etiskt problem, då respondentens identitet i det fallet finns i samma dokument som dennes svar. Vårt system är att likna vid ett vanligt brev där adressuppgifter finns på kuvertet som vid ankomst skiljs från innehållet

### 5.3 Urval

För att kunna dra generella slutsatser om de olika intressentgruppernas attityder till revisionsberättelsen, vilket är vår ambition, hade det ultimata tillvägagångssättet varit att göra en totalundersökning. Men att nå alla individer i intressentgrupperna har för oss inte varit möjligt främst p.g.a. att vi inte haft tillgång till fullständiga förteckningar över samtliga individer inom varje målpopulation. Även om vi hade haft tillgång till sådana förteckningar hade det av tids- och kostnadsmässiga skäl varit svårt att nå alla dessa. Därför har vi istället valt att göra ett urval av 50 individer inom varje målpopulation och det totala antalet respondenter uppgår därmed till 450 (50 x 9). Meningen är att vi därefter ska dra slutsatser om målpopulationerna genom de resultat vi får fram från de individer som faktiskt har undersökts. Vårt urval kan för kunniga inom den statistiska läran uppfattas som för litet för att göra detta men det kan åtminstone ge indikationer på generaliseringar som kan göras.

För att slutsatserna ska vara giltiga för hela populationen krävs även att det urval vi gör är representativt. Teoretiskt är det obundna slumpmässiga urvalet (OSU), där alla individer i målpopulationen har lika stor sannolikhet att komma med i urvalet och där denna sannolikhet är känd samt större än 0, att föredra enligt Dahmström (1996). Om sannolikheten är känd finns möjligheten att statistiskt beräkna risken för inferens, d.v.s. fel i urvalet orsakade av slumpen.

Eftersom det totala antalet individer i våra målpopulationer för oss är okänt är förhållandena för ett idealiskt OSU ej uppfyllda. Men enligt Dahmström (1996) är det inte ovanligt att man av tid och kostnadsskäl inte alltid kan utföra ett 100 % OSU. Däremot har alla individer inom vår registerpopulation haft samma sannolikhet att inkluderas i urvalet i de fall vi gjort slumpmässiga urval. I enstaka fall har vi dock ansett det vara lämpligare att använda andra metoder.



Då vi som tidigare nämnt inte har några större ekonomiska medel att röra oss med har vi inte kunnat köpa färdiga register över våra målpopulationer. Istället har vi sammanställt egna register efter bl.a. sökningar på Internet. Exakt varifrån uppgifterna till våra register är hämtade redovisas nedan för varje grupp. Vi är medvetna om att våra register inte till 100 % överensstämmer med målpopulationerna och att resultaten av vår undersökning kan bli snedvridet just för att urvalsramen inte alla gånger stämmer exakt med målpopulationen (Lekvall & Wahlbin, 1993). För att mildra denna eventuella snedvridning har vi modifierat våra register genom att rensa ut de fall av överteckning som vi upptäckt. Problem med underteckning har vi endast kunnat lösa i viss mån genom att lägga till individer till registret som vi genom den kunskap vi besitter anser tillhöra målpopulationen, men som inte fanns med från början.

För att spara tid har vi valt att göra våra urval först och sedan leta upp e-post adressen. I vissa fall har detta inneburit att vi valt ut en individ som vi inte har kunnat hitta e-post adress till. Då så har skett har vi tillämpat en variant på bortfallssubstitution och valt ett nytt företag även om detta ökar riskerna för snedvridna resultat enligt Lekvall & Wahlbin (1993). Men då vår urvalspopulation endast består av 50 individer per intressentgrupp har vi ansett det vara viktigare att begränsa bortfallet i möjligaste mån.

### 5.3.1 Urvalspopulation

I de fall då vi gjort slumpmässiga urval har vi numrerat individerna i våra register och sedan använt slumpgenereringsfunktionen på en miniräknare och därvid tagit fram 50 individer per urvalspopulation.

För att kunna göra ett urval för företagsledningen använde vi företag noterade på A, O och Attract 40 listorna på Stockholmsbörsen den 25 november 2003 som registerpopulation. Bolagen på dessa listor utgör uteslutande aktiebolag där ägandet är skilt från företagsledningen. Vi riskerar därmed inte i lika hög grad som om vi valt att slumpa bland samtliga aktiebolag att få med representanter för företagsledningen som lika gärna skulle kunna tillhöra ägare med kontroll. Därefter letade vi upp e-postadresserna till VD alternativt styrelseordförande i de utvalda företagen.

Urvalet till ägare med kontroll (ÄMK) gjordes genom ett slumpmässigt urval bland medlemmarna på Svenska Riskkapitalistföreningens hemsida (031126). Riskkapital/investmentbolag är angelägna om att få bra avkastning på sin investering och utövar ett aktivt ägande i företag. För att få bort överteckning sorterade vi bort de bolag som vid urvalets tidpunkt inte bedrev några investeringsprojekt.

Vi ansåg att skatterevisorerna alternativt företagshandläggarna vid Riksskatteverket var lämpliga personer att besvara vår enkät då de i sitt

arbete granskar företag. Efter en förfrågan på ett lokalt skattekontor fick vi upplysningen att de av olika skäl kunde lämna ut direkta e-post adresser till anställda skatterevisorer och företagshandläggare vid RSV. Därför letade vi på RSV:s hemsida (031126) upp de skattekontor som handhar inkomstbeskattning av företag. Vi fick då fram direkta e-post adresser till 34 skattekontor och fyra adresser till ytterligare 4 regionskattekontor. I detta fall frångick vi därför det slumpmässiga urvalet och skickade vår enkät till de kontor vi hade direkt e-postadress till med ett meddelande till e-post administratören att vidarebefordra brevet till skatterevisor alternativt företagshandläggare. I de fyra fall då vi endast fick tag i en regiongemensam e-postadress skickade vi vår enkät till denna med upplysning till administratören att vidarebefordra brevet till fyra skatterevisorer alternativt skattehandläggare inom respektive region.

För att få tag på e-post adresser till företrädarna för de anställda, gick vi in på Svenskt Arbetslivs hemsida (031126) och gjorde listor över samtliga fackföreningar i deras katalog. Vi gjorde dock bedömningen att fackföreningarna för stats- och kommunanställda utgjorde övertäckning eftersom revidering av de arbetsgivarna sker på annat sätt än i privata bolag. Därför plockades dessa bort från vår registerpopulation.

Som registerpopulation till intressentgruppen media använde vi som utgångspunkt de mediekanaler i press, TV, radio och på Internet som Hansson (2001) nämner i kapitel 11 i sin bok och kompletterade med andra mediekanaler som vi ansåg tillhöra målpopulationen. Vi letade sedan via kanalernas hemsidor och deras respektive ekonomiska redaktion upp e-post adresser till deras medarbetare. I de fall medarbetare inte specificerades använde vi e-post adressen till redaktionen. Vi gjorde därefter ett slumpmässigt urval av 50 respondenter. I de fall där en redaktion blev slumpmässigt vald, bad vi administratören vidarebefordra brevet till en ekonomireporter eller motsvarande.

Som representanter för intressentgruppen leverantörer fann vi chefer på försäljningsavdelningar vara lämpliga eftersom de är ansvariga för försäljning och därmed för kreditgivning på sina respektive företag. De borde därför ha ett intresse av kundföretagets redovisning och därmed även revisionsberättelsen ur ett säkerhets/trovärdighets perspektiv. Vår registerpopulation utgjordes av företagen i Affärsdatas databas som fanns tillgänglig via högskolan. När vi slumpat fram ett företag letade vi upp det på Internet. Om vi fann att företagets hemsida inte gick att hitta på Internet valde vi slumpmässigt ett nytt företag. Vi skickade därefter vår enkät direkt till chefen eller motsvarande på företagets försäljningsavdelning. I de fall där vi inte kunde få fram någon direkt adress till en specifik person skickade vi enkäten till företagets informationsadress med en hänvisning till administratören att vidarebefordra brevet till chefen på försäljningsavdelningen. Alternativt hade vi kunnat kontakta de företag som valts ut och bett dem uppge

namnet på någon av sina leverantörer. Men vi bedömde detta vara för tidskrävande med tanke på den tidsbegränsning vi har.

För att göra urvalet bland långivarna hade vi behövt en lista på samtliga företagshandläggare vid bankkontor i Sverige. En sådan lista hade vi inte tillgång till. Efter att ha testat olika tillvägagångssätt kom vi fram till att den metod som gav de mest slumpmässiga urvalet var att slumpmässigt välja riktnummer ur telefonkatalogen och sedan på hemsidan Bankplatser i Sverige (031126) leta efter bankkontor inom detta riktnummer tills vi hade 50 individer/respondenter. Därefter gick vi in på respektive banks hemsida och letade upp e-post adressen till det specifika bankkontoret. De banker som inte lämnar ut den informationen via sin hemsida kontaktade vi per telefon eller genom besök, på bankens lokala kontor i Kristianstad och bad om namnet på en företagshandläggare vid de utvalda kontoren. För de fall där vi endast fått tillgång till kontorsgemensamma adresser rensade vi bort övertäckning genom att undersöka om kontoren i fråga hade utlåning till företag.

Då vi valde ägare utan kontroll (ÄUK) vägde vi alternativen att skicka e-post till slumpmässigt utvalda representanter för aktiespararna eller att gå på ett aktiespararmöte och dela ut enkäter där, ett s.k. bekvämlighetsurval (Lekvall & Wahlbin, 1993). Valet föll på det senare alternativet. Anledningen till detta var att vi bedömde att vi kunde få en bättre svarsfrekvens genom att finnas på plats och dela ut enkäten och sedan samla in svaren vid mötets slut. Dessutom är mötesdeltagarna i vår mening mer representativa för ägare utan kontroll än de representanter som vi annars skulle ha skickat enkäten till. Vidare skulle vi finnas tillgängliga och kunna svara på ev. frågor och på så vis minska risken för bortfall p.g.a. av att respondenten inte förstod våra frågor.

Från Revisorsnämnden (RN) fick vi en lista över alla auktoriserade revisorer i Sverige. Att vi avgränsade oss till endast auktoriserade revisorer var för att dessa får granska alla typer av aktiebolag. (ABL 10 Kap.12 §) Vi slumpade därefter fram 50 revisorer. För att få tag på revisorernas e-post adresser gick vi in på FAR:s hemsida (031126) och sökte i FAR:s register.

#### **5.4 Kapitelsammanfattning**

I detta kapitel har den metod med vilken undersökningen gjorts genomgående beskrivits. Valet att göra en survey-undersökning har motiverats och en beskrivning av enkätens utformning och hur den distribuerades visas. Vi har även ett resonemang om etik, vilket har att göra med att vi lagt in, för respondenten osynliga, koder i vår enkät med syftet att kunna identifiera från vilken intressentgrupp svaren kommer. Vidare beskrevs hur vi tog fram urvalspopulationen och hur urvalet av respondenter gjordes.

## 6. Analys

---

*I detta kapitel analyserar vi det empiriska material vi samlat in. Detta görs i två steg, dels genom att testa våra hypoteser och dels genom att vi sammanställer topplistor på de frågor som fått högst poäng av intressenterna.*

---

### 6.1 Struktur

Då syftet med vår uppsats är att beskriva om det finns variation i kraven på information i den rena revisionsberättelsen och vilken annan information som kan vara intressant kommer vi att börja med att testa vår övergripande hypotes, att mängden information som intressentgrupperna tycker ska finnas med i revisionsberättelsen varierar. Därefter kommer vi att gå igenom våra intressenter, grupp för grupp. Varje intressentgrupps analys avsnitt kommer att inledas med en kort redogörelse om det utfall vi förväntat oss. För att testa våra hypoteser har vi använt två olika statistiska tester, Mann-Whitney och One-Sample T Test. Sist i kapitlet kommer vi att redovisa intressanta iakttagelser som uppkommit under arbetets gång.

### 6.2 Mann-Whitney test

För att testa om det finns någon signifikant skillnad mellan intressentgruppernas totala medelvärde har vi valt att använda oss av Mann-Whitneys U test. Testet rankar medelvärdet mellan två grupper av individer. Observationerna från de undersökta grupperna rangordnas. Antalet gånger ett resultat från grupp 1 slår ett resultat från grupp 2 och antalet gånger ett resultat från grupp 2 slår ett resultat från grupp 1 räknas fram (*SPSS för Windows, 1992*). Summorna från ovanstående beräkning testas för att se om det finns någon signifikant skillnad mellan hur grupp 1 och grupp 2 har svarat.

### 6.3 One-Sample T Test

One-Sample T Test används här för att jämföra en grupp individers medelvärde mot ett fixt fördefinierat värde. Det fördefinierade värdet är ofta 0, men i våra analyser vore detta testvärde meningslöst då de variabler vi ska testa aldrig kan anta värdet 0.

För att utföra test av våra hypoteser har vi därför här gjort tolkningen av poängen att 1-3 poäng motsvarar låg poäng vilket betyder att informationen inte är intressant att ha med. Testvärdet sätts i dessa fall till antalet frågor x 3,5 poäng. För att en intressentgrupp ska anses tycka informationen vara ointressant ska deras faktiska medelvärde signifikant skilja sig negativt från detta testvärde.

4 poäng betyder att det kan kvitta om informationen är med eller inte medan 5-7 poäng således motsvarar hög poäng och betyder att informationen är intressant att ha med. I dessa fall är testvärdet satt till antalet frågor x 4,5 poäng. För att en intressentgrupp ska tycka att denna information ska vara med, ska deras medelvärde signifikant skilja sig positivt från det här testvärdet med 95% konfidensintervall. Detta konfidensintervall används vid alla tester i denna uppsats.

För att få använda sig av T-test krävs att mätvärdena är kvantitativa kontinuerliga samt helst att mätvärdena är normalfördelade, men går även om mätvärdena är symmetriskt fördelade. En indikation på att mätvärdena är symmetriskt fördelade är att median och medelvärde ligger nära varandra (*Forskningsmetodik*, 031228) vilket har varit fallet i tester vi har gjort.

## 6.4 Test av övergripande Hypotes

Vår övergripande hypotes är att mängden information som intressentgrupperna tycker ska finnas med i revisionsberättelsen varierar. För att ta reda på om hypotesen kan förkastas eller inte, utförs här både t-test och Mann-Whitney test.

### 6.4.1 T-test övergripande hypotes

För att kunna testa denna hypotes med t-test jämfördes gruppernas faktiskt uppnådda medelpoäng mot den totala medelpoängen för alla grupper. Högsta möjliga medelvärde per intressentgrupp och frågekategori blir 210 poäng (30 x 7). Det faktiska medelvärdet för varje intressentgrupp testades sedan mot det totala medelvärdet för varje frågekategori – befintlig respektive ny information - för att se om det signifikant avvek från detta. Valet av testvärde gjordes för att se om det fanns någon grupp som avvek från detta värde, vilket då kunde påvisa att det fanns en skillnad mellan grupperna.

Tabell 6.1 – Totalt medelvärde

| Intressent      | Medelvärde | Median   | Varians  | Antal |
|-----------------|------------|----------|----------|-------|
| AMK             | 153,1000   | 159,5000 | 504,322  | 10    |
| Ledning         | 134,6250   | 133,5000 | 815,717  | 16    |
| Leverantör      | 155,2000   | 152,0000 | 348,700  | 5     |
| Revisor         | 129,6250   | 127,0000 | 204,839  | 8     |
| Bank            | 158,5294   | 162,0000 | 436,765  | 17    |
| Media           | 150,8000   | 165,0000 | 1398,200 | 5     |
| Skattemyndighet | 148,7500   | 148,0000 | 575,933  | 16    |
| Fackförening    | 155,8125   | 157,5000 | 597,896  | 16    |
| ÄUK             | 161,8500   | 166,0000 | 731,156  | 40    |
| Totalt          | 152,5865   | 154,0000 | 698,290  | 133   |

Den totala medelpoängen för alla intressentgrupper uppgick till 152,5865, vilket kom att utgöra testvärdet (se Tabell 6.1). T-testet som utförts på 95 % nivån, visade att revisorers, lednings och ÄUK:s medelvärde skiljde sig signifikant ifrån testvärdet ( $p=0,003$ ,  $p=0,024$  och  $p=0,036$ ) (se Bilaga IV) vilket betyder att det fanns en variation i hur mycket information de olika intressentgrupperna vill ha och att hypotesen därmed inte kunde förkastas vid användandet av detta test.

#### 6.4.2 Mann-Whitney-test övergripande hypotes

Detta test användes för att kontrollera om det fanns signifikant variation mellan intressentgrupperna genom att dessas totala medelvärden testades mot varandra. Resultatet av testet visar att det fanns signifikant variation mellan revisorn och alla grupper förutom ledning och media. Dessutom fanns variation mellan ledning och facket, media och bank enligt Tabell 6.2 nedan. Det fanns alltså en signifikant skillnad mellan både revisorn och ledning och grupperna fack, bank och ÄUK. Den övergripande hypotesen kunde därmed inte förkastas. För fullständig redovisning av signifikanttal hänvisas till Bilaga V.

Tabell 6.2 – Mann-Whitney-test mellan intressentgrupper

|            | Revisor   | Ledning   |
|------------|-----------|-----------|
| Revisor    |           | $p=0,391$ |
| Ledning    | $p=0,391$ |           |
| ÄMK        | $p=0,023$ | $p=0,092$ |
| SKM        | $p=0,037$ | $p=0,193$ |
| Facket     | $p=0,008$ | $p=0,040$ |
| Media      | $p=0,143$ | $p=0,248$ |
| Bank       | $p=0,003$ | $p=0,014$ |
| ÄUK        | $p=0,002$ | $p=0,002$ |
| Leverantör | $p=0,028$ | $p=0,117$ |

När dessa båda tester gjorts kunde vi inte förkasta vår övergripande hypotes, att mängden information som intressentgrupperna vill ha varierar, och därför kunde vi gå vidare att testa våra underhypoteser. Detta gjordes genom analys för var och en av de olika intressentgrupperna.

### 6.5 Test av underhypoteser

I följande avsnitt ska utfallet av test av de underhypoteser som ställts upp för intressentgrupperna redovisas.

#### 6.5.1 Revisorer

Hypotesen för gruppen revisorer var att de inte vill ha med mer information än den som redan finns i den befintliga revisionsberättelsen. Detta för att revisorerna rör sig i ett gränsland. De har genom sitt uppdrag

tillgång till information som andra vill ha men som de inte alltid kan lämna ut p.g.a. tystnadsplikten som åvilar revisorerna. Att använda en färdig och beprövad mall för revisionsberättelsen minskar risken för att revisorn ska bryta sin tystnadsplikt vilket i sin tur minskar risken för att revisorn ska bli skadeståndsskyldig eller rent av förlorar sin auktorisation. Av försiktighetsskäl borde därför revisorerna anse att revisionsberättelsen innehåller tillräckligt med information som den ser ut nu.

För att denna hypotes *inte* ska kunna förkastas, krävs att de frågor ur kategorin befintlig information får höga poäng, d.v.s. signifikant avviker positivt från testvärdet 67,5 (4,5 x 15) medan den andra kategorin får låga poäng, där medelvärdet avviker signifikant negativt från 52,5 (3,5 x 15).

### 6.5.1.2 Utfall Revisorer

Tabell 6.3 – *T-test Revisorer Ny vs. Befintlig information*

| Revisorer | Antal svar | Möjligt max medelvärde | Möjligt min medelvärde | Faktiskt Medelvärde | Testvärde | Signifikans |
|-----------|------------|------------------------|------------------------|---------------------|-----------|-------------|
| Befintlig | 8          | 105                    | 15                     | 93,875              | 67,5      | 0,000       |
| Ny Info.  | 8          | 105                    | 15                     | 35,75               | 52,5      | 0,003       |

Revisorerna svarade enligt förväntan då medelvärdet för frågorna ur den befintliga revisionsberättelsen fick ett högt medelvärde (93.875) vilket skiljde sig signifikant från testvärdet. Vidare blev medelvärdet för frågorna ur kategorin ny information lågt (35,75) och även detta var signifikant skiljt från testvärdet. Hypotesen om att revisorerna inte vill ha med mer information än den som finns i den befintliga revisionsberättelsen kan därmed *inte* förkastas.

### 6.5.2 Företagsledning

Hypotesen för gruppen företagsledning var att de vill ha liten mängd information i revisionsberättelsen. Detta för att ledningen har tillgång till intern information och den vill de behålla för sig själva. Årsredovisningen innehåller redan den information som ledningen tycker att externa intressenter ska ha och därmed bör inte revisionsberättelsen innehålla någon ytterligare information.

För att denna hypotes *inte* ska kunna förkastas, krävs att samtliga frågor får låga poäng d.v.s. signifikant negativt avviker från testvärdet 105 (3,5 x 30).

### 6.5.2.1 Utfall Företagsledning

Vi ska nedan redogöra för hur de respondenter ur gruppen företagsledning som fyllt i vår enkät har svarat.

Tabell 6.4 – *T-test Företagsledning Total*

| Företagsledning | Antal Svar | Möjligt max Medelvärde | Möjligt min Medelvärde | Faktiskt Medelvärde | Testvärde | Signifikans  |
|-----------------|------------|------------------------|------------------------|---------------------|-----------|--------------|
| <b>Totalt</b>   | 16         | 210                    | 30                     | 134,625             | 105       | <b>0,001</b> |

Medelvärdet på samtliga frågor blev för företagsledningen 134,625 poäng av de 210 som maximalt kunde utdelas. Gruppen företagslednings medelpoäng testades med ett t-test för att se om resultatet var signifikant skilt från 105, som utgjorde gränsen för vad som är lite poäng (3,5 x 30). Vi kunde redan innan testet utfördes visuellt konstatera att gruppens medelvärde låg över vad vi definierat som lite information. Testet visade att gruppens medelvärde var signifikant skilt från testvärdet. Signifikansen var 0,001, vilket är väldigt starkt.

Med anledning av att vi så uppenbart missat i våra förutsägelser gick vi vidare genom att dela upp frågorna dels på den information som hör till den befintliga revisionsberättelsen och dels den ”nya” information som vi hittat på.

Tabell 6.5 – *T-test Företagsledning Ny vs. Befintlig information*

| Företagsledning  | Antal Svar | Möjligt max Medelvärde | Möjligt min Medelvärde | Faktiskt Medelvärde | Testvärde | Signifikans  |
|------------------|------------|------------------------|------------------------|---------------------|-----------|--------------|
| <b>Befintlig</b> | 16         | 105                    | 15                     | 80,625              | 52,5      | <b>0,000</b> |
| <b>Ny</b>        | 16         | 105                    | 15                     | 54                  | 52,5      | 0,730        |

Av ovanstående framgår att företagsledningen har svarat ungefär som vi väntat oss på de frågor som vi hittat på, visserligen ligger gruppens medelpoäng strax över gränsen för lite information men skillnaden är inte signifikant ( $p=0,730$ ). Däremot ligger medelvärdet på de frågor som tillhör den befintliga revisionsberättelsen högre än vad vi förväntat oss.

Vi kan konstatera att vår hypotes, företagsledningen vill ha liten mängd information i revisionsberättelsen, kan förkastas. Företagsledningen har svarat i stort sett tvärtemot vad vi förväntat oss, åtminstone vad gäller den befintliga revisionsberättelsen.

### 6.5.3 Ägare med kontroll

Hypotesen för gruppen ägare med kontroll (ÄMK) var att de vill ha liten mängd information i revisionsberättelsen. Detta för att ÄMK har viss tillgång till intern information, då de även är anställda i företaget eller innehar en styrelsepost. Att ha tillgång till information som inte alla har är en fördel och denna fördel vill ÄMK behålla.



För att denna hypotes *inte* ska kunna förkastas, krävs att samtliga frågor får låga poäng. Den maximala poängen som kunde utdelas är 210 (30 x 7). Testvärdet sattes till 105 poäng, vilket innebär en genomsnittlig poäng på 3,5 (3,5 x 15). Signifikansen testades sedan för att se om det faktiskt uppmätta resultatet skilde sig signifikant från testvärdet.

### 6.5.3.1 Utfall Ägare med kontroll

Vi ska nedan redogöra för hur de respondenter ur gruppen ägare med kontroll som fyllt i vår enkät har svarat.

Tabell 6.6 – *T-test ÄMK Total*

| ÄMK    | Antal Svar | Möjligt max Medelvärde | Möjligt min Medelvärde | Faktiskt Medelvärde | Testvärde | Signifikans  |
|--------|------------|------------------------|------------------------|---------------------|-----------|--------------|
| Totalt | 10         | 210                    | 30                     | 153,1               | 105       | <b>0,000</b> |

Medelvärdet på samtliga frågor blev för ägare med kontroll 153,1 poäng av de 210 som maximalt kunde utdelas. Gruppen ÄMKs medelpoäng testades med ett t-test för att se om resultatet var signifikant skilt från 105, som utgjorde gränsen för vad som är lite poäng. Vi kunde även för denna grupp redan innan testet utfördes visuellt konstatera att gruppens medelvärde låg över vad vi definierat som lite information. Testet visade att gruppens medelvärde var signifikant skilt från testvärdet. Signifikansen var 0,000, vilket är väldigt starkt.

Då vi även för denna grupp så uppenbart missat i våra förutsägelser, ville vi återigen dela upp frågorna dels på den information som hör till den befintliga revisionsberättelsen och dels den ”nya” information som vi hittat på.

Tabell 6.7 – *T-test ÄMK Ny vs. Befintlig information*

| ÄMK       | Antal Svar | Möjligt max Medelvärde | Möjligt min Medelvärde | Faktiskt Medelvärde | Testvärde | Signifikans  |
|-----------|------------|------------------------|------------------------|---------------------|-----------|--------------|
| Befintlig | 10         | 105                    | 15                     | 87,7                | 52,5      | <b>0,000</b> |
| Ny        | 10         | 105                    | 15                     | 65,4                | 52,5      | <b>0,026</b> |

Av ovanstående framgår att ÄMK har gett båda kategorierna högre poäng än vad vi väntat oss.

Vi kan konstatera att vår hypotes, ägare med kontroll vill ha liten mängd information i revisionsberättelsen, kan förkastas. Ägare med kontroll har svarat tvärtemot vad vi förväntat oss, både på de frågorna som tillhör den befintliga revisionsberättelsen och de frågor som vi hittat på.

### 6.5.4 Skattemyndigheten

Hypotesen för skattemyndigheten var att de vill ha mer information om revisorns bedömning. Skattemyndigheten har själv möjlighet att kontrollera företaget, men en oberoende granskning, kan göra att skattemyndighetens arbete underlättas. Om skattemyndigheten har mer information om revisorns bedömning, kan de avgöra om underlaget för beräkning av skatten överensstämmer med skattemyndighetens egen bedömning. Vi anser att frågorna 8,10,15,18,27 och 30 (se Bilaga III) kan vara av sådan art att den kan vara till nytta för skattemyndigheten och att dess medelvärde skall avvika signifikant nedåt från testvärdet 4,5 för att hypotesen skall förkastas.

#### 6.5.4.1 Utfall Skattemyndigheten

Tabell 6.8 – T-test Skattemyndigheten

| SKM Fråga | Antal Svar | Möjligt max Medelvärde | Möjligt min Medelvärde | Faktiskt Medelvärde | Testvärde | Signifikans  |
|-----------|------------|------------------------|------------------------|---------------------|-----------|--------------|
| 8         | 16         | 7                      | 1                      | 5,1875              | 4,5       | 0,2420       |
| 10        | 15         | 7                      | 1                      | 4,2667              | 4,5       | 0,698        |
| 15        | 16         | 7                      | 1                      | 4,6875              | 4,5       | 0,7490       |
| 18        | 16         | 7                      | 1                      | 4,500               | 4,5       | 1            |
| 27        | 16         | 7                      | 1                      | 5,6875              | 4,5       | <b>0,014</b> |
| 30        | 16         | 7                      | 1                      | 5,9375              | 4,5       | <b>0,004</b> |

Varje fråga testades först var för sig och medelvärdena avvek signifikant från testvärdet 4,5 ( $4,5 \times 1$ ) för frågorna 27 och 30 ( $p=0,014$ ) ( $p=0,004$ ). För att det ska anses att frågorna skall vara med i revisionsberättelsen skall även medelvärdet vara över det testade värdet, vilket är fallet för de två frågorna. Medelvärdet för frågorna 8,10,15 och 18 visade ingen signifikant avvikelse från testvärdet och kan därför inte anses vara av sådan art att skattemyndigheten efterfrågar den typen av information. Vi kan med andra ord *inte* förkasta hypotesen till den del som avser fråga 27 och 30.

### 6.5.5 Anställda/Fackföreningar

Fackföreningar vill ha mer information om hur revisionen utförts var den hypotes vi ställde upp för denna grupp. Detta för att öka trovärdigheten och för att fackföreningarna ska kunna bedöma företagets framtida lönsamhet. De frågor som kan visa på revisorns arbete har vi ansett vara frågorna 8,10,12,19,21,26,27. Vid test fråga för fråga användes testvärdet 4,5 och medelvärdet ska signifikant vara positivt skilt från detta testvärde för att hypotesen ska förkastas.

### 6.5.5.1 Utfall Anställda/Fackföreningar

Tabell 6.9 – T-test Anställda/Fackföreningar

| Facket Fråga | Antal Svar | Möjligt max Medelvärde | Möjligt min Medelvärde | Faktiskt Medelvärde | Testvärde | Signifikans  |
|--------------|------------|------------------------|------------------------|---------------------|-----------|--------------|
| 8            | 15         | 7                      | 1                      | 4,000               | 4,5       | 0,365        |
| 10           | 16         | 7                      | 1                      | 3,500               | 4,5       | <b>0,048</b> |
| 12           | 16         | 7                      | 1                      | 5,9375              | 4,5       | <b>0,000</b> |
| 19           | 15         | 7                      | 1                      | 4,2667              | 4,5       | 0,605        |
| 21           | 15         | 7                      | 1                      | 4,600               | 4,5       | 0,843        |
| 26           | 16         | 7                      | 1                      | 4,375               | 4,5       | 0,787        |
| 27           | 15         | 7                      | 1                      | 3,9333              | 4,5       | 0,198        |

För frågorna 8, 19, 21, 26, 27 fanns ingen signifikant avvikelse mellan medelvärdet och testvärdet. Däremot kunde registreras en negativt signifikant skillnad mellan medelvärdet för fråga 10 och testvärdet med ett signifikanstal  $p=0,048$ . Det innebär att denna fråga inte är intressant för Anställda/Fackföreningar att ha med. För fråga 12 kan däremot utläsas en positiv signifikant skillnad mellan medelvärdet och testvärdet där  $p=0,000$ , vilket innebär att Anställda/Fackförening önskar ha denna fråga med i revisionsberättelsen. Efter ovanstående tester anser vi oss *inte* kunna förkasta hypotesen att Anställda/Fackföreningar vill ha mer information om revisorns arbete till den del som avser fråga 10 och 12.

### 6.5.6 Media

Vi förväntade oss att media skulle vilja ha mer information om allt så att de själva kan sovra bland denna. Medias intresse för revisionsberättelsen är som ett möjligt sätt att få uppslag till artiklar av både analytisk och samhällsgranskande karaktär. Hypotesen blev därför att media vill ha mer information i revisionsberättelsen

För att hypotesen inte ska förkastas måste genomsnittliga poängen för sammanställningen av samtliga frågor ligga signifikant över testvärdet 135 ( $4,5 \times 30$ ).

#### 6.5.6.1 Utfall Media

Vi ska nedan redogöra för hur de representanter för media som besvarat vår enkät har svarat

Tabell 6.10 – T-test Media

| Media         | Antal svar | Max medelvärde | Min medelvärde | Medelvärde | Testvärde | Signifikans |
|---------------|------------|----------------|----------------|------------|-----------|-------------|
| <b>Totalt</b> | 5          | 210            | 30             | 150,8      | 135       | 0,398       |

Vid en första anblick på utfallet ser det ut som om vår hypotes stämmer. Det totala medelvärdet, d.v.s. fråga 1-30 i enkäten, blev 150,8 poäng. Det innebär att medelvärdet ligger 15,8 poäng över testvärdet. T-testet visade

dock att signifikansen var 0,398 vilket innebär att medelpoängen inte är signifikant skild från testvärdet.

Då medelvärdet av gruppen Medias svar på det totala antalet frågor i vår enkät inte skilde sig signifikant från testvärdet, måste vi förkasta vår hypotes.

### 6.5.7 Långgivare

Hypotesen om långgivarna löd att de vill ha mer information om revisorns oberoende. Detta borde vara viktigt för långgivarna eftersom de vid långgivning visserligen får tillgång till interna rapporter och kalkyler etc. men kostnaden för att kontrollera riktigheten i det underlag som dessa bygger på skulle bli alltför stor om denna kontroll måste göras för varje enskild låntagare. Genom revisorns revidering får långgivaren en relativt stark garanti, ”i rimlig grad”, för att värdering av tillgångar (säkerheter) hos låntagaren är rätt och att inget som kan påverka företagets återbetalningsförmåga har uteslutits ur redovisningen, d.v.s. att underlaget ger en rättvisande bild av företaget. Långgivarna måste därför kunna lita på att revisorn inte låtit sig påverkas under revisionen och kanske rent av går i företagets ledband.

I vår mening kan tre av frågorna i enkäten vara till hjälp vid långgivarnas bedömning gällande revisorns oberoende. Fråga nummer 3, som handlar om redovisning av utfallet av FAR:s analysmodell är den mest självklara. Men även frågorna 4 och 7 som handlar om hur länge revisorn granskat det specifika bolaget samt hur många års erfarenhet av revisionsarbete denne har kan vara en faktor i långgivarnas subjektiva bedömning av revisorns oberoende.

För att hypotesen inte ska förkastas ska i första hand medelvärdet för fråga 3 signifikant avvika positivt från testvärdet 4,5 (4,5 x 1). Eftersom även frågorna 4 och 7 kan användas för subjektiva bedömningar av revisorns oberoende kommer dessa också att testas.

#### 6.5.7.1 Utfall Långgivare

Tabell 6.11 – *T-test Långgivare*

| Långgivare<br>Fråga | Antal<br>Svar | Möjligt max<br>Medelvärde | Möjligt min<br>Medelvärde | Faktiskt<br>Medelvärde | Testvärde | Signifikans |
|---------------------|---------------|---------------------------|---------------------------|------------------------|-----------|-------------|
| 3                   | 17            | 7                         | 1                         | 5,8235                 | 4,5       | 0,000       |
| 4                   | 16            | 7                         | 1                         | 4,3750                 | 4,5       | 0,751       |
| 7                   | 16            | 7                         | 1                         | 4,2500                 | 4,5       | 0,497       |

Fråga 3, om analysmodellen, är signifikant skild från sitt testvärde ( $p=0,000$ ) vilket tyder på att långgivarna är intresserade av att revisorn redovisar sitt oberoende. Frågorna 4 och 7 visar däremot ingen signifikant skillnad från testvärdet. Hypotesen förkastas därför *inte* till den del som avser fråga 3.

### 6.5.8 Ägare utan kontroll

Hypotesen för Ägare utan kontroll var att de vill ha mer information i revisionsberättelsen. Anledningen till att vårt antagande, är att de vill ha mer information är att de står helt utanför företaget och därmed inte har tillgång till annan information än den som lämnas ut t.ex. i form av årsredovisning.

För att hypotesen inte ska förkastas måste den genomsnittliga poängen för sammanställningen av samtliga frågor ligga signifikant över testvärdet 135.

#### 6.5.8.1 Utfall Ägare utan kontroll

Vi ska nedan redogöra för hur gruppen ägare utan kontroll har svarat på vår enkät.

Tabell 6.12 – *T-test ÄUK*

| ÄUK           | Antal svar | Max medelvärde | Min medelvärde | Medelvärde | Testvärde | Signifikans  |
|---------------|------------|----------------|----------------|------------|-----------|--------------|
| <b>Totalt</b> | 40         | 210            | 30             | 161,85     | 135       | <b>0,000</b> |

Totala medelvärdet inom denna grupp var 161,85. Genom att jämföra medelvärdet med testvärdet kunde vi se att ägare utan kontroll hade givit betydligt högre poäng än den som vi definierat som motsvarande mycket information. För att se om ÄUK:s medelpoäng statistiskt sett var skilt från 135, gränsen för mycket information, utfördes ett t-test för att se om skillnaden var signifikant. I tabellen ovan framgår att testet resulterade i att signifikansen fastställdes till  $p=0,000$  vilket är mycket starkt. Då medelvärdet är signifikant över testvärdet kan vi *inte* förkasta denna hypotes.

### 6.5.9 Leverantörer

Hypotesen för gruppen leverantörer var att de vill ha information om anbudsförloppet och företagets interna kontrollsystem. Denna information tror vi är väsentlig för dem då de vill veta att de inte missat en order p.g.a. felaktigt förfarande vid anbudshantering. God intern kontroll är viktigt då det säkerställer att rutiner t.ex. betalning av fakturor fungerar. För att hypotesen inte ska förkastas måste således de genomsnittliga svaren på frågorna 12 och 26 ligga signifikant över 4,5 poäng.

### 6.5.9.1 Utfall Leverantörer

Vi ska nedan redogöra för hur de representanter för gruppen leverantörer som besvarat vår enkät har svarat.

Tabell 6.13 – *T-test Leverantörer*

| Leverantörer | Antal svar | Möjligt max medelvärde | Möjligt min medelvärde | Faktiskt Medelvärde | Testvärde | Signifikans |
|--------------|------------|------------------------|------------------------|---------------------|-----------|-------------|
| Fråga 12     | 5          | 7                      | 1                      | 5,6                 | 4,5       | 0,051       |
| Fråga 26     | 5          | 7                      | 1                      | 4,2                 | 4,5       | 0,772       |

Utfallet på de frågor som enligt vår hypotes borde få höga poäng var inte riktigt som vi förväntade oss. Fråga 12 som handlar om att revisorn har granskat företagets interna kontrollsystem fick en medelpoäng på 5,6. Detta är visserligen över testvärdet 4,5 men då signifikansen är 0,051, vilket är strax över gränsen kan denna del av hypotesen endast accepteras med svag signifikans.

Fråga 26 handlade om att revisorn granskat årets anbudsförfarande och inte funnit något att anmärka på. På den här frågan har leverantörerna endast svarat 4,2 i genomsnitt, vilket är under vårt testvärde. Signifikansen är 0,772 vilket innebär att svaret ej är statistiskt skilt från testvärdet. Då medelpoängen på denna fråga låg under testvärdet, måste vi förkasta även denna del av hypotesen.

Då ena frågan som ingick i vår hypotes inte signifikant skiljer sig från testvärdet och den andra frågan skiljer sig endast med svag signifikans, kan vi *inte* förkasta denna hypotes till den del som avser fråga 12.

## 6.6 Topplistor

I detta avsnitt presenteras ett urval av de *totalpoäng* de enskilda frågorna fått av alla intressenter sammantaget och sedan per intressentgrupp. Resultaten kan därför i detta avsnitt bli annorlunda mot de resultat som erhållits där medelvärdena för de olika intressentgrupperna analyserats.

För Topp 15 listan för *alla* intressentgrupper uppgår högsta möjliga totalpoäng per fråga till 931 poäng (133 respondenter x 7). För topp 15 listorna per intressentgrupp kan totalpoängen vara olika beroende på att antalet respondenter inom varje grupp varierar. Därför redovisas möjlig totalpoäng för dessa istället under respektive topp 15 lista.

Eftersom undersökningen gjorts som en attitydundersökning och vi nu använder poängen som om respondenterna betygsatt frågan kan partiellt bortfall här tolkas som att frågan blivit totalt underkänd och svaren räknas därmed som 0 poäng.

Kolumnen *Kategori* visar om frågan är hämtad ur den befintliga revisionsberättelsen (**B**) eller tillhör den grupp av frågor som utgörs av ny information (**N**), d.v.s. sådant som inte finns med i dagens revisionsberättelse. I kolumnerna högst respektive lägst medelvärde redovisas vilken intressentgrupp som givit högst poäng på respektive fråga i genomsnitt. Medelvärde per fråga och grupp finns redovisat i Bilaga VIII.

### 6.6.1 Topp 15 för alla intressentgrupper

I nedanstående *Tabell 6.14* redovisas en rangordning över de femton frågor som fick högst poäng totalt av alla intressentgrupper sammantaget.

Högst poäng - *den fråga/information som respondenterna tycker är mest intressant att ha med i revisionsberättelsen* - fick fråga sex som handlar om att revisorn har kontrollerat att årsredovisningen är upprättad enligt Årsredovisningslagen. Den andra och tredje mest viktiga informationen som intressenterna tyckt ska finnas med i revisionsberättelsen är beviljandet av ansvarsfrihet för styrelse och VD samt att Resultat och Balansräkning kan fastställas. På fjärde plats kom fråga 5 som handlar om att revisorn tillämpat god revisionsbedömning. Dessa fyra punkter skulle för en person insatt i terminologin vara fullt tillräcklig då all annan information i revisionsberättelsen täcks in av dessa. Det faktum att det inte är någon större skillnad på ovanstående frågars poäng och poängen på resterande frågor på topp 15 listan tyder på att de flesta inte är så insatta i terminologin och därmed vill ha förtydliganden.

Tabell 6.14 – *Topp 15 Totalt*

| Placering | Poäng | Fråga | Kategori | Högsta medelvärde | Lägst medelvärde  |
|-----------|-------|-------|----------|-------------------|-------------------|
| 1         | 905   | 6     | B        | Revisorer         | ÄMK               |
| 2         | 849   | 16    | B        | Revisorer         | ÄUK               |
| 3         | 840   | 22    | B        | Revisorer         | ÄUK               |
| 4         | 815   | 5     | B        | Revisorer         | Facket            |
| 5         | 799   | 9     | B        | Facket            | Ledning           |
| 6         | 796   | 11    | B        | Revisorer         | Ledning           |
| 7         | 790   | 2     | B        | Revisorer         | Media             |
| 8         | 784   | 1     | B        | ÄMK               | Media             |
| 9         | 774   | 12    | N        | ÄMK               | Revisorer         |
| 10        | 759   | 14    | B        | Revisorer         | Ledning           |
| 11        | 753   | 3     | N        | Leverantörer      | Revisorer         |
| 12        | 745   | 20    | B        | Media             | Ledning           |
| 13        | 739   | 30    | N        | ÄUK               | Revisorer         |
| 14        | 727   | 25    | B        | ÄUK               | Ledning           |
| 15        | 720   | 29    | B        | Revisorer         | Skattemyndigheten |

\* Högsta möjliga totalpoäng per fråga: 931 (7p x 133 respondenter)

Den fråga som idag inte finns med i revisionsberättelsen och som hamnade högst på topp 15 av frågorna ur denna kategori handlar om att revisorn granskat den interna kontrollen och funnit att den fungerar tillfredsställande. Även fråga 3 om revisorns oberoende och fråga 30, som handlar om ersättning till styrelsen och VD, kom med bland de 15

frågor med högst totalpoäng. Behovet av information om revisorns oberoende och ersättningar till styrelse och VD kan ha påverkats av det gångna årets medieskandaler, t.ex. Skandia som i sin tur sannolikt påverkat allmänhetens förtroende för revisorerna samt styrelse och VD. Vi tror dock inte att frågornas förekomst på topp listan kan förklaras bort av skriverier i media, utan tror att det har att göra med att intressenter utan insyn i företaget vill veta att de som satts att styra respektive kontrollera sköter sina åtaganden. Dessa frågor har därmed knuffat bort tre frågor ur den befintliga revisionsberättelsen från topp 15 listan. De frågor som således återfinns först på 16:e, 18:e och 22:a plats är frågorna 13, 24 och 17 som handlar om kontroll av sammanställning av lån och säkerheter till närstående, prövning av redovisningsprinciper samt kontrollen av underlag för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. Som tidigare nämnts täcker de fyra överst placerade frågorna i princip in all information som intressenterna behöver. Den som inte är så insatt i terminologin behöver dock förtydligande. Vi tolkar det som att intressenterna genom att placera frågorna 13, 24 och 17 så lågt inte anser att denna information behöver förtydligas, utan att den framgår av de överst placerade frågorna.

Inte helt oväntat är revisorerna den intressentgrupp som relativt de andra haft högst medelvärde på frågorna ur den befintliga revisionsberättelsen och lägst medelvärde på frågan ur kategorin *ny information* (se *Bilaga VI*).

### 6.6.2.1 Revisorer

Nedan redovisas en jämförelse av revisorernas svar fördelade på informationen i den befintliga revisionsberättelsen kontra den information som idag inte ges.

Tabell 6.15 – *Revisorer Ny vs. Befintlig information*

| Intressent |            | Befintlig<br>Revisions<br>berättelse | Ny<br>Information |
|------------|------------|--------------------------------------|-------------------|
| Revisor    | Medelvärde | 93,8750                              | 35,7500           |
|            | Antal      | 8                                    | 8                 |
|            | Varians    | 52,125                               | 119,357           |
|            | Median     | 93,5000                              | 35,0000           |

Inte helt oväntat gav revisorerna höga poäng åt frågorna i den befintliga revisionsberättelsen. Både medelvärde och median ligger kring 93 poäng av möjliga 105 (15 frågor x 7 p). Vi hade visserligen förväntat oss att dessa värden skulle ligga ännu högre just för revisorerna. Variansen tyder på att samstämmigheten är hög bland svaren precis som den bör vara för en yrkeskår som ska svara uniformt och inte agera efter godtyckliga bedömningar. Poängsättningen på informationen för frågorna i kategorin *ny information* har däremot varit mer spridd. Överlag har denna information givits låga poäng relativt frågorna ur den befintliga revisionsberättelsen vilket både medelvärde och median visar.



### 6.6.2.1.1 Topp 15 Revisorer

Av de femton frågor som erhållit högst poäng bland revisorerna representerar 14 information hämtad ur den befintliga revisionsberättelsen. (se Tabell 6.16) Detta tyder på att revisorerna agerar byråkratiskt och gör liknande bedömningar.

Den information som revisorerna ansett vara viktigast att ha med i revisionsberättelsen är att balans- och resultaträkning kan fastställas, d.v.s. fråga 22 samt informationen om styrelsens och VD:s ansvar, fråga 2. Endast ett poäng skiljer mellan den delade första platsen och den delade tredje platsen som intagits av informationen i frågorna 6 och 16 vilka handlar om att kontroll gjorts av att årsredovisningen är upprättad enligt ÅRL och att styrelsen och VD beviljas ansvarsfrihet.

Den information som idag inte finns med i revisionsberättelsen men som hamnar på 15:e plats bland revisorerna är den fråga vi kallat ”Skandia frågan”, som handlar om ersättningar till ledningen. Vi hade här istället förväntat oss att revisorerna ansett fråga 3 om revisorns oberoende vara den mest intressanta i kategorin ny information. Att oberoende frågan inte kommit med ser vi som ett tecken på att revisorerna anser att oberoendet är en del av god revisionssed och därför inte behöver redovisas speciellt.

Tabell 6.16 – Topp 15 Revisorer

| Placering | Poäng     | Fråga     | Kategori |
|-----------|-----------|-----------|----------|
| 1         | 56        | 22        | B        |
| 1         | 56        | 2         | B        |
| 3         | 55        | 6         | B        |
| 3         | 55        | 16        | B        |
| 5         | 54        | 29        | B        |
| 5         | 54        | 11        | B        |
| 5         | 54        | 1         | B        |
| 8         | 53        | 5         | B        |
| 8         | 53        | 24        | B        |
| 8         | 53        | 14        | B        |
| 11        | 49        | 20        | B        |
| 12        | 46        | 9         | B        |
| 13        | 44        | 25        | B        |
| 14        | 39        | 17        | B        |
| <b>15</b> | <b>32</b> | <b>30</b> | <b>N</b> |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 56 (7p x 8 respondenter).

Inte helt oväntat utgör informationen på den nedre delen av listan (placering 16–30) information hämtad ur kategorin ny information (se Bilaga VIIa för fullständig redovisning av poäng). Lägst poäng fick informationen i fråga 28, som handlar om vilka personer revisorn har haft hjälp av vid sin revision och vad dessa har för befattning.

En fråga ur den befintliga revisionsberättelsen hamnade inte bland de 15 mest intressanta nämligen fråga 13 – om lån och säkerheter till närstående till företaget – som kom först på 17 plats. Denna fråga fick en poäng mindre än fråga 27 – om granskning av apportegendom – som således återfinns på 16:e plats. Det kan ha sin förklaring i att fråga 13 inte alltid finns med i revisionsberättelsen.

### 6.6.2.2 Företagsledning

I avsnittet nedan ska jämförelser inom svaren för intressentgruppen ledning redovisas.

Tabell 6.17 – *Ledning Ny vs. Befintlig information*

| Intressent |            | Befintlig<br>Revisions<br>berättelse | Ny<br>Information |
|------------|------------|--------------------------------------|-------------------|
| Ledning    | Medelvärde | 80,6250                              | 54,0000           |
|            | Antal      | 16                                   | 16                |
|            | Varians    | 372,917                              | 290,800           |
|            | Median     | 83,0000                              | 53,5000           |

Frågorna som motsvarar informationen i den befintliga revisionsberättelsen har av gruppen ledning fått en medelpoäng på 80,6250 poäng av de 105 som gruppen maximalt kunde utdela. Medianen ligger något högre än medelvärdet, men skillnaden är inte anmärkningsvärt stor.

Frågorna som motsvarar ny information fick endast 54 poäng i genomsnitt. Även här var max poängen 105. Endast ett halvt poäng skiljer mellan median och medelvärde, vilket indikerar att inga extrema svar i någondera riktning har inkommit. Variansen inom gruppen ledning är hög, både i kategorin befintlig revisionsberättelse och kategorin ny information. För den nya informationen var variansen 290,8 vilket indikerar att gruppen ledning var oense om hur viktig de ansåg informationen var. Ännu mer oense var de om de frågor som finns med i revisionsberättelsen idag, variansen var här 372,917.

#### 6.6.2.2.1 Topp 15 Företagsledning

Av de femton högst placerade frågorna kommer två från kategorin *Ny information* (se Tabell 6.18) nedan.

Högst placerad och därmed av gruppen ledning ansedd som viktigast att ha med i revisionsberättelsen är fråga 16 i enkäten som handlar om att styrelsen och VD beviljas ansvarsfrihet. Denna fråga och de två därpå följande är hämtade ur den befintliga revisionsberättelsen. Högst placerad av frågorna ur kategorin ny information var fråga 12, om att interna kontrollsystem har testats, som kom på en delad tredje plats. Denna information kan vara till nytta för ledningen då denna inte har direkt kontroll över varenda del i företaget, däremot är de ytterst

ansvariga om något går fel. Att en extern oberoende granskare uttalar sig om interna kontrollsystem ger ledningen ett kvitto på att dessa fungerar. Den andra frågan från ny information som kom med på topp 15 var fråga 3, om revisorns oberoende, som kom på nionde plats.

Tabell 6.18 – *Topp 15 Ledning*

| Placering | Poäng     | Fråga     | Kategori |
|-----------|-----------|-----------|----------|
| 1         | 106       | 16        | B        |
| 2         | 105       | 22        | B        |
| 3         | 99        | 5         | B        |
| <b>3</b>  | <b>99</b> | <b>12</b> | <b>N</b> |
| 5         | 96        | 6         | B        |
| 6         | 95        | 2         | B        |
| 6         | 95        | 1         | B        |
| 8         | 92        | 29        | B        |
| <b>9</b>  | <b>90</b> | <b>3</b>  | <b>N</b> |
| 10        | 86        | 9         | B        |
| 11        | 81        | 14        | B        |
| 12        | 79        | 11        | B        |
| 13        | 78        | 25        | B        |
| 14        | 74        | 24        | B        |
| 15        | 72        | 13        | B        |

\* Högsta möjliga totalpoäng per fråga: 112 (7p x 16 respondenter)

Med endast 37 poäng av 112 kom på en delad tjugonionde plats fråga 28, revisorn har vid revision haft hjälp av N.N. med befattning/titel, och fråga 26 som handlar om att årets anbudsförfarande har granskats. (se *Bilaga VIIa*)

Två frågor ur den befintliga revisionsberättelsen trycktes ut från topp 15. Dessa var fråga 17, att revisorn kontrollerat ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna, på sextonde plats och fråga 20, revisorn har granskat om styrelse eller VD handlat i strid med bolagsordningen, på tjugonde plats.

### 6.6.2.3 Ägare med kontroll

Av ÄMK fick informationen i den befintliga revisionsberättelsen en medelpoäng på 87,7 medan medianvärdet låg mycket nära detta värde med 88,0. Variansen var relativt låg, vilket innebär att gruppen var ganska eniga om informationen i den befintliga revisionsberättelsen. Medelvärde för den nya informationen var 65,4 medan medianen var 69,5, men variansen var desto högre för denna typ av information.

Tabell 6.19 – *ÄMK, Ny vs. Befintlig information.*

| Intressent |            | Befintlig<br>Revisions<br>berättelse | Ny<br>Information |
|------------|------------|--------------------------------------|-------------------|
| ÄMK        | Medelvärde | 87,7000                              | 65,4000           |
|            | Antal      | 10                                   | 10                |
|            | Varians    | 88,900                               | 234,711           |
|            | Median     | 88,0000                              | 69,5000           |

### 6.6.2.3.1 Topp 15 Ägare med kontroll

I Tabell 6.20 redovisas de 15 frågor som fick högst totalpoäng av intressentgruppen ÄMK.

Tabell 6.20 – *Topp 15 Ägare med kontroll*

| Placering | Poäng     | Fråga     | Kategori |
|-----------|-----------|-----------|----------|
| 1         | 68        | 1         | B        |
| 2         | 66        | 2         | B        |
| 2         | 66        | 16        | B        |
| 4         | 65        | 22        | B        |
| 5         | 64        | 20        | B        |
| 5         | 64        | 11        | B        |
| <b>7</b>  | <b>63</b> | <b>12</b> | <b>N</b> |
| <b>8</b>  | <b>62</b> | <b>3</b>  | <b>N</b> |
| 9         | 60        | 9         | B        |
| 9         | 60        | 5         | B        |
| <b>11</b> | <b>59</b> | <b>8</b>  | <b>N</b> |
| 12        | 58        | 29        | B        |
| 13        | 57        | 6         | B        |
| 14        | 54        | 14        | B        |
| 15        | 52        | 25        | B        |
| 15        | 52        | 13        | B        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 70 (7p x 10 respondenter)

Av de 15 frågorna i topp hos ÄMK, var det tre frågor ur kategorin ny information som placerade sig relativt högt. Dessa var fråga 12 om det interna kontrollsystemet, fråga 3 om analysmodellen och fråga 8 om att revisorn närvarat vid lagervärdering då det ansetts vara en kritisk punkt. Då 15:e platsen var delad, kom det sig så att endast två frågor från den befintliga revisionsberättelsen halkade ner under topp 15 strecket och det var frågorna 24 om tillämpningen av redovisningsprinciperna och fråga 17 att revisorn kontrollerat ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. Den fråga som placerade sig sämst var frågan om vem revisorn haft till sin hjälp.

De frågor som hamnat i topp för denna grupp handlar i stor utsträckning om att styrelse och VD handlat i enlighet med gällande lagar samt bolagsordningen. Detta tyder på att ÄMK inte fullständigt litar på de personer som är satta att förvalta företaget helt i linje med agentteorin. ÄMK vill även se en redovisning av FARs analysmodell, vilket indikerar att de är skeptiska även mot revisorn och vill se att denne

prövat sitt förhållande gentemot klienten. Detta kan tolkas som en kontroll av kontrollanten.

#### 6.6.2.4 Skattemyndigheten

I avsnittet nedan ska jämförelser inom svaren för skattemyndigheten redovisas.

Tabell 6.21 – Skattemyndigheten, Ny vs. Befintlig information

| Intressent      |            | Befintlig<br>Revisions<br>berättelse | Ny<br>Information |
|-----------------|------------|--------------------------------------|-------------------|
| Skattemyndighet | Medelvärde | 84,8750                              | 63,8750           |
|                 | Antal      | 16                                   | 16                |
|                 | Varians    | 165,983                              | 221,583           |
|                 | Median     | 85,5000                              | 62,5000           |

Skattemyndigheten har gett frågorna i den befintliga revisionsberättelsen genomgående höga poäng. Det totala medelvärdet för frågorna som motsvarar informationen i den befintliga revisionsberättelsen är 84,8750 vilket kan jämföras med max poängen som är 105. Medianen avviker inte nämnvärt från medelvärdet, vilket tyder på att inga ovanligt höga eller låga svar har påverkat resultatet.

Den nya informationen gav skattemyndigheten endast 63,875 poäng i genomsnitt, även här är maxpoängen 105. Detta är betydligt lägre än den befintliga revisionsberättelsen fick och bör därmed betyda att den nya informationen är mindre intressant än den befintliga. Inte heller i kategorin ny information avviker medianen nämnvärt från medelvärdet. Vid en jämförelse av variansen inom Skattemyndighetens svar, konstaterar vi att respondenterna var mer överens om svaren på frågorna om den befintliga revisionsberättelsen. Variansen var här 165,983 medan variansen på den nya informationen var 221,583.

##### 6.6.2.4.1 Topp 15 Skattemyndigheten

Av de femton högst placerade frågorna kommer fyra från kategorin *ny information* (se Tabell 6.22) nedan.

De frågor som skattemyndigheten tyckte var mest intressanta, d.v.s. de frågor som fått högst poäng var fråga 5 som handlar om att revisorn tillämpat god revisionsred och fråga 22 som handlar om att resultat- och balansräkning kan fastställas. De fem högst placerade frågorna kommer samtliga från den befintliga revisionsberättelsen. Först på sjätte plats återfinns en fråga från kategorin ny information, nämligen fråga 30 som handlar om att samtliga ersättningar till styrelse och VD finns redovisade. Övriga frågor från kategorin ny information som kom med på 15 i topp var fråga 3 som handlar om revisorns oberoende, fråga 27 om hur revisorn försäkrat sig om värdet på tillförd apportegendom samt fråga

12 som handlar om att revisorn har testat företagets interna kontrollsystem.

De frågor som skattemyndigheten tyckte var viktigast handlar om att företagets tillgångar är korrekt värderade samt att styrelse och VD har levt upp till gällande lagar, däribland skattelagstiftningen. Då skattemyndighetens intresse i företaget är att få skatteintäkter är detta inte särskilt förvånande. Om företagets tillgångar är rätt värderade, är förmodligen underlaget för beskattning korrekt. Skattemyndigheten är, då de gett fråga 3 om revisorns oberoende och fråga 5 om att revisorn tillämpat god revisionsbedömning höga betyg, intresserade av att en oberoende granskare har gått igenom räkenskaperna.

Tabell 6.22 – Topp 15 Skattemyndigheten

| Placering | Poäng     | Fråga     | Kategori |
|-----------|-----------|-----------|----------|
| 1         | 104       | 5         | B        |
| 1         | 104       | 22        | B        |
| 3         | 102       | 16        | B        |
| 4         | 101       | 9         | B        |
| 4         | 101       | 6         | B        |
| <b>6</b>  | <b>95</b> | <b>30</b> | <b>N</b> |
| 7         | 94        | 11        | B        |
| 8         | 93        | 14        | B        |
| 8         | 93        | 13        | B        |
| <b>10</b> | <b>91</b> | <b>3</b>  | <b>N</b> |
| <b>10</b> | <b>91</b> | <b>27</b> | <b>N</b> |
| <b>10</b> | <b>91</b> | <b>12</b> | <b>N</b> |
| 13        | 90        | 20        | B        |
| 13        | 90        | 1         | B        |
| 15        | 87        | 2         | B        |

\* Högsta möjliga totalpoäng per fråga: 112 (7p x 16 respondenter)

Lägst poäng och därmed på trettionde plats återfinns fråga 7, revisorn har X antal års erfarenhet av revisionsarbete. Denna fråga fick endast 38 poäng av 112 möjliga. (se Bilaga VIIb).

Då fyra frågor ur kategorin ny information tog sig in på listan, fanns det fyra frågor ur den befintliga revisionsberättelsen som de 16 respondenterna ur gruppen skattemyndigheten inte tyckte var lika intressanta. På plats 18 återfinns fråga 25 som handlar om att revisorn kontrollerat styrelse och VD:s skötsel av företaget. Detta kan anses vara redundant information då styrelse och VD troligen inte misskött bolaget ifall de beviljats ansvarsfrihet. Fråga 24, revisorn har prövat redovisningsprinciperna som kom på nittonde plats följd av fråga 29, ingår som ett moment i god revisionsbedömning och är då inte nödvändig att ha med i revisionsberättelsen. Revisorn tillstyrker att vinst/förlust hanteras på det vis som föreslås i förvaltningsberättelsen, kom på tjugonde plats. Skattemyndigheten får inte utdelning från företaget och är därför ointresserade av denna information. Den information i den befintliga revisionsberättelsen som var minst intressant för skattemyndigheten var

fråga 17 om att revisorn kontrollerat ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. Denna fråga återfinns först på tjugofjärde plats

### 6.6.2.5 Anställda/Fackföreningar

Nedan redovisas en jämförelse av revisorernas svar fördelade på kategorierna den befintliga revisionsberättelsen kontra ny information.

Tabell 6.23 – Fackförening Ny vs. Befintlig information

| Intressent   |            | Befintlig<br>Revisions<br>berättelse | Ny<br>Information |
|--------------|------------|--------------------------------------|-------------------|
| Fackförening | Medelvärde | 86,9375                              | 68,8750           |
|              | Antal      | 16                                   | 16                |
|              | Varians    | 146,596                              | 232,250           |
|              | Median     | 84,0000                              | 68,0000           |

Medelvärdet för frågorna som motsvarar den befintliga revisionsberättelsen var 86,9375 poäng av de 105 som maximalt kunde utdelas. Detta indikerar att fackföreningarna tycker att informationen som idag finns i revisionsberättelsen är intressant. En jämförelse mellan medelvärdet och median visar att de inte skiljer sig nämnvärt från varandra, vilket tyder på att inga extrema svar i någondera riktning tycks ha påverkat resultatet.

Våra frågor med information som idag inte finns med i revisionsberättelsen fick 68,8750 poäng. Denna poäng är betydligt lägre än den poäng som befintlig revisionsberättelse fick. Detta indikerar att denna information är mindre intressant. Variansen för den befintliga revisionsberättelsen var 146,596 och för den nya informationen 232,250. Fackföreningarna var alltså mer överens om sina svar på de frågor som motsvarar den informationen som idag finns med i revisionsberättelsen.

#### 6.6.2.5.1 Topp 15 Anställda/Fackföreningar

Av de femton högst placerade frågorna kommer tre från kategorin *Ny information* (se Tabell 6.24) nedan.

Den fråga som av respondenterna ansågs viktigast att ha med i revisionsberättelsen var fråga 16 som handlar om att styrelse och VD beviljas ansvarsfrihet. Denna och de frågor som följer närmast därpå täcker in det mest väsentliga för en som är insatt i terminologin. Dessa säger att allt är ok i företaget. Då vi förutsätter att fackförningarnas intresse i företaget är att arbetstillfällena säkras, borde denna information också vara den viktigaste. På en delad sjätte plats kom fråga 30 om ersättningar till styrelse och VD. Detta var den högsta placeringen en fråga ur kategorin ny information uppnådde. Övriga frågor ur kategorin

som nådde topp 15 var fråga 12, om att interna kontrollsystem har testats, på en delad nionde plats och fråga 3, om revisorns oberoende, på delad elfte plats.

Tabell 6.24 – *Topp 15 Fackföreningar*

| Placering | Poäng     | Fråga     | Kategori |
|-----------|-----------|-----------|----------|
| 1         | 108       | 16        | B        |
| 2         | 98        | 9         | B        |
| 3         | 97        | 5         | B        |
| 3         | 97        | 22        | B        |
| 3         | 97        | 1         | B        |
| <b>6</b>  | <b>96</b> | <b>30</b> | <b>N</b> |
| 6         | 96        | 2         | B        |
| 6         | 96        | 14        | B        |
| 9         | 95        | 6         | B        |
| <b>9</b>  | <b>95</b> | <b>12</b> | <b>N</b> |
| <b>11</b> | <b>94</b> | <b>3</b>  | <b>N</b> |
| 11        | 94        | 11        | B        |
| 13        | 93        | 13        | B        |
| 14        | 88        | 25        | B        |
| 15        | 87        | 29        | B        |
| 15        | 87        | 20        | B        |

\* Högsta möjliga totalpoäng per fråga: 112 (7p x 16 respondenter)

Lägst poäng och därmed plats 30 gick till fråga 10 (se Bilaga VIIc) som handlar om att revisorn vid revisionen lagt fokus på lagervärdering. Denna fråga fick 56 poäng av 112 möjliga. Då lagervärdering ofta är en viktig post för företagets resultat kan det tyckas vara märkligt att denna fråga inte anses viktig. Troligen anser dock fackföreningarna att denna information inte behöver specificeras.

Tre frågor från kategorin ny information tog sig in på topp 15. Femtonde platsen delades dock av två frågor vilket innebär att endast två frågor från befintlig revisionsberättelse knuffats ut. På plats 19 kom fråga 17 om att revisorn kontrollerat ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. Sämst placerad av informationen i den befintliga revisionsberättelsen var fråga 24, revisorn har prövat redovisningsprinciperna, som återfinns på plats 21.



### 6.6.2.6 Media

I avsnittet nedan ska jämförelser inom svaren för intressentgruppen media redovisas.

Tabell 6.25 – *Media Ny vs. Befintlig information*

| Intressent |            | Befintlig<br>Revisions<br>berättelse | Ny<br>Information |
|------------|------------|--------------------------------------|-------------------|
| Media      | Medelvärde | 82,8000                              | 68,0000           |
|            | Antal      | 5                                    | 5                 |
|            | Varians    | 57,700                               | 959,000           |
|            | Median     | 84,0000                              | 83,0000           |

Vad gäller informationen i den befintliga revisionsberättelsen så har den fått en hög medelpoäng på 82,8 poäng av 105 möjliga. I detta fall avviker medianen inte nämnvärt från medelvärdet vilket tyder på att inga ovanligt höga eller låga poäng påverkat medelvärdet utan respondenterna har tyckt att informationen i denna kategori är intressant att ha med i revisionsberättelsen. Variansen som i detta fall är låg (57,7) tyder på att de fem respondenterna dessutom har varit ganska eniga i poängsättningen.

I den andra kategorin av frågor är situationen annorlunda. Även i detta fall är högsta möjliga medelvärde 105 poäng. Att medianen är avsevärt högre än medelpoängen beror på att vissa frågor har fått låg poäng vilket i sin tur dragit ner medelvärdet. Vidare så framgår även av den höga variansen att det råder oenighet bland intressentgruppen medias respondenter i detta fall. Ser man till medianen istället för medelvärdet framgår att media som grupp tyckt att kategorin ny information i princip är lika intressant som informationen i den befintliga revisionsberättelsen även om oenigheten är större.

#### 6.6.2.6.1 Topp 15 Media

Av de femton frågor med högst sammanlagd poäng inom intressentgruppen utgörs en tredjedel (5/15) ur kategorin *Ny information* (se Tabell 6.26) nedan. Att så många som 5 frågor med ny information kom med på topplistan stämmer väl med vår hypotes om att media vill ha mer information, då den nya informationen är mer detaljerad än den som ges i dagens revisionsberättelse.

Tabell 6.26 – *Top 15 Media*

| Placering | Poäng     | Fråga     | Kategori |
|-----------|-----------|-----------|----------|
| 1         | 34        | 16        | B        |
| 2         | 33        | 20        | B        |
| 3         | 32        | 22        | B        |
| 4         | 30        | 6         | B        |
| 5         | 29        | 9         | B        |
| 5         | 29        | 5         | B        |
| 5         | 29        | 11        | B        |
| <b>8</b>  | <b>28</b> | <b>3</b>  | N        |
| <b>8</b>  | <b>28</b> | <b>30</b> | N        |
| 8         | 28        | 25        | B        |
| 8         | 28        | 14        | B        |
| <b>12</b> | <b>27</b> | <b>4</b>  | N        |
| 12        | 27        | 24        | B        |
| <b>12</b> | <b>27</b> | <b>12</b> | N        |
| <b>15</b> | <b>26</b> | <b>15</b> | N        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 35 (7p x 5 respondenter)

Den fråga som de fem respondenterna ur gruppen media tyckt varit mest intressant att ha med i revisionsberättelsen, d.v.s. den fråga som fått högst poäng, är fråga 16 i enkäten som handlar om att styrelsen och VD beviljas ansvarsfrihet. Denna fråga liksom de sex nästkommande är alla hämtade ur den befintliga revisionsberättelsen. Först på åttonde plats återfinns information som idag inte finns med i den befintliga revisionsberättelsen genom fråga 3 som handlar om utfallet av revisorns oberoende i FAR:s analysmodell. På delad åttonde plats återfinns, för oss något överraskande, även fråga 30 om ersättningar till styrelse och VD som vi trots skulle hamna bland de fem frågor med högst poäng med tanke på Skandia och Systembolagsskandalerna i media (november – december 2003). På femtonde plats kom fråga 15, revisorn har påpekat mindre brister i räkenskapshandlingarna. Denna information skulle kunna ge uppslag till artiklar i alla fall i större bolag.

Lägst poäng -plats nr 30 - för denna intressentgrupp fick informationen i fråga 27 som fick 17 poäng att jämföras med den fråga som fick högst poäng där poängen var den dubbla. (*se Bilaga VIIc*). Uppenbarligen är media inte intresserade av hur revisorn fastställt värdet på tillförd apportegendom.

Den information i den befintliga revisionsberättelsen som media tyckt varit minst intressant att ha med i revisionsberättelsen är fråga 13 - om kontroll av sammanställning av lån till närstående till företaget - som återfinns på 24 plats.

### 6.6.2.7 Långgivare

Tabell 6.27 – Långgivare Ny vs. Befintlig information

| Intressent |            | Befintlig Revisions berättelse | Ny Information |
|------------|------------|--------------------------------|----------------|
| Bank       | Medelvärde | 85,4118                        | 73,1176        |
|            | Antal      | 17                             | 17             |
|            | Varians    | 149,132                        | 121,360        |
|            | Median     | 85,0000                        | 72,0000        |

Informationen i den befintliga revisionsberättelsen är den information som långgivarna ansett vara mest intressant att ha med i revisionsberättelsen. Både medelvärdet och medianen är hög och ligger kring 85 poäng av 105 möjliga. Variansen talar dock för att respondenterna inte varit samstämmiga i sina svar. Spridningen på svaren är stor i denna kategori. Däremot är respondenterna mer eniga när det gäller informationen för kategorin ny information även om både medelvärdet och medianen är kring tio poäng lägre än för informationen i den befintliga revisionsberättelsen.

#### 6.6.2.7.1 Topp 15 Långgivare

Av de 15 frågor som fått högst poäng av intressentgruppen långgivare innehåller en tredjedel (5/15) information ur kategorin ny information (se Tabell 6.28)

Högst poäng fick fråga 16 – uttalandet där revisorn tillstyrker ansvarsfrihet för ledningen - ur den befintliga revisionsberättelsen. En poäng mindre fick fråga 22 – om fastställande av resultat och balansräkning - också denna tagen ur kategorin befintlig information.

Tabell 6.28 – Top 15 Långgivare

| Placering | Poäng      | Fråga     | Kategori |
|-----------|------------|-----------|----------|
| 1         | 109        | 16        | B        |
| 2         | 108        | 22        | B        |
| <b>3</b>  | <b>104</b> | <b>8</b>  | <b>N</b> |
| 4         | 104        | 6         | B        |
| 5         | 104        | 11        | B        |
| 6         | 103        | 9         | B        |
| 7         | 103        | 5         | B        |
| 8         | 102        | 2         | B        |
| <b>9</b>  | <b>100</b> | <b>27</b> | <b>N</b> |
| 10        | 100        | 1         | B        |
| <b>11</b> | <b>99</b>  | <b>3</b>  | <b>N</b> |
| <b>12</b> | <b>96</b>  | <b>23</b> | <b>N</b> |
| <b>13</b> | <b>95</b>  | <b>30</b> | <b>N</b> |
| 14        | 95         | 20        | B        |
| 15        | 93         | 14        | B        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 119 (7p x 17 respondenter)

Däremot återfinns information ur den andra kategorin, för denna intressentgrupp, redan på tredje plats. Högst poäng i denna kategori fick fråga nr 8 som handlar om att revisorn identifierat kritiska punkter i företaget och hur denne löst dessa, i detta fall exemplifierat av lager och lagerinventering. Långivarna har även ansett frågan om värdering av apportegendom (fråga 27), revisorns oberoende (fråga 3), att viktig information i noter lyfts fram (fråga 23) samt att ersättningar till ledningen (fråga 30), vara intressant att ha med i revisionsberättelsen även detta information som inte finns med idag. Med tanke på att långgivare ger företag krediter bör de ha behov av information om värdering av tillgångar, då dessa används som säkerheter. Frågor av denna karaktär, fråga 27 om värdering av apportegendom och fråga 8 om lagervärdering, återfinns också på topp 15 listan.

Minst intressant tyckte långivarna informationen i fråga 28, som handlar om vem revisorn haft till sin hjälp, vara. Lägst poäng bland de frågor där informationen är hämtad ur den befintliga revisionsberättelsen, fick fråga 17 – uttalandet om att revisorn har granskat ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna (*se Bilaga VIIId*) som återfinns på plats 25 på långivarnas lista. Även fråga 29 – om disponering av vinst alternativt förlust enligt förslag i förvaltningsberättelsen hamnar långt ner på listan (plats 21) även om uppnådd poäng ligger över hälften för möjlig maximalpoäng per fråga.

#### 6.6.2.8 Ägare utan kontroll

ÄUK gav informationen i den befintliga revisionsberättelsen 86,725 i medelpoäng av 105 möjliga medan medianvärdet var 90,5 och variansen ganska hög. Medelvärde för den nya informationen blev 75,125, vilket gjorde att denna intressentgrupp hade det högsta medelvärdet för den nya informationen. Medianvärdet var 75,0 medan variansen var ganska hög, men inte enorm.

Tabell 6.29 – ÄUK Ny vs. Befintlig information

| Intressent |            | Befintlig Revisions berättelse | Ny Information |
|------------|------------|--------------------------------|----------------|
| ÄUK        | Medelvärde | 86,7250                        | 75,1250        |
|            | Antal      | 40                             | 40             |
|            | Varians    | 188,461                        | 224,625        |
|            | Median     | 90,5000                        | 75,0000        |

##### 6.6.2.8.1 Topp 15 Ägare utan kontroll

ÄUK var den enda grupp där en fråga från den nya informationen gick ända upp i toppen. Vi hade förväntat oss att den dagsaktuella frågan om ersättningar till styrelse och VD skulle toppa listan av den nya informationen och i allra högsta grad för denna grupp, men det var istället fråga 12 om att revisorn har testat företagets interna kontrollsystem som blev vinnare.

Tabell 6.30 – Top 15 ÅUK

| Placering | Poäng      | Fråga     | Kategori |
|-----------|------------|-----------|----------|
| <b>1</b>  | <b>249</b> | <b>12</b> | <b>N</b> |
| 2         | 248        | 11        | B        |
| <b>3</b>  | <b>247</b> | <b>30</b> | <b>N</b> |
| 4         | 245        | 9         | B        |
| 5         | 240        | 22        | B        |
| 5         | 240        | 20        | B        |
| 7         | 238        | 25        | B        |
| 8         | 237        | 5         | B        |
| 8         | 237        | 16        | B        |
| 10        | 236        | 6         | B        |
| <b>10</b> | <b>236</b> | <b>3</b>  | <b>N</b> |
| 12        | 234        | 2         | B        |
| 12        | 234        | 14        | B        |
| 14        | 231        | 13        | B        |
| 15        | 225        | 1         | B        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 280 (7p x 40 respondenter)

Inte förvånande var att även frågan om bonus kom med bland de 15 i topp. Den frågan kom på tredje plats tillsammans med ytterligare en fråga med ny information nämligen fråga 3 som behandlar analysmodellen. Att dessa frågor kom med är ett tecken på skepsis mot ledning och revisorn. Då ÅUK lämnat ifrån sig all kontroll vill dessa ha information om hur företaget sköts. Ett effektivt internt kontrollsystem tyder på att företagets ledning har kontroll över företaget. De tre frågor från den befintliga revisionsberättelsen som därmed inte kom med på topp 15 listan för denna intressentgrupp var lite förvånande fråga 29 om att revisorn tillstyrker behandlingen av vinst/förlust, fråga 24 om att revisorn prövat redovisningsprinciperna och tillämpningen av dessa och fråga 17 om att revisorn kontrollerat ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. Det faktum att gruppen ÅUK inte vill ha med fråga 29 har vi svårt att förstå då denna grupp borde vara intresserad av utdelning från företaget. I Bilaga VIIe kan dock ses att ingen av dessa frågor hamnade helt i botten. Fråga 28 som behandlar av vem revisorn har haft hjälp under revisionen, var den fråga som fick sämst placering av denna intressentgrupp. En sak att notera är att poängen skiljer sig relativt lite mellan frågorna.

### 6.6.2.9 Leverantörer

Tabell 6.31 – Leverantörer Ny vs. Befintlig information

| Intressent |            | Befintlig Revisions berättelse | Ny Information |
|------------|------------|--------------------------------|----------------|
| Leverantör | Medelvärde | 87,0000                        | 68,2000        |
|            | Antal      | 5                              | 5              |
|            | Varians    | 75,500                         | 225,200        |
|            | Median     | 84,0000                        | 73,0000        |

Av gruppen leverantörer var det endast fem som svarade på enkäten. Informationen i den befintliga revisionsberättelsen fick ett medelvärde på 87,0 och ett medianvärde på 84,0. Enigheten inom gruppen var relativt stor då variansen var låg. Däremot var variansen ganska hög för den nya informationen, där medelvärdet blev 68,2 och medianen 73,0.

#### 6.6.2.9.1 Topp 15 Leverantörer

Tabell 6.32 – Top 15 Leverantörer

| Placering | Poäng     | Fråga     | Kategori |
|-----------|-----------|-----------|----------|
| 1         | 33        | 5         | B        |
| 1         | 33        | 22        | B        |
| 3         | 32        | 6         | B        |
| <b>3</b>  | <b>32</b> | <b>3</b>  | <b>N</b> |
| 3         | 32        | 16        | B        |
| 6         | 31        | 9         | B        |
| 6         | 31        | 2         | B        |
| 6         | 31        | 13        | B        |
| 6         | 31        | 1         | B        |
| 10        | 30        | 11        | B        |
| <b>11</b> | <b>28</b> | <b>7</b>  | <b>N</b> |
| <b>11</b> | <b>28</b> | <b>28</b> | <b>N</b> |
| 11        | 28        | 24        | B        |
| <b>11</b> | <b>28</b> | <b>12</b> | <b>N</b> |
| <b>15</b> | <b>27</b> | <b>30</b> | <b>N</b> |
| 15        | 27        | 14        | B        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 35 (7p x 5 respondenter)

Leverantörer placerade fem av frågorna från den nya informationen bland de femton bästa. Det var frågorna 3 om analysmodellen som blev bäst placerad av denna information på en delad tredjeplats. En oberoende granskning är alltså viktig. Övriga frågor från den nya informationen var fråga 7 om revisorns erfarenhet fråga 28 om vem revisorn haft till hjälp under revisionen, fråga 12 om det interna kontrollsystemet och fråga 30 ”Skandia frågan”.

Det mest oväntade var att denna grupp var den enda där frågan om vem som hjälpt revisorn blev placerad bland de 15 i topp, medan de flesta andra grupper gett denna fråga en bottenplacering. Vem som har hjälpt revisorn kan ha betydelse t.ex. vid bedömning av IT system. Har revisorn

här assisterats av en erkänd IT expert, väger hans ord tyngre. Även fråga sju om revisorns erfarenhet blev av de andra grupperna placerad bland de femton sista. Revisorns erfarenhet är viktig då en erfaren revisor har en tränad blick och lättare upptäcker t.ex. fel i redovisningen. Det var tre frågor från den befintliga revisionsberättelsen som halkade ner från topp 15 listan och det var fråga 29 behandling av vinst/förlust, fråga 20 om styrelse eller VD handlat i strid med bolagsordningen och fråga 17 om att revisorn kontrollerat underlag för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna.

## **6.7 Spekulation om felaktigheter i vår teori**

Vi har i vår analys konstaterat att flera av våra hypoteser förkastats. Då vi inte tror att utformningen av frågorna i vår enkät kan förklara att så många av hypoteserna förkastats, ska vi nedan försöka förklara varför utfallet inte motsvarat våra förväntningar. Vi går igenom de grupper för vilka hypoteserna förkastats i den ordning de tidigare förekommit i uppsatsen.

### **6.7.1 Företagsledningen**

Vår förväntning var att företagsledningen skulle vilja ha lite information i revisionsberättelsen. Denna förväntning visade sig dock vara felaktig då medelpoängen på den totala informationen låg långt över testvärdet. Då vi delade upp svaren på kategorierna befintlig revisionsberättelse och ny information framkom att det var kategorin befintlig revisionsberättelse som drog upp medelpoängen.

Denna avvikelser från vår förväntning tror vi kan bero på att företagsledningen faktiskt tycker att revisionsberättelsen, som den ser ut idag, är bra och att den inte lämnar ut information som ledningen inte vill ska komma ut. En annan anledning skulle kunna vara att företagsledningen vet hur en revisionsberättelse ska se ut och har svarat på vår enkät så som de vet att de borde svara.

### **6.7.2 Ägare med kontroll**

Vi förväntade oss att ägare med kontroll skulle vilja ha lite information i revisionsberättelsen. Den här gruppens medelvärde på den totala informationen låg ännu högre än hos företagsledningen. Då vi även här delade upp svaren på kategorierna befintlig revisionsberättelse och ny information framkom att ÄMK gett båda kategorierna högre poäng än vad vi förväntat oss.

Även Holmetun & Johansson (2001) fick sina förväntningar om denna grupp omkullkastade. De trodde att detta kunde bero på att ÄMK och revisorn arbetar nära varandra och att ÄMK därmed lärt sig vilka lagar och rekommendationer revisorn använder sig av. Vi tror att detta kan vara en del av förklaringen till att våra förväntningar inte uppfylldes. Det

förklarar dock inte att även kategorin ny information fick högre poäng än vad vi förväntat oss. En annan sak som kan förklara att ny information fick högre poäng än vi väntat oss tror vi kan vara att ÄMK inte anser att den information som idag finns i revisionsberättelsen på ett tillräckligt bra sätt överbryggas den informationsasymmetri som föreligger mellan företagsledning och ÄMK.

### **6.7.3 Skattemyndigheten**

Vår förväntning på denna grupp var att de skulle vilja ha mer information om revisorns bedömning. Då endast två av de sex frågor som vi ansåg vara av denna karaktär var signifikant skilda från testvärdet förkastade vi delvis denna hypotes.

Anledningen till att vår förväntning inte uppfylldes tror vi, efter att ha läst de kommentarer som lämnats på vår enkäts öppna frågor, är att en ren revisionsberättelse har väldigt liten betydelse för skattemyndigheten. Det är i första hand orena revisionsberättelser som skattemyndigheten tittar på och därför tror vi att den informationen som finns i den rena revisionsberättelsen inte är så intressant för denna grupp.

### **6.7.4 Anställda/Fackföreningar**

Vi förväntade oss att fackföreningarna skulle vilja ha mer information om hur revisionen utförts. Då endast en av de sju frågor som vi ansåg vara av ovan nämnd karaktär föll ut så som vi förväntat, en fråga var dessutom skild från testvärdet på fel håll, förkastades denna hypotes delvis.

En anledning till att våra förväntningar om fackföreningarna visade sig felaktiga tror vi kan vara att respondenterna, trots våra försök att vara tydliga, har missuppfattat i vilken roll de skulle svara på enkäten. En indikation om detta fick vi genom en kommentar på de öppna frågorna där det framgick att respondenten trodde att det var fackföreningens och inte arbetsgivarens revisionsberättelse vi frågat om.

### **6.7.5 Media**

Vi förväntade oss att media skulle vilja ha mer information om allt så att de själva sedan skulle kunna sova bland denna information. Medelpoängen på den totala informationen för denna grupp låg visserligen över vårt testvärde men med signifikans 0,398 förkastades denna hypotes.

Vi har svårt att se vad i vår teori som är fel för denna grupp. Det vi tror är att om svarsfrekvensen varit högre, endast 5 av 50 svarade, så hade vi kunnat acceptera hypotesen. I detta fall hade medianen varit ett lämpligare mått. Hade vi testat denna istället för medelvärde så hade vi fått fram att media vill ha mer information precis som vi sagt i hypotesen



men samtidigt är ju den låga svarsfrekvensen ett problem hur man än ser på det. En annan anledning som vi kan tänka oss är att revisionsberättelsen inte anses vara så intressant då de möjligtvis inte använder revisionsberättelsen som informationskälla.

### 6.7.6 Leverantörer

Vi förväntade oss att leverantörerna skulle vilja ha information om anbudsförfarandet och företagets interna kontrollsystem i revisionsberättelsen. Vår förväntning om att leverantörer vill ha information om anbudsförfarandet konstaterades direkt vara felaktig då det faktiska medelvärdet låg under testvärdet. Förväntningen om önskemål om information om företagets interna kontrollsystem accepterades med svag signifikans.

Vi tror att felet i vår teori om denna grupp ligger i att leverantörerna inte använder sig av revisionsberättelsen när de fattar beslut om att bevilja krediter. Stöd för att detta är orsaken till att vår teori gått fel finner vi i svar på de öppna frågorna i vår enkät då synpunkten "icke relevant i min yrkesutövning" förekom. Leverantörer, tror vi, använder sig av kreditvärderingsinstitut som t.ex. Moody's och Standard & Poor's.

### 6.8 Bortfall

Att göra en djupare analys av orsaker till bortfallet är för vår del svårt och vi kan här bara spekulera kring anledningarna. Nedan ska vi redogöra för den typ av bortfall som vi kan finna orsaker till.

Av de 450 enkäter som skickades ut, 50 enkäter per intressentgrupp, fick vi tillbaka 138 st, vilket ger en sammanlagd svarsfrekvens på ca 31 %. Av dessa 138 svar utgjorde dock fem ej ifyllda enkäter varför svarsfrekvensen justerad för detta bortfall istället blir ca 30 %. Uppdelat per intressentgrupp blir svarsfrekvensen mer varierad.

Tabell 6.33 – Svarsfrekvens per intressentgrupp

| Intressent        | Antal svar | Bortfall |
|-------------------|------------|----------|
| Revisorer         | 8          | 84 %     |
| Ledning           | 16         | 68 %     |
| ÄMK               | 10         | 80 %     |
| Skattemyndigheten | 16         | 68 %     |
| Fackföreningar    | 16         | 68 %     |
| Media             | 5          | 90 %     |
| Långivare         | 17         | 66 %     |
| Leverantörer      | 5          | 90 %     |
| ÄUK               | 40         | 20 %     |

I en del fall har vi fått tillfredsställande svar på vissa frågor medan några enstaka inte alls har besvarats s.k. *informatörsbortfall*. Detta leder till att svarsfrekvensen inom en grupp kan variera från fråga till fråga (Lekvall & Wahlbin, 1993). Vi har gjort bedömningen att ändå använda de svar

som faktiskt lämnats istället för att helt bortse från dessa p.g.a. denna typ av bortfall.

I vissa fall, främst skattemyndigheten men även långgivare, leverantörer och media, har vi inte kunnat få fram direkta e-post adresser utan istället skickat enkäten till kontorsgemensamma adresser varifrån e-post fördelas via en administratör. Även om vi i dessa fall överst i följebrevet bett administratören att skicka vidare brevet till berörd person kan vi inte vara säkra på att så har skett alla gånger. Trots detta är just långivarna och skattemyndigheten bland de intressentgrupper med lägst bortfallsfrekvens (se Tabell 6.33).

Från en del respondenter, närmare bestämt 3 st har vi fått meddelande om att de av tidsbrist inte ansett sig hinna svara på vår enkät. Detta är beklagligt då vi uppenbarligen misslyckats med att skapa tillräckligt engagemang hos läsaren av följebrevet för att denne ska avsätta de ca 5 korta minuter vi upplyst om att det skulle ta att svara på vår enkät. Vi har även blivit uppmärksammade på att ett par personer har ansett att vår enkät inte varit intressant för dem att besvara.. En respondent ur intressentgruppen media skickade följande meddelande till oss

*” På börsavdelningen skriver vi om börsnoterade företag. De flesta av enkätfrågorna kan nog vara intressanta för leverantörer och kreditgivare till onoterade bolag. Det verkar inte särskilt relevant att delta i enkäten.”*

Detta ger oss indikationer på att vi i följebrevet inte varit tillräckligt tydliga med att kommunicera till intressenterna varför vi önskat att få just deras syn på revisionsberättelsen och att enkäten därmed lämnats obesvarad. Hur det än må vara med den saken tycker vi det är något förvånande att just intressentgruppen media som annars är ivriga att få information, tydligen inte vill vara med och hjälpa till att producera denna genom att t.ex. delta i enkätundersökningar.

Av två respondenter har vi fått veta att dessa har haft tekniska problem och därför inte kunnat besvara vår enkät. Vi har så snart vi fått reda på dessa problem testat enkäten från olika datorer och inte sett att problemet varit av generell art och därmed bör det inte ha drabbat alla individer inom samma grupp. Men möjligheten finns att det kan vara fler som upplevt sådana problem men inte hört av sig, trots att vi lämnat våra telefonnummer samt e-postadresser.

Bortfall kan enligt Lekvall & Wahlbin (1993) även bero på att frågorna är otydliga och svåra att förstå och därmed ta ställning till. Men vi har varken vid testerna av enkäten eller genomförandet av undersökningen fått indikationer på att frågorna skulle vara svåra att förstå. Men även i detta fall kan det vara så att respondenten dragit sig för att kontakta oss och istället låtit bli att svara på enkäten.

Som tidigare sagts kan orsakerna till det höga bortfallet vara många – antagligen lika många som de intressenter som inte har svarat. För att få bättre svar på varför så många låtit bli att svara kunde vi ha gjort en bortfallsanalys och kontaktat de respondenter som inte svarat och frågat om varför de inte gjort så. Men då vår tid varit begränsad och en sådan analys endast gett oss tips inför en ev. upprepad undersökning, ansåg vi det inte vara motiverat att göra en sådan.

## 6.9 Kapitelsammanfattning

I kapitel 6 har de data vi samlat in analyserats. Vi började med att konstatera att det fanns en variation i mängden information som olika intressentgrupper efterfrågar och att vår övergripande hypotes därmed inte kunde förkastas. Därefter redovisades utfallet av test av underhypoteserna per intressentgrupp. Genom dessa tester kom vi fram till att många av underhypoteserna kunde förkastas. Bl.a. svarade intressentgruppen ledning och ÄMK tvärtemot våra förväntningar. Revisorerna svarade däremot precis som vi trott och tyckte att informationen i den befintliga revisionsberättelsen var viktig medan övrig information fanns vara avsevärt mindre intressant. Datan som vi samlat in sammanställdes även i form av topplistor med de 15 frågor som fick högst poäng både för alla intressentgrupper som helhet samt för varje enskild intressentgrupp. Vi kunde med denna analys konstatera att informationen i den befintliga revisionsberättelsen var den som överlägset fick mest poäng av samtliga intressentgrupper men att alla intressentgrupper lyckades få med åtminstone en fråga ur kategorin ny information på sina respektive topp 15 listor. ÄUK fick dessutom med en fråga ur denna kategori bland de fem frågor med högst poäng. Kapitlet avslutades med att vi spekulerade kring fel i vår teori för varje intressentgrupp där underhypoteserna har förkastats och allra sist fördes ett resonemang kring det höga bortfall som vi drabbats av.

## 7. Slutsats

---

*I detta kapitel sammanfattar vi kort uppsatsen och drar egna slutsatser i enlighet med uppsatsens syfte. Praktiska implikationer, ett förslag till en ny revisionsberättelse och förslag på fortsatt forskning presenteras.*

---

### 7.1 Avslutande diskussion

Syftet med denna uppsats var att beskriva om det finns variation i kravet på information i revisionsberättelsen mellan olika intressentgrupper och om vi kunde peka på annan information än den som idag ges som intressentgrupperna också kunde vilja ha med. För att kunna uppfylla vårt syfte anpassade vi, med utgångspunkt i agentteorins antagande om asymmetrisk information, intressentmodellen och därigenom identifierade vi olika intressentgrupper som har intresse i ett företag. För dessa grupper ställde vi upp olika hypoteser som vi testade genom att genomföra en enkätundersökning. Tyvärr var svarsfrekvensen överlag dålig och i vissa fall var svarsfrekvensen en katastrof. Detta gör att vi inte har kunnat generalisera resultaten av vår undersökning. Efter analys av insamlade empiriska data förkastades flera av våra hypoteser. I de fall hypoteserna riktade sig mot specifika frågor, t.ex. hypoteserna för skattemyndigheten och fackföreningar, visade det sig efter analys att just dessa frågor inte var intressanta att ha med. Det fanns dock några frågor ur kategorin ny information, fråga 3, om revisorns oberoende, fråga 12, om interna kontrollsystem, och fråga 30 som handlar om ersättningar till ledningen, som upplevdes vara intressanta. Det var även intressant att konstatera att fråga 13, om sammanställning av lån och säkerheter till närstående, fråga 17, kontrollen av underlag för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna, och fråga 24, prövning av redovisningsprinciper, inte lyckades ta sig in på topp 15 även om denna information enligt FARs standardutformning ska vara med. Fråga 13 utgör dessutom sådan information som enligt aktiebolagslagen ska vara med i revisionsberättelsen. Då informationen i fråga 13 är lagstadgad, blev vi förvånade att inte revisorerna hade med denna fråga på sin topp 15. Frågan återfanns på plats 17 och passerades således av två frågor som vi tagit fram (ny information).

Vår undersökning visade således att det finns en variation bland respondentgrupperna gällande hur mycket information som ska vara med i revisionsberättelsen. Det vi tydligt kunde se var att revisorerna totalt sett ville ha med en mindre mängd information än övriga grupper. Mest information ville ägare utan kontroll ha, inte särskilt oväntat då dessa investerat i företaget men inte har någon som helst insyn.

Vi kan konstatera att den information som idag ges i revisionsberättelsen upplevdes som viktig av samtliga grupper. Den variation i informationsmängd som tidigare nämnts kan därmed härledas från vår ”nya” information. Högst medelpoäng inom kategorin ”ny” information

hade ÄUK. Deras medelpoäng var i sin tur mer än dubbelt så hög som revisorernas inom samma kategori. Även ledningen har gett den ”nya” informationen klart lägre än de andra grupperna. Detta ser vi som ett tecken på den asymmetriska informationen som vi nämnt redan i inledningen. Ledningen har intern information och har därför ett mindre behov av information i revisionsberättelsen.

Problemet med att åsikterna om vad som ska finnas med i revisionsberättelsen skiljer sig mellan revisor och intressenter är att dessa betalar för att revisorn ska utföra en tjänst. Om revisorn inte redovisar den information som intressenterna efterfrågar, kan man då säga att revisorn ger valuta för pengarna? Lösningen på problemet är inte så enkel. Tre frågor ur kategorin ”ny” information tog sig in på den totala topp 15 listan. Om fråga 3, om revisorns oberoende, fråga 12, om interna kontrollsystem, och fråga 30 som handlar om ersättningar till ledningen, tas med i revisionsberättelsen tror vi att missnöjet med revisionsberättelsen kommer att minska. Informationen i dessa frågor är inte av karaktären att de skulle kunna strida mot revisorns tystnadsplikt. En del av förklaringen kan vara ett förväntningsgap mellan intressenter och revisorer. Av de reaktioner vi fått från respondenterna under vår undersökning framgår att några vill att revisorn ska fungera som rådgivare. Detta problem kan inte lösas genom en förändring av revisionsberättelsens utformning utan måste lösas genom att intressenterna informeras om att den valda revisorn enligt ABL ska kontrollera räkenskaper och förvaltning och inte inneha en rådgivande funktion.

Då revisorn arbetar på intressenternas uppdrag bör de vara lyhörda för vad nämnda intressenter vill ha rapporterat. Det har inte framgått av vårt arbete om FAR vid utformningen av dagens revisionsberättelse har tagit in åsikter från intressenterna om vilket innehåll som önskas. Vi anser dock att FAR bör ta hänsyn till det informationsbehov olika intressentgrupper har.

Då vi i vår undersökning lät respondenterna ta ställning till hur viktig, på en skala från 1 – 7, som informationen i den befintliga revisionsberättelsen samt den information vi tagit fram var, kunde vi se vilken information som ansågs viktig av olika grupper. Vi kunde då konstatera att majoriteten av de frågor som ansågs viktiga kom från dagens revisionsberättelse. Men en del frågor som vi hittat på tog sig in på topp 15 listorna för de olika grupperna. Anledningen till att denna nya information tog sig förbi information som redan finns i revisionsberättelsen skulle kunna vara att intressenterna, vid utformningen, inte tillfrågades om vilken information de ville ha. En annan anledning kan vara att informationsbehov kan förändras i takt med tiden. Om detta är fallet, bör även revisionsberättelsen kunna förändras.

På topp 15 listan för samtliga intressenter tillsammans kom fråga 3, om revisorns oberoende, fråga 12, om interna kontrollsystem, och fråga 30

som handlar om ersättningar till ledningen. Då dessa punkter finns med på den totala topp 15 listan bör dessa enligt oss finnas med i revisionsberättelsen. Med tanke på att långgivare och skattemyndighet placerat fråga 27 om hur revisorn försäkrat sig om värdet på tillförd appotegendom och långgivare placerat fråga 8 som handlar om att revisorn identifierat kritiska punkter i företaget och hur denne löst dessa, i detta fall exemplifierat av lager och lagerinventering bör denna information inkluderas. På följande sida presenterar vi ett förslag på hur en ny revisionsberättelse skulle kunna se ut. Likt free-form revisionsberättelsen ska den utökade informationen, här exemplifierad av varulagret, anpassas till det specifika företaget så att revisionsberättelsens utformning blir något mer individuell för varje företag.

Som kritik mot vår teori kan nämnas att vi tagit med leverantörer som intressentgrupp. Denna grupp använder sig inte i någon större utsträckning av revisionsberättelsen, något som stod klart för oss när vi fick kommentarer om att våra frågor inte var relevanta för deras yrkesutövande. Även skattemyndighetens användande av revisionsberättelsen kan ifrågasättas. Denna grupp använder sig i första hand av orena revisionsberättelser och en ren revisionsberättelse används främst till de fall där myndigheten ska anmäla en revisor till revisionsnämnden.

Vår uppsats har bidragit med kunskap om att den informationsmängd i revisionsberättelsen som intressenter efterfrågar varierar och intressenternas önskemål om vad som ska redovisas i revisionsberättelsen skiljer sig från revisorns åsikt. Att revisorn och intressenter gör olika bedömningar i den här frågan framkommer i och för sig i Holmetun & Johanssons uppsats (2001), men i den uppsatsen behandlades endast information om lagervärdering medan vi tar upp och ger förslag på ett bredare spektra av information.

Uppsatsen har även bidragit med kunskap om att viss, av oss föreslagen, ytterligare information om revisorn och revisionen efterfrågas av olika intressentgrupper. Vi har lyckats med den i syftet framhållna målsättningen att peka på annan information som kan vara intressant att ha med i revisionsberättelsen.

Slutligen anser vi att revisionsberättelsens innehåll bör ses över med jämna mellanrum. Vid dessa översikter bör FAR låta olika intressentgrupper komma med synpunkter om vilken information de efterfrågar.

## **7.2 Förslag till reviderad revisionsberättelse**

Med anledning av det som framkommit i vår undersökning lämnas nedan ett förslag på hur en reviderad revisionsberättelse kan se ut då den

innehåller den information som intressentgrupperna efterfrågat. (Förslag till förändringar markeras med fetstil.)

## Förslag till reviderad revisionsberättelse

Till bolagsstämman i .....

Organisationsnummer 556000-0000

Jag (Vi) har granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning i..... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). Det är styrelsens och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala mig (oss) om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av min (vår) revision. **Vid analys av mitt (vårt) förhållande till ..... enligt av FAR uppställd analysmodell har framkommit att inget hot mot mitt (vårt) oberoende föreligger.**

Revisionen har utförts i enlighet med god revisions sed i Sverige. Det innebär att jag (vi) planerat och genomfört revisionen för att i rimlig grad försäkra mig (oss) om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga fel. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. **Då varulagret genom sin storlek är en kritisk punkt i bolaget .... har jag (vi) medverkat vid inventering för att säkerställa dess existens och värde. Jag (vi) har testat företagets interna kontrollsystem och funnit att det fungerar tillfredsställande.** I en revision ingår också att pröva redovisningsprinciperna och styrelsens och verkställande direktörens tillämning av dem samt att bedöma den samlade informationen i årsredovisningen. **Jag (vi) har försäkrat oss om att värdet av tillförd apportegendom är riktig genom att jämföra med marknadsvärdet på motsvarande egendom. Jag (vi) har kontrollerat att samtliga ersättningar till styrelse och VD finns redovisade i not till resultaträkningen.**

Som underlag för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet har jag (vi) granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget. Jag (Vi) har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Jag (Vi) anser att min (vår) revision ger mig (oss) rimlig grund för mina (våra) uttalanden nedan.

Årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger därmed en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.

(Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.)

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ.

A.A

Auktoriserad revisor/Godkänd revisor

### 7.3 Förslag till fortsatt forskning.

Revisorn – kontrollant eller rådgivare?

Under arbetet med vår uppsats har vi kommit i kontakt med åsikten att revisorn ska vara rådgivare åt intressenterna. Denna uppfattning går i strid med den roll som den valda revisorn har enligt ABL samt även mot dennes roll i agentteorin. Denna missuppfattning av revisorns roll skulle kunna förklara det missnöje som riktas mot revisionsberättelsen. Då ovanstående framkommit under uppsatsarbetet har vi ej behandlat detta i vår uppsats. En undersökning om kunskapen bland olika intressentgrupper om revisorsrollen, förutsatt att den visar att det verkligen föreligger en missuppfattning hos någon grupp, skulle kunna motivera FAR och andra revisorsorganisationer att försöka reda upp dessa missförstånd.

Olika organisationstyper – olika informationsbehov?

När vi inledde vårt arbete med revisionsberättelsen, hade vi en idé om att den möjligen såg olika ut för olika typer av organisationer, t ex aktiebolag och ideella föreningar. I aktiebolag finns ett ekonomiskt intresse, medan ideella föreningar ska ha andra primära intressen. Vi studerade ett 60-tal revisionsberättelser från olika typer av ideella föreningar, då vi trodde att revisionsberättelsen möjligen skulle kunna se annorlunda ut. Vi fann inte att dessa revisionsberättelser såg annorlunda ut, mer än att vissa ord bytts ut t ex bolagsstämma mot årsmöte. Förmodligen beror detta på att FAR även lämnar rekommendation för hur en revisionsberättelse för en ideell förening bör se ut. Detta kan vara ett intressant uppslag till fortsatt forskning; Varför ser revisionsberättelsen i princip likadan ut i organisationer med olika intressen/syften - ekonomiska eller andra? Har man inte behov av annan sorts information i en ideell förening/organisationstyper med andra än just ekonomiska intressen?

Revisorns benägenhet att avge oren revisionsberättelse har tidigare studerats vid Högskolan Kristianstad. Men varför är revisorerna och FAR så ointresserade att ge ut mer information i en ren revisionsberättelse om detta inte skadar företaget/organisationen? Vår undersökning har givit indikation på att revisorn inte anser det intressant att lämna ut mer information och en uppföljande studie där exempelvis revisorer intervjuas kan ge svar på varför de inte tycker det.

Det skulle vara intressant att göra en experimentstudie med den information som olika grupper av intressenter ansett vara viktig i någon form av free-form revisionsberättelse. Det finns en svårighet och t. o. m en fara i att frikoppla revisionsberättelsen från årsredovisningen, så istället för att göra undersökningen på det sätt vi gjort, skulle man ha kunnat göra experiment där revisionsberättelsen och årsredovisningen var kopplade till varandra. Vilka resultat skulle uppnås med denna typ av undersökning? Det är möjligt att studien skulle visa att det inte behövs så mycket mer information i revisionsberättelsen, utan att det med små medel går att få intressenter att bättre förstå den information som ändå



finns i ÅR. Ett annat svar kunde vara att trots att vi hade öppna frågor, där respondenterna kunde uttrycka önskemål om annan information, inte tog sig tid att verkligen fundera på vilken typ av information de verkligen vill ha. Vid en studie på djupet, kunde därför annan typ av information komma till ytan.

## Referenser

---

Agell, A. & Malmström, Å. (2003) *Civilrätt* 18:e uppl Malmö: Liber Ekonomi. ISBN 91-47-07227-X

*Aktiebolagslag (1975:1385)*

Anthony, R & Govindarajan, V. (2001) *Management Control Systems*. 10<sup>th</sup> ed. McGraw-Hill: New York, NY. ISBN 0-07-231635-7

Bankplatser i Sverige [online] (Accessdatum 031127). Tillgänglig på <URL: <http://www.bankplatser.nu>>

Berlin, S. (1994) ”Vad skriver vi egentligen i revisionsberättelsen?” *Balans*. nr 10, sid. 12-19

Dahmström, K. *Från datainsamling till rapport-att göra en statistisk undersökning*. (1996) 2:a upplagan. Lund: Studentlitteratur. ISBN 94-44-00111-8

*FARs Revisionsbok*, (2002) Stockholm: FAR Förlag AB. ISBN 91-88218-95-3

FitzRoy, F., Acs, Z & Gerlowski, D. (1998) *Management and Economics of Organizations*. Harlow: Prentice Hall Europe,. ISBN 0-13-231952-7 (pbk)

Forskningsmetodik- kvantitativa (statistiska) och kvalitativa ansatser [online] (Accessdatum 031220). Tillgänglig på <URL: <http://www.infovoice.se/fou/index.htm>>

Hallgren, Ö. (1998) 10:e upplagan *Finansiell Metodik*. Helsingborg: Ekonomibok Förlag AB. ISBN 91-86406-17-5

Hansson, S. (2001) 9:e upplagan *Aktier Optioner Obligationer En introduktion*. Lund: Studentlitteratur. ISBN 91-44-01640-9

Hatch, M. J. (1997). *Organization Theory, modern, symbolic and postmodern perspectives*. Oxford: Oxford University Press. ISBN 0-19-877490-7 (pbk)

Hatherly, D. Brown, T. & Innes, J. (1998) “Free-Form Reporting and Perceptions of the Audit”. *British Accounting Review*, nr 30, sid. 23-38

Hendriksen, E. & Van Breda, M. (1992) *Accounting Theory* (5<sup>th</sup> ed.). Irwin: Chicago. ISBN 0-256-11269-X

Holmetun, M. & Johansson, R. (2001) *Revisorn vs. Intressenterbedömningsgap eller harmoni?* Kandidatuppsats, Högskolan Kristianstad.

Lekvall, P. & Wahlbin, C. (1993) *Information för marknadsföringsbeslut*. 3:e upplagan. Göteborg: IHM Förlag AB. ISBN 91-86460-64-1

Lindher, A-S. Lödby Varel, G. & Magistrado, K. (2002) *Revisorns benägenhet att avge en oren revisionsberättelse*. Kandidatuppsats, Högskolan Kristianstad.

Mankiw, N.G. (2000) *Macroeconomics*. 4<sup>th</sup> ed. Worth Publishers: New York. ISBN 1-57259-644-9

Meyer, J. Antonsson, H. (2000) *Internationella Bibliotek-från lånecentral till publikt bibliotek*. Magisteruppsats, Bibliotekshögskolan Borås.

*Propositioner 1975:103*. Stockholm: Riksdagen.

*Revisorslag (2001:883)*

Riksskatteverket [online] (Accessdatum 031126). Tillgänglig på <URL:<http://www.rsv.se>>

Saunders, M., Lewis, P. & Thornhill, A. (2003) *Research Methods for Business Students* 3<sup>rd</sup> ed. Harlow: FT Prentice Hall. ISBN 0-273-65804-2

Smith, D. (2000) *Redovisningens språk*. 2:a upplagan. Lund: Studentlitteratur. ISBN 91-44-01384-1

*SPSS för Windows Base System User's Guide Release 5.0*. (1992) Chicago: Norusis SPSS Inc. ISBN 0-923967-49-4

Susning.nu [online] (Accessdatum 031228). Tillgänglig på <URL:[http://susning.nu/Tredje\\_statsmakten](http://susning.nu/Tredje_statsmakten)>

Svenskt Arbetsliv [online] (Accessdatum 031126) Tillgängling på <URL: <http://www.ais.se> >

Svenska Riskkapitalföreningen [online] (Accessdatum 031127) Tillgängling på <URL : <http://www.vencap.se/alpha.asp> >

University of St. Thomas [online] (Accessdatum 031228). Tillgänglig på <URL: [http://www.stthom.edu/cbes/marianne\\_jennings.html](http://www.stthom.edu/cbes/marianne_jennings.html)>

Westerlund, J. (2001) *Aktiebolagets vinstsyfte – en juridisk, rättsekonomisk och affärsetisk diskussion och analys av det privatägda*

*aktiebolagets syfte att öka aktieägarnas förmögenheter.* D-uppsats,  
Linköpings Universitet.

## Bilaga I

### FARs mall för revisionsberättelse enligt standardutformningen

#### REVISIONSBERÄTTELSE

Till bolagsstämman i .....

Organisationsnummer 556000-0000

Jag (Vi) har granskat årsredovisningen och bokföringen samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning i..... för år ÅÅÅÅ (räkenskapsåret...). Det är styrelsens och verkställande direktören som har ansvaret för räkenskapshandlingarna och förvaltningen. Mitt (Vårt) ansvar är att uttala mig (oss) om årsredovisningen och förvaltningen på grundval av min (vår) revision.

Revisionen har utförts i enlighet med god revisions sed i Sverige. Det innebär att jag (vi) planerat och genomfört revisionen för att i rimlig grad försäkra mig (oss) om att årsredovisningen inte innehåller väsentliga fel. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. I en revision ingår också att pröva redovisningsprinciperna och styrelsens och verkställande direktörens tillämning av dem samt att bedöma den samlade informationen i årsredovisningen. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet har jag (vi) granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningskyldig mot bolaget. Jag (Vi) har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Jag (Vi) anser att min (vår) revision ger mig (oss) rimlig grund för mina (våra) uttalanden nedan.

Årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger därmed en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.

(Särskild förteckning över lån och säkerheter har upprättats i enlighet med vad som föreskrivs i aktiebolagslagen.)

Jag (Vi) tillstyrker att bolagsstämman fastställer resultaträkningen och balansräkningen, disponerar (behandlar) vinsten (förlusten) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen och beviljar styrelsens ledamöter och verkställande direktören ansvarsfrihet för räkenskapsåret.

Ort den DD månad ÅÅÅÅ.

A.A

Auktoriserad revisor/Godkänd revisor

Källa: FARs Revisionsbok 2002

## Bilaga II

---

Hej!

Tycker Du att revisorn berättar tillräckligt i revisionsberättelsen? Denna fråga är vi angelägna att få svar på genom vår undersökning.

Vi skriver just nu på en kandidatuppsats inom området redovisning och revision och har valt att titta lite närmare på den *rena* revisionsberättelsen. Med vår uppsats vill vi förklara vilken information läsare tycker att den rena revisionsberättelsen bör förmedla.

Vår förhoppning är att Du vill hjälpa oss genom att avvara ca 5 minuter av Din tid till att besvara vår enkät, som återfinns på länken:

<http://www.bjornbengtsson.com/110X.htm>

Det är av stor vikt att vi får in just Ditt svar för att vi ska kunna dra relevanta slutsatser av undersökningen. Vi ber dig därför klicka på länken, fylla i och sända enkäten. All information behandlas enligt forskningsetiska standards, vari ingår konfidentiell behandling och att svar på intet sätt kan spåras till Dig.

Önskar Du ta del av uppsatsen i elektroniskt form, kan Du sända Din e-post adress till någon av undertecknade. Du är även välkommen att skriva eller ringa om Du har några frågor.

Vi skulle uppskatta om vi kunde få Ditt svar senast:

**Onsdagen den 10 december 2003.**

**Tack på förhand!**

Björn Bengtsson  
0733-XXX XX  
E-post:

Marie Callert  
0708-XXX XXX  
E-post:

Pamelia Goszkowski  
0704-XXX XXX  
E-post:

**Handledare:** Sven-Olof Yrjö-Collin  
Docent/Associate Professor  
Tel: 044-203 119  
E-post: sven-olof.collin@e.hkr.se

---

**Bilaga III****Hur viktigt tycker du det är att nedanstående information finns med i en ren revisionsberättelse?****1 motsvarar Inte alls viktigt och 7 motsvarar Mycket viktigt**

1. Revisorn har bedömt den samlade informationen i årsredovisningen.
- 1 2 3 4 5 6 7
2. Revisorn uttalar sig om det ansvar som styrelsen och verkställande direktören har för räkenskapshandlingarna och förvaltningen.
- 1 2 3 4 5 6 7
3. Revisorn har analyserat sitt förhållande till klienten för att säkerställa sitt oberoende i enlighet med FARs analysmodell. Om revisorn kommit fram till att hot mot oberoendet föreligger redovisas vilka motåtgärder han vidtagit.
- 1 2 3 4 5 6 7
4. Revisorn har granskat bolaget i X antal år.
- 1 2 3 4 5 6 7
5. Revisorn har tillämnat god revisionssed och det betyder att han organiserat och utfört kontrollen på så sätt att han med tillfredsställande säkerhet kan uttala sig om att årsredovisningen inte har några större fel.
- 1 2 3 4 5 6 7
6. Revisorn har kontrollerat att årsredovisningen är upprättad enligt Årsredovisningslagen.
- 1 2 3 4 5 6 7
7. Revisorn har X antal års erfarenhet av revisionsarbete.
- 1 2 3 4 5 6 7
8. Revisorn har vid planering av revisionen funnit att varulagret är en kritisk punkt i bolaget och har därför medverkat vid lagerinventeringen för att säkerställa dess existens och värde.
- 1 2 3 4 5 6 7
9. Revisorn har kontrollerat bokföringen och årsredovisningen.
- 1 2 3 4 5 6 7
10. Revisorn har vid årets revision lagt betoningen på granskning av lagervärdering.
- 1 2 3 4 5 6 7
11. Revisorn har granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören har handlat i strid med aktiebolagslagen eller årsredovisningslagen.
- 1 2 3 4 5 6 7
12. Revisorn har testat företagets interna kontrollsystem och funnit att det fungerar tillfredsställande.
- 1 2 3 4 5 6 7
13. Revisorn har kontrollerat sammanställningen av lån och säkerheter som ställts till närstående till företaget.
- 1 2 3 4 5 6 7

14. Revisorn har granskat viktiga beslut och åtgärder för att bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget.
15. Revisorn har för ledningen påpekat mindre brister i räkenskapshandlingarna, vilka nu har åtgärdats.
16. Revisorn tillstyrker att Styrelsen och VD beviljas ansvarsfrihet
17. Revisorn har kontrollerat ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna.
18. Revisorn har vid revisionen ansett att gränsen för vad som utgör ett väsentligt fel ligger på summor över X kr och att ekonomisk påverkan ligger över X%.
19. Revisorn har vid årets revision speciellt granskat att bolaget har nödvändiga miljötillstånd.
20. Revisorn har granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören har handlat i strid med bolagsordningen.
21. Revisorn har vid årets revision kontrollerat att arbetsmiljölagstiftning följts.
22. Revisorn anser att Balansräkning och Resultaträkning kan fastställas.
23. Revisorn betonar informationen som redovisas i not X till resultatalt. balansräkning.
24. Revisorn har prövat redovisningsprinciperna och hur styrelsen och verkställande direktörens har tillämpat dessa.
25. Revisorn har kontrollerat styrelsens och verkställande direktörens skötsel av företaget.
26. Revisorn har granskat årets anbudsförfarande och inte funnit något att anmärka på.
27. Revisorn har försäkrat sig om att värdet av tillförd apportegendom är riktigt genom att jämföra med marknadsvärdet på liknande egendom.

28. Revisorn har vid revisionen haft till sin hjälp N.N., som innehar befattning/titel.

|   |   |   |   |   |   |   |  |
|---|---|---|---|---|---|---|--|
|   |   |   |   |   |   |   |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |  |

29. Revisorn rekommenderar/tillstyrker att vinsten alternativt förlusten hanteras på det vis som föreslås i förvaltningsberättelsen.

|   |   |   |   |   |   |   |  |
|---|---|---|---|---|---|---|--|
|   |   |   |   |   |   |   |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |  |

30. Revisorn har kontrollerat att samtliga ersättningar från företaget till VD och styrelse finns redovisade i not X.

|   |   |   |   |   |   |   |  |
|---|---|---|---|---|---|---|--|
|   |   |   |   |   |   |   |  |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |  |

31. Finns det annan information som du skulle vilja ha med i en ren revisionsberättelse?

Ja, nämligen:

---

---

---

---

---

---

---

32. Vilken betydelse har den rena revisionsberättelsen för dig?

---

---

---

---

---

---

---



**T-Test Totalt medelvärde (30 frågor)****Bilaga IV****Totalt medelvärde**

| Intressent      | Antal | Medelvärde |
|-----------------|-------|------------|
| ÄMK             | 10    | 153,1000   |
| Ledning         | 16    | 134,6250   |
| Leverantör      | 5     | 155,2000   |
| Revisor         | 8     | 129,6250   |
| Bank            | 17    | 158,5294   |
| Media           | 5     | 150,8000   |
| Skattemyndighet | 16    | 148,7500   |
| Fackförening    | 16    | 155,8125   |
| ÄUK             | 40    | 161,8500   |

**T-test totalt medelvärde**

| Intressent      | Testvärde = 152.5865 |  |                        |          |
|-----------------|----------------------|--|------------------------|----------|
|                 | Signifikans          | Medelvärdets<br>avstånd från<br>testvärdet | 95% Konfidensintervall |          |
|                 |                      |  | Nedre                  | Övre     |
| ÄMK             | ,944                 | ,5135                                      | -15,5514               | 16,5784  |
| Ledning         | ,024                 | -17,9615                                   | -33,1805               | -2,7425  |
| Leverantör      | ,770                 | 2,6135                                     | -20,5727               | 25,7997  |
| Revisor         | ,003                 | -22,9615                                   | -34,9268               | -10,9962 |
| Bank            | ,258                 | 5,9429                                     | -4,8023                | 16,6881  |
| Media           | ,920                 | -1,7865                                    | -48,2154               | 44,6424  |
| Skattemyndighet | ,532                 | -3,8365                                    | -16,6245               | 8,9515   |
| Fackförening    | ,605                 | 3,2260                                     | -9,8035                | 16,2555  |
| ÄUK             | ,036                 | 9,2635                                     | ,6157                  | 17,9113  |

## Mann-Whitney test

## Bilaga V

## Totalt Medelvärde

|              | Revisor        | Ledning        | ÄMK            | SKM            | Facket         | Media   | Långgivare     | ÄUK            | Leverantörer   |
|--------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|---------|----------------|----------------|----------------|
| Revisor      |                | p=0,391        | <b>p=0,023</b> | <b>p=0,037</b> | <b>p=0,008</b> | p=0,143 | <b>p=0,003</b> | <b>p=0,002</b> | <b>p=0,028</b> |
| Ledning      | p=0,391        |                | p=0,92         | p=0,193        | <b>p=0,040</b> | p=0,248 | <b>p=0,014</b> | <b>p=0,002</b> | p=0,117        |
| ÄMK          | <b>p=0,023</b> | p=0,092        |                | p=0,673        | p=0,895        | p=0,806 | p=0,669        | p=0,308        | p=0,903        |
| SKM          | <b>p=0,037</b> | p=0,193        | p=0,673        |                | p=0,418        | p=0,650 | p=0,234        | p=0,070        | p=0,620        |
| Facket       | <b>p=0,008</b> | <b>p=0,040</b> | p=0,895        | p=0,418        |                | p=0,741 | p=0,665        | p=0,336        | p=0,901        |
| Media        | p=0,143        | p=0,248        | p=0,806        | p=0,650        | p=0,741        |         | p=0,937        | p=0,539        | p=0,834        |
| Långgivare   | <b>p=0,003</b> | <b>p=0,014</b> | p=0,669        | p=0,234        | p=0,665        | p=0,937 |                | p=0,507        | p=0,505        |
| ÄUK          | <b>p=0,002</b> | <b>p=0,002</b> | p=0,308        | p=0,070        | p=0,336        | p=0,539 | p=0,507        |                | p=0,396        |
| Leverantörer | <b>p=0,028</b> | p=0,117        | p=0,903        | p=0,620        | p=0,901        | p=0,834 | p=0,505        | p=0,396        |                |

\* Alla redovisade värden motsvarar Asymptotisk (2-tailed) signifikans

## Befintlig Revisionsberättelse

|              | Revisor        | Ledning        | ÄMK     | SKM     | Facket  | Media          | Långgivare | ÄUK     | Leverantörer |
|--------------|----------------|----------------|---------|---------|---------|----------------|------------|---------|--------------|
| Revisor      |                | <b>p=0,022</b> | p=0,119 | p=0,086 | p=0,177 | <b>p=0,019</b> | p=0,070    | p=0,175 | p=0,107      |
| Ledning      | <b>p=0,022</b> |                | p=0,245 | p=0,597 | p=0,546 | p=0,967        | p=0,601    | p=0,173 | p=0,679      |
| ÄMK          | p=0,119        | p=0,245        |         | p=0,616 | p=0,692 | p=0,295        | p=0,860    | p=0,818 | p=0,712      |
| SKM          | p=0,086        | p=0,597        | p=0,616 |         | p=0,720 | p=0,591        | p=0,971    | p=0,490 | p=0,934      |
| Facket       | p=0,177        | p=0,546        | p=0,692 | p=0,720 |         | p=0,649        | p=0,801    | p=0,490 | p=0,836      |
| Media        | <b>p=0,019</b> | p=0,967        | p=0,295 | p=0,591 | p=0,649 |                | p=0,530    | p=0,270 | p=0,675      |
| Långgivare   | p=0,070        | p=0,601        | p=0,860 | p=0,971 | p=0,801 | p=0,530        |            | p=0,594 | p=0,906      |
| ÄUK          | p=0,175        | p=0,173        | p=0,818 | p=0,490 | p=0,490 | p=0,270        | p=0,594    |         | p=0,772      |
| Leverantörer | p=0,107        | p=0,679        | p=0,712 | p=0,934 | p=0,836 | p=0,675        | p=0,906    | p=0,772 |              |

\* Alla redovisade värden motsvarar Asymptotisk (2-tailed) signifikans

## Ny information

|              | Revisor        | Ledning        | ÄMK            | SKM            | Facket         | Media   | Långgivare     | ÄUK            | Leverantörer   |
|--------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|---------|----------------|----------------|----------------|
| Revisor      |                | <b>p=0,016</b> | <b>p=0,001</b> | <b>p=0,001</b> | <b>p=0,000</b> | p=0,079 | <b>p=0,000</b> | <b>p=0,000</b> | <b>p=0,008</b> |
| Ledning      | <b>p=0,016</b> |                | p=0,133        | p=0,105        | <b>p=0,024</b> | p=0,148 | <b>p=0,001</b> | <b>p=0,000</b> | p=0,098        |
| ÄMK          | <b>p=0,001</b> | p=0,133        |                | p=0,598        | p=0,853        | p=0,391 | p=0,280        | p=0,115        | p=1,00         |
| SKM          | <b>p=0,001</b> | p=0,105        | p=0,598        |                | p=0,300        | p=0,563 | <b>p=0,047</b> | <b>p=0,017</b> | p=0,482        |
| Facket       | <b>p=0,000</b> | <b>p=0,024</b> | p=0,853        | p=0,300        |                | p=0,608 | p=0,358        | p=0,179        | p=0,869        |
| Media        | p=0,079        | p=0,148        | p=0,391        | p=0,563        | p=0,608        |         | p=0,784        | p=0,914        | p=0,600        |
| Långgivare   | <b>p=0,000</b> | <b>p=0,001</b> | p=0,280        | <b>p=0,047</b> | p=0,358        | p=0,784 |                | p=0,576        | p=0,638        |
| ÄUK          | <b>p=0,000</b> | <b>p=0,000</b> | p=0,115        | <b>p=0,017</b> | p=0,179        | p=0,914 | p=0,576        |                | p=0,338        |
| Leverantörer | <b>p=0,008</b> | p=0,098        | p=1,00         | p=0,482        | p=0,869        | p=0,600 | p=0,638        | p=0,338        |                |

\* Alla redovisade värden motsvarar Asymptotisk (2-tailed) signifikans

**Totalpoäng samtliga intressenter****Bilaga VI**

| Placering | Poäng | Fråga | Kategori | Högsta medelvärde | Lägsta medelvärde |
|-----------|-------|-------|----------|-------------------|-------------------|
| 1         | 905   | 6     | B        | Revisorer         | ÄMK               |
| 2         | 849   | 16    | B        | Revisorer         | ÄUK               |
| 3         | 840   | 22    | B        | Revisorer         | ÄUK               |
| 4         | 815   | 5     | B        | Revisorer         | Facket            |
| 5         | 799   | 9     | B        | Facket            | Ledning           |
| 6         | 796   | 11    | B        | Revisorer         | Ledning           |
| 7         | 790   | 2     | B        | Revisorer         | Media             |
| 8         | 784   | 1     | B        | ÄMK               | Media             |
| 9         | 774   | 12    | N        | ÄMK               | Revisorer         |
| 10        | 759   | 14    | B        | Revisorer         | Ledning           |
| 11        | 753   | 3     | N        | Leverantörer      | Revisorer         |
| 12        | 745   | 20    | B        | Media             | Ledning           |
| 13        | 739   | 30    | N        | ÄUK               | Revisorer         |
| 14        | 727   | 25    | B        | ÄUK               | Ledning           |
| 15        | 720   | 29    | B        | Revisorer         | Skattemyndigheten |
| 16        | 713   | 13    | B        | Leverantörer      | Revisorer         |
| 17        | 707   | 23    | N        | Bank              | Revisorer         |
| 18        | 687   | 24    | B        | Revisorer         | Ledning           |
| 19        | 648   | 8     | N        | Bank              | Revisorer         |
| 20        | 624   | 27    | N        | Skattemyndigheten | Revisorer         |
| 21        | 618   | 7     | N        | Leverantörer      | Revisorer         |
| 22        | 607   | 17    | B        | Media             | Skattemyndigheten |
| 23        | 594   | 15    | N        | Facket            | Revisorer         |
| 24        | 552   | 10    | N        | Bank              | Revisorer         |
| 25        | 541   | 18    | N        | ÄUK               | Revisorer         |
| 26        | 513   | 4     | N        | Media             | Revisorer         |
| 26        | 513   | 19    | N        | Bank              | Skattemyndigheten |
| 28        | 509   | 21    | N        | Media             | Revisorer         |
| 29        | 506   | 26    | N        | ÄUK               | Revisorer         |
| 30        | 464   | 28    | N        | Facket            | Revisorer         |

\* Högsta möjliga totala poäng per fråga: 931 (7p x 133 respondenter)

## Topplistor per intressentgrupp

## Bilaga VIIa

## Revisorer

| Placering | Poäng | Fråga | Kategori |
|-----------|-------|-------|----------|
| 1         | 56    | 22    | B        |
| 1         | 56    | 2     | B        |
| 3         | 55    | 6     | B        |
| 3         | 55    | 16    | B        |
| 5         | 54    | 29    | B        |
| 5         | 54    | 11    | B        |
| 5         | 54    | 1     | B        |
| 8         | 53    | 5     | B        |
| 8         | 53    | 24    | B        |
| 8         | 53    | 14    | B        |
| 11        | 49    | 20    | B        |
| 12        | 46    | 9     | B        |
| 13        | 44    | 25    | B        |
| 14        | 39    | 17    | B        |
| 15        | 32    | 30    | N        |
| 16        | 31    | 27    | N        |
| 17        | 30    | 13    | B        |
| 18        | 29    | 12    | N        |
| 19        | 23    | 19    | N        |
| 20        | 22    | 23    | N        |
| 21        | 21    | 3     | N        |
| 22        | 16    | 4     | N        |
| 22        | 16    | 18    | N        |
| 24        | 15    | 8     | N        |
| 24        | 15    | 21    | N        |
| 24        | 15    | 10    | N        |
| 27        | 14    | 7     | N        |
| 27        | 14    | 15    | N        |
| 29        | 12    | 26    | N        |
| 30        | 11    | 28    | N        |

\* Högsta möjliga totalpoäng:56 (7p x 8 respondenter)

## Ledning

| Placering | Poäng | Fråga | Kategori |
|-----------|-------|-------|----------|
| 1         | 106   | 16    | B        |
| 2         | 105   | 22    | B        |
| 3         | 99    | 5     | B        |
| 3         | 99    | 12    | N        |
| 5         | 96    | 6     | B        |
| 6         | 95    | 2     | B        |
| 6         | 95    | 1     | B        |
| 8         | 92    | 29    | B        |
| 9         | 90    | 3     | N        |
| 10        | 86    | 9     | B        |
| 11        | 81    | 14    | B        |
| 12        | 79    | 11    | B        |
| 13        | 78    | 25    | B        |
| 14        | 74    | 24    | B        |
| 15        | 72    | 13    | B        |
| 16        | 68    | 30    | N        |
| 16        | 68    | 17    | B        |
| 18        | 67    | 8     | N        |
| 19        | 65    | 27    | N        |
| 20        | 64    | 20    | B        |
| 21        | 63    | 4     | N        |
| 22        | 55    | 23    | N        |
| 23        | 51    | 7     | N        |
| 24        | 49    | 19    | N        |
| 25        | 47    | 21    | N        |
| 25        | 47    | 10    | N        |
| 27        | 46    | 15    | N        |
| 28        | 43    | 18    | N        |
| 29        | 37    | 28    | N        |
| 29        | 37    | 26    | N        |

\* Högsta möjliga totalpoäng: 112 (7p x 16 respondenter)

## Bilaga VIIb

## ÄMK

| Placering | Poäng | Fråga | Kategori |
|-----------|-------|-------|----------|
| 1         | 68    | 1     | B        |
| 2         | 66    | 2     | B        |
| 2         | 66    | 16    | B        |
| 4         | 65    | 22    | B        |
| 5         | 64    | 20    | B        |
| 5         | 64    | 11    | B        |
| 7         | 63    | 12    | N        |
| 8         | 62    | 3     | N        |
| 9         | 60    | 9     | B        |
| 9         | 60    | 5     | B        |
| 11        | 59    | 8     | N        |
| 12        | 58    | 29    | B        |
| 13        | 57    | 6     | B        |
| 14        | 54    | 14    | B        |
| 15        | 52    | 25    | B        |
| 15        | 52    | 13    | B        |
| 17        | 51    | 30    | N        |
| 17        | 51    | 27    | N        |
| 19        | 48    | 24    | B        |
| 20        | 45    | 10    | N        |
| 21        | 44    | 7     | N        |
| 21        | 44    | 18    | N        |
| 23        | 43    | 17    | B        |
| 24        | 42    | 15    | N        |
| 25        | 37    | 21    | N        |
| 26        | 36    | 26    | N        |
| 27        | 34    | 4     | N        |
| 27        | 34    | 23    | N        |
| 29        | 27    | 19    | N        |
| 30        | 25    | 28    | N        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 70 (7p x 10 respondenter)

## Skattemyndigheten

| Placering | Poäng | Fråga | Kategori |
|-----------|-------|-------|----------|
| 1         | 104   | 5     | B        |
| 1         | 104   | 22    | B        |
| 3         | 102   | 16    | B        |
| 4         | 101   | 9     | B        |
| 4         | 101   | 6     | B        |
| 6         | 95    | 30    | N        |
| 7         | 94    | 11    | B        |
| 8         | 93    | 14    | B        |
| 8         | 93    | 13    | B        |
| 10        | 91    | 3     | N        |
| 10        | 91    | 27    | N        |
| 10        | 91    | 12    | N        |
| 13        | 90    | 20    | B        |
| 13        | 90    | 1     | B        |
| 15        | 87    | 2     | B        |
| 16        | 83    | 8     | N        |
| 16        | 83    | 23    | N        |
| 18        | 82    | 25    | B        |
| 19        | 79    | 24    | B        |
| 20        | 76    | 29    | B        |
| 21        | 75    | 15    | N        |
| 22        | 72    | 18    | N        |
| 23        | 64    | 10    | N        |
| 24        | 62    | 17    | B        |
| 25        | 58    | 26    | N        |
| 26        | 48    | 28    | N        |
| 27        | 47    | 4     | N        |
| 28        | 43    | 21    | N        |
| 28        | 43    | 19    | N        |
| 30        | 38    | 7     | N        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 112 (7p x 16 respondenter)

**Bilaga VIIc****Fackförening**

| Placering | Poäng | Fråga | Kategori |
|-----------|-------|-------|----------|
| 1         | 108   | 16    | B        |
| 2         | 98    | 9     | B        |
| 3         | 97    | 5     | B        |
| 3         | 97    | 22    | B        |
| 3         | 97    | 1     | B        |
| 6         | 96    | 30    | N        |
| 6         | 96    | 2     | B        |
| 6         | 96    | 14    | B        |
| 9         | 95    | 6     | B        |
| 9         | 95    | 12    | N        |
| 11        | 94    | 3     | N        |
| 11        | 94    | 11    | B        |
| 13        | 93    | 13    | B        |
| 14        | 88    | 25    | B        |
| 15        | 87    | 29    | B        |
| 15        | 87    | 20    | B        |
| 17        | 86    | 15    | N        |
| 18        | 83    | 23    | N        |
| 19        | 81    | 17    | B        |
| 20        | 80    | 28    | N        |
| 21        | 77    | 24    | B        |
| 22        | 70    | 26    | N        |
| 23        | 69    | 21    | N        |
| 24        | 67    | 18    | N        |
| 25        | 64    | 19    | N        |
| 26        | 62    | 7     | N        |
| 27        | 61    | 4     | N        |
| 28        | 60    | 8     | N        |
| 29        | 59    | 27    | N        |
| 30        | 56    | 10    | N        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 112 (7p x 16 respondenter)

**Media**

| Placering | Poäng | Fråga | Kategori |
|-----------|-------|-------|----------|
| 1         | 34    | 16    | B        |
| 2         | 33    | 20    | B        |
| 3         | 32    | 22    | B        |
| 4         | 30    | 6     | B        |
| 5         | 29    | 9     | B        |
| 5         | 29    | 5     | B        |
| 5         | 29    | 11    | B        |
| 8         | 28    | 3     | N        |
| 8         | 28    | 30    | N        |
| 8         | 28    | 25    | B        |
| 8         | 28    | 14    | B        |
| 12        | 27    | 4     | N        |
| 12        | 27    | 24    | B        |
| 12        | 27    | 12    | N        |
| 15        | 26    | 15    | N        |
| 16        | 24    | 1     | B        |
| 16        | 24    | 29    | B        |
| 16        | 24    | 28    | N        |
| 16        | 24    | 21    | N        |
| 16        | 24    | 19    | N        |
| 21        | 23    | 2     | B        |
| 21        | 23    | 26    | N        |
| 21        | 23    | 17    | B        |
| 24        | 21    | 13    | B        |
| 25        | 19    | 8     | N        |
| 25        | 19    | 7     | N        |
| 27        | 18    | 23    | N        |
| 27        | 18    | 18    | N        |
| 27        | 18    | 10    | N        |
| 30        | 17    | 27    | N        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 35 (7p x 5 respondenter)

**Bilaga VIIId****Långivare**

| Placering | Poäng | Fråga | Kategori |
|-----------|-------|-------|----------|
| 1         | 109   | 16    | B        |
| 2         | 108   | 22    | B        |
| 3         | 104   | 8     | N        |
| 4         | 104   | 6     | B        |
| 5         | 104   | 11    | B        |
| 6         | 103   | 9     | B        |
| 7         | 103   | 5     | B        |
| 8         | 102   | 2     | B        |
| 9         | 100   | 27    | N        |
| 10        | 100   | 1     | B        |
| 11        | 99    | 3     | N        |
| 12        | 96    | 23    | N        |
| 13        | 95    | 30    | N        |
| 14        | 95    | 20    | B        |
| 15        | 93    | 14    | B        |
| 16        | 93    | 12    | N        |
| 17        | 90    | 24    | B        |
| 18        | 90    | 13    | B        |
| 19        | 89    | 25    | B        |
| 20        | 89    | 10    | N        |
| 21        | 88    | 29    | B        |
| 22        | 87    | 19    | N        |
| 23        | 79    | 18    | N        |
| 24        | 75    | 21    | N        |
| 25        | 74    | 17    | B        |
| 26        | 71    | 15    | N        |
| 27        | 70    | 4     | N        |
| 28        | 68    | 7     | N        |
| 29        | 68    | 26    | N        |
| 30        | 49    | 28    | N        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 119 (7p x 17 respondenter)

**Leverantörer**

| Placering | Poäng | Fråga | Kategori |
|-----------|-------|-------|----------|
| 1         | 33    | 5     | B        |
| 1         | 33    | 22    | B        |
| 3         | 32    | 6     | B        |
| 3         | 32    | 3     | N        |
| 3         | 32    | 16    | B        |
| 6         | 31    | 9     | B        |
| 6         | 31    | 2     | B        |
| 6         | 31    | 13    | B        |
| 6         | 31    | 1     | B        |
| 10        | 30    | 11    | B        |
| 11        | 28    | 7     | N        |
| 11        | 28    | 28    | N        |
| 11        | 28    | 24    | B        |
| 11        | 28    | 12    | N        |
| 15        | 27    | 30    | N        |
| 15        | 27    | 14    | B        |
| 17        | 26    | 23    | N        |
| 18        | 25    | 15    | N        |
| 19        | 24    | 29    | B        |
| 20        | 23    | 8     | N        |
| 20        | 23    | 20    | B        |
| 22        | 21    | 27    | N        |
| 22        | 21    | 26    | N        |
| 22        | 21    | 17    | B        |
| 25        | 20    | 4     | N        |
| 25        | 20    | 10    | N        |
| 27        | 19    | 18    | N        |
| 28        | 18    | 21    | N        |
| 29        | 17    | 28    | N        |
| 30        | 16    | 19    | N        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 35 (7p x 5 respondenter)

**Bilaga VIIe****ÄUK**

| Placering | Poäng | Fråga | Kategori |
|-----------|-------|-------|----------|
| 1         | 249   | 12    | N        |
| 2         | 248   | 11    | B        |
| 3         | 247   | 30    | N        |
| 4         | 245   | 9     | B        |
| 5         | 240   | 22    | B        |
| 5         | 240   | 20    | B        |
| 7         | 238   | 25    | B        |
| 8         | 237   | 5     | B        |
| 8         | 237   | 16    | B        |
| 10        | 236   | 6     | B        |
| 10        | 236   | 3     | N        |
| 12        | 234   | 2     | B        |
| 12        | 234   | 14    | B        |
| 14        | 231   | 13    | B        |
| 15        | 225   | 1     | B        |
| 16        | 218   | 8     | N        |
| 17        | 217   | 29    | B        |
| 18        | 211   | 24    | B        |
| 19        | 209   | 15    | N        |
| 20        | 198   | 10    | N        |
| 21        | 196   | 17    | B        |
| 22        | 195   | 7     | N        |
| 23        | 191   | 23    | N        |
| 24        | 189   | 27    | N        |
| 25        | 183   | 18    | N        |
| 26        | 181   | 26    | N        |
| 26        | 181   | 21    | N        |
| 28        | 180   | 19    | N        |
| 29        | 175   | 4     | N        |
| 30        | 173   | 28    | N        |

\* Högsta möjliga poäng per fråga: 280 (7p x 40 respondenter)



## Intressentgruppernas medelvärden fråga per fråga

## Bilaga VIII

## FRÅGA 1

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 6,8000        | 10         |
| Ledning       | 5,9375        | 16         |
| Leverantör    | 6,2000        | 5          |
| Revisor       | 6,7500        | 8          |
| Bank          | 5,8824        | 17         |
| Media         | 4,8000        | 5          |
| SKM           | 5,6250        | 16         |
| Fackf.        | 6,0625        | 16         |
| ÄUK           | 5,7692        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>5,9394</b> | <b>132</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 132         | 95,7%   | 6        | 4,30%   | 138    | 100%    |

## FRÅGA 2

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 6,6000        | 10         |
| Ledning       | 5,9375        | 16         |
| Leverantör    | 6,2000        | 5          |
| Revisor       | 7,0000        | 8          |
| Bank          | 6,0000        | 17         |
| Media         | 4,6000        | 5          |
| SKM           | 5,4375        | 16         |
| Fackf.        | 6,0000        | 16         |
| ÄUK           | 5,8500        | 40         |
| <b>Totalt</b> | <b>5,9398</b> | <b>133</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 133         | 96,4%   | 5        | 3,6%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 3

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 6,2000        | 10         |
| Ledning       | 5,6250        | 16         |
| Leverantör    | 6,4000        | 5          |
| Revisor       | 2,6250        | 8          |
| Bank          | 5,8235        | 17         |
| Media         | 5,6000        | 5          |
| SKM           | 5,6875        | 16         |
| Fackf.        | 5,875         | 16         |
| ÄUK           | 6,0513        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>5,7045</b> | <b>132</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 132         | 95,7%   | 6        | 4,30%   | 138    | 100%    |

## FRÅGA 4

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 3,4000        | 10         |
| Ledning       | 3,9375        | 16         |
| Leverantör    | 4,0000        | 5          |
| Revisor       | 2,0000        | 8          |
| Bank          | 4,3750        | 17         |
| Media         | 5,4000        | 5          |
| SKM           | 2,9375        | 16         |
| Fackf.        | 3,8125        | 16         |
| ÄUK           | 4,4872        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>3,9160</b> | <b>131</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 131         | 94,9%   | 7        | 5,1%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 5

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 6,0000        | 10         |
| Ledning       | 6,1875        | 16         |
| Leverantör    | 6,6000        | 5          |
| Revisor       | 6,6250        | 8          |
| Bank          | 6,0588        | 17         |
| Media         | 5,8000        | 5          |
| SKM           | 6,5000        | 16         |
| Fackf.        | 6,0625        | 16         |
| ÄUK           | 6,0769        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>6,1742</b> | <b>132</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 132         | 95,7%   | 6        | 4,3%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 6

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 5,7000        | 10         |
| Ledning       | 6,4000        | 15         |
| Leverantör    | 6,4000        | 5          |
| Revisor       | 6,8750        | 8          |
| Bank          | 6,1176        | 17         |
| Media         | 6,0000        | 5          |
| SKM           | 6,3125        | 16         |
| Fackf.        | 5,9375        | 16         |
| ÄUK           | 6,0513        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>6,1527</b> | <b>131</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 131         | 94,9%   | 7        | 5,1%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 7

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 4,4000        | 10         |
| Ledning       | 3,1875        | 16         |
| Leverantör    | 5,6000        | 5          |
| Revisor       | 1,7500        | 8          |
| Bank          | 4,2500        | 17         |
| Media         | 3,8000        | 5          |
| SKM           | 2,3750        | 16         |
| Fackf.        | 3,8750        | 16         |
| ÄUK           | 4,8750        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>3,9318</b> | <b>132</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 132         | 95,7%   | 6        | 4,3%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 8

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 5,9000        | 10         |
| Ledning       | 4,1875        | 16         |
| Leverantör    | 4,6000        | 5          |
| Revisor       | 1,8750        | 8          |
| Bank          | 6,1176        | 17         |
| Media         | 4,7500        | 4          |
| SKM           | 5,1875        | 16         |
| Fackf.        | 4,0000        | 15         |
| ÄUK           | 5,5897        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>4,9846</b> | <b>130</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 130         | 94,2%   | 8        | 5,8%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 9

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 6,0000        | 10         |
| Ledning       | 5,3750        | 16         |
| Leverantör    | 6,2000        | 5          |
| Revisor       | 5,7500        | 8          |
| Bank          | 6,0588        | 17         |
| Media         | 5,8000        | 5          |
| SKM           | 6,3125        | 16         |
| Fackf.        | 6,5333        | 15         |
| ÄUK           | 6,2821        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>6,0992</b> | <b>131</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 131         | 94,9%   | 7        | 5,1%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 10

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 4,5000        | 10         |
| Ledning       | 2,9375        | 16         |
| Leverantör    | 4,0000        | 5          |
| Revisor       | 1,8750        | 8          |
| Bank          | 5,2353        | 17         |
| Media         | 4,5000        | 4          |
| SKM           | 4,2667        | 15         |
| Fackf.        | 3,5000        | 16         |
| ÄUK           | 4,9500        | 40         |
| <b>Totalt</b> | <b>4,2137</b> | <b>131</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 131         | 94,9%   | 7        | 5,1%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 11

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 6,4000        | 10         |
| Ledning       | 5,2667        | 15         |
| Leverantör    | 6,0000        | 5          |
| Revisor       | 6,7500        | 8          |
| Bank          | 6,1176        | 17         |
| Media         | 5,8000        | 5          |
| SKM           | 5,8750        | 16         |
| Fackf.        | 5,8750        | 16         |
| ÄUK           | 6,2           | 40         |
| <b>Totalt</b> | <b>6,0303</b> | <b>132</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 132         | 95,7%   | 6        | 4,3%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 12

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 6,3000        | 10         |
| Ledning       | 6,1875        | 16         |
| Leverantör    | 5,6000        | 5          |
| Revisor       | 3,6250        | 8          |
| Bank          | 5,4706        | 17         |
| Media         | 5,4000        | 5          |
| SKM           | 5,6875        | 16         |
| Fackf.        | 5,9375        | 16         |
| ÄUK           | 6,225         | 40         |
| <b>Totalt</b> | <b>5,8195</b> | <b>133</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 133         | 96,4%   | 5        | 3,6%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 13

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 5,2000        | 10         |
| Ledning       | 4,8000        | 15         |
| Leverantör    | 6,2000        | 5          |
| Revisor       | 3,7500        | 8          |
| Bank          | 5,6250        | 16         |
| Media         | 5,2500        | 4          |
| SKM           | 5,8125        | 16         |
| Fackf.        | 5,8125        | 16         |
| ÄUK           | 5,9231        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>5,5271</b> | <b>129</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 129         | 93,5%   | 9        | 6,5%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 14

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 5,4000        | 10         |
| Ledning       | 5,0625        | 16         |
| Leverantör    | 5,4000        | 5          |
| Revisor       | 6,6250        | 8          |
| Bank          | 5,4706        | 17         |
| Media         | 5,6000        | 5          |
| SKM           | 5,8125        | 16         |
| Fackf.        | 6,0000        | 16         |
| ÄUK           | 5,85          | 40         |
| <b>Totalt</b> | <b>5,7068</b> | <b>133</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 133         | 96,4%   | 5        | 3,6%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 15

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 4,2000        | 10         |
| Ledning       | 2,8750        | 16         |
| Leverantör    | 5,0000        | 5          |
| Revisor       | 1,7500        | 8          |
| Bank          | 4,7333        | 15         |
| Media         | 5,2000        | 5          |
| SKM           | 4,6875        | 16         |
| Fackf.        | 5,3750        | 16         |
| ÄUK           | 5,225         | 40         |
| <b>Totalt</b> | <b>4,5344</b> | <b>131</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 131         | 94,9%   | 7        | 5,1%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 16

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 6,6000        | 10         |
| Ledning       | 6,6250        | 16         |
| Leverantör    | 6,4000        | 5          |
| Revisor       | 6,8750        | 8          |
| Bank          | 6,4118        | 17         |
| Media         | 6,8000        | 5          |
| SKM           | 6,3750        | 16         |
| Fackf.        | 6,7500        | 16         |
| ÄUK           | 6,2368        | 38         |
| <b>Totalt</b> | <b>6,4809</b> | <b>131</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 131         | 94,9%   | 7        | 5,1%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 17

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 4,7778        | 9          |
| Ledning       | 4,2500        | 16         |
| Leverantör    | 4,2000        | 5          |
| Revisor       | 4,8750        | 8          |
| Bank          | 4,6250        | 16         |
| Media         | 5,7000        | 4          |
| SKM           | 4,1333        | 15         |
| Fackf.        | 5,0625        | 16         |
| ÄUK           | 5,1579        | 38         |
| <b>Totalt</b> | <b>4,7795</b> | <b>127</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 127         | 92,0%   | 11       | 8,0%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 18

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 4,4000        | 10         |
| Ledning       | 2,6875        | 16         |
| Leverantör    | 3,8000        | 5          |
| Revisor       | 2,0000        | 8          |
| Bank          | 4,6471        | 17         |
| Media         | 4,5000        | 4          |
| SKM           | 4,5000        | 16         |
| Fackf.        | 4,1875        | 16         |
| ÄUK           | 4,9459        | 37         |
| <b>Totalt</b> | <b>4,1938</b> | <b>129</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 129         | 93,5%   | 9        | 6,5%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 19

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 3,0000        | 9          |
| Ledning       | 3,0625        | 16         |
| Leverantör    | 3,2000        | 5          |
| Revisor       | 2,8750        | 8          |
| Bank          | 5,4375        | 16         |
| Media         | 4,8000        | 5          |
| SKM           | 2,6875        | 16         |
| Fackf.        | 4,2667        | 15         |
| ÄUK           | 4,5000        | 40         |
| <b>Totalt</b> | <b>3,9462</b> | <b>130</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 130         | 94,2%   | 8        | 5,8%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 20

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 6,4000        | 10         |
| Ledning       | 4,0000        | 16         |
| Leverantör    | 5,7500        | 4          |
| Revisor       | 6,1250        | 8          |
| Bank          | 5,5882        | 17         |
| Media         | 6,6000        | 5          |
| SKM           | 5,6250        | 16         |
| Fackf.        | 5,4375        | 16         |
| ÄUK           | 6,0000        | 40         |
| <b>Totalt</b> | <b>5,6439</b> | <b>132</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 132         | 95,7%   | 6        | 4,3%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 21

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 3,7000        | 10         |
| Ledning       | 2,9375        | 16         |
| Leverantör    | 3,6000        | 5          |
| Revisor       | 1,8750        | 8          |
| Bank          | 4,4118        | 17         |
| Media         | 4,8000        | 5          |
| SKM           | 2,6875        | 16         |
| Fackf.        | 4,6000        | 15         |
| ÄUK           | 4,5250        | 40         |
| <b>Totalt</b> | <b>3,8561</b> | <b>132</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 132         | 95,7%   | 6        | 4,3%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 22

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 6,5000        | 10         |
| Ledning       | 6,5625        | 16         |
| Leverantör    | 6,6000        | 5          |
| Revisor       | 7,0000        | 8          |
| Bank          | 6,3529        | 17         |
| Media         | 6,4000        | 5          |
| SKM           | 6,5000        | 16         |
| Fackf.        | 6,4667        | 15         |
| ÄUK           | 6,1538        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>6,4122</b> | <b>131</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 131         | 94,9%   | 7        | 5,1%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 23

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 3,7778        | 9          |
| Ledning       | 3,4375        | 16         |
| Leverantör    | 5,2000        | 5          |
| Revisor       | 2,7500        | 8          |
| Bank          | 5,6471        | 17         |
| Media         | 4,5000        | 4          |
| SKM           | 5,1875        | 16         |
| Fackf.        | 5,1875        | 16         |
| ÄUK           | 5,1622        | 37         |
| <b>Totalt</b> | <b>4,7500</b> | <b>128</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 128         | 92,8%   | 10       | 7,2%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 24

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 5,3333        | 9          |
| Ledning       | 4,6250        | 16         |
| Leverantör    | 5,6000        | 5          |
| Revisor       | 6,6250        | 8          |
| Bank          | 5,2941        | 17         |
| Media         | 5,4000        | 5          |
| SKM           | 4,9375        | 16         |
| Fackf.        | 4,8125        | 16         |
| ÄUK           | 5,4103        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>5,2443</b> | <b>131</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 131         | 94,9%   | 7        | 5,1%    | 138    | 100%    |



## FRÅGA 25

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 5,3333        | 9          |
| Ledning       | 4,6250        | 16         |
| Leverantör    | 5,6000        | 5          |
| Revisor       | 6,6250        | 8          |
| Bank          | 5,2941        | 17         |
| Media         | 5,4000        | 5          |
| SKM           | 4,9375        | 16         |
| Fackf.        | 4,8125        | 16         |
| ÄUK           | 5,4103        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>5,2443</b> | <b>131</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 131         | 94,9%   | 7        | 5,1%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 26

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 3,6000        | 10         |
| Ledning       | 2,3125        | 16         |
| Leverantör    | 4,2000        | 5          |
| Revisor       | 1,5000        | 8          |
| Bank          | 4,0000        | 17         |
| Media         | 4,6000        | 5          |
| SKM           | 3,6250        | 16         |
| Fackf.        | 4,3750        | 16         |
| ÄUK           | 4,6410        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>3,8333</b> | <b>132</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 132         | 95,7%   | 6        | 4,3%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 27

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 5,1000        | 10         |
| Ledning       | 4,0625        | 16         |
| Leverantör    | 4,2000        | 5          |
| Revisor       | 3,8750        | 8          |
| Bank          | 5,8824        | 17         |
| Media         | 4,2500        | 4          |
| SKM           | 5,6875        | 16         |
| Fackf.        | 3,9333        | 15         |
| ÄUK           | 4,9737        | 38         |
| <b>Totalt</b> | <b>4,8372</b> | <b>129</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 129         | 93,5%   | 9        | 6,5%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 28

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 2,7778        | 9          |
| Ledning       | 2,3125        | 16         |
| Leverantör    | 3,4000        | 5          |
| Revisor       | 1,3750        | 8          |
| Bank          | 2,8824        | 17         |
| Media         | 4,8000        | 5          |
| SKM           | 3,0000        | 16         |
| Fackf.        | 5,0000        | 16         |
| ÄUK           | 4,4359        | 39         |
| <b>Totalt</b> | <b>3,5420</b> | <b>131</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 131         | 94,9%   | 7        | 5,1%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 29

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 5,8000        | 10         |
| Ledning       | 5,7500        | 16         |
| Leverantör    | 4,8000        | 5          |
| Revisor       | 6,7500        | 8          |
| Bank          | 5,1765        | 17         |
| Media         | 4,8000        | 5          |
| SKM           | 4,7500        | 16         |
| Fackf.        | 5,8000        | 15         |
| ÄUK           | 5,4250        | 40         |
| <b>Totalt</b> | <b>5,4545</b> | <b>132</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 132         | 95,7%   | 6        | 4,3%    | 138    | 100%    |

## FRÅGA 30

| Intressent    | Medelvärde    | Antal      |
|---------------|---------------|------------|
| ÄMK           | 5,1000        | 10         |
| Ledning       | 4,2500        | 16         |
| Leverantör    | 5,4000        | 5          |
| Revisor       | 4,0000        | 8          |
| Bank          | 5,5882        | 17         |
| Media         | 5,6000        | 5          |
| SKM           | 5,9375        | 16         |
| Fackf.        | 6,0000        | 16         |
| ÄUK           | 6,1750        | 40         |
| <b>Totalt</b> | <b>5,5564</b> | <b>133</b> |

| Inkluderade |         | Bortfall |         | Totalt |         |
|-------------|---------|----------|---------|--------|---------|
| Antal       | Procent | Antal    | Procent | Antal  | Procent |
| 133         | 96,4%   | 5        | 3,6%    | 138    | 100%    |