



Institutionen för ekonomi
HT 2003

Kandidatuppsats

DEN ORENA REVISIONSBERÄTTELSEN

Vad påverkar dess utformning?

Handledare:
Sven-Olof Yrjö Collin

Författare:
Kristian Brauner
Alexandra S. Jörgensen
Kristian Persson

Sammanfattning

Syftet med vår uppsats är att förklara och dra slutsatser om vad som påverkar revisorns utformning av en oren revisionsberättelse.

Vi tog kontakt med revisorer på revisionsbyråer både i Kristianstad och i Helsingborg innan vi satte igång med uppsatsskrivandet och förhörde oss om vilka faktorer som de ansåg påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse. Revisorerna hade likartade uppfattningar, nämligen att det endast är de aktuella företagsekonomiska orenheterna som påverkar utformningen. Möjligen med tillägg av FARs normer, vilket några av revisorerna nämnde. Vi tror dock att det finns fler faktorer som påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse såsom t.ex. tradition, revisionsbyråns storlek och revisorns egenskaper.

För att genomföra uppsatsen har vi utgått från teori och byggt en egen modell bestående av olika faktorer som vi tror påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse. Med utgångspunkt från teorin har vi sedan utfört empiriska tester och analyserat resultaten för att komma fram till vilka faktorer som påverkar revisorns utformning av orena revisionsberättelser.

Testet av datamaterialet gjordes med olika statistiska metoder. Med hjälp av Wilcoxons rangsummatest, Korrelationstest, Kruskal-Wallis test och Jonckheere-Terpstra test kom vi slutligen fram till att företagsekonomiska orenheter, norm (FAR), revisorns erfarenhet, revisorns plikt känsla och revisorns goda vilja är faktorer som påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse.

Det faktum att vi har konstaterat att utformningen av orena revisionsberättelser varierar med dessa faktorer påverkan tyder på att utformningen är ett subjektivt inslag i en annars till stor del standardiserad yrkesroll. Med standardiserad yrkesroll menar vi att det genom lag, norm och praxis är ett hårt reglerat arbete och att det finns lite utrymme för egna spekulationer och slutsatser, åtminstone avseende möjligheten att presentera dem i den orena revisionsberättelsen. Kanske kan revisorer uppmärksammas på att det går att variera texten i den orena revisionsberättelsen och öka självmedvetenheten om det revisorn skriver i en oren revisionsberättelse. Det är kanske så att en befintlig formulering som beskriver en viss typ av orenhet skulle kunna bli ännu bättre och mer informativ. Eller är det så att alla befintliga anmärkningar är fulländat formulerade?

Förkortningar

ABL	Aktiebolagslagen
FAR	Föreningen Auktoriserade Revisorer
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
PRV	Patent- och Registreringsverket

Innehållsförteckning

1. Inledning	s 1
1.1 Problemformulering	s 1
1.2 Syfte	s 3
1.3 Uppsatsens disposition	s 3
2. Metod	s 4
2.1 Metod för uppsats	s 4
2.2 Kapitelsammanfattning	s 5
3. Teori	s 6
3.1 Revisor/lekmannarevisor	s 6
3.1.1 Revisorn – granskare och rådgivare	s 6
3.1.2 Opartiskhet och självständighet	s 7
3.1.3 God sed	s 7
3.2 Revision	s 8
3.3 Sammanfattning av del I	s 11
3.4 Vår teori	s 12
3.4.1 Revisionsrelaterade förhållanden	s 12
3.4.2 Normer	s 14
3.4.3 Revisorns egenskaper	s 14
3.4.4 Intressenter	s 15
3.4.5 Sammanfattning intressenter	s 17
3.4.6 Tradition	s 18
3.5 Sammanfattning av del II	s 19
4. Empirisk metod	s 20
4.1 Inledning	s 20
4.2 Valet av metod	s 20
4.3 Datasamlingsmetoder	s 21
4.4 Urval	s 22
4.5 Intervjuer	s 24
4.6 Operationalisering	s 25
4.6.1 Företagsekonomiska orenheter	s 25
4.6.2 Företagsstorlek	s 25
4.6.3 Revisionsbyråns storlek	s 26
4.6.4 Revisorns goda vilja	s 26
4.6.5 Godkänd/Auktoriserad	s 26
4.6.6 Erfarenhet	s 26
4.6.7 Plikt	s 26
4.6.8 FAR	s 27
4.6.9 Bransch	s 27
4.6.10 Byrå	s 27
4.6.11 Intressenter	s 27
4.6.12 Utformningen av en oren revisionsberättelse	s 27
4.7 Testning av datamaterialet	s 29
4.8 Kapitelsammanfattning	s 30
5. Analys	s 32
5.1 Inledning	s 32
5.2 Utfall av de förklarande variablerna	s 32
5.3 Utfall av den beroende variabeln	s 37

5.4	Analys av den beroende variabeln	s 39
5.4.1	Formell/Informell	s 39
5.4.2	Detaljrikedom	s 41
5.4.3	Förekomst av standardfraser	s 43
5.4.4	Hänvisningar till lagparagrafer	s 45
5.4.5	Skarphet i uttalanden	s 47
5.5	Dokumentstudie av tradition inom bransch	s 48
5.6	Dokumentstudie av tradition inom byråer	s 49
5.7	Sammanfattning av analysen	s 49
6.	Slutsats	s 53
6.1	Uppsatsens bidrag	s 53
6.2	Empiriska slutsatser	s 53
6.3	Implikationer	s 55
6.4	Förslag till fortsatt forskning	s 56

Bilaga 1 Kodningsmall

Bilaga 2 Statistiska tester

Bilaga 3 Introduktionsbrev

Bilaga 4 Intervjuguide

1. Inledning

*K*apitel 1 inleds med en problemformulering som leder fram till uppsatsens syfte. Uppsatsens vidare framställning presenteras slutligen översiktligt.

1.1 Problemformulering

Ungefär 12 % av alla revisionsberättelser som årligen skrivs i Sverige är orena (Lindher et al. 2002). Vi vill förklara vilka bakomliggande faktorer som påverkar revisorns utformning av en oren revisionsberättelse.

Vi har varit i kontakt med revisorer både i Kristianstad och i Helsingborg och förhört oss om vilka faktorer som de anser påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse. Revisorerna hade likartade uppfattningar, nämligen att det endast är de aktuella företagsekonomiska orenheterna som påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse. Möjligen med tillägg av FARs normer, vilket några revisorer nämnde. Vi tror dock att det finns fler faktorer som påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse såsom t.ex. tradition, revisionsbyråns storlek och revisorns egenskaper. Kanske är det så att dessa ytterligare faktorer är så djupt rotade i revisorns arbetsrutiner att denne inte själv vid en första åtanke är medveten om dessa faktors inverkan vid utformningen av en oren revisionsberättelse.

Revisorerna vi var i kontakt med menar att man i viss mån utgår från en ren revisionsberättelse och att man sedan kompletterar med anmärkningar som de aktuella företagsekonomiska orenheterna kräver.

Vi tvivlar som sagt på att det endast skulle vara de aktuella företagsekonomiska orenheterna som påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse, samt i viss mån FARs normer, och har därför byggt upp en egen modell som inkluderar fler faktorer som vi tror påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse.

Vår problemformulering ska inte förväxlas med revisorns *benägenhet* att avge en oren revisionsberättelse. Det är viktigt att inte sammanblanda dessa två helt skilda frågeställningar.

De revisorer som vi har varit i kontakt med hävdar således ett samband som kan beskrivas:

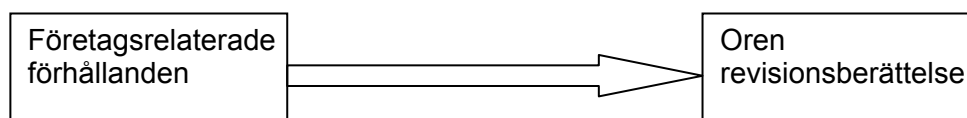


Bild 1.1 Informationsflöde

Vi vill däremot påstå att sambandet kan beskrivas:



Bild 1.2 Informationsflöde med filter

Det ”filter” som finns i vårt angivna samband ovan innehåller t.ex. normer, tradition och revisorns egenskaper. De ekonomiska förhållandena hos det reviderade företaget passerar genom detta ”filter” och denna ”filtrering” påverkar det som slutligen skrivs i den orena revisionsberättelsen.

Varför tror vi då att det finns ett filter? Anledningen är att det rör sig om människor. Människan påverkas av den omgivning hon befinner sig i och är väldigt skicklig på att anpassa sig till rådande omständigheter. Människan vill gärna passa in, vara en i ”gänget”. Det är högst sannolikt att en revisor på en revisionsbyrå påverkas av den kultur som råder på just den byrån. Vidare är det också sannolikt att olika byråer har olika kulturer, t.ex. avseende allt ifrån klädsel till beteende.

I FARs Revisionsbok (2002) står att läsa att ett absolut oberoende inte är möjligt i samspelet mellan människor.

Var och en har vi våra egna hjärnor att tänka med. Vår perception samt vårt sätt att tänka skiljer sig åt sinsemellan. Trots att vi är lika så är vi alla ändå högst olika, åtminstone avseende den mänskliga och individuella kognitiva processen.

Eftersom revisorn är en människa och därmed kännetecknas av ovanstående resonemang, så torde ”filtret” se olika ut från en revisor till en annan och således ge upphov till variationer i utformningen av en oren revisionsberättelse.

Enligt Lindher et al. (2002) skriver Göran Raspe, som är auktoriserad revisor, i en artikel i Balans 12/95 om revisorns oberoende. Raspe skriver: ”Vi är inte oberoende. Vi har olika böjelser, vi vill bli uppskattade och vi måste ha mat. En oberoende revisor är en avliden revisor”. Raspe torde med detta syfta på att revisorn är en människa, som påverkas av sin omgivning vare sig hon vill det eller inte. Detta tror vi gäller även när revisorn ska utforma en oren revisionsberättelse.

Revisorerna som vi har varit i kontakt med hävdar alltså att det inte finns ett ”filter” av det slag som vi tror. Vad är anledningen till deras påstådda avsaknad av ett ”filter”? Måhända är revisorerna själva inte direkt medvetna om detta ”filter” innehållande de ytterligare faktorer som vi tror påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse. Revisorerna reflekterar möjligen inte över förekomsten av detta ”filter” i sitt dagliga arbete. Det kan också vara så att det inte finns något filter, dvs. att revisorernas påstådda

samband är det korrekta. Hur som helst så måste vi försöka nå bakom den självförståelse som revisorn har för att se om vi kan detektera ett ”filter”.

1.2 Syfte

Syftet med vår uppsats är att förklara vad som påverkar revisorns utformning av en oren revisionsberättelse.

1.3 Uppsatsens disposition

Nedan presenteras uppsatsens fortsatta disposition översiktligt.

Kapitel 2 Innehåller en redogörelse för uppsatsens metod i vilken vi påtalar målet med vår uppsats, motiverar och förklarar vilken forskningsansats vi utgår ifrån och vilket metodval vi har gjort.

Kapitel 3 Här presenteras teorin som är det fundament varpå vi bygger vår problemställning och vårt syfte. Avsnittet består av två delar. Del ett består av institutionalia, där läsaren erbjuds att tillgodogöra sig information om revision. Här går vi igenom de lagar, praxis och normer som styr den reviderande revisorn. Del två innehåller vår egen teori inklusive vår egen modell.

Kapitel 4 Vi beskriver här den empiriska metoden och ger en förklaring till hur vi har genomfört vår undersökning. Vi förklarar vilket urval vi har gjort, hur vi har samlat in data och hur vi har genomfört den empiriska testningen.

Kapitel 5 Innehåller analysen av vårt insamlade datamaterial. Vi presenterar utfallet av de undersökta variablerna och testar de olika variablernas signifikans när de gäller att förklara utformningen av en oren revisionsberättelse.

Kapitel 6 Kapitlet består av en presentation av de empiriska slutsatser vi kommit fram till i undersökningen. Därefter diskuteras hur resultatet av undersökningen kan användas och slutligen ges förslag på fortsatt forskning.

2. Metod

*K*apitel 2 innehåller en redogörelse för uppsatsens metod i vilken vi påtalar målet med vår uppsats, motiverar och förklarar vilken forskningsansats vi utgår från och vilket metodval vi har gjort.

2.1 Metod för uppsats

Målet med vår uppsats är att förklara och dra slutsatser om vad som påverkar revisorns utformning av en oren revisionsberättelse. För att genomföra detta har vi utgått från teori och med hjälp av den byggt en egen modell bestående av olika faktorer som vi tror påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse.

Vi har således propositioner om kausalitet, dvs. oberoende faktorer som förklarar en beroende faktor, vilket i vårt fall är den orena revisionsberättelsen. För att genomföra det empiriska testet använder vi oss av den positivistiska ansatsen framför den hermeneutiska. Detta görs för att vi strävar efter att upptäcka kausala samband mellan våra faktorer samt för att vi litar till de iakttagelser vi kan göra med hjälp av våra fem sinnen och vår mänskliga förmåga att resonera logiskt.

Eftersom vi utgår från en teori innehållande vår uppbyggda modell, vilken kan jämföras med verkligheten, har vi valt att arbeta efter den deduktiva metoden då den erbjuder hypotes-/teoritestning som är baserad på data. Den induktiva metoden är således inte lämplig i vårt arbete då den snarare erbjuder hypotes-/teorigenerering baserad på aktuell erfarenhet.

Med tanke på att de revisorer som vi har varit i kontakt med själva hävdar att det saknas ett ”filter”, se bild 1.1, så medför en induktiv, hermeneutisk studie stora svårigheter att nå bakom denna självförståelse som revisorn har.

Den metod vi har valt för vår observation är fallstudie. Detta med tanke på att vi har många variabler i vår modell vilka vi tror kan påverka utformningen av orena revisionsberättelser. Variablerna är av både kvalitativ och kvantitativ art. Vi kan inte heller uttala oss generellt om hela populationen. I vår fallstudie kommer vi att använda oss av dokumentstudie och personliga intervjuer med revisorer.

Vad beträffar all den insamlade informationen så har vi använt oss av både primär- och sekundärdata. Vi är dock medvetna om risken att sekundärdata kan innehålla information som blivit inaktuell p.g.a. icke kontinuerlig uppdatering. Då vi främst har använt oss av primärdata så är inte denna risk något problem i undersökningen.

2.2 Kapitelsammanfattning

Målet med vår uppsats är att förklara och dra slutsatser om vad som påverkar revisorns utformning av en oren revisionsberättelse. Vi använder den positivistiska ansatsen för att genomföra ett empiriskt test och för att upptäcka kausala samband mellan faktorerna i den modell som vi byggt upp. Vi har valt att arbeta efter den deduktiva metoden då vi utgår från teori vilken kan jämföras med verkligheten.

Metoden för vår observation är fallstudie på grund av mängden variabler i vår modell och denna metod innebär att vi inte kan uttala oss generellt om hela populationen. Variablerna är både kvalitativa och kvantitativa, dessutom har vi använt oss av både primär- och sekundärdata. I vår fallstudie använder vi oss av dokumentstudie och personliga intervjuer med revisorer.

3. Teori

*K*apitel 3 – teori – är det fundament varpå vi bygger vår problemställning och vårt syfte. Avsnittet består av två delar. Del ett består av institutionalia, där läsaren erbjuds att tillgodogöra sig information om revision. Här går vi igenom de lagar, praxis och normer som styr den reviderande revisorn. Del två innehåller vår egen teori inklusive vår modell.

Del I

3.1 Revisor/lekmannarevisor

Ett aktiebolag måste ha minst en revisor (bolagsrevisor), 10 kap. 1 § ABL. Dessutom kan det i bolaget utses en eller flera s.k. lekmannarevisorer, 11 kap. ABL. (Moberg 2003). Vi behandlar dock inte reglerna om lekmannarevisorn i vår uppsats.

Bolagsrevisorns uppgifter är att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Bolagsrevisorerna har således helt och hållet en kontrollerande funktion. Revisorn utses för en mandattid om fyra år och uppdraget gäller till slutet av den bolagsstämma som hålls det fjärde räkenskapsåret efter revisorsvalet. Revisorn kan under sin mandattid själv välja att avgå. Han kan även skiljas från sitt uppdrag genom stämman eller av den som har utsett honom. (Smiciklas 2000).

Revisorerna delas upp i auktoriserade och godkända. Dessa båda kallas för kvalificerade revisorer. Ett aktiebolag får endast till revisor utse den som är auktoriserad eller godkänd. Revisorn som ska utses ska också ha den insikt och erfarenhet som krävs p.g.a. bolagets verksamhet och storlek. (Smiciklas 2000).

Revisorn auktoriseras eller godkänns av Revisorsnämnden. Ett godkännande eller en auktorisation gäller för fem år. De kvalificerade revisorerna står under tillsyn av Revisorsnämnden som kontrollerar att revisorn uppfyller föreskrifterna dels vid den ursprungliga ansökan och dels vid förnyelse, dvs. vart femte år. Det är olika kompetenskrav på revisorn för att bli auktoriserad och för att bli godkänd. (Smiciklas 2000).

3.1.1 Revisorn – granskare och rådgivare

En yrkesrevisor kan uppträda i många roller. Den mest centrala är att utföra revisionsverksamhet i revisorslagens mening. Det innebär att revisorn – på grund av en lag, en stadgebestämmelse hos klientföretaget eller ett avtal – granskar förvaltningen eller den ekonomiska informationen och lämnar en rapport om den granskningen. (FAR 2002).

Yrkesrevisorerna är också vid sidan av revisionsverksamheten uppskattade som rådgivare inom områden som har ett naturligt samband med

revisionsverksamhet. Sådan verksamhet kallas fristående rådgivning. I den rollen styrs de främst av vad uppdragsgivarna anser sig behöva. I det fall den fristående rådgivningen riktar sig till klienter i revisionsverksamheten, finns det dock viktiga begränsningar som följer av lag och god sed. Då får rådgivningen inte innebära att revisorns självständighet och opartiskhet i revisionsverksamheten riskeras. (FAR 2002).

3.1.2 Opartiskhet och självständighet

Revisorns oberoende har debatterats flitigt under 2002 i samband med företagsskandalerna i USA. Diskussionen har främst gällt huruvida det går att förena revisorsfunktionen och rådgivningsfunktionen till samma klient. Denna frågeställning får väl anses vara den centrala för de senaste åren vad gäller revisorns oberoende och den kom att spela en stor roll i lagstiftningsarbetet med revisorslagen som trädde i kraft den 1 januari 2002. (Moberg 2003).

Den som förlitar sig till en revisionsberättelse ska kunna känna sig säker på att revisorn inte låtit sig påverkas av andra intressen än att göra en bra revision. Därför finns jävsregler bl.a. i ABL. Enligt dessa får revisorn t.ex. inte äga aktier i bolaget, inte delta i ledningen av bolaget och inte heller biträda med bokföringen eller medelsförvaltningen eller vid kontrollen av dessa – eller ens vara verksam i samma företag som gör det. Revisorn får inte heller vara anställd eller i beroendeställning av bolaget, någon styrelseledamot, VD eller den som sköter bokföringen. Det finns också jävsregler om släktskapsförhållanden. Revisorn får inte låna pengar av bolaget eller av något annat bolag i koncernen. Den som inte kan vara revisor i ett moderbolag får inte heller vara revisor i ett dotterbolag. Dessa regler gäller för alla som är inkopplade på revisionsuppdraget. (FAR 2002).

Den nya revisorslagen säger att revisorn ska utföra sina uppdrag med opartiskhet och självständighet och vara objektiv i sina ställningstaganden. Det lagen uttrycker som opartiskhet och självständighet kallas ibland oberoende. Men det ordet kan inge falska föreställningar, eftersom ett absolut oberoende inte är möjligt i samspelet mellan människor. Därför undviks ordet numera i samband med revisorer. (FAR 2002).

3.1.3 God sed

Revisionen ska enligt ABL utföras enligt god revisionssed och lagstiftaren låter revisorsorganisationerna formulera vad god revisionssed innebär. (FAR 2002).

God revisionssed är enkelt uttryckt lika med god sed bland erfarna revisorer. FAR dokumenterar vad god revisionssed är i sina rekommendationer i revisionsfrågor. Den mest omfattande av dessa heter ”Revisionsprocessen”. För varje revisor är god revisionssed inte bara en fråga om vad som står i FARs rekommendationer; det handlar också om kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme. Den goda seden utvecklas både internationellt, inom FAR och ute på revisionsbyråerna. (FAR 2002).

God revisionsred ska inte förväxlas med god revisorsred eller god redovisningsred. (FAR 2002). God revisorsred är etiska regler för revisorer. En viktig etisk regel är att tillämpa god revisionsred! FARs regler och Revisorsnämndens tillsynsverksamhet ger vägledning om revisorsetik. (FAR 2002).

God redovisningsred är normer för bokföring, bokslut och för olika finansiella rapporter. Den redn är alltså mera en norm att granska mot än en norm för hur revisorn själv ska gå till väga. (FAR 2002).

3.2 Revision

Målet för revisionen är sammanfattningsvis att revisorn i revisionsberättelsen ska uttala sig om årsredovisningen och om styrelsens och VDs förvaltning av företaget. (FAR 2003).

Målet för revisionen kan indirekt sägas vara att säkerställa trovärdigheten i den ekonomiska informationen om företaget och tilltron till hur styrelse och VD fullgör sina uppdrag. (FAR 2002).

Revisorns avrapportering tar sig många olika former och riktar sig till olika mottagare. Ett centralt dokument är revisionsberättelsen. Huvudsakligen kan sådana berättelser indelas i två kategorier som benämns rena respektive orena. De förra brukar ges en standardiserad utformning, medan de senare, vilka i princip innehåller anmärkningar eller invändningar, får formuleras olika från fall till fall. (Cassel 1996).

Revisionsberättelsen är den enda offentliga årliga rapporten. I den rapporterar revisorn till bolagsstämman om att årsredovisningen upprättats enligt årsredovisningslagen.

Dessutom tillstyrker eller avstyrker revisorn att

- resultaträkningen och balansräkningen fastställs
- vinsten disponeras (alternativt förlusten behandlas) enligt förslaget i förvaltningsberättelsen
- styrelseledamöterna och VD beviljas ansvarsfrihet. (FAR 2002).

Berättelsen ska lämnas till styrelsen senast tre veckor före ordinarie stämma. (FAR 2002).

I orena revisionsberättelser, vilka inte är standardiserade, kan det vara särskilt svårt eller omöjligt att på ett lättfattligt sätt redogöra för revisionens resultat. För bolag ska revisionsberättelsen enligt ABL "... innehålla uttalande, huruvida årsredovisningen upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning". (Cassel 1996).

Enligt en bokstavstolkning av lagen behöver en revisor som funnit en väsentlig felaktig uppgift i en årsredovisning, visserligen ange detta men inte explicit påpeka felet. (Cassel 1996). Detta borde kunna ge variationer i orena revisionsberättelser då likartade orenheter kan beskrivas olika beroende på hur pass klart revisorn uttrycker sig angående felaktigheten.

Revisionsberättelsen är visserligen ibland formellt sett riktad till en viss mottagare, t.ex. en bolagsstämma eller regeringen. Det viktigaste är emellertid att revisorn genom dess avgivande offentliggör sin uppfattning. (Cassel 1996).

Man måste komma ihåg att en revisionsberättelse enligt standardutformningen aldrig kan vara någon garanti för att allt står rätt till. Det står i FARs mall för berättelsen att revisorn genom planeringen och genomförandet av revisionen i *rimlig grad* har försäkrat sig om att det inte finns några väsentliga fel. (FAR 2002).

Om det dröjer en längre tid från det att granskningen är klar och tills revisionsberättelsen undertecknas, måste revisorn även granska väsentliga förhållanden som inträffat sedan den ordinarie granskningen avslutats. (FAR 2002).

Den svenska revisionsberättelsen har en internationell förebild – ISA – och är beteckningen på revisionsnormer som ges ut av den världsomfattande revisorsorganisationen IFAC. Svensk god revisionssed överensstämmer i stort med IFAC:s revisionsnormer. FAR har översatt dessa till svenska och de beräknas träda i kraft som svensk standard inom några år. (FAR 2002).

För att underlätta för läsaren av en revisionsberättelse ska alla formuleringar som avviker från FARs mall för revisionsberättelse enligt standardutformningen vara kursiverade, understrukna eller på annat sätt typografiskt avvikande. (FAR 2002).

Revisionsberättelsen är ett viktigt dokument för företaget och måste lämnas in till PRV tillsammans med årsredovisningen inom en månad efter det att bolagsstämman fastställde balansräkningen och resultaträkningen. Företaget får inte publicera den fullständiga årsredovisningen utan att samtidigt publicera revisionsberättelsen. (FAR 2002).

Revisorn ska bedöma risken för oegentligheter. Det gäller sådana oegentligheter som väsentligt kan påverka bolagets resultat och ställning eller frågan om ansvarsfrihet. Men revisionen har inte till självständigt syfte att förhindra eller upptäcka förskingringar eller andra oegentligheter. Om det visar sig finnas anledning att misstänka oegentligheter ska revisorn informera VD eller styrelsen. Det är då dessa som har ansvaret för beslut om åtgärder. (FAR 2002).

Om revisorn kommit fram till att årsredovisningen avviker från lag och god redovisningssed och har bedömt att avvikelsen inte är oväsentlig, måste detta framgå i revisionsberättelsen. Det kan vara fråga om poster som tagits med felaktigt eller uteslutits. Det kan också vara felaktigheter eller ofullkomligheter i fråga om värdering, periodisering, rubricering eller specificering, upplysning om värderingsprinciper och innehållet i förvaltningsberättelsen. Dessa slag av avvikelser påverkar i regel också ”tillstyrkandesatserna” i revisionsberättelsen. Andra skäl till att avge en

revisionsberättelse som avviker från standardutformningen kan vara att VD eller styrelsen gjort eller försummat något så att de enligt ABL kan bli ersättningsskyldiga mot bolaget. Då påverkas naturligtvis tillstyrkandet av ansvarsfrihet. (FAR 2002).

En revisionsberättelse som avviker från standardutformningen är en mycket allvarlig företeelse för de flesta styrelseledamöter och verkställande direktörer. Den leder ofta till stor uppmärksamhet, särskilt om företaget har många aktieägare. Innan revisorn tar in en anmärkning i sin revisionsberättelse informerar han eller hon därför företagets ledning och styrelse. En slutlig avstämning minskar alltid risken för missförstånd. (FAR 2002).

Det händer att en anmärkning tas in i revisionsberättelsen även om företaget har rättat till de brister revisorn pekat på. Om bristerna är väsentliga, eller om bristerna lett till allvarliga effekter, måste revisorn anmärka på dessa. (FAR 2002).

En revisor är i vissa fall skyldig att omgående lämna in en revisionsberättelse till skattemyndigheten. Det gäller när revisionsberättelsen innehåller:

- Anmärkningar om att styrelseledamot eller VD företagit någon åtgärd eller gjort sig skyldig till försummelse som kan föranleda ersättningsskyldighet.
- Anmärkningar om att styrelseledamot eller VD har handlat i strid med ABL, tillämplig lag om årsredovisning eller bolagsordningen.
- Uttalanden om att årsredovisningen inte har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning.
- Uttalanden om att upplysningar som ska lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning inte har lämnats.
- Uttalanden om att styrelseledamot eller VD inte bör beviljas ansvarsfrihet.
- Uttalanden om att bolaget inte har fullgjort sina skyldigheter enligt skattelagarna, nämligen att:
 - göra skatteavdrag,
 - anmäla sig för registrering,
 - lämna skattedeklaration. (FAR 2002).

Revisorns uppgift är att granska hur företaget tagit vara på sina egna möjligheter till kontroll. Styrelsens uppgift är att se till att organisationen av bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden kontrolleras på ett betryggande sätt. Det innebär bl.a. att organisera företaget och sitt eget och VDs arbete så att oavsiktliga och avsiktliga fel så långt som möjligt förhindras. Revisorn kan komma med råd och göra påpekanden om kontrollnivån. (FAR 2002).

Oegentligheter kan alltid förekomma. Men det är inte säkert att revisorn har en rimlig chans att upptäcka dem. Revisorn måste därför rikta in sig på hur pålitlig redovisningen är. Inte ens en hundra procentig granskning skulle vara någon garanti för att alla oegentligheter kommer fram. Det är t.ex. inte

säkert att alla transaktioner är med i redovisningen. Bl.a. därför kan ekonomiska brott undgå upptäckt. Revisorn är numera skyldig att anmäla misstankar om vissa brott till åklagare. (FAR 2002).

Generellt bör det betonas, för alla former av revisionell rapportering, att en revisor aldrig kan åberopa att han känt sig föranledd att följa rekommendationer om standardiserade utformningar av rapportering. En revisor har alltid rättigheten och skyldigheten att självständigt besluta om utformningen av rapporteringen. (Cassel 1996).

3.3 Sammanfattning av del I

Bolagsrevisorns uppgifter är att granska bolagets årsredovisning och bokföring samt styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Bolagsrevisorerna har således helt och hållet en kontrollerande funktion.

Kvalificerade revisorer är antingen godkända eller auktoriserade. Det är Revisorsnämnden som godkänner eller auktoriserar revisorn. Revisionen ska enligt ABL utföras enligt god revisionssed och lagstiftaren låter revisorsorganisationerna formulera vad god revisionssed innebär.

Målet för revisionen är sammanfattningsvis att revisorn i revisionsberättelsen ska uttala sig om årsredovisningen och om styrelsens och VDs förvaltning av företaget.

Del II

3.4 Vår teori

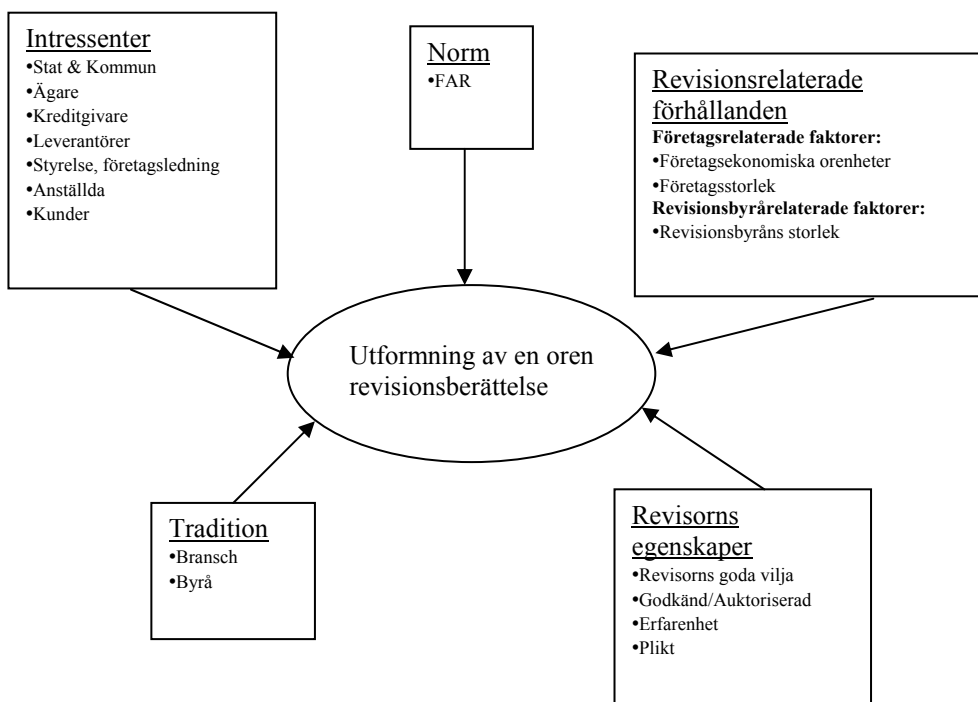


Bild 3.1 Utformningens bakomliggande faktorer

Ovan åskådliggörs den modell som vi har byggt upp med alla de variabler som vi tror påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse. Vi kommer nedan att gå igenom och förklara alla variablerna i modellen samt motivera varför vi har valt dem.

3.4.1 Revisionsrelaterade förhållanden

Företagsrelaterade förhållanden:

Företagsekonomiska orenheter.

Exempel på företagsekonomiska orenheter är det som revisorer konkret anmärker på i en oren revisionsberättelse, t.ex. att aktiekapitalet är helt förbrukat, att det finns brister i den interna kontrollen eller att intäcks- och kostnadsredovisningen inte är helt korrekt etc.

Observera att det är de företagsekonomiska orenheterna som de revisorer vi var i kontakt med menade var den enda faktorn som påverkade utformningen av en oren revisionsberättelse. Några hävdade dock även betydelsen av FARs normer för utformningen av en oren revisionsberättelse.

Företagsstorlek.

Vi tror att det reviderade företags storlek kan påverka utformningen av en oren revisionsberättelse. Ju större ett företag är avseende omsättning i kronor och antal anställda, desto viktigare är det att bolaget sköts och att revisorn därför i slutändan kan avge en ren revisionsberättelse. En oren revisionsberättelse kan skada ett företag enormt, framförallt om det är ett

stort bolag då fler intressenter drabbas och den ekonomiska skadan därmed torde bli mer omfattande än hos ett litet företag med få intressenter. Lindher et al. (2002) skriver i sin kandidatuppsats att publiciteten vid en oren revisionsberättelse ökar med storleken på företaget. Ett stort och välkänt företag får mer publicitet vid en oren revisionsberättelse än ett litet och okänt företag.

Revisorn känner säkert för det mesta till hur ”viktigt” företaget som revideras är avseende omsättningen och antal anställda. Kanske har revisorn en mer frekvent kontakt med större bolag för att eventuella oegentligheter i större utsträckning ska kunna rättas till innan revisionsberättelsen upprättas och på så sätt kunna undvika en oren revisionsberättelse. Revisorn reflekterar kanske en extra gång över hur man ska utforma sig om det är ett större bolag.

Vidare kan företagets interna kontroll av ekonomin skilja sig åt väsentligt hos stora och små bolag. I företag med en egen ekonomiavdelning kan väsentliga fel i bokföringen minimeras i större utsträckning än vad de kan göra i bolag som saknar denna funktionen.

I mindre företag där man saknar en ekonomiavdelning eller i övrigt inte har den företagsekonomiska kompetens som trots allt krävs för att redovisa på ett korrekt och rättvisande sätt, är det sannolikt större risk att väsentliga fel uppstår som revisorn annars upptäcker i sin revision. Det är då inte säkert att de brister som revisorn upptäcker hinner justeras innan det är dags att skriva revisionsberättelsen, vilket leder till orenheter i denna. Trots att ett företag drivs av en framgångsrik entreprenör som är oerhört skicklig på att driva sitt företag så kan företaget sakna den kunskap som krävs inom den ekonomiskt administrativa delen av företagandet.

Revisionsbyrårelaterade faktorer:

Revisionsbyråstorlek.

En stor revisionsbyrå är kanske inte lika beroende av en viss kund som en liten byrå är och kan därmed uttrycka sig på ett rakare sätt utan att behöva ta hänsyn till de konsekvenser uttalandet får i revisionsberättelsen. Man kan tänka sig att revisorn på den lilla revisionsbyrån påverkas av kundens påtryckningar om denne är en stor inkomstkälla för revisionsbyrån, även om det strider mot oberoendet. Det kan också vara så att en liten byrå får en tätare kontakt med företaget de reviderar, det kan uppstå en vänskapsrelation. Detta i sin tur kan leda till att det som egentligen skulle vara en anmärkning i berättelsen istället blir en erinran eller en tillsägelse till ägaren, dvs. att informationen inte når ut till intressenterna. Lindher et al. (2002) skriver att en mindre revisionsbyrå som är mer beroende av ett fåtal klienter kanske väljer att lämna ett påpekande till styrelsen istället för att avge en oren revisionsberättelse, trots att detta vore befogat och därmed riskera att gå miste om klienten. Analysmodellen har kommit till just för att skärpa revisorns oberoende. Man kan dock fråga sig om analysmodellen är ett tillräckligt skydd för att värna om revisorns oberoende.

3.4.2 Normer

FAR.

FAR är i hög grad vägledande när det kommer till utformningen av en oren revisionsberättelse. När en revisor hittar väsentliga fel under sin revision så går hon eller han förmodligen först och tittar i FAR för att försöka hitta exempel på användbara formuleringar för den typen av orenheter det gäller. Detta leder i sin tur till att en relativt stor del av den orena revisionsberättelsen blir standardiserad i högre grad än vad många revisorer kanske tänker på i sitt dagliga arbete. Detta är säkert generellt för de flesta revisionsbyråer.

3.4.3 Revisorns egenskaper

Personliga egenskaper.

Revisorns personlighet och bakgrund kan påverka utformningen av en oren revisionsberättelse. Hur pass benägen revisorn är till att ta hänsyn till företagets ”goda vilja” och tecken på ”förbättring” när det gäller formuleringen i en oren revisionsberättelse varierar förmodligen. Man skulle här kunna göra en intressant liknelse med en annan auktoritativ yrkesgrupp, nämligen polisen. Det är allmänt känt att det förekommit att poliser som stoppat någon för en smärre fortkörning låter bilföraren komma undan med en varning. Samtidigt som det finns poliser som aldrig skulle kunna låta endast en varning vara tillräcklig utan att en bot är det enda tänkbara om någon kört för fort. (Aftonbladet text-tv 2004).

Vi moraliserar absolut inte över vilket som är rätt eller fel utan vi undrar bara att möjligen förekommer samma typ av beteende inom andra kontrollerande och auktoritativa yrkesgrupper inklusive revisorskåren. Vi menar att det kan vara så att en revisor skiljer sig från en annan avseende hur skarpt denne formulerar sig i den orena revisionsberättelsen.

Erfarenhet.

Beroende på hur många år revisorn varit verksam och huruvida denne är godkänd eller auktoriserad kan påverka utformningen av en oren revisionsberättelse.

Vidare frågar vi oss om revisorns ålder har någon betydelse för utformningen av en oren revisionsberättelse. Kanske är det så att två revisorer med relativt stor åldersskillnad, men som har varit godkända eller auktoriserade lika länge, har olika synpunkt på samma typ av orenhet i ett visst fall och därmed formulerar sig olika, vilket leder till variationer i den orena revisionsberättelsen.

En erfaren revisor som har jobbat i många år har helt naturligt stött på fler oegentligheter och förmodligen erhållit ett större register för hur man uttrycker sig i olika situationer och olika typer av orenheter. En erfaren revisor känner sig kanske säkrare på sig själv och sin yrkesidentitet och vågar därför ta ut svängarna mer och skapa egna varianter på formuleringar i den orena revisionsberättelsen.

FARs Revisionsbok (2002) nämner i anslutning till en diskussion om god revisionsred att även kunskap, erfarenhet och professionellt omdöme är av stor betydelse utöver FARs rekommendationer.

”Plikt”.

Någonstans i bakhuvudet på revisorn finns nog allt som oftast tanken på huruvida man gjort en, enligt gällande normer och lagar, korrekt bedömning i varje enskilt fall. Revisorn tänker nog i de flesta fall, när han eller hon väl har skrivit en oren revisionsberättelse, igenom utformningen så att denne har ”ryggen fri”, dvs. att allt som ska eller bör vara med i den orena revisionsberättelsen också verkligen är det.

3.4.4 Intressenter

Stat och kommun.

Det är av stor vikt för stat och kommun att veta hur ekonomin i ett företag ser ut då detta ligger till grund för den skatt och de avgifter som företagen ska betala in.

Revisorn har en skyldighet att lämna uppgifter om hur dessa skatter och avgifter betalas. (FAR 2002).

Det är kanske inte lika viktigt nuförtiden att revisorn redogör i revisionsberättelsen för hur företagen har betalt in skatt och avgifter då t.ex. skattemyndigheten numera har ett ganska bra kontrollsystem för att upptäcka eventuella oegentligheter. Det var viktigare förr då det var upp till företagaren själv om han ville skicka med en oren revisionsberättelse tillsammans med sin deklaration till skattemyndigheten. Man kan fråga sig hur många företagare som i de fallen verkligen skickade med den orena revisionsberättelsen, vilket i så fall garanterat skulle väcka skattemyndighetens uppmärksamhet mot företaget. Utformningen av en oren revisionsberättelse är ändå viktig för denna intressentgrupp, då det trots allt är ett av få kontrollsystem som man faktiskt har för att komma åt eventuella oegentligheter hos företagen avseende inbetalning av skatt och avgifter.

Revisorerna verkar vara av olika uppfattning angående vilken information som staten och kommunerna anser bör/ska vara med i den orena revisionsberättelsen. En del av de revisorer vi har varit i kontakt med är något skeptiska till att upprepa en hel del i den orena revisionsberättelsen som redan står att läsa i förvaltningsberättelsen. En del är lite osäkra på vad som i vissa fall måste upprepas.

Denna skepsis och osäkerhet torde ge variationer i utformningen av orena revisionsberättelser.

Ägare.

I ett litet enmansföretag har ägaren ofta full insyn i företaget och kan därmed fatta beslut som är väl underbyggda för den rådande situationen. (FAR 2002).

I ett stort företag sitter ägarna ofta inte i ledningen och revisorns uttalande kan därför bli avgörande som underlag för viktiga beslut. En viss utformning med specifika formuleringar i revisionsberättelsen är då betydelsefull för ägarna.

Precis som i fallet med företagsstorlek, så varierar kanske utformningen av en oren revisionsberättelse beroende på om det finns många eller få externa ägare. Möjligen är revisorn mer eftertänksam och restriktiv avseende sina uttalanden i den orena revisionsberättelsen för ett stort publikt företag än för ett litet familjeägt företag.

Kreditgivare.

Upplysningar om hur ett företag sköter sin redovisning och sina andra ekonomiska förhållanden är av stort intresse för kreditgivarna. (FAR 2002). Dels ger revisorns godkännande en kvalitetsstämpel på årsredovisningen och den information som kreditgivaren tillgodogör sig från den, dels måste kreditgivaren vid tecken på brister direkt ta ställning till eventuellt fortsatt kreditgivning. En oberoende granskning är därför mycket viktigt för kreditgivarna. Vi anser att det förekommer information i revisionsberättelsen som är direkt riktad till kreditgivarna. Exempelvis bör anmärkningen ”aktiekapitalet är helt eller delvis förbrukat” tolkas som en riktad varning till bl.a. kreditgivarna.

Orena revisionsberättelser kan variera beroende på i vilken utsträckning det reviderade företaget är skuldsatt och hur många fordringsägare som existerar.

Leverantörer.

Leverantörerna måste kunna lita på hur den finansiella ställningen presenteras i årsredovisningen för att våga leverera och det framförallt på kredit. (FAR 2002). Leverantörerna hamnar oftast som oprioriterade borgenärer i en eventuell konkurs, varför tecken på en dålig ekonomi etc. som presenteras i en oren revisionsberättelse är mycket värdefull information för leverantörerna.

Beroende på hur många leverantörer företaget har och i vilken utsträckning de levererar på kredit, så kan orena revisionsberättelser variera hos företag med problem. Vi har redan nämnt att vi tror att revisorn skriver en del anmärkningar med en viss intressent i åtanke.

Anställda.

Trots att lagregeln om statlig lönegaranti finns, dvs. att staten går in och betalar de anställdas lönefordringar då företaget gått i konkurs, kan det vara av intresse för de anställda att veta hur den ekonomiska ställningen förhåller sig för arbetsgivaren. Finns det indikationer på dålig ekonomi i företaget kan det bli aktuellt med varsel och därför kan informationen i den orena berättelsen ge viktiga signaler till de anställda.

Återigen, vi tror att revisorn skriver anmärkningar med en viss intressent i åtanke, att revisorn signalerar till en viss intressent genom en specifik formulering. Mängden information som presenteras i den orena revisionsberättelsen påverkar givetvis också, då bilden av företaget blir tydligare för intressenten. Beroende på vilken intressent revisorn vill signalera till och hur detaljerad revisorn väljer att vara så varierar utformningen av en oren revisionsberättelse.

Kunder.

Lika viktigt som det är för leverantörerna att få en korrekt bild av företaget är det för kunderna. (FAR 2002). Då man är beroende av en viss vara från en leverantör är det viktigt att veta hur ekonomin ser ut hos leverantören för att kunna känna sig trygg och göra en tillförlitlig riskkalkyl över framtiden. Genom att tolka en oren revisionsberättelse på rätt sätt kan kunderna undvika att försätta sig i en situation där man står utan produkter från en viktig leverantör, produkter som man kanske dessutom redan har betalt för. Beroende på till vem revisorn riktar sin information och hur pass detaljerad denne väljer att vara uppstår variationer i orena revisionsberättelser.

3.4.5 Sammanfattning intressenter

Vi tror att revisorn uttrycker sig olika beroende på vilken intressent denne vill kommunicera till. När revisorn upptäcker oegentligheter i sin revidering av ett företag förstår denne ganska snabbt vem av intressenterna som är i störst behov av att bli varse oegentligheterna. Givetvis leder dessa oegentligheter till anmärkningar oberoende av intressenterna då lag, normer och praxis så kräver, men kanske formulerar sig revisorn olika beroende på vilken intressent revisorn har i åtanke.

Möjligen förekommer ”öppen” respektive ”dold” information i en oren revisionsberättelse beroende på vem av intressenterna revisorn speciellt vill ska reagera på informationen, dvs. revisorn sänder ”signaler” till olika intressenter. Vidare kan revisorn själv reflektera över hur pass detaljerad denne vill vara i den orena revisionsberättelsen. Nivån på detaljrikedomen och det faktum att intressenterna förekommer i olika utsträckning i olika företag resulterar i en variation i utformningen av en oren revisionsberättelse.

Huruvida det reviderade företaget är publikt eller inte borde påverka utformningen genom att det finns ett större externt informationsbehov bland intressenterna i ett publikt aktiebolag. Publika bolag är ofta större avseende omsättning i kr och antal anställda. Revisorn måste i sådana fall mera noggrant överväga hur han uttrycker sig i revisionsberättelsen till publika bolag. En felaktig formulering i en oren revisionsberättelse kan leda till en oproportionerligt stor ekonomisk skada för ett publikt bolag.

3.4.6 Tradition

Tradition inom företagens bransch samt inom revisionsbyrån.

Vi tror att utformningen av en oren revisionsberättelse kan variera beroende på vilken bransch företaget befinner sig i samt vilken revisionsbyrå som anlitas.

Det skulle i så fall yttra sig i att revisorn poängterar olika saker i revisionsberättelsen beroende på vilken bransch företaget befinner sig i. Det är t.ex. viktigt att värderingen av anläggningstillgångar är korrekt och rättvisande i ett massaproducerande företag jämfört med vad det är i många tjänsteproducerande företag. Alltså borde olika branscher leda till olika väsentliga fel och därmed olika anmärkningar i revisionsberättelsen.

Beträffande traditionen inom en revisionsbyrå så borde utformningen av en oren revisionsberättelse variera. När en revisor hittar ett väsentligt fel under sin revision så börjar denne att fundera över hur man ska formulera sig i revisionsberättelsen. Oftast är det fråga om orenheter som beskrivits många gånger tidigare i andra befintliga orena revisionsberättelser.

Revisorn kan således, i den utsträckning som revisionsbyrån har lättillgängliga databanker med samlade exempel på formuleringar som skrivits i befintliga orena revisionsberättelser, hämta inspiration till sin egen formulering eller rentav kopiera tidigare formuleringar. Varför uppfinna hjulet två gånger? Detta leder i sin tur till att formuleringar som ”uppfunnits” av en revisor på en viss revisionsbyrå således går igen och etableras som en standard för en viss typ av orenhet. Dessa formuleringar borde skilja sig åt mellan olika revisionsbyråer beroende på att olika revisorer författat en formulering för en viss typ av orenhet oberoende av varandra. Även om många formuleringar är baserade på FARs exempel så borde de variera mellan byråerna beroende på hur mycket revisorerna själva utgått ifrån respektive formulerat om FARs exempel.

En intressant teori att fördjupa sig i avseende traditionens påverkan är institutionell teori. Bara genom ordet institutionalisering, som Richard Scott (1992) definierade som ”den process varigenom handlingar upprepas och förlänas en likartad mening av både subjektet och andra personer”, kan man leka med tanken att tradition borde påverka utformningen av en oren revisionsberättelse, vilket till stor del är ett högst repetitivt moment för en revisor.

Definitionen av en institution får således sin grund i upprepade handlingar och gemensamma uppfattningar av verkligheten. (Hatch 2000).

Ibland upprepas vissa handlingar på grund av att det finns regler eller lagar som tillser att de återkommer eller upprepas (juridiskt och politiskt inflytande). Ibland får andra handlingsmönster stöd från normer, värden och förväntningar (kulturellt inflytande). (Hatch 2000).

Upprepningen som utformningen av en oren revisionsberättelse består i är en följd av både juridiskt, politiskt och kulturellt inflytande. Detta skulle kunna leda till en viss variation i utformningen av orena revisionsberättelser, men samtidigt en viss standardisering i anmärkningarna

beroende på dels vilken bransch företaget befinner sig i och/eller dels vilken byrå som reviderat och avfattat den orena revisionsberättelsen.

3.5 Sammanfattning av del II

Vi har i del II presenterat vår modell med alla de faktorer som vi tror påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse. Modellen utgörs av revisionsrelaterade förhållanden (företagsekonomiska orenheter, företagsstorlek, revisionsbyråns storlek), norm (FAR), tradition (bransch, revisionsbyrå), intressenter (stat och kommun, ägare, kreditgivare, leverantörer, företagsledning, anställda, kunder), revisorns egenskaper (revisorns goda vilja, godkänd/auktoriserad, erfarenhet, plikt). Dessa är oberoende variabler som påverkar den beroende variabeln utformning av en oren revisionsberättelse.

4. Empirisk metod

*K*apitel 4 ger en förklaring till hur vi har genomfört undersökningen och den empiriska testningen.

4.1 Inledning

Denna uppsats syftar till att förklara vad som påverkar revisorns utformning av en oren revisionsberättelse. För att förklara detta gör vi en fallstudie där vi dels använder oss av personliga intervjuer med revisorer på olika revisionsbyråer och dels av dokumentstudier.

4.2 Valet av metod

Fördelen med att göra en fallstudie är att det går att hantera ett stort antal variabler. Detta passar bra in i vår undersökning eftersom vi i vår teori har ett stort antal variabler som vi tror påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse. Det stora antalet variabler medför att antalet fall man kan hantera i en fallstudie blir väldigt beroende av de resurser man disponerar. I vårt fall har vi varit både ekonomiskt- och tidsmässigt begränsade och har därefter tvingats begränsa antalet fall. Det begränsade antalet fall gör att det inte går att göra några statistiska generaliseringar med hjälp av det resultat man kommer fram till. (Christensen et al. 2001).

Det faktum att vi har ett stort antal variabler i vår teori gör att vi inte kan använda oss av en surveyundersökning. Surveyundersökningens styrka är att man endast hanterar ett fåtal variabler och det gör att man med relativt små resurser kan täcka ett stort antal fall i en sådan undersökning. En annan fördel med en surveyundersökning är att man genom att man täcker en stor del av populationen kan uttala sig mer generellt om populationen.

Vi har som tidigare nämnts valt att göra en fallstudie eftersom vi inte anser att en surveyundersökning hade kunnat täcka in tillräckligt många variabler för att göra resultatet av undersökningen intressant. Även om vi genom en surveyundersökning hade kunnat uttala oss mer generellt, så anser vi inte att denna fördel uppväger det faktum att vi inte hade kunnat ta hänsyn till alla de variabler som finns med i vår teori.

Ett annat alternativ för att genomföra undersökningen hade varit att genomföra ett experiment. Även detta alternativ valdes bort på grund av det mycket begränsade antalet variabler som hade kunnat hanteras. Ett experiment, liksom en surveyundersökning, erbjuder den fördelen att man med hjälp av resultatet kan göra generaliseringar. Inte heller med detta alternativ anser vi att denna fördel väger upp nackdelen med det begränsade antalet variabler.

4.3 Datainsamlingstekniker

För att undersöka variablerna i vår teori har vi valt att göra dels en dokumentstudie och dels personliga intervjuer. Eftersom vårt syfte är att

förklara vad som påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse faller det sig naturligt att en del av undersökningen utgörs av en studie av själva revisionsberättelsen, med andra ord en dokumentstudie. Att revisionsberättelsen dessutom är ett offentligt dokument gör att det är en relativt lättillgänglig informationskälla. De variabler vi vill undersöka med hjälp av dokumentstudien är de som vi i vår modell kallar Norm och Tradition. Dessa variabler är av sådan art att revisorn sannolikt inte är medveten om att de påverkar hans arbete med revisionsberättelsen och när det gäller traditionen kanske inte ens medveten om att den existerar. Av denna anledning anser vi att det bästa sättet att undersöka dessa variabler är genom att granska revisionsberättelsen som dokument. Dokument är oftast sekundärdata, det vill säga data som någon annan redan tidigare samlat in och sammanställt. I vårt fall är det dock tveksamt om så är fallet eftersom vi analyserar dokumentet på ett annorlunda sätt än vad som vanligtvis förekommer. Revisionsberättelsen som dokument fyller normalt funktionen som en rapport över resultatet av revisionen i ett företag. I vårt fall är revisionsberättelsen dock ett dokument som erbjuder oss en inblick i revisorns sätt att uttrycka sig på. Detta gör att datan som vi får ut från revisionsberättelserna i vår dokumentstudie snarare är primärdata än sekundärdata.

Den andra delen i vår datainsamlingsprocess är personliga intervjuer. Vi kommer genom att intervjua respektive revisor, som skrivit de revisionsberättelser som vi undersöker, att undersöka de övriga variablerna i vår teori, det vill säga revisorns egenskaper, intressenter och revisionsrelaterade förhållanden. För att undersöka dessa variabler anser vi det vara lämpligt med intervjuer eftersom det är sådana variabler som egentligen endast revisorn själv kan svara på. Anledningen till att vi valde personliga intervjuer framför exempelvis telefonintervjuer, trots den senare metodens ekonomiska fördelar, är att vi anser att personliga intervjuer ger en möjlighet till mer personliga och detaljerade svar och på så vis ger ett bättre underlag för kommande analyser.

Vi kommer att använda en semistrukturerad intervju, det vill säga vi kommer att ha en intervjuguide med en lista på de huvudfrågor vi kommer att beröra under intervjun (Christensen et al. 2001), men det kommer även att finnas utrymme för andra mer detaljerade frågor och följdfrågor. På detta sätt kan vi ha en viss struktur på intervjun, men även utnyttja möjligheten att få mer djupgående svar i respektive intervju.

En annan alternativ metod till datainsamling hade varit att skicka ut en enkät till de revisorer som skrivit de olika revisionsberättelserna. Enkäten fungerar bäst när man använder standardiserade frågor som man vet kommer att tolkas lika av alla respondenter. När man har ett stort antal öppna frågor fungerar den inte lika bra (Saunders et al. 2003). Den huvudsakliga anledningen till att vi valde bort enkäten som datainsamlingsalternativ är att den är mycket begränsad i sin flexibilitet. En personlig intervju däremot är mer flexibel och tillåter exempelvis i mycket större utsträckning följdfrågor som anpassats till just det aktuella fallet.

Denna flexibilitet anser vi är ett måste för att vi ska kunna få in data som är användbar i vårt syfte. En annan anledning till valet av personlig intervju framför en enkät är att svarsfrekvensen generellt är lägre om man använder sig av exempelvis en postenkät. (Christensen et al. 2001).

4.4 Urval

Det finns två huvudtyper av urvalsmetoder, sannolikhetsurval och icke-sannolikhetsurval. I ett sannolikhetsurval har alla enheter lika stor chans att komma med i urvalet eftersom man använder ett slumpmässigt urval. I ett icke-sannolikhetsurval däremot görs urvalet inte slumpmässigt och därför har inte alla enheter samma chans att komma med. (Christensen et al. 2001).

Vi har valt att göra ett icke-sannolikhetsurval eftersom vi anser att komplexiteten i syftet med vår undersökning gör att ett sannolikhetsurval hade minskat kvaliteten i datan som samlats in. Det faktum att vår teori innehåller ett stort antal kvalitativa variabler motiverar valet av icke-sannolikhetsurvalet. (Christensen et al. 2001). Nackdelen med ett icke-sannolikhetsurval är att man inte i samma utsträckning som med ett sannolikhetsurval kan uttala sig generellt om populationen. Eftersom vi redan valt att göra en fallstudie är våra möjligheter till generaliseringar därmed redan begränsad och vi anser därför inte att denna nackdel med ett icke-sannolikhetsurval motiverar sannolikhets-urval.

Aktiebolag är den enda bolagsform som alltid är skyldig att lämna årsredovisning och då indirekt också revisionsberättelse. Av denna anledning har det varit det naturligt för oss att begränsa vår undersökning till att endast gälla aktiebolag.

Eftersom vi i vår datainsamling kommer att genomföra personliga intervjuer har vi på grund av våra begränsade resurser, både ekonomiska och tidsmässiga, tvingats att begränsa vårt urval till Kristianstad kommun. Vi kan inte uttala oss om huruvida detta urval är representativt för hela landet, men då vi genomför en fallstudie är det inte heller vårt mål att göra några statistiska generaliseringar.

Efter denna geografiska avgränsning valde vi att göra en sökning i Affärsdata på aktiebolag i Kristianstad kommun. Sökningen gav resultatet att det skrevs ca 2000 revisionsberättelser avseende aktiebolag i Kristianstad kommun år 2002. Vi gick igenom samtliga dessa revisionsberättelser för att välja ut de som innehöll orenheter. Det visade sig att ca 13 % av dessa ca 2000 revisionsberättelser var orena. Detta stämmer väl överens med tidigare gjorda undersökningar när det gäller andelen orena revisionsberättelser. (Lindher et al. 2002). Denna överensstämmelse med tidigare forskningsresultat motiverar vår avgränsning till Kristianstad kommun som alltså är relativt representativ när det gäller andelen orena revisionsberättelser.

Ett visst bortfall förekom i vårt urval från Affärsdata. Bortfallet berodde på att en del företag saknade tillgänglig årsredovisning, av olika anledningar

som till exempel konkurs, likvidation eller liknande. Det förekom även serverfel som innebar att en del årsredovisningar inte kunde hämtas ur databasen. När vi fått fram samtliga tillgängliga orena revisionsberättelser avseende aktiebolag i Kristianstad kommun klassificerade vi varje revisionsberättelse enligt en allvarlighetskala (se bild 4.1) där ett är allvarligast och fem minst allvarligt.

Anledningen till denna klassificering var att vi behövde strukturera alla de orena revisionsberättelserna på ett sätt som gjorde vårt arbete mer hanterbart och översiktligt. Allvarlighetsskalan erbjöd en bra struktur eftersom orena revisionsberättelser med allvarlighetsgrad ett oftast hade anmärkningar av mera subjektiv art, dvs. revisorn gör fler och längre utläggningar kring orenheterna. Detta gav oss en chans att diskutera det sätt som revisorn formulerat sig på i större omfattning än vad en oren revisionsberättelse med allvarlighetsgrad fem gjorde. Det fanns oftast inget att diskutera angående de orena revisionsberättelserna i allvarlighetsgrad fem. När vi väl hade klassificerat de orena revisionsberättelserna kunde vi lättare fokusera på anmärkningarna i de orena revisionsberättelserna med större allvarlighetsgrad, dvs. från fyra till ett.

Allvarlighetskala

1. Avstyrka beviljande av ansvarsfrihet
2. Varken till- eller avstyrka/ej tillstyrka beviljande av ansvarsfrihet
3. Avstyrka resultaträkning/balansräkning/vinstdisposition eller någon av dessa
4. Varken till- eller avstyrka/ej tillstyrka resultaträkning/balansräkning/vinstdisposition eller någon av dessa
5. Anmärkning/upplysning/erinring eller avvikelse från god revisionssed

Bild 4.1 Allvarlighetskala, Källa: Balans 5/95 s 23

Nästa steg i vårt arbete var att välja ut ett antal orena revisionsberättelser som skulle ingå i vår fallstudie. Vi började med att dela in revisionsberättelserna efter vilken revisionsbyrå som avgett dem. En del av våra hypoteser går nämligen ut på att utformningen av orena revisionsberättelser till viss del beror på vilken revisionsbyrå som skrivit dem. Vi valde direkt bort de revisionsbyråer som bara fanns representerade i ett fåtal av revisionsberättelserna. Anledningen till detta var att vi inte ansåg att vi kunde få någon användbar information genom att undersöka dessa revisionsberättelser. Vi fick kvar sex revisionsbyråer. Dessa revisionsbyråer hade avgett fem eller fler orena revisionsberättelser och vi ansåg att detta var tillräckligt för att vi skulle kunna använda dem i vår undersökning. En av de sex revisionsbyråerna kunde dock inte ställa upp på någon intervju då de var arbetsmässigt överbelastade. Alltså arbetade vi totalt med fem stycken revisionsbyråer.

Vi fick genom vårt urval med två stora och tre lite mindre byråer och detta var viktigt eftersom revisionsbyråns storlek är en av de variabler vi vill undersöka. Efter det valde vi ut de specifika revisionsberättelserna som vi

skulle studera närmare. Inom respektive revisionsbyrå valde vi först och främst ut de revisionsberättelser som vi hade klassificerat med ett till fyra enligt allvarlighetssskalan. Vi upptäckte nämligen att variationen bland dessa var avsevärt större än de revisionsberättelser som klassificerats med en femma. Naturligtvis tog vi även med ett antal revisionsberättelser från klass fem, men med vårt syfte i beaktande ansåg vi att klass ett till fyra var mer intressanta. Vidare valde vi ut revisionsberättelser så att de representerade revisorerna hade med åtminstone två revisionsberättelser. Denna senare urvalsmetod, där vi alltså valde ut de revisionsberättelser, eller fall, som vi ansåg kunde ge bäst svar på vår problemformulering kallas strategiskt urval. (Christensen et al. 2001). Denna urvalsmetod är lämplig när man arbetar med ett litet antal fall som till exempel i en fallstudie. (Saunders et al. 2003).

Strategiskt urval delas in i ett antal undergrupper,

Extrema eller avvikande fall: Här väljer man ut extrema eller avvikande fall med motiveringen att upptäcker bland dessa fall är relevanta när man ska försöka förstå de typiska fallen.

Kritiska fall: Genom att välja ut kritiska fall, eller fall som är avgörande för andra fall, kan man förstå dessa och på så vis göra logiska generaliseringar.

Typiska fall: Här väljer man till skillnad från kritiska fall ut de fall som man anser är typiska. Ofta används dessa till att skapa olika profiler i populationen.

Homogent urval: En speciell undergrupp väljs ut där samtliga fall liknar varandra. Motiveringen till detta urval är att det möjliggör en djupare studie av en speciell grupp.

Heterogen eller maximal variation: Med denna metod försöker man att täcka in så mycket variation som möjligt i sitt urval. De mönster som man trots variationen verkligen får fram bör då vara speciellt intressanta. (Saunders et al. 2003)

Den undergrupp som vi har använt oss av i just denna del av vårt urval är heterogen variation. Vi valde alltså ut revisionsberättelser så att vi täckte in en stor variation på de variabler som finns med i vår teori. Bl.a. valde vi ut revisionsberättelser från olika stora revisionsbyråer, olika erfarna revisorer och olika företagsekonomiska orenheter. På så vis anser vi att vi på ett bra sätt kan skapa och tolka intressanta mönster.

4.5 Intervjuer

När vi gjort vårt urval var nästa steg att bestämma hur intervjuerna skulle gå till. Som sagts tidigare valde vi att använda en semistrukturerad intervju och vi utformade en intervjuguide som innehöll de huvudfrågor vi skulle ta upp på intervjuerna. Intervjuguiden var generell för samtliga intervjuer och detta gjorde det lättare att behålla en viss struktur i intervjuerna även om intervjuerna i sig var lite olika. Frågorna i intervjuguiden utformades utifrån

vår modell så att vi under intervjuerna skulle beröra, eller i alla fall få möjlighet att med hjälp av följdfrågor gå in på de olika hypoteserna i vår teori.

Vi skickade via post intervjuguiden tillsammans med ett introduktionsbrev, där vi presenterade oss själva, vårt ämne och syftet med intervjuerna samt de revisionsberättelser som skulle behandlas under respektive intervju till var och en av de utvalda revisorerna. Detta utskick gjorde det möjligt för respondenterna att i lugn och ro förbereda sig inför intervjuerna. Denna metod gjorde att själva intervjun kunde utföras mer effektivt och respondenten kunde svara på ett mer genomtänkt och därmed förhoppningsvis mer korrekt sätt.

4.6 Operationalisering

I vår teori har vi tagit med variabler av båda kvantitativ och kvalitativ art. För att kunna hantera den insamlade datan har vi utformat en kodningsmall (se bilaga 1). Detta är ett sätt att göra den kvalitativa datan mer kvantitativ och därmed underlätta genomförandet av statistiska analyser och tolkning av resultatet.

Kodifieringen av datan från intervjuerna gör dessutom att vi kan konvertera svaren på de öppna frågorna i intervjun till mer hanterbar data som mer liknar svaren från slutna frågor. För att säkerställa objektiviteten i kodningen enligt kodningsmallen och för att nå en hög reliabilitet gjorde vi alla tre en testkodning var för sig och oberoende av varandra. På så sätt kunde vi kontrollera att vi som tre individer, utan inbördes diskussioner, kodade samma revisionsberättelser på ett liknande sätt och därmed motivera att vår kodningsmall är objektiv och reliabel.

Vi kodade väldigt lika och i de få fall där vi trots allt var oense så handlade det bara om ett eller två stegs skillnad i betygsättningen. Vi valde därför att ta medelvärden på de få variablerna där vi hade små skillnader i kodningen. Detta för att få en så tillförlitlig kodning som möjligt.

4.6.1 Företagsekonomiska orenheter

För att mäta de företagsekonomiska orenheterna i revisionsberättelserna använde vi oss av den allvarlighetskala som presenterades tidigare (se bild 4.1). Denna skala fångar upp olika allvarliga till- eller avstyrkanden i revisionsberättelsen och är därför ett bra mått på de företagsekonomiska orenheterna.

4.6.2 Företagsstorlek

Vi kom fram till att vi, för att få en bra uppfattning om storleken på det reviderade företaget, var tvungna att använda oss av två olika mått. Att använda endast exempelvis antalet anställda som mått på företagets storlek hade varit förkastligt eftersom antalet anställda är mycket varierande beroende på bransch. Vi valde att använda oss dels av antalet anställda i företaget och dels av företagets omsättning. På detta sätt fångar vi

företagsstorleken i två dimensioner och får ett mer tillförlitligt mått på företagsstorleken.

4.6.3 Revisionsbyråns storlek

Även här ansåg vi att vi var tvungna att använda mer än ett mått för att få en bra storleksuppfattning. Vi valde att använda omsättningen som ett av måtten. Men att enbart använda oss av antalet anställda på revisionsbyrån ansåg vi medförde en risk för snedvridning av analysen. Två revisionsbyråer med lika antal anställda kan till exempel ha olika antal revisorer. Om vi använder antalet anställda som mått på byråns storlek kommer dessa två företag inte att skiljas åt i statistiska jämförelser och därigenom möjligen medföra ett annorlunda resultat. Eftersom det bland de anställda på en revisionsbyrå är revisorerna som skriver revisionsberättelserna anser vi att två byråer med lika antal anställda, men med olika antal revisorer bör skiljas åt för att ge ett mer korrekt resultat. Av denna anledning valde vi att använda antalet revisorer på revisionsbyrån framför antalet anställda. Tillsammans med omsättningen ger det ett, för oss, tillförlitligare mått på byråns storlek.

4.6.4 Revisorns goda vilja

Svar på denna variabel fick vi fram genom att i intervjuerna fråga om hur man ser på det reviderade företagets vilja och ansträngningar att rätta till fel som påtalats under räkenskapsåret och hur detta påverkar utformningen av revisionsberättelsen. Svaren kodades med hjälp av en skala där vi mäter om variabeln påverkar mycket, till viss del eller inte alls. Vi ansåg att detta var det bästa måttet som kunde användas generellt på alla fallen.

4.6.5 Godkänd/Auktoriserad

Här avser vi att mäta nivån på revisorns kvalifikation. Det finns endast två värden, nämligen Godkänd eller Auktoriserad. Värdet i respektive fall fick vi fram genom att se på revisorspåteckningen i respektive revisionsberättelse.

4.6.6 Erfarenhet

För att få ett korrekt mått på denna variabel ansåg vi att vi var tvungna att mäta den på flera sätt. Vi mätte dels det antal år som revisorn hade haft den aktuella kvalifikationen, det vill säga varit godkänd eller auktoriserad och dels revisorns ålder. Genom att endast mäta revisorns ålder hade vi riskerat snedvridning i analysen eftersom en revisor kan bli auktoriserad vid olika ålder, dessutom behöver två femtioåriga auktoriserade revisorer inte nödvändigtvis ha samma typ av erfarenhet. Genom att även mäta det antal år som revisorn varit kvalificerad fångar vi upp erfarenheten ur ett annat perspektiv och får på så vis en bättre bild av revisorns erfarenhet som helhet.

4.6.7 Plikt

För att få ett svar på hur plikten, dvs. revisorns friskrivning av ansvar, påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse ställde vi under våra intervjuer frågan: I vilken utsträckning tänker man som revisor på att

uttrycka sig så utförligt att man så långt som möjligt friskriver sig från ansvar genom revisionsberättelsen? Svaren på frågan från de olika intervjuerna kodades med hjälp av en skala som angav om plikten påverkade mycket, till viss del eller inte alls.

4.6.8 FAR

I vilken utsträckning FAR påverkar revisorn i utformningen av den orena revisionsberättelsen mättes på två sätt. Dels genom intervjufrågan: I vilken utsträckning påverkas man av FAR: s rekommendationer när man utformar en oren revisionsberättelse? Dessutom använde vi dokumentstudie för att mäta variabeln, där vi jämförde hur likartade orenheter kommenterats i de olika revisionsberättelserna. Svaren från intervjufrågan och resultaten av dokumentstudien kodades med hjälp av en skala som angav om FAR påverkade mycket, till viss del eller inte alls.

4.6.9 Bransch

Hur mycket traditionen inom det reviderade företags bransch påverkar utformningen mättes genom en dokumentstudie där texten i flera revisionsberättelser ur samma bransch jämfördes med varandra. Med hjälp av en skala som angav om tradition inom branschen påverkar mycket, till viss del eller inte alls kunde vi få ett statistiskt användbart mått på variabeln.

4.6.10 Byrå

Denna variabel mättes på ett liknande sätt som tradition inom bransch. Även här genomförde vi en dokumentstudie där vi jämförde revisionsberättelser med likartade orenheter från dels olika revisionsbyråer och dels inom samma byrå. Resultaten kodades sedan med hjälp av en skala som visar om traditionen inom respektive revisionsbyrå påverkar mycket, till viss del eller inte alls.

4.6.11 Intressenter

Intressenternas påverkan mätte vi genom att i intervjuerna fråga hur intressentbilden i det reviderade företaget i respektive revisionsberättelse påverkar utformningen av den orena revisionsberättelsen. Svaren kodades med hjälp av en skala som anger om intressenterna påverkar utformningen mycket, till viss del eller inte alls.

4.6.12 Utformningen av en oren revisionsberättelse

För att mäta variationen i utformningen av en oren revisionsberättelse har vi valt att använda fem olika mått. Anledningen till att vi valt fem mått är att vi inte funnit ett enda ensamt mått som på ett bra sätt mäter den variation som förekommer i utformningen av en oren revisionsberättelse. Vi funderade var och en och oberoende av varandra på hur man skulle kunna mäta variationen i utformningen av en oren revisionsberättelse. Därefter satte vi oss ner tillsammans och tittade på samtliga förslag på måtten. Vi enades om att använda fem mått som vi anser speglar variationen bäst. Genom att använda flera olika mått får vi en mer gedigen uppfattning om variationen mellan de olika revisionsberättelserna som studeras.

De fem måtten är:

Formalitet. Detta mått mäter hur formellt språket är i den orena revisionsberättelsen. Vi har här studerat hur mycket revisorn använt sig av korta formella fraser. Har revisorn avvikit från ett standardiserat uttryckssätt och lämnat en fylligare och mer berättande anmärkning? I vissa fall uttrycker sig revisorn nästan lite poetiskt om den ekonomiska situationen i företaget som reviderats och i andra fall väldigt kort och koncist. Vi har således bedömt om den orena revisionsberättelsen har hög grad av formalitet, dvs. liten avvikelse från ett kort och formellt språk, eller låg grad av formalitet, dvs. stor avvikelse från ett kort och formellt språk.

Detaljrikedom. Detta mått mäter i vilken utsträckning det förekommer detaljer i form av närmare beskrivning av orenheterna med exempelvis angivna belopp i texten. I vissa fall är revisorn väldigt specifik i sin anmärkning och pekar med stor noggrannhet på vad som är felaktigt och hur stor felaktigheten är. I andra fall nämner revisorn endast vad som är felaktigt, inte hur stor felaktigheten är. Därmed anser vi att allvarlighetsgraden på den orena revisionsberättelsen varierar med hur detaljerad revisorn väljer att vara. Likaså varierar utformningen av den orena revisionsberättelsen med detaljrikedomen.

Cassel (1996) skriver att beroende på hur explicit revisorn väljer att vara borde ge variationer i orena revisionsberättelser.

Standardfraser. Här mäts förekomsten av standardfraser, det vill säga sådana fraser som hämtats från normgivaren FAR. Vi har här studerat i vilken mån revisorn använder sig av standardfraser som FAR presenterar i sin litteratur, FARs Revisionsbok och FARs samlingsvolym. Stor eller liten förekomst av standardfraser varierar utformningen av en oren revisionsberättelse.

Hänvisning till lagparagrafer. Detta mått mäter hur stor förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer är i revisionsberättelsens text. Ofta, men inte alltid hänvisar revisorn till aktuell lagparagraf i lagboken. Huruvida revisorer väljer att hänvisa eller inte till lagparagrafer ger en variation av en oren revisionsberättelse.

Skarphet i uttalanden. Här mäts hur pass revisorn använder skarpa eller kritiska uttalanden, till exempel uttalanden som ifrågasätter det reviderade företagens fortlevnad och liknande. Även här har vi funnit att revisorn ibland är väldigt krass i sitt uttalande och ger uttryck för en negativ framtidstro angående företagens fortlevnad, samtidigt som samma typ av orenhet i vissa fall inte alls ger ett lika skarpt uttryck. Nivån på skarpheten i uttalandena ger således en variation i en oren revisionsberättelse.

4.7 Testning av datamaterialet

För att testa samband i det insamlade datamaterialet har vi använt oss av ett antal statistiska testmetoder. Vi har i största möjliga utsträckning använt

samma test för att testa sambandet mellan respektive förklarande variabel och de fem olika måtten på variation i utformningen av en oren revisionsberättelse, dvs. den beroende variabeln.

De test vi använt oss av är följande:

Wilcoxon's rangsummatest, som också kallas *Mann-whitneys test*, används vid analys av två oberoende stickprov. Nollhypotesen innebär att det inte föreligger några skillnader mellan de båda populationer stickproven är dragna ifrån (Körner 2000).

Vid det vanliga t-testet krävs det att observationerna är normalfördelade och att varianserna är lika i de två bakomliggande populationerna. Vid rangsummatest räcker det att observationerna går att rangordna efter storlek. Givetvis ska också olika observationer vara oberoende precis som vid t-test (Körner 2000).

Korrelationstest mäter graden av linjärt samband mellan två variabler, sambandets riktning mäts med en så kallad korrelationskoefficient. (Edlund 1997). Korrelationskoefficienten är ett normerat mått på den linjära anpassningens styrka och möjliggör därför meningsfulla jämförelser av helt skilda material. (Andersson et al. 1994). Den normala bivariata korrelationskoefficienten, som vi har använt oss av, mäter det totala sambandet mellan två variabler, dvs. summan av det direkta sambandet mellan variablerna i modellen. (Edlund 1997). För att ett samband skall vara säkrat skall en signifikans under 5 % -nivån uppnås. Ju närmare noll denna befinner sig, desto säkrare samband kan konstateras. Man kan även ha en svag grad av signifikans på 10 % -nivån, då kan endast ett svagare samband konstateras, men ändå till den grad så att ett samband mellan variablerna kan fastställas. Det är viktigt att skilja på signifikans och svag signifikans. Svag signifikans betyder snarare att man inte kan bortse från att ett samband föreligger. En förutsättning för att använda korrelationstest är att variablerna är kontinuerliga.

Kruskal-Wallis test, eller ensidig variationsanalys med rangtal, är en generalisering av rangsummatest av två oberoende stickprov. (Körner 2000). Detta är ett effektivt test och används då man har flera oberoende grupper som skall jämföras. Samtliga observationer rangordnas över alla grupper och därefter studeras om rangsummorna för de olika grupperna blir lika med hänsyn till antalet individer i grupperna. Då nollhypotesen stämmer och stickproven kommer från samma bakomliggande population bör rangsummorna bli ganska lika. (Löfgren 1999). Metoden används för att pröva nollhypotesen, att ett antal oberoende stickprov kommer från identiska populationer. Mothypotesen visar att det finns skillnader. (Körner 2000).

Jonckheere-Terpstra test prövar huruvida ett antal oberoende observationer, definierad av en grupperande variabel, är från samma population. Detta test är lämpligt för antingen kontinuerlig eller kategoriskt ordnad data och är

kraftfullare än Kruskal-Wallis test när ett antal populationer mäts med en ordinalskala. (SPSS v. 9.01).

Dessa tester, som beskrivits ovan, ställer en del krav på datamaterialet som testas, exempelvis beträffande normalfördelning. Vid valet av statistisk testmetod för respektive samband är det dessa krav vi har utgått ifrån.

4.8 Kapitelsammanfattning

Vår uppsats syftar till att förklara vad som påverkar revisorns utformning av en oren revisionsberättelse. För att förklara detta gör vi en fallstudie där vi dels använder oss av personliga intervjuer med revisorer på olika revisionsbyråer och dels av dokumentstudier.

De variabler vi vill undersöka med hjälp av dokumentstudien är framför allt de som vi i vår modell kallar Norm och Tradition.

Revisionsberättelsen som dokument fyller normalt funktionen att det är en slags rapport av resultatet av revisionen i ett företag. I vårt fall är revisionsberättelsen dock ett dokument som erbjuder oss en inblick i revisorns sätt att uttrycka sig på. Detta gör att datan som vi får ut från revisionsberättelserna i vår dokumentstudie snarare är primärdata än sekundärdata.

Vi har valt att göra ett icke-sannolikhetsurval eftersom vi anser att komplexiteten i syftet med vår undersökning gör att ett sannolikhetsurval hade minskat kvaliteten i datan som samlats in. Det faktum att vår teori innehåller ett stort antal kvalitativa variabler motiverar valet av icke-sannolikhetsurvalet. (Christensen et al. 2001).

När vi fått fram samtliga tillgängliga orena revisionsberättelser avseende aktiebolag i Kristianstad kommun klassificerade vi varje revisionsberättelse enligt en allvarlighetskala (se bild 4.1) där ett är allvarligast och fem minst allvarligt.

Nästa steg i vårt arbete var att välja ut ett antal orena revisionsberättelser som skulle ingå i vår fallstudie. Vi började med att dela in revisionsberättelserna efter vilken revisionsbyrå som avgett dem. Vi fick genom vårt urval med två stora och tre lite mindre byråer och detta var viktigt eftersom revisionsbyråns storlek är en av de variabler vi vill undersöka.

I vår teori har vi tagit med variabler av båda kvantitativ och kvalitativ art. För att kunna hantera den insamlade datan har vi utformat en kodningsmall (se bilaga 1). Detta är ett sätt att göra den kvalitativa datan mer kvantitativ och därmed underlätta genomförandet av statistiska analyser och tolkning av resultatet.

De oberoende variablerna i vår modell som vi har kodat är:

- Företagsekonomiska orenheter

- Företagsstorlek
- Revisionsbyråstorlek
- Revisorns goda vilja
- Godkänd/Auktoriserad
- Revisorns erfarenhet
- Plikt
- FAR
- Bransch
- Byrå
- Intressenter

Den oberoende variabeln i vår modell är utformningen av en oren revisionsberättelse. För att mäta variationen i utformningen av en oren revisionsberättelse har vi valt att använda fem olika mått. Anledningen till att vi valt fem mått är att vi inte funnit ett enda ensamt mått som på ett bra sätt mäter den variation som förekommer i utformningen av en oren revisionsberättelse. De fem måtten är:

- Formalitet
- Detaljrikedom
- Standardfraser
- Hänvisning till lagparagrafer
- Skarphet i uttalanden

De statistiska metoder som vi har använt oss av för att testa samband i det insamlade datamaterialet är Wilcoxons rangsummatest, Kruskal-Wallis test, Jonckheere-Terpstra test och korrelationstest.

5. Analys

*K*apitel fem innehåller en analys av vårt insamlade datamaterial. Vi presenterar först utfallet av de undersökta variablerna och testar sedan de olika variablernas signifikans när de gäller att förklara utformningen av en oren revisionsberättelse.

5.1 Inledning

Vårt syfte är att förklara vad som påverkar revisorns utformning av en oren revisionsberättelse. Med utgångspunkt från vår modell, som sammanfattar vår teori, kommer vi i detta avsnitt först att i tur och ordning redogöra för utfallet av de enskilda faktorerna som vi tror påverkar utformningen, därefter även utfallet av de olika måtten på den beroende variabeln. Vi kommer sedan att analysera de olika faktorernas påverkan på respektive mått på variationen i utformningen av en oren revisionsberättelse.

5.2 Utfall av de förklarande variablerna

Företagsekonomiska orenheter

	Frekvens	Procent
Avstyrka beviljande av ansvarsfrihet	3	10,0
Avstyrka RR/BR/Vinstdisposition	4	13,3
Varken till- eller avstyrka RR/BR/Vinstdisposition	3	10,0
Upplýsning/Erinring/Anmärkning och avvikelser från god revisionsledning	20	66,7
Total	30	100,0

Tabell 5.1 Utfall – företagsekonomiska orenheter

Av de revisionsberättelser vi undersökte var två tredjedelar endast orena på så vis att de endast innehöll någon form av upplýsning om felaktighet eller avvikelser från god sed. Detta är allvarlighetsklass fem och är dessutom totalt sett den vanligaste formen av orenhet och innebär alltså inte några avstyrkanden vare sig vad gäller ansvarsfrihet eller resultaträkning, balansräkning och vinstdisposition (Lindhner et al. 2002). De övriga revisionsberättelserna innehöll orenheter av allvarlighetsklassen ett, tre eller fyra (se bild 4.1). Allvarlighetsklass två finns inte representerad av den anledningen att det bland revisionsberättelserna utifrån vilka vi gjorde vårt urval inte fanns några revisionsberättelser med orenheter av denna klass.

Det reviderade företags storlek

	Omsättning (SEK)	Antal anställda
Medelvärde	1 714 700	1,97
Median	546 000	1,00
Standardavvikelse	2 434 116	3,35
Minimum	0	0
Maximum	8 353 000	15

Tabell 5.2 Utfall – företagsstorlek

Omsättningen hos det reviderade företaget i respektive studerat fall varierar mellan 0 kr och 8 353 000 kr. Medelvärdet är 1 714 700 kr och standardavvikelsen 2 434 116 kr. Medianen är 546 000 kr.

När det gäller antalet anställda i det reviderade företaget är medelvärdet 1,97, standardavvikelsen 3,35 och medianen är 1,00. Det minsta antalet anställda är 0 och det högsta antalet anställda bland de reviderade företagen i de studerade fallen är 15.

Oavsett om man tittar på medelvärdet eller medianen på antalet anställda i de reviderade företagen kan man se att i de flesta av de studerade fallen är det ett litet företag som reviderats. Även medianen för omsättningen i tabellen ovan antyder att det till stor del rör sig om små företag. En tänkbar anledning till denna stora andel små företag är, att bland de företag som får en oren revisionsberättelse, är en stor andel små företag (Lindher et al. 2002).

Revisionsbyråns storlek

	Omsättning (SEK)	Antal revisorer
Bortfall	5	0
Medelvärde	23 400 000	9,33
Median	28 000 000	9,00
Standardavvikelse	10 304 732	5,71
Minimum	5 500 000	2
Maximum	30 000 000	17

Tabell 5.3 Utfall – revisionsbyråstorlek

Antalet revisorer på revisionsbyråerna i de undersökta fallen har ett medelvärde på 9,33 med en standardavvikelse på 5,71. Det maximala antalet revisorer är 17 stycken och det minimala antalet är 2 stycken. Medianen är 9,00.

Vad gäller revisionsbyråernas omsättning så är medelvärdet 23 400 000 kr och standardavvikelsen 10 304 732 kr. Revisionsbyrån med den lägsta omsättningen har en omsättning på 5 500 000 kr och byrån med den högsta omsättningen har en omsättning på 30 000 000 kr. Medianen för revisionsbyråernas omsättning är 28 000 000 kr. När det gäller revisionsbyråns omsättning förekom ett bortfall på fem observationer på grund av att respondenten inte ville svara. I den största delen av de

undersökta fallen så är den aktuella revisionsbyrån stor. Detta faktum påvisas av medianen av revisionsbyråns omsättning. En anledning till detta är dock att den revisionsbyrå som valde att inte ställa upp på våra intervjuer var en liten revisionsbyrå och representationen av små revisionsbyråer minskade därför.

Norm – FARs påverkan

	Frekvens	Procent
Ingen påverkan	0	0
Viss påverkan	7	23,3
Stor påverkan	23	76,7
Total	30	100,0

Tabell 5.4 Utfall – norm

I inget av de undersökta fallen har revisorn varit helt opåverkad av FARs exempel på sätt att uttrycka sig i en oren revisionsberättelse. Detta utfall är naturligt då FARs rekommendationer överensstämmer med god svensk revisionsred (FAR 2002) och FAR dessutom, enligt våra intervjuer, är det organ utanför revisionsbyrån man som revisor vänder sig till för rekommendationer när det gäller sätt att uttrycka sig i en oren revisionsberättelse. Detta är samtliga tillfrågade revisorer överens om.

I ungefär 77 % av fallen anser revisorn att FARs påverkan varit stor vid utformningen av den orena revisionsberättelsen.

Revisorns goda vilja

	Frekvens	Procent
Ingen påverkan	8	26,7
Viss påverkan	13	43,3
Stor påverkan	9	30,0
Total	30	100,0

Tabell 5.5 Utfall – god vilja

I 73 % av de fall vi studerat anser revisorn som skrivit den aktuella revisionsberättelsen att hans goda vilja har haft viss eller stor påverkan på utformningen av revisionsberättelsen. I de flesta fall har, enligt våra intervjuer, påverkan varit i form av att det reviderade företaget har visat god vilja till att åtgärda de brister som revisorn påtalat under året och därför har bristerna vid bokslutsdagen inte varit lika omfattande och har således inte resulterat i lika allvarliga uttalanden i revisionsberättelsen. Detta är också, enligt intervjuerna i denna undersökning, målet som många revisorer strävar efter i revisionsarbetet, nämligen att under året få det reviderade företaget att åtgärda de brister som föreligger och på så sätt i största möjliga mån undvika att behöva avge en oren revisionsberättelse.

I 27 % av fallen anser revisorn att han inte alls påverkats av sin goda vilja när han utformat revisionsberättelsen.

Godkänd eller auktoriserad

	Frekvens	Procent
Godkänd	6	20,0
Auktoriserad	24	80,0
Total	30	100,0

Tabell 5.6 Utfall – kvalifikation

Av de fall vi undersökt så har den aktuella revisorn i 20 % av fallen varit godkänd och i 80 % av fallen varit auktoriserad. Fördelningen är naturlig då det enligt FARs Revisionsbok (2002) i Sverige finns fler auktoriserade än godkända revisorer.

Erfarenhet

	Revisorns ålder	Antal år som kvalificerad revisor
Medelvärde	49,17	17,90
Median	52,00	20,00
Standardavvikelse	8,38	8,01
Minimum	32	1
Maximum	59	28

Tabell 5.7 Utfall – erfarenhet

När det gäller åldern på de revisorer vi har intervjuat och vars revisionsberättelser vi har undersökt har den ett medelvärde på 49,17 år med en standardavvikelse på 8,38 år. Medianen bland de undersökta fallen är 52 år. Den lägsta åldern är 32 år och den högsta är 59 år.

Det finns bland de utvalda revisionsberättelserna inte någon som skrivits av en revisor som är yngre än 31 år och detta är ganska naturligt då minikravet för en kvalificerad revisor (som är den lägsta kvalifikationsgraden) är bl.a. tre års erfarenhet av revisionsarbete samt en kandidatexamen i företagsekonomi (FAR 2002).

Antalet år som revisorerna varit kvalificerade är i genomsnitt 17,9 år med en standardavvikelse på 8,01 år. Medianen är 20,0 år och lägsta respektive högsta antalet år är 1 respektive 28. Ser man till båda måtten tillsammans kan man se att den genomsnittlige revisorn bland de undersökta fallen alltså är 49 år och blev kvalificerad vid 31 års ålder.

Plikt – Ansvarsfriskrivning

	Frekvens	Procent
Ingen påverkan	0	0
Viss påverkan	11	36,7
Stor påverkan	19	63,3
Total	30	100,0

Tabell 5.8 Utfall – plikt

I samtliga undersökta fall anser revisorn som skrivit revisionsberättelsen att han tänkt på sin egen ansvarsfriskrivning vid utformningen av den orena revisionsberättelsen, dvs. revisorn har haft i åtanke att uttrycka sig på ett sätt som gör att risken för brister i utformningen minimeras. I ca 63 % av fallen anser revisorn att detta har påverkat honom mycket.

Enligt intervjuerna har ansvarsfriskrivningen blivit mer och mer aktuell de senaste åren i takt med att kontrollen av revisorerna blir allt striktare. Det är viktigt för revisorerna att ta del av utslagen i de fall som behandlas av Revisorsnämnden och man tvingas ha dessa fall i åtanke i sitt eget arbete och kan därigenom på ett säkrare sätt friskriva sig själv från ansvar.

Intressenter

	Frekvens	Procent
Ingen påverkan	11	36,7
Viss påverkan	16	53,3
Stor påverkan	3	10,0
Total	30	100,0

Tabell 5.9 Utfall – intressenter

I 37 % av de undersökta fallen anser revisorn att han inte påverkats av det reviderade företagets intressentbild när han utformat revisionsberättelsen. Man kan tänka sig att i de fall där ingen sådan påverkan har förekommit har det reviderade företaget få intressenter. I en del av de undersökta fallen är exempelvis det reviderade företagets största intressent dess ägare och i ett litet företag är ägare och styrelse ofta samma person/personer. I sådana fall är ägarna förmodligen redan informerade om resultatet av revisionen och revisorn behöver således inte ta samma hänsyn till intressenterna när han utformar den orena revisionsberättelsen. Denna teori kan dock inte bekräftas då vi på grund av revisorns tystnadsplikt inte haft möjlighet att undersöka vilka intressenter som förekommer och i vilken omfattning dessa förekommer i de olika fallen.

I 53 % av fallen har dock intressentbildningen i det reviderade företaget haft viss påverkan på revisorns utformning av den orena revisionsberättelsen och i 10 % av fallen t o m haft stor påverkan på utformningen.

Tradition inom revisionsbyrån

	Frekvens	Procent
Ingen påverkan	2	6,7
Viss påverkan	22	73,3
Stor påverkan	6	20,0
Total	30	100,0

Tabell 5.10 Utfall – tradition

I 93 % av de studerade fallen påverkas utformningen av den orena revisionsberättelsen av en tradition inom revisionsbyrån. Denna traditions förekomst bekräftas både av våra intervjuer och av våra dokumentstudier. I 73 % av fallen har denna tradition en viss påverkan på utformningen av den orena revisionsberättelsen och i 20 % av fallen har denna tradition en stor påverkan.

5.3 Utfall av den beroende variabeln

Nedan presenteras utfallet av de fem olika mått som använts för att mäta variationen på utformningen av en oren revisionsberättelse.

Formalitet

	Frekvens	Procent
Informell	0	0,0
Något informell	0	0,0
Viss informalitet	5	16,7
Något formell	15	50,0
Formell	10	33,3
Total	30	100,0

Tabell 5.11 Utfall – formalitet

Ovan åskådliggörs hur pass formella de orena revisionsberättelserna som vi har undersökt är. Hälften av de orena revisionsberättelserna är något formella, vilket innebär att den orena revisionsberättelsen till stor del är formellt utformad, men att det finns anmärkningar som avviker från de strikt formella uttalandena. Med andra ord så svävar revisorn ut något i sina mindre formella uttalanden och formulerar sig lite friare. En tredjedel av de orena revisionsberättelserna är formella. Det innebär att revisorn uttrycker sig kort och formellt på ett standardiserat sätt, dvs. inga onödiga utläggningar. En sjättedel av de orena revisionsberättelserna kännetecknas av viss informalitet. Här är revisorn mer berättande och mindre standardiserad i sitt uttryckssätt. Tabellen visar även att det inte finns några orena revisionsberättelser bland de som vi har studerat som inte innehåller åtminstone en formell anmärkning.

Detaljriktedom

	Frekvens	Procent
Inga detaljer	1	3,3
Lite detaljer	12	40,0
Vissa detaljer	9	30,0
Detaljerad	5	16,7
Mycket detaljerad	3	10,0
Total	30	100,0

Tabell 5.12 Utfall – detaljriktedom

Endast ca tre procent av de orena revisionsberättelserna innehåller ingen detaljriktedom överhuvudtaget. Det betyder att inga anmärkningar med belopp eller närmare exakt information i övrigt presenterats i den orena revisionsberättelsen. De flesta orena revisionsberättelser som vi har studerat innehåller lite eller något fler (vissa) detaljer, närmare bestämt 40 respektive 30 procent. En tredjedel är detaljerade medan tio procent är mycket detaljerade. Att den orena revisionsberättelsen är mycket detaljerad innebär att revisorn inte utelämnar någon information om belopp etc. i de anmärkningar denne gör.

Förekomst av standardfraser

	Frekvens	Procent
Inga standardfraser	0	0,0
Lite standardfraser	3	10,0
Vissa standardfraser	3	10,0
Många standardfraser	8	26,7
Endast standardfraser	16	53,3
Total	30	100,0

Tabell 5.13 Utfall – standardfraser

Mer än hälften (ca 53 procent) av de orena revisionsberättelserna som vi har studerat innehåller endast standardfraser som hämtats från normgivaren FAR. Nästan 27 procent innehåller många standardfraser. Tio procent innehåller vissa standardfraser, dvs. nästan lika många standardfraser som icke-standardfraser. Ytterligare tio procent består av få standardfraser. Observera att det inte finns någon oren revisionsberättelse som vi har studerat som inte innehåller minst en standardfras.

Hänvisningar till lagparagrafer

	Frekvens	Procent
Inga lagparagrafer	10	33,3
Få lagparagrafer	0	0,0
Viss förekomst av lagparagrafer	7	23,3
Ganska många lagparagrafer	12	40,0
Mycket lagparagrafer	1	3,3
Total	30	100,0

Tabell 5.14 Utfall - lagparagrafer

40 procent av de orena revisionsberättelserna har relativt många hänvisningar till lagparagrafer. Det betyder att revisorn i sin anmärkning även hänvisar till aktuell lagparagraf. Märk väl att en tredjedel av de orena revisionsberättelserna inte har några hänvisningar till lagparagrafer. Ca 23 procent har viss förekomst av hänvisningar till lagparagrafer medan endast ca tre procent har stor förekomst av hänvisningar till lagparagrafer.

Skarphet i uttalandena

	Frekvens	Procent
Mycket lite	8	26,7
Lite	13	43,3
Medel	4	13,3
Mycket	3	10,0
Väldigt mycket	2	6,7
Total	30	100,0

Tabell 5.15 Utfall – skarphet

Här mäts hur pass kritisk eller ifrågasättande till företagets fortlevnad revisorn är i sina anmärkningar. I ca sju procent av de orena revisionsberättelserna är revisorn väldigt skarp i sitt uttalande och i tio procent av de mycket skarp. Ca 13 procent av de orena revisionsberättelserna innehåller någon kritisk anmärkning. Ca 43 procent innehåller få skarpa uttalande och ca 27 procent bara någon enstaka skarp anmärkning.

5.4 Analys av den beroende variabeln

Den beroende variabeln i vår modell är variationen i utformningen av en oren revisionsberättelse. För att mäta denna variabel har vi använt fem olika mått. Nedan analyseras de förklarande variabelernas påverkan på respektive mått.

5.4.1 Formell/Informell

Nedan beskrivs testerna av respektive förklarande variabel i förhållande till den orena revisionsberättelsens formalitet.

Företagsekonomiska orenheter

Denna variabels påverkan på formaliteten i revisionsberättelsen har testats genom att genomföra ett Jonckheere-Terpstra test. Detta test visar en signifikans på 0,030. Denna grad av signifikans tyder på att det finns ett samband mellan formaliteten och de företagsekonomiska orenheterna. Sambandet kan uttryckas som att ju högre grad av företagsekonomiska orenheter desto högre grad av formalitet i den orena revisionsberättelsen.

Det reviderade företags storlek

Det reviderade företags storlek har mätts med två olika mått, Företagets omsättning och dess antal anställda. Företagets omsättnings påverkan på formaliteten i den orena revisionsberättelsen testades med hjälp av ett Kruskal-Wallis test som visade en signifikans på 0,124. Företagets antal anställdas påverkan på formaliteten testades också genom ett Kruskal-Wallis test och här fanns en signifikans på 0,419. Det finns alltså inget samband mellan revisionsberättelsens formalitet och det reviderade företags antal anställda och inte heller något samband mellan formaliteten och det reviderade företags omsättning.

Revisionsbyråns storlek

Revisionsbyråns storlek har mätts med två mått, dels antalet revisorer och dels byråns omsättning. Huruvida antalet revisorer på revisionsbyrån påverkar formaliteten i den orena revisionsberättelsen testades med hjälp av ett Kruskal-Wallis test. Testet visar en signifikans på 0,979, med andra ord finns det inget samband mellan formaliteten och antalet revisorer på revisionsbyrån.

Revisionsbyråns omsättnings påverkan på formaliteten i den orena revisionsberättelsen testades genom ett Kruskal-Wallis test. Testet visar en signifikans på 0,801, det vill säga det finns inget samband mellan revisionsbyråns omsättning och formaliteten i revisionsberättelsen. Sammanfattningsvis kan man säga att det inte finns något samband mellan formaliteten och revisionsbyråns storlek eftersom inget samband existerar mellan formaliteten och något av de mått vi använt för att mäta storleken på revisionsbyrån.

Norm

Denna variabels påverkan på formaliteten i revisionsberättelsen testades med hjälp av ett Jonckheere-Terpstra test. Testet visade en signifikans på 0,044, det vill säga det finns ett samband. Sambandet kan beskrivas som att i ju högre grad revisorn påverkas av FAR desto formellare blir språket.

Revisorns goda vilja

Denna variabels påverkan på formaliteten i revisionsberättelsen testades med hjälp av ett Jonckheere-Terpstra test. Testet visar en signifikans på 0,043, vilket skulle visa att revisorns goda vilja har påverkan på formaliteten. Sambandet kan beskrivas som att ju mer revisorn visar god vilja, desto mer formellt blir språket i den orena revisionsberättelsen.

Godkänd/Auktoriserad

På vilket sätt revisorns kvalifikation påverkar formaliteten i revisionsberättelsen testades med hjälp av ett Mann-Whitney test. Testet visade en signifikans på 0,478 vilket visar att det inte finns något samband mellan den orena revisionsberättelsens formalitet och huruvida revisorn är godkänd eller auktoriserad.

Erfarenhet

Denna variabel mäts med hjälp av två olika mått, revisorns ålder och hur många år revisorn varit kvalificerad. Revisorns ålders påverkan på formaliteten i den orena revisionsberättelsen testades av en korrelationsanalys, som visade en signifikans på 0,037. Det finns alltså ett samband mellan revisorns ålder och formaliteten i den orena revisionsberättelsen.

Om det antal år som revisorn varit kvalificerad påverkar formaliteten i revisionsberättelsen testades även det genom en korrelationsanalys. Denna analys visade en signifikans på 0,055, alltså en svag signifikans. Sammanfattningsvis kan man alltså säga att ett samband finns mellan revisorns erfarenhet och formaliteten i den orena revisionsberättelsen. Även om sambandet är svagt i vissa avseende kan det uttryckas som att ju större erfarenhet desto formellare språk i den orena revisionsberättelsen.

Plikt

Denna variabels påverkan på formaliteten i revisionsberättelsen testades med hjälp av ett Mann-Whitney test. Testet visade att variabeln hade en signifikans på 0,556, vilket visar att det inte finns något samband mellan formaliteten i revisionsberättelsen och i vilken utsträckning revisorn har i åtanke att friskriva sig själv från ansvar när han utformar en oren revisionsberättelse.

Intressenter

Intressentbildens påverkan på formaliteten i den orena revisionsberättelsen testades genom ett Jonckheere-Terpstra test. Testet visade en signifikans på 0,792. Denna grad av signifikans visar att det inte finns något samband mellan formaliteten och intressentbildens i det reviderade företaget.

Tradition inom revisionsbyrån

Byråtraditionens påverkan på formaliteten i revisionsberättelsen testades med hjälp av ett Jonckheere-Terpstra test. Detta test visar en signifikans på 0,780, det vill säga det finns inget samband mellan dessa variabler.

5.4.2 Detaljrikedom

Nedan beskrivs testerna av respektive förklarande variabel i förhållande till den orena revisionsberättelsens detaljrikedom.

Företagsekonomiska orenheter

Här har vi använt oss av ett Jonckheere-Terpstra test, vilket visar en signifikans på 0,001. Detta betyder att det finns ett starkt samband mellan

detaljriktedom och företagsekonomiska orenheter. Sambandet kan beskrivas som ju större företagsekonomiska orenheter desto större detaljriktedom.

Det reviderade företags storlek

Vi har med hjälp av ett Kruskal-Wallis test tagit reda på signifikansen mellan detaljriktedomen och det reviderade företags omsättning. Testet visade en signifikans på 0,315, vilket betyder att det inte finns något samband mellan detaljriktedomen i den orena revisionsberättelsen och omsättningen för det aktuella reviderade bolaget. Då signifikansen för det reviderade företags antal anställda var 0,225 finns det inte heller något samband mellan denna variabel och detaljriktedomen i den orena revisionsberättelsen. Även detta framgick av ett genomfört Kruskal-Wallis test. Man kan alltså inte konstatera ett samband mellan antalet anställda i det aktuella reviderade företaget och detaljriktedomen i berättelsen.

Revisionsbyråns storlek

För att testa denna faktors påverkan på detaljriktedomen har två Kruskal-Wallis test genomförts, ett för varje mått på revisionsbyråns storlek, det vill säga antalet revisorer och omsättning. Signifikans på 0,695 respektive 0,525 visar på att det inte finns något samband mellan revisionsbyråns storlek och detaljriktedomen i en oren revisionsberättelse.

Norm

Här har vi använt oss av ett Jonckheere-Terpstra test. Detta visar en signifikans på 0,857, vilket betyder att det inte finns något samband mellan de båda variablerna. Man kan således inte påstå att det finns något samband mellan detaljriktedomen i revisionsberättelsen och FARs påverkan på revisorn.

Revisorns goda vilja

Här kan man genom ett Jonckheere-Terpstra test påvisa en signifikans på 0,098. Detta betyder att det finns ett svagt samband mellan revisorns goda vilja och detaljriktedomen i utformningen av den orena berättelsen. Sambandet kan ses som att ju mer revisorn visar god vilja desto mer detaljer förekommer i den orena revisionsberättelsen.

Godkänd/Auktoriserad

Genom ett Mann-Whitney test har vi fått fram en signifikans mellan de båda variablerna på 0,785, vilket visar att det inte finns något samband mellan detaljriktedomen och huruvida revisorn är godkänd eller auktoriserad.

Erfarenhet

Genom ett korrelationstest kan man konstatera att signifikansen för revisorns ålder är 0,190, vilket betyder att det inte finns något samband mellan denna variabel och detaljriktedomen i den orena revisionsberättelsen. Vi har med hjälp av ett korrelationstest fått fram en signifikans på 0,197 för antalet år som revisorn varit kvalificerad. Detta betyder att antalet år som kvalificerad påverkar detaljriktedomen i utformningen av den orena berättelsen.

Plikt

Genom ett Mann-Whitney test kan man påvisa att det genom signifikansen 0,037, finns ett samband mellan de båda variablerna. Man kan med andra ord säga att plikten påverkar detaljrikedomen i utförandet. Sambandet kan ses som att ju högre plikt-känsla, desto mer detaljer i den orena berättelsen.

Intressenter

Här har vi använt oss av ett Jonckheere-Terpstra test. Detta test visade en signifikans på 0,205, vilket betyder att det inte finns något samband mellan de båda variablerna. Man kan med andra ord säga att detaljrikedomen i den orena berättelsen inte är beroende av intressent-bilden i det reviderade företaget.

Tradition inom revisionsbyrån

Traditionen inom byrån kan inte anses ha ett samband med detaljrikedomen i den orena revisionsberättelsen då signifikansen i det genomförda Jonckheere-Terpstra test visar 0,660. Det går härigenom inte att konstatera att det förekommer något samband.

5.4.3 Förekomst av standardfraser

Nedan beskrivs testerna av respektive förklarande variabel i förhållande till förekomsten av standardfraser i den orena revisionsberättelsens.

Företagsekonomiska orenheter

Denna variabels påverkan på standardfraser i revisionsberättelsen är 0,017, vilket visar att det finns ett starkt samband mellan de båda variablerna. Variabelns signifikans testades med hjälp av ett Jonckheere-Terpstra test. Man kan läsa sambandet som att ju färre och mindre ekonomiska orenheter desto högre är förekomsten av standardfraser.

Det reviderade företags storlek

Genom ett Kruskal-Wallis test kan man här se att signifikansen för antalet anställda är 0,719, vilket betyder att det inte finns något samband mellan denna variabel och förekomsten av standardfraser. Signifikansen för relationen mellan förekomsten av standardfraser och det reviderade företags omsättning är enligt genomfört Kruskal-Wallis test 0,442, vilket visar att det inte heller här finns något samband mellan de båda variablerna. Man kan alltså inte se någon påverkan på förekomsten av standardfraser i förhållande till det reviderade företags storlek.

Revisionsbyråns storlek

Sambandet mellan antalet revisorer på revisionsbyrån och förekomsten av standardfraser testades med ett Kruskal-Wallis test, där signifikansen visade sig vara 0,775, vilket betyder att det inte finns något samband mellan antalet revisorer på revisionsbyrån och förekomsten av standardfraser. Revisionsbyråns storlek, då det gäller antal revisorer på byrån har alltså ingen påvisad påverkan på förekomsten av standardfraser i utformningen av den orena berättelsen. Även för att testa revisionsbyråns omsättnings

påverkan på förekomsten av standardfraser har ett Kruskal-Wallis test använts, vilket har visat att signifikansen är 0,958, dvs. det går inte att påvisa ett samband mellan denna variabel och förekomsten av standardfraser.

Norm

Denna variabel testade vi genom ett Jonckheere-Terpstra test. Detta visade att det fanns en signifikans på 0,024. Då signifikansen bör ligga så nära noll som möjligt kan man genom detta stärka teorin om att FARs normer för standardfraser används i hög utsträckning vid utformningen av en oren revisionsberättelse.

Revisorns goda vilja

Det kan genom ett Jonckheere-Terpstra test påvisas att det finns ett samband mellan de båda variablerna. Testet visade en signifikans på 0,009, vilket betyder att revisorns goda vilja påverkar förekomsten av standardfraser i den orena berättelsen. Sambandet kan beskrivas som att ju mer revisorn tar hänsyn till sin goda vilja i utformningen av en oren revisionsberättelse i desto större utsträckning används standardfraser.

Godkänd/Auktoriserad

Med ett Mann-Whitney test undersöktes sambandet mellan de båda variablerna, detta visade en signifikans på 0,305 vilket innebär att det inte finns något samband mellan de båda variablerna. Man kan alltså inte se någon skillnad i förekomsten av standardfraser vid utformningen då det gäller en auktoriserad eller en godkänd revisor.

Erfarenhet

Man kan genom ett korrelationstest påvisa att det finns ett samband mellan antalet år som revisorn varit kvalificerad och förekomsten av standardfraser. Signifikansen är 0,014 vilket betyder att det finns ett samband. Man kan med andra ord förklara sambandet som ju lägre erfarenhet desto högre förekomst av standardfraser. Genom ett Korrelationstest kan man påvisa ett mycket starkt samband mellan revisorns ålder och förekomsten av standardfraser. Signifikansen är 0,004. Sambandet kan ses som att ju högre ålder revisorn uppnår desto mer förekommer det standardfraser i revisionsberättelsen.

Plikt

Genom att använda ett Mann-Whitney test kan vi med hjälp av signifikansen, 0,795, visa att det inte finns något samband mellan de båda variablerna. Detta betyder att revisorns plikt inte påverkar förekomsten av standardfraser i den orena revisionsberättelsen.

Intressenter

För att testa intressentbildens påverkan på förekomsten av standardfraser i en oren revisionsberättelse genomfördes ett Jonckheere-Terpstra test. Testet visade en signifikans på 0,627. Med detta test som underlag går det att

påvisa att det inte finns ett samband mellan förekomsten av standardfraser och intressentbilderna i det reviderade företaget.

Tradition inom revisionsbyrå

Här fick vi via ett Jonckheere-Terpstra test en signifikans på 0,319, vilket visar att det inte finns något samband mellan de båda variablerna, man kan med andra ord inte påvisa att traditionen på en specifik byrå har ett samband med standardfrasernas förekomst i den orena revisionsberättelsen.

5.4.4 Hänvisningar till lagparagrafer

Nedan beskrivs testerna av respektive förklarande variabel i förhållande till förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer i den orena revisionsberättelsens formalitet.

Företagsekonomiska orenheter

Huruvida de företagsekonomiska orenheterna påverkar förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer testades genom att göra ett Jonckheere-Terpstra test. Testet visade en signifikans på 0,051, det vill säga svag signifikans. De företagsekonomiska orenheterna påverkar alltså förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer i en oren revisionsberättelse. Sambandet kan beskrivas som ju färre och mildare grad av orenheter i den orena revisionsberättelsen desto fler hänvisningar till lagparagrafer i texten.

Det reviderade företags storlek

För att testa hur det reviderade företags storlek påverkar mängden hänvisningar till lagparagrafer i en oren revisionsberättelse gjordes två Kruskal-Wallis test, ett för respektive mått som använts för att mäta företagsstorleken. Antalet anställda i det reviderade företaget visade sig ha en signifikans på 0,433 och företags omsättning hade en signifikans på 0,899. Det finns alltså inget samband mellan något av storleksmått och förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer i en oren revisionsberättelse.

Revisionsbyråns storlek

I vilken utsträckning revisionsbyråns storlek påverkar mängden hänvisningar till lagparagrafer testades med hjälp av två Kruskal-Wallis analyser. En analys med storleksmättet antal revisorer och en med storleksmättet revisionsbyråns omsättning. Det visade sig att antalet revisorer inte påverkade mängden hänvisningar eftersom signifikansen för denna variabel var 0,535 och inte heller revisionsbyråns omsättning hade någon påverkan då signifikansen var 0,908.

Norm

För att testa vilken påverkan som revisorns hänsynstagande till normer vid utformningen av en oren revisionsberättelse har på förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer användes ett Jonckheere-Terpstra test. Testet visar en signifikans på 0,021 vilket innebär att det finns ett samband mellan de två variablerna. Sambandet kan beskrivas som att i ju högre grad som revisorn påverkas av FAR vid utformningen av en oren revisionsberättelse desto fler hänvisningar till lagparagrafer görs.

Revisorns goda vilja

Revisorns goda viljas påverkan på förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer i den orena revisionsberättelsen testades genom ett Jonckheere-Terpstra test. Testet visade en signifikans på 0,076 vilket innebär att det finns ett svagt samband mellan revisorns goda vilja och mängden hänvisningar till lagparagrafer i texten i revisionsberättelsen. Sambandet kan ses som att i ju högre grad revisorn tar hänsyn till sin goda vilja när han utformar en oren revisionsberättelse desto mer används hänvisningar till lagparagrafer.

Godkänd/Auktoriserad

Med hjälp av ett Mann-Whitney test testades huruvida revisorns grad av kvalifikation påverkar förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer i en oren revisionsberättelse. Testet visade på en signifikans på 0,891. Det finns alltså inget samband mellan dessa två variabler.

Erfarenhet

Revisorns erfarenhet har, som tidigare angetts, mätts med två mått, dels revisorns ålder och dels antalet år som denne varit kvalificerad. För att testa vilken påverkan revisorns ålder har på den aktuella beroende variabeln genomfördes en korrelationsanalys. Analysen visade en signifikans på 0,003. För att testa hur antalet år som revisorn varit kvalificerad påverkar förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer gjordes ännu en korrelationsanalys och även denna analys visade en signifikans på 0,003. Det finns alltså ett starkt samband mellan dels revisorns ålder och mängden hänvisningar till lagparagrafer och dels mellan antalet år revisorn varit kvalificerad och mängden hänvisningar till lagparagrafer. Sambandet kan beskrivas som att ju större revisorns erfarenhet är desto mer används hänvisningar till lagparagrafer.

Plikt

Denna variabels påverkan på förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer testades med hjälp av ett Mann-Whitney test. Testet visade en signifikans på 0,493, det vill säga det finns inget samband mellan Revisorns tanke på ansvarsfriskrivning och förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer i den orena revisionsberättelsen.

Intressenter

Intressentbildens påverkan på hur mycket hänvisningar till lagparagrafer som förekommer i revisionsberättelsen testades genom ett Jonckheere-Terpstra test. Detta test visade en signifikans på 0,417 och utifrån det kan man dra slutsatsen att det inte finns något samband mellan intressentbildens i det reviderade företaget och förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer i den orena revisionsberättelsen.

Tradition inom revisionsbyrån

Denna variabels påverkan på förekomsten av hänvisningar till lagparagrafer testades med ett Jonckheere-Terpstra test. Resultatet av testet blev en

signifikans på 0,882. Detta resultat innebär att det inte går att påvisa något samband mellan tradition inom revisionsbyrån och förekomsten av lagparagrafhänvisningar i den orena revisionsberättelsen.

5.4.5 Skarphet i uttalanden

Nedan beskrivs testerna av respektive förklarande variabel i förhållande till förekomsten av skarpa uttalanden i den orena revisionsberättelsens formalitet.

Företagsekonomiska orenheter

Hur skarpheten i uttalandena påverkas av de företagsekonomiska orenheterna testades med ett Jonckheere-Terpstra test. Det visade sig i testet att signifikansen var 0,000, det vill säga det finns ett mycket starkt samband mellan de företagsekonomiska orenheterna och skarpheten i uttalandena. Sambandet kan beskrivas som att ju allvarigare orenheterna i revisionsberättelsen är, desto skarpare uttalanden görs i revisionsberättelsens text.

Det reviderade företags storlek

Som sagts tidigare har två mått använts för att mäta det reviderade företags storlek. Av denna anledning gjordes två Kruskal-Wallis test för att testa företagsstorlekens påverkan på skarpheten i uttalandena i den orena revisionsberättelsen. Företags antal anställda visade sig i Kruskal-Wallis testet ha en signifikans på 0,340 och företags omsättning visade sig ha en signifikans på 0,419. Alltså finns det inget samband mellan skarpheten i revisorns uttalanden i den orena revisionsberättelsen och det reviderade företags storlek varken vad gäller antal anställda eller omsättning.

Revisionsbyråns storlek

För att testa om revisionsbyråns storlek påverkar skarpheten i revisorns uttalanden i en oren revisionsberättelse genomfördes två Kruskal-Wallis test. Ett för varje storleksmått som använts för att mäta revisionsbyråns storlek. Det första testet testade om antalet revisorer påverkade skarpheten. Antalet revisorer visade sig ha en signifikans på 0,108, alltså inget samband. Revisionsbyråns omsättning visade sig i det andra testet ha en signifikans på 0,579. Man kan alltså säga att skarpheten i uttalandena i en oren revisionsberättelse inte påverkas av antalet revisorer på den byrå där den avgetts och inte heller revisionsbyråns omsättning är relevant när det gäller att förklara skarpheten i uttalandena.

Norm

För att testa vilken påverkan revisorns hänsyn till existerande normer har på skarpheten i uttalandena i revisionsberättelsen gjordes ett Jonckheere-Terpstra test. Testet visade en signifikans på 0,918 och av detta kan slutsatsen dras att det inte finns något samband mellan variabeln Norm och variabeln Skarphet i uttalandena.

Revisorns goda vilja

Vilken påverkan revisorns goda vilja har på skarpheten i uttalandena i den orena revisionsberättelsen testades med hjälp av ett Jonckheere-Terpstra test. Testet visade en signifikans på 0,049 vilket visar att det finns ett samband mellan revisorns goda vilja och skarpheten i hans uttalanden i revisionsberättelsen. Sambandet kan beskrivas som att i ju högre grad revisorn tar hänsyn till sin goda vilja desto skarpare uttalanden görs.

Godkänd/Auktoriserad

Hur skarpheten i uttalandena i en oren revisionsberättelse påverkas av den aktuella revisorns kvalifikationsgrad testades genom ett Mann-Whitney test. En signifikans på 0,155 visade sig i testet och detta innebär att det inte finns något samband mellan huruvida revisorn är godkänd eller auktoriserad och hur skarpa hans uttalanden i den orena revisionsberättelsen är.

Erfarenhet

Hur revisorns erfarenhet påverkar skarpheten i uttalandena i den orena revisionsberättelsen testades med hjälp av två korrelationsanalyser. Anledningen till de två analyserna var att två mått använts för att mäta revisorns erfarenhet, nämligen ålder och antal år som kvalificerad. Åldern visade sig ha en signifikans på 0,441 och antalet år som kvalificerad visade sig ha en signifikans på 0,578. Det finns alltså inget samband mellan revisorns erfarenhet och skarpheten i hans uttalanden i den oren revisionsberättelsen.

Plikt

Hur revisorns tanke på plikt påverkar skarpheten i uttalandena i den orena revisionsberättelsen testades med ett Mann-Whitney test. Det visade sig att denna variabels signifikans var 0,307 och det innebär att inget samband existerar mellan plikt och skarpheten i revisorns uttalanden.

Intressenter

Ett Jonckheere-Terpstra test gjordes för att avgöra om det finns något samband mellan intressentbildnen i det reviderade företaget och skarpheten i revisorns uttalanden i den orena revisionsberättelsen. Signifikansen visade sig vara 0,373. Denna grad av signifikans innebär att inget sådant samband existerar.

Tradition inom revisionsbyrå

Hur traditionen inom revisionsbyrå påverkar skarpheten i uttalandena testades med ett Jonckheere-Terpstra test. Testet visade en signifikans på 0,105, vilket visar att det inte finns något samband mellan dessa två variabler.

5.5 Dokumentstudie av tradition inom bransch

Vi har undersökt den här variabeln genom intervjuer med revisorer och genom dokumentstudie. I vår dokumentstudie grupperade vi de orena revisionsberättelserna efter vilken bransch företagen befann sig i. Därefter undersökte vi om vi kunde finna några mönster mellan de olika branscherna.

Grundat på intervjuerna och dokumentstudien fann vi inget samband mellan tradition inom bransch och utformningen av den orena revisionsberättelsen.

5.6 Dokumentstudie av tradition inom byråer

Den här variabeln testade vi förutom genom intervjuer med revisorer dessutom genom en dokumentstudie. I vår dokumentstudie grupperade vi de orena revisionsberättelserna efter vilken revisionsbyrå som avgett dem. Sedan jämförde vi de formuleringar som revisorerna författat för att se om man beskrev samma typ av orenhet på olika sätt mellan revisionsbyråerna och om man beskrev dem på liknande sätt inom respektive revisionsbyrå. Med andra ord, ifall det förekom någon standardisering i utformningen av en oren revisionsberättelse hos revisionsbyråerna och ifall den standardiseringen skiljde sig åt mellan revisionsbyråerna. Det resultat som framkom i dokumentstudien överensstämmer med det resultat som intervjuerna gav, nämligen att det inte finns något samband mellan tradition inom revisionsbyrån och utformningen av en oren revisionsberättelse.

5.7 Sammanfattning av analysen

I detta avsnitt har vi analyserat hur de olika förklarande variablerna påverkar den beroende variabeln, som är variationen på utformningen av en oren revisionsberättelse. För att få ett bra mått på denna variation har vi använt fem olika mått, nämligen formalitet, detaljrikedom, standardfraser, lagparagrafer och skarpheit. För att ge en klarare bild av den totala analysen kommer vi här göra en sammanfattning av densamma. Nedanstående bild visar förekomsten av samband mellan de fem måtten på variationen och respektive förklarande variabel.

	Formalitet	Detaljrikedom	Standardfrase r	Lagparagrafer	Skarpheit
Företagsekonomiska orenheter	X	X	X	0	X
Det reviderade företagets storlek	-	-	-	-	-
Revisionsbyråns storlek	-	-	-	-	-
Norm	X	-	X	X	-
Revisorns goda vilja	X	0	X	0	X
Godkänd/Auktoriserad	-	-	-	-	-
Erfarenhet	0	-	X	X	-
Plikt	-	X	-	-	-
Intressenter	-	-	-	-	-
Tradition inom byrå	-	-	-	-	-

X = signifikans
0 = svag signifikans
- = ingen signifikans

Tabell 5.16 Faktorernas signifikans

Genom vår analys visade det sig att formaliteten i den orena revisionsberättelsen påverkas av de företagsekonomiska orenheterna, norm och revisorns goda vilja. Det finns även en svag påverkan från revisorns erfarenhet. Sambandet mellan norm och formalitet kan vara en effekt av att FAR, i de exempel på uttryckssätt som ges, helt enkelt använder ett formellt språk. Det är då naturligt med ett samband mellan hur mycket revisorn tar hänsyn till FAR och formaliteten i revisionsberättelsen. Sambandet mellan

formalitet och orenheter har troligen sin förklaring i att revisorn, när det är fråga om mindre anmärkningar i den orena revisionsberättelsen, i högre grad använder liknande uttryck som i andra revisionsberättelser med liknande orenheter och således anpassar uttrycket mindre till den enskilda revisionsberättelsen. Uttryckssättet kan då uppfattas som mer formellt.

Detaljrikedomen i en oren revisionsberättelse påverkas av två av de undersökta faktorerna, nämligen de företagsekonomiska orenheterna och revisorns plikt känsla. Det finns även en svag påverkan från revisorns goda vilja.

Förekomsten av standardfraser i en oren revisionsberättelsen påverkas även den av de företagsekonomiska orenheterna, men även av norm, revisorns goda vilja och revisorns erfarenhet. Sambandet med norm beror sannolikt på att en revisor som låter sig påverkas mycket av de exempel på uttryckssätt som FAR ger, i stor utsträckning använder sig av dessa och de exempel på uttryckssätt som FAR ger måste ses som standardfraser.

I vilken utsträckning det förekommer hänvisningar till lagparagrafer i texten i den orena revisionsberättelsen påverkas av revisorns goda vilja, revisorns erfarenhet och norm, men även de företagsekonomiska orenheterna har en svag påverkan.

Skarpheten i de uttalanden som revisorn gör i en oren revisionsberättelse påverkas av de företagsekonomiska orenheterna i det reviderade företaget. Att denna dimension av variationen i utformningen inte påverkas av någon annan faktor än orenheterna tyder på att revisorns endast använder skarpheten i uttalanden för att påpeka allvaret i en situation där han tvingas avge en oren revisionsberättelse och gör så mer eller mindre beroende på hur allvarliga anmärkningarna i revisionsberättelsen är. Skarpheten i uttalandena verkar således snarare vara ett verktyg som revisorn använder sig av, än en effekt av andra förhållanden som till exempel revisorns egenskaper eller intressentbilden i det reviderade företaget.

Revisorerna vi talade med i undersökningens inledningskede hävdade att det endast var de företagsekonomiska orenheterna och norm, dvs. FAR, som påverkade utformningen av en oren revisionsberättelse. Genom våra tester har det visat sig att dessa totalt sett har en stark påverkan på utformningen. Det faktum att de valda dimensionerna, eller måtten, på variationen i utformningen fångar variationen beroende på orenheter och norm tyder på att vi valt ett meningsfullt sätt att mäta variationen i utformningen, eftersom dessa två faktorer är de som ska påverka utformningen av en oren revisionsberättelse. Alltså finns det en hög grad av validitet i det sätt på vilket vi valt att mäta variationen i utformningen.

Den faktor som har absolut störst påverkan på utformningen av en oren revisionsberättelse är de företagsekonomiska orenheterna. Denna faktor påverkar utformningen i alla de fem dimensioner vi valt att mäta variationen i utformningen på. Att orenheterna påverkar skarpheten i uttalandena och

detaljrikedomen förefaller ganska givet eftersom revisorn beroende på omfattningen av orenheterna tvingas att ta med fler detaljer i den orena revisionsberättelsen. Dessutom uttrycker sig revisorn sannolikt skarpare desto allvarligare brister som förekommer i det reviderade företaget. Sambandet mellan orenheter och förekomsten av standardfraser ser lite annorlunda ut. Förekomsten av standardfraser minskar nämligen när orenheterna blir allvarligare. Orsaken till sambandets utseende liknar orsaken till sambandet mellan formalitet och orenheter så till vida att när det är fråga om mildare orenheter så använder revisorn i större utsträckning standardfraser som till exempel FARs exempel på uttryckssätt. När orenheterna blir allvarligare och mer komplexa tvingas revisorn att i högre grad anpassa sitt uttalande i den orena revisionsberättelsen till det unika fallet, för att på så sätt uttrycka sig så tydligt som möjligt.

Utöver orenheter och norm har även revisorns erfarenhet stor påverkan på utformningen av en oren revisionsberättelse. Erfarenheten påverkar framför allt förekomsten av standardfraser och hänvisningar till lagparagrafer, men det finns också en viss påverkan på formaliteten. Man skulle kunna tänka sig att detaljrikedomen i en oren revisionsberättelse ökar med revisorns erfarenhet eftersom revisorn känner sig säkrare på sig själv desto större erfarenhet denne skaffat sig. Något sådant samband existerar dock inte.

Faktorn plikt påverkar utformningen så till vida att det finns ett samband mellan plikt och detaljrikedom i den orena revisionsberättelsen. Detta samband är naturligt då det i princip är det alternativet som revisorn har att friskriva sig från ansvar i revisionsberättelsen, nämligen att ta med absolut alla relevanta fakta. Således ökar också detaljrikedomen i revisionsberättelsen. Man skulle även kunna tänka sig att man för att friskriva sig från ansvar använder FARs exempel på uttryckssätt i stor utsträckning, men det finns alltså inget samband som visar på detta. Att det inte finns någon koppling mellan plikt och formalitet respektive plikt och hänvisningar till lagparagrafer är ganska logiskt eftersom man, som revisor, knappast genom att hänvisa till lagparagrafer eller vara mer eller mindre formell kan friskriva sig från ansvar.

Det finns ett antal undersökta faktorer som inte verkar påverka utformningen av en oren revisionsberättelse. Dessa faktorer är det reviderade företags storlek, revisionsbyråns storlek, intressenter, tradition inom bransch, tradition inom revisionsbyrå och huruvida revisorn är godkänd eller auktoriserad. Dessa faktorer finns med i vår teori av den anledningen att vi trodde de hade inverkan på utformningen av en oren revisionsberättelse. Genom att testa sambanden mellan respektive faktor och utformningen har vi dock kommit fram till att det inte finns något signifikant samband mellan dessa faktorer och utformningen av en oren revisionsberättelse.

Trots att dessa faktorer enligt undersökningen saknar betydelse för utformningen av en oren revisionsberättelse kan det ändå vara intressant att resonera kring dem. Att det inte spelar någon roll för utformningen om

revisorn är godkänd eller auktoriserad innebär något slags kvalitetsstämpel för godkända revisorer. Det finns alltså inget som tyder på att en revisor som är godkänd inte är lika kompetent som en auktoriserad revisor när det gäller att utforma en oren revisionsberättelse.

Att intressentbilden i det reviderade företaget inte påverkar utformningen på något sätt var det som förvånade oss mest i denna undersökning. Antingen kan det vara så att vi hade helt fel i vårt antagande om att den hade betydelse för utformningen, eller kan det vara så att de revisorer vi intervjuat har undvikit att säga hela sanningen för att inte åsidosätta sitt oberoende. En tredje förklaring som inte skall glömmas bort är naturligtvis att intressentbilden kan påverka utformningen på ett sätt som vi inte lyckats fånga i vår undersökning. Vi som författare litar dock på de metoder vi använt oss av och tror därför att faktorn inte påverkar utformningen.

Det faktum att varken det reviderade företagens storlek eller storleken på revisionsbyrån påverkar utformningen är intressant av den anledningen att det tyder på att revisorn gör sitt arbete oberoende av om denne arbetar på en stor eller liten byrå och oberoende av vilket företag som revideras. Att dessa faktorer inte påverkar utformningen är ett tecken på revisorns oberoende.

De sista av de faktorer i teorin som inte har någon påverkan på utformningen är tradition inom revisionsbyrån och tradition inom det reviderade företagens bransch. Att inte tradition inom byrån har någon påverkan kan vara en indikator på att revisorn i första hand använder FAR som handledning i utformandet av en oren revisionsberättelse. FAR är denna källa som de tillfrågade revisorerna påstår att de först och främst använder.

6. Slutsats

*K*apitel sex innehåller en presentation av de empiriska slutsatser som vi kommit fram till i undersökningen. Sedan följer en diskussion om hur resultatet av undersökningen kan användas och slutligen ges förslag på fortsatt forskning.

Denna undersöknings syfte har varit att förklara vad som påverkar revisorn i utformningen av en oren revisionsberättelse. Vi har utarbetat en teori som innehåller de faktorer som vi tror påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse. Med utgångspunkt från denna teori har vi genomfört ett antal intervjuer och även dokumentstudier för att ta reda på vilka av faktorerna i vår teori som faktiskt påverkar och tvärtom vilka som inte påverkar utformningen.

6.1 Uppsatsens bidrag

För att överhuvudtaget kunna genomföra denna undersökning var vi tvungna att finna ett sätt att mäta variationen i utformningen av en oren revisionsberättelse på. Detta var nödvändigt för att vi skulle kunna göra några som helst statistiska analyser av det datamaterial som skulle samlas in. Vi kom fram till ett sätt att mäta variationen på som innebar att vi delade in variationen i fem olika mått. På det sättet var det möjligt att fånga variationen ur flera olika dimensioner. De fem måtten speglar vart och ett olika sätt på vilka en oren revisionsberättelse kan variera. Under arbetets gång har vi tvingats att förlita oss till det sätt som vi delat in variationen på. Efter genomförda analyser av vårt datamaterial har vi dock fått indikationer på att de fem dimensionerna på ett bra sätt fångar variationen på orena revisionsberättelser. Det som indikerar detta är det faktum att de faktorer som bör påverka utformningen, nämligen de företagsekonomiska orenheterna och norm, enligt den statistiska undersökningen också är de som starkast påverkar.

6.2 Empiriska slutsatser

De revisorer som tillfrågades i inledningsskedet av denna undersökning hävdade bestämt att det enbart var de aktuella företagsekonomiska orenheterna som avgjorde utformningen av en oren revisionsberättelse. En del hävdade även att de påverkades av normer och då framför allt av FAR. Dessa två faktorer, det vill säga företagsekonomiska orenheter och norm, är också de faktorer som enligt denna undersökning framförallt avgör utformningen av en oren revisionsberättelse. Men att det enbart skulle vara dessa två faktorer som påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse är inte hela sanningen har vi kommit fram till. Det finns ett antal ytterligare faktorer som har betydelse för hur den orena revisionsberättelsen slutligen kommer att se ut.

Den erfarenhet som revisorn besitter är en av dessa ytterligare faktorer. Även om erfarenheten inte påverkar utformningen i lika många dimensioner

som exempelvis de aktuella orenheterna så har den stor inverkan på utformningen när det gäller hur revisorn uttrycker sig.

De övriga faktorerna som påverkar utformningen är revisorns plikt känsla, det vill säga hur mycket revisorn tänker på att friskriva sig själv från ansvar när han utformar den orena revisionsberättelsen, samt revisorns goda vilja, det vill säga hur mycket hänsyn som tas till tecken på förbättring och viljan från det reviderade företaget att åtgärda de brister som revisorn påpekat under året fram till det att revisionsberättelsen skrivs.

Utöver dessa faktorer, som alltså påverkar utformningen, fanns det i vår teori ett antal faktorer som det visade sig inte hade någon påverkan på utformningen av en oren revisionsberättelse. Dessa faktorer är storleken på det reviderade företaget och storleken på den revisionsbyrå som utfört revisionen, intressentbilden i det reviderade företaget, tradition inom revisionsbyrån och slutligen huruvida revisorn är godkänd eller auktoriserad. Detta är alltså faktorer som vi trodde skulle ha påverkan på utformningen av en oren revisionsberättelse. Det har dock genom statistisk testning visat sig att vi hade fel när det gäller dessa faktorer. Det faktum att dessa faktorer inte har någon påverkan på utformningen av en oren revisionsberättelse behöver dock inte ses som negativt. Att varken det reviderade företagets storlek eller revisionsbyråns storlek inte påverkar utformningen i någon av de dimensioner vi mätt måste ses som positivt då detta är ett tecken på revisorns oberoende, som är en av grundförutsättningarna för att revisionen ska fylla den tilltänkta funktionen.

Eftersom inte revisorns grad av kvalifikation, det vill säga om revisorn är godkänd eller auktoriserad, verkar påverka utformningen av en oren revisionsberättelse kan man alltså inte uttala sig om huruvida det ur denna synpunkt är bättre eller sämre för ett företag att ha en revisor som endast är godkänd framför en som är auktoriserad.

Inte heller det reviderade företagets intressentbild eller tradition inom revisionsbyrån påverkar alltså utformningen av en oren revisionsberättelse. Detta förvånade oss mycket eftersom vi var övertygade om att båda faktorerna spelade en roll vid utformningen av den orena revisionsberättelsen. Vi trodde till exempel att revisorn påverkades mycket av om det fanns någon dominerande intressent och då uttryckte sig på ett sätt som förmedlade den information som intressenten behövde. Denna undersöknings resultat visar dock på att så inte är fallet.

Den sammanfattande slutsatsen i denna undersökning är att det finns fler faktorer som påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse än de faktorer som revisorerna vi först var i kontakt med hävdade. De hävdade att det enbart var de företagsekonomiska orenheterna och möjligen FARs normer som påverkade utformningen. Denna undersökning har dock visat att utöver dessa båda faktorer så har även revisorns egenskaper i form av dennes erfarenhet, plikt känsla och goda vilja betydelse.

6.3 Implikationer

Hur kan då resultatet av denna undersökning användas? Vi hoppas att vi genom undersökningen lyckats förmedla att det finns mer än bara de företagsekonomiska orenheterna som avgör hur en oren revisionsberättelse ser ut. Detta kan vara intressant att ha i åtanke när man läser en oren revisionsberättelse, då man på så vis kanske kan få en annan uppfattning och förståelse av det som står i texten.

Det faktum att vi har konstaterat att utformningen av orena revisionsberättelser varierar tyder på att utformningen är ett subjektivt inslag i en annars till stor del standardiserad yrkesroll. Med standardiserad yrkesroll menar vi att det genom lag, norm och praxis är ett hårt reglerat arbete och att det finns lite utrymme för egna spekulationer och slutsatser. Det hade kanske varit bättre om revisorerna fått yttra sig mer i sin revisionsberättelse än vad den standardiserade tillåter för att på så vis kunna överbrygga ett befintligt bedömningsgap mellan revisorn och det reviderade företags intressenter. Detta för att ett bedömningsgap skapar onödiga merkostnader för intressenterna. (Holmetun och Johansson 2001) A ger B om det står så i lagboken även om revisorn inte i alla lägen håller med om det eller skulle vilja uttrycka sig på ett annat sätt för att ge en mer nyanserad bild av att A ger B. Vidare är utformningen av en ren revisionsberättelse också standardiserad med en tydlig normgivare – FAR. Men det finns alltså trots allt ett litet utrymme för revisorns subjektiva bedömning och det är just utformningen av den orena revisionsberättelsen. Vi har här sett att en del revisorer tar tillfället i akt att formulera sig på ett individuellt och nytänkande sätt, medan andra revisorer inte gärna ruckar på formuleringar i befintliga standardiserade orena revisionsberättelser.

Det sätt på vilket vi har mätt variationen i en oren revisionsberättelse är väl värt att ta till sig. Kanske kan det ge revisorer en inblick i hur det går att variera texten i berättelsen och dessutom öka självmedvetenheten om det man som revisor skriver i en oren revisionsberättelse. Det är kanske så att en befintlig formulering som beskriver en viss typ av orenhet skulle kunna bli ännu bättre och mer informativ. Eller är det så att alla befintliga anmärkningar är fulländade på alla sätt?

Efter vår genomförda undersökning fastslår vi att utformningen av en oren revisionsberättelse påverkas av följande faktorer:

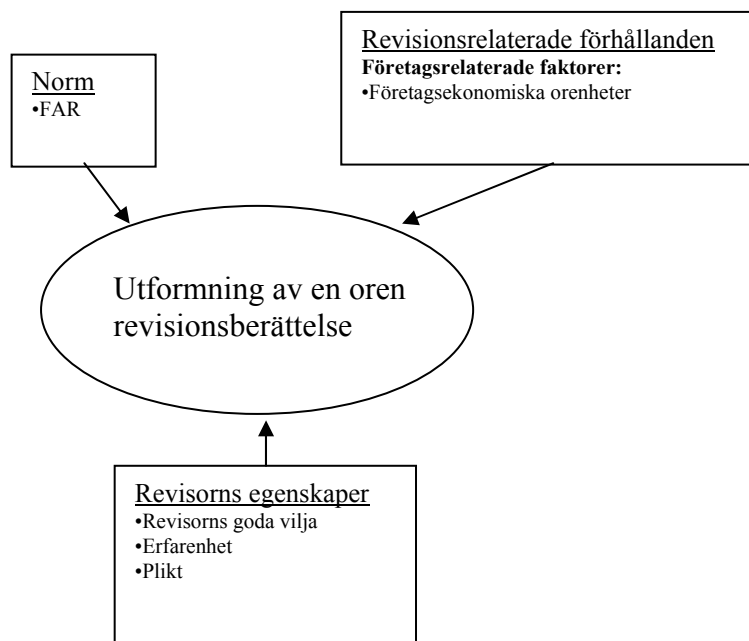


Bild 6.1 Signifikant modell

6.4 Förslag till fortsatt forskning

Under vårt arbete med denna undersökning har det kommit upp ett antal frågeställningar och problem som vi utifrån våra resurser och vår problemställning inte haft möjlighet att undersöka. Dessa presenteras nedan.

De variabler vi tagit upp under rubriken revisorns egenskaper är endast en del av alla de sätt på vilket man kan beskriva en persons egenskaper. En tänkbar ytterligare variabel som man skulle kunna tänka sig att ta upp i detta sammanhang är revisorns kön. Denna variabel delar ju in revisorskåren i två delar och det skulle vara intressant att se om kön är en variabel som påverkar hur en oren revisionsberättelse utformas. I vårt arbete uppkom diskussionen kring denna variabel i ett skede då det inte fanns tidsmässigt utrymme att inkludera den i undersökningen, då detta exempelvis hade krävt ett helt nytt urval.

Denna undersökning har genomförts med hjälp av en fallstudie där resurserna har varit både tidsmässigt och ekonomiskt begränsade och storleken på urvalet har anpassats efter dessa. Med större resurser skulle man kunna genomföra en undersökning med ett bredare urval och därmed kunna göra större generaliseringar med resultatet som grund. Eftersom det i denna undersökning har framkommit att den uppfattning som de först tillfrågade revisorerna hade, nämligen att det enbart är de företagsekonomiska orenheterna och FAR som påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse, inte är helt korrekt, utan att det finns fler faktorer som har betydelse för utformningen, hade det varit intressant att genomföra undersökningen i större omfattning, vilket skulle motivera generaliseringar över hela revisorskåren.

Referenslista

Litteratur

Aronsson, Å (1994). *SPSS – En Introduktion till BASmodulen, version 9 för Windows 95/98/NT*. Lund: Studentlitteratur.

Cassel, F (1996). *Den Reviderade Revisorsrollen*. Falun: Scandbook AB.

Christensen, L, Andersson, N, Engdahl, C, Haglund, L (2001). *Marknadsundersökning – en handbok*. (2:a uppl.) Lund: Studentlitteratur

Edlund, P-O (1997). *SPSS för Windows 95*. Lund: Studentlitteratur.

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2002). *FARs Revisionsbok*. Stockholm: FAR Förlag.

Föreningen Auktoriserade Revisorer (2003). *FARs Samlingsvolym del 2*. Stockholm: FAR Förlag.

Hatch, Jo. M (2000). *Organisationsteori. Moderna, symboliska och postmoderna perspektiv*. Lund: Studentlitteratur.

Körner, S, Wahlgren, L (2000). *Statistisk Dataanalys*. Lund: Studentlitteratur.

Löfgren, H, Näverskog, H (2000). *Statistisk dataanalys med StatView*. Lund, Studentlitteratur.

Moberg, K (2003). *Bolagsrevisorn – oberoende, ansvar, sekretess*. (2:a uppl.). Stockholm: Norstedts Juridik.

Saunders, M, Lewis, P, Thornhill, A (2003). *Research Methods for Business Students*. (3: e uppl.). England: Prentice Hall

Scott, W. R (1992). *The Fifth Discipline*. London: Random House. Svensk översättning: Den femte disciplinen.

Smiciklas, M (2000). *Associationsrättens grunder: Bolag, Föreningar och stiftelser*. (2:a uppl.). Lund: Studentlitteratur.

Elektroniska källor

Aftonbladet text-tv. Publicerad 2004-01-06

Publicerade källor

Hasselberg, S, Kehrer M (1995) *Vanligt med oren revisionsberättelse i svenska aktiebolag*. *Balans*, 1995 nr 5, sida 20-24.

Hasselberg, S, Kehrer M (1997). *Större andel orena revisionsberättelser 1996 än 1992*. *Balans*, 1997 nr 11, sida 30-33.

Holmetun, M, Johansson, R (2001). *Revisorn vs. Intressenter – bedömningsgap eller harmoni*. Kristianstad.

Lindher, A, Varel, G, Magistrado, K (2002). *Revisorns benägenhet att avge en oren revisionsberättelse*. Kristianstad.

Kodningsmall

Variationen i revisionsberättelsens utformning

Informell/Formell

Informell 1 – 5 Formell

Detaljrikedom

Inga detaljer 1 – 5 Mycket detaljer

Förekomsten av standardfraser

Inga standardfraser 1 – 5 Endast standardfraser

Hänvisningar till lagparagrafer

Inga hänvisningar 1 – 5 Mycket hänvisningar

Skarphet i uttalandena

Ingen skarphet 1 – 5 Mycket skarphet

Revisorns egenskaper

Revisorns goda vilja

0 Påverkar inte

1 Viss påverkan

2 Påverkar mycket

Godkänd/Auktoriserad

0 Godkänd

1 Auktoriserad

Erfarenhet 1 – Hur länge auktoriserad/godkänd?

Antal år

Erfarenhet 2 – Ålder?

Antal år

Plikt

0 Påverkar inte

1 Viss påverkan

2 Påverkar mycket

Norm

FAR

0 Påverkar inte

1 Viss påverkan

2 Påverkar mycket

Revisionsrelaterade förhållanden

Företagsekonomiska orenheter

- 1 Avstyrka beviljande av ansvarsfrihet
- 2 Varken till- eller avstyrka/ej tillstyrka beviljande av ansvarsfrihet
- 3 Avstyrka resultaträkning/balansräkning/vinstdisposition eller någon av dessa
- 4 Varken till- eller avstyrka/ej tillstyrka resultaträkning/balansräkning/vinstdisposition eller någon av dessa
- 5 Anmärkning/upplysning/erinring eller avvikelser från god revisionssed

Företagsstorlek 1 – Antal anställda
Antal personer

Företagsstorlek 2 – Omsättning
Antal kronor

Revisionsbyråns storlek 1 – Antal revisorer
Antal personer

Revisionsbyråns storlek 2 – Omsättning
Antal kronor

Intressenter

- 0 Påverkar inte
- 1 Viss påverkan
- 2 Påverkar mycket

Tradition

Byrå

- 0 Påverkar inte
- 1 Viss påverkan
- 2 Påverkar mycket

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Företagsekonomiska orenheter
Number of Levels in Informell/Formell	3
N	30
Observed J-T Statistic	185,000
Mean J-T Statistic	137,500
Std. Deviation of J-T Statistic	21,873
Std. J-T Statistic	2,172
Asymp. Sig. (2-tailed)	,030

a. Grouping Variable: Informell/Formell

Kruskal-Wallis test

Ranks

	Informell/Formell	N	Mean Rank
Antal anställda	Viss informalitet	5	19,80
	Något formell	15	15,10
	Formell	10	13,95
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Antal anställda
Chi-Square	1,740
df	2
Asymp. Sig.	,419

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Informell/Formell

Kruskal-Wallis test

Ranks

	Informell/Formell	N	Mean Rank
Reviderade företags omsättning	Viss informalitet	5	21,00
	Något formell	15	16,33
	Formell	10	11,50
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Reviderade företagens omsättning
Chi-Square	4,169
df	2
Asymp. Sig.	,124

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Informell/Formell

Kruskal-Wallis test**Ranks**

	Informell/Formell	N	Mean Rank
Antal revisorer	Viss informalitet	5	16,20
	Något formell	15	15,30
	Formell	10	15,45
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Antal revisorer
Chi-Square	,043
df	2
Asymp. Sig.	,979

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Informell/Formell

Kruskal-Wallis**Ranks**

	Informell/Formell	N	Mean Rank
Revisionsbyråns omsättning	Viss informalitet	4	11,50
	Något formell	11	13,95
	Formell	10	12,55
	Total	25	

Test Statistics^{a,b}

	Revisionsbyråns omsättning
Chi-Square	,443
df	2
Asymp. Sig.	,801

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Informell/Formell

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Norm - FARs påverkan?
Number of Levels in Informell/Formell	3
N	30
Observed J-T Statistic	175,000
Mean J-T Statistic	137,500
Std. Deviation of J-T Statistic	18,627
Std. J-T Statistic	2,013
Asymp. Sig. (2-tailed)	,044

a. Grouping Variable: Informell/Formell

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Revisorns goda vilja
Number of Levels in Informell/Formell	3
N	30
Observed J-T Statistic	185,500
Mean J-T Statistic	137,500
Std. Deviation of J-T Statistic	23,764
Std. J-T Statistic	2,020
Asymp. Sig. (2-tailed)	,043

a. Grouping Variable: Informell/Formell

Mann-Whitney test

Ranks

	Godkänd eller	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Informell/Formell	Godkänd	6	17,58	105,50
	Auktoriserad	24	14,98	359,50
	Total	30		

Test Statistics^b

	Informell/Formell
Mann-Whitney U	59,500
Wilcoxon W	359,500
Z	-,710
Asymp. Sig. (2-tailed)	,478
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,527 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Godkänd eller auktoriserad

Correlations

		Informell/ Formell	Revisorns ålder
Informell/Formell	Pearson Correlation	1,000	-,382*
	Sig. (2-tailed)	,	,037
	N	30	30
Revisorns ålder	Pearson Correlation	-,382*	1,000
	Sig. (2-tailed)	,037	,
	N	30	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		Informell/ Formell	Antal år som kvalificerad
Informell/Formell	Pearson Correlation	1,000	-,354
	Sig. (2-tailed)	,	,055
	N	30	30
Antal år som kvalificerad	Pearson Correlation	-,354	1,000
	Sig. (2-tailed)	,055	,
	N	30	30

Mann-Whitney test

Ranks

Plikt -		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Informell/Formell	Viss påverkan	11	16,64	183,00
	Påverkar mycket	19	14,84	282,00
Total		30		

Test Statistics^b

	Informell/ Formell
Mann-Whitney U	92,000
Wilcoxon W	282,000
Z	-,589
Asymp. Sig. (2-tailed)	,556
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,611 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Plikt - Ansvarsfriskrivning?

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Intressenter
Number of Levels in Informell/Formell	3
N	30
Observed J-T Statistic	143,500
Mean J-T Statistic	137,500
Std. Deviation of J-T Statistic	22,720
Std. J-T Statistic	,264
Asymp. Sig. (2-tailed)	,792

a. Grouping Variable: Informell/Formell

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Tradition inom byrå
Number of Levels in Informell/Formell	3
N	30
Observed J-T Statistic	143,000
Mean J-T Statistic	137,500
Std. Deviation of J-T Statistic	19,656
Std. J-T Statistic	,280
Asymp. Sig. (2-tailed)	,780

a. Grouping Variable: Informell/Formell

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Företagsekonomiska orenheter
Number of Levels in Detaljrikiedom	5
N	30
Observed J-T Statistic	82,500
Mean J-T Statistic	160,000
Std. Deviation of J-T Statistic	22,781
Std. J-T Statistic	-3,402
Asymp. Sig. (2-tailed)	,001

a. Grouping Variable: Detaljrikiedom

Kruskal-Wallis

Ranks

	Detaljrikedom	N	Mean Rank
Antal anställda	Inga detaljer	1	27,00
	Lite detaljer	12	17,88
	Vissa detaljer	9	11,00
	Detaljerad	5	16,20
	Mycket detaljerad	3	14,50
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Antal anställda
Chi-Square	5,673
df	4
Asymp. Sig.	,225

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Detaljrikedom

Ranks

	Detaljrikedom	N	Mean Rank
Reviderade företagens omsättning	Inga detaljer	1	28,00
	Lite detaljer	12	17,33
	Vissa detaljer	9	11,44
	Detaljerad	5	17,00
	Mycket detaljerad	3	13,67
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Reviderade företagens omsättning
Chi-Square	4,743
df	4
Asymp. Sig.	,315

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Detaljrikedom

Kruskal-Wallis test

Ranks

	Detaljrikedom	N	Mean Rank
Antal revisorer	Inga detaljer	1	3,50
	Lite detaljer	12	15,46
	Vissa detaljer	9	16,78
	Detaljerad	5	15,80
	Mycket detaljerad	3	15,33
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Antal revisorer
Chi-Square	2,223
df	4
Asymp. Sig.	,695

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Detaljrikedom

Keuskal-Wallis test

Ranks

	Detaljrikedom	N	Mean Rank
Revisionsbyråns omsättning	Inga detaljer	1	3,50
	Lite detaljer	10	14,25
	Vissa detaljer	6	11,33
	Detaljerad	5	15,20
	Mycket detaljerad	3	11,67
	Total	25	

Test Statistics^{a,b}

	Revisionsbyråns omsättning
Chi-Square	3,202
df	4
Asymp. Sig.	,525

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Detaljrikedom

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Norm - FARs påverkan?
Number of Levels in Detaljrikiedom	5
N	30
Observed J-T Statistic	156,500
Mean J-T Statistic	160,000
Std. Deviation of J-T Statistic	19,394
Std. J-T Statistic	-,180
Asymp. Sig. (2-tailed)	,857

a. Grouping Variable: Detaljrikiedom

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Revisorns goda vilja
Number of Levels in Detaljrikiedom	5
N	30
Observed J-T Statistic	119,000
Mean J-T Statistic	160,000
Std. Deviation of J-T Statistic	24,750
Std. J-T Statistic	-1,657
Asymp. Sig. (2-tailed)	,098

a. Grouping Variable: Detaljrikiedom

Mann-Whitney test

Ranks

	Godkänd eller auktoriserad	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Detaljrikiedom	Godkänd	6	14,67	88,00
	Auktoriserad	24	15,71	377,00
	Total	30		

Test Statistics^b

	Detaljrikiedom
Mann-Whitney U	67,000
Wilcoxon W	88,000
Z	-,273
Asymp. Sig. (2-tailed)	,785
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,820 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Godkänd eller auktoriserad

Correlations

		Detaljrikiedom	Antal år som kvalificerad
Detaljrikiedom	Pearson Correlation	1,000	,242
	Sig. (2-tailed)	,	,197
	N	30	30
Antal år som kvalificerad	Pearson Correlation	,242	1,000
	Sig. (2-tailed)	,197	,
	N	30	30

Correlations

		Detaljrikiedom	Revisorns ålder
Detaljrikiedom	Pearson Correlation	1,000	,246
	Sig. (2-tailed)	,	,190
	N	30	30
Revisorns ålder	Pearson Correlation	,246	1,000
	Sig. (2-tailed)	,190	,
	N	30	30

Mann-Whitney test

Ranks

Plikt -		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Detaljrikiedom	Viss påverkan	11	11,32	124,50
	Påverkar mycket	19	17,92	340,50
Total		30		

Test Statistics^b

	Detaljrikiedom
Mann-Whitney U	58,500
Wilcoxon W	124,500
Z	-2,082
Asymp. Sig. (2-tailed)	,037
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,047 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Plikt - Ansvarsfriskrivning?

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Intressenter
Number of Levels in Detaljrikedom	5
N	30
Observed J-T Statistic	190,000
Mean J-T Statistic	160,000
Std. Deviation of J-T Statistic	23,660
Std. J-T Statistic	1,268
Asymp. Sig. (2-tailed)	,205

a. Grouping Variable: Detaljrikedom

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Tradition inom byrå
Number of Levels in Detaljrikedom	5
N	30
Observed J-T Statistic	151,000
Mean J-T Statistic	160,000
Std. Deviation of J-T Statistic	20,467
Std. J-T Statistic	-,440
Asymp. Sig. (2-tailed)	,660

a. Grouping Variable: Detaljrikedom

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Företagsekonomiska orenheter
Number of Levels in Förekomsten av standardfraser	4
N	30
Observed J-T Statistic	192,500
Mean J-T Statistic	140,500
Std. Deviation of J-T Statistic	21,797
Std. J-T Statistic	2,386
Asymp. Sig. (2-tailed)	,017

a. Grouping Variable: Förekomsten av standardfraser

Kruskal-Wallis test

Ranks

Förekomsten av		N	Mean Rank
Antal anställda	Lite standardfraser	3	18,00
	Vissa standardfraser	3	13,00
	Många standardfraser	8	17,63
	Endast standardfraser	16	14,44
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Antal anställda
Chi-Square	1,342
df	3
Asymp. Sig.	,719

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Förekomsten av standardfraser

Kruskal-Wallis test

Ranks

Förekomsten av		N	Mean Rank
Reviderade företags omsättning	Lite standardfraser	3	23,33
	Vissa standardfraser	3	14,67
	Många standardfraser	8	15,13
	Endast standardfraser	16	14,38
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Reviderade företags omsättning
Chi-Square	2,690
df	3
Asymp. Sig.	,442

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Förekomsten av standardfraser

Kruskal-Wallis test

Ranks

Förekomsten av		N	Mean Rank
Antal revisorer	Lite standardfraser	3	14,67
	Vissa standardfraser	3	20,33
	Många standardfraser	8	14,69
	Endast standardfraser	16	15,16
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Antal revisorer
Chi-Square	1,107
df	3
Asymp. Sig.	,775

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Förekomsten av standardfraser

Kruskal-Wallis test**Ranks**

	Förekomsten av	N	Mean Rank
Revisionsbyråns omsättning	Lite standardfraser	1	11,00
	Vissa standardfraser	2	11,00
	Många standardfraser	7	12,93
	Endast standardfraser	15	13,43
	Total	25	

Test Statistics^{a,b}

	Revisionsbyråns omsättning
Chi-Square	,313
df	3
Asymp. Sig.	,958

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Förekomsten av standardfraser

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Revisorns goda vilja
Number of Levels in Förekomsten av standardfraser	4
N	30
Observed J-T Statistic	202,500
Mean J-T Statistic	140,500
Std. Deviation of J-T Statistic	23,681
Std. J-T Statistic	2,618
Asymp. Sig. (2-tailed)	,009

a. Grouping Variable: Förekomsten av standardfraser

Mann-Whitney test

Ranks

	Godkänd eller auktoriserad	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Förekomsten av standardfraser	Godkänd	6	18,50	111,00
	Auktoriserad	24	14,75	354,00
	Total	30		

Test Statistics^b

	Förekomsten av standardfraser
Mann-Whitney U	54,000
Wilcoxon W	354,000
Z	-1,025
Asymp. Sig. (2-tailed)	,305
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,374 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Godkänd eller auktoriserad

Correlations

		Förekomsten av standardfraser	Antal år som kvalificerad
Förekomsten av standardfraser	Pearson Correlation	1,000	-,442*
	Sig. (2-tailed)	,	,014
	N	30	30
Antal år som kvalificerad	Pearson Correlation	-,442*	1,000
	Sig. (2-tailed)	,014	,
	N	30	30

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

Correlations

		Förekomsten av standardfraser	Revisorns ålder
Förekomsten av standardfraser	Pearson Correlation	1,000	-,508**
	Sig. (2-tailed)	,	,004
	N	30	30
Revisorns ålder	Pearson Correlation	-,508**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,004	,
	N	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Mann-Whitney test

Ranks

Plikt -		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Förekomsten av standardfraser	Viss påverkan	11	15,00	165,00
	Påverkar mycket	19	15,79	300,00
	Total	30		

Test Statistics^b

	Förekomsten av standardfraser
Mann-Whitney U	99,000
Wilcoxon W	165,000
Z	-,260
Asymp. Sig. (2-tailed)	,795
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,832 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Plikt - Ansvarsfriskrivning?

Jonckheere-Terpstra Test^f

	Intressenter
Number of Levels in Förekomsten av standardfraser	4
N	30
Observed J-T Statistic	151,500
Mean J-T Statistic	140,500
Std. Deviation of J-T Statistic	22,640
Std. J-T Statistic	,486
Asymp. Sig. (2-tailed)	,627

a. Grouping Variable: Förekomsten av standardfraser

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Tradition inom byrå
Number of Levels in Förekomsten av standardfraser	4
N	30
Observed J-T Statistic	160,000
Mean J-T Statistic	140,500
Std. Deviation of J-T Statistic	19,586
Std. J-T Statistic	,996
Asymp. Sig. (2-tailed)	,319

a. Grouping Variable: Förekomsten av standardfraser

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Företagsekonomiska orenheter
Number of Levels in Hänvisningar till lagparagrafer	4
N	30
Observed J-T Statistic	195,500
Mean J-T Statistic	151,500
Std. Deviation of J-T Statistic	22,560
Std. J-T Statistic	1,950
Asymp. Sig. (2-tailed)	,051

a. Grouping Variable: Hänvisningar till lagparagrafer

Kruskal-Wallis test

Ranks

	Hänvisningar till	N	Mean Rank
Antal anställda	Inga lagparagrafer	10	15,90
	Viss förekomst av lagparagrafer	7	15,00
	Ganska många lagparagrafer	12	14,38
	Mycket lagparagrafer	1	28,50
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Antal anställda
Chi-Square	2,745
df	3
Asymp. Sig.	,433

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Hänvisningar till lagparagrafer

Kruskal-Wallis test**Ranks**

	Hänvisningar till lagparagrafer	N	Mean Rank
Reviderade företags omsättning	Inga lagparagrafer	10	15,90
	Viss förekomst av lagparagrafer	7	16,71
	Ganska många lagparagrafer	12	14,17
	Mycket lagparagrafer	1	19,00
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Reviderade företags omsättning
Chi-Square	,590
df	3
Asymp. Sig.	,899

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Hänvisningar till lagparagrafer

Kruskal-Wallis test**Ranks**

	Hänvisningar till lagparagrafer	N	Mean Rank
Antal revisorer	Inga lagparagrafer	10	13,55
	Viss förekomst av lagparagrafer	7	16,57
	Ganska många lagparagrafer	12	15,63
	Mycket lagparagrafer	1	26,00
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Antal revisorer
Chi-Square	2,185
df	3
Asymp. Sig.	,535

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Hänvisningar till lagparagrafer

Kruskal-Wallis test

Ranks

	Hänvisningar till lagparagrafer	N	Mean Rank
Revisionsbyråns omsättning	Inga lagparagrafer	7	12,93
	Viss förekomst av lagparagrafer	5	11,40
	Ganska många lagparagrafer	12	13,88
	Mycket lagparagrafer	1	11,00
	Total	25	

Test Statistics^{a,b}

	Revisionsbyråns omsättning
Chi-Square	,548
df	3
Asymp. Sig.	,908

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Hänvisningar till lagparagrafer

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Norm - FARs påverkan?
Number of Levels in Hänvisningar till lagparagrafer	4
N	30
Observed J-T Statistic	196,000
Mean J-T Statistic	151,500
Std. Deviation of J-T Statistic	19,209
Std. J-T Statistic	2,317
Asymp. Sig. (2-tailed)	,021

a. Grouping Variable: Hänvisningar till lagparagrafer

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Revisorns goda vilja
Number of Levels in Hänvisningar till lagparagrafer	4
N	30
Observed J-T Statistic	195,000
Mean J-T Statistic	151,500
Std. Deviation of J-T Statistic	24,510
Std. J-T Statistic	1,775
Asymp. Sig. (2-tailed)	,076

a. Grouping Variable: Hänvisningar till lagparagrafer

Mann-Whitney test

Ranks

	Godkänd eller auktoriserad	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Hänvisningar till lagparagrafer	Godkänd	6	15,92	95,50
	Auktoriserad	24	15,40	369,50
	Total	30		

Test Statistics^b

	Hänvisningar till lagparagrafer
Mann-Whitney U	69,500
Wilcoxon W	369,500
Z	-,138
Asymp. Sig. (2-tailed)	,891
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,900 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Godkänd eller auktoriserad

Correlations

		Hänvisningar till lagparagrafer	Antal år som kvalificerad
Hänvisningar till lagparagrafer	Pearson Correlation	1,000	-,519**
	Sig. (2-tailed)	,	,003
	N	30	30
Antal år som kvalificerad	Pearson Correlation	-,519**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,003	,
	N	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

		Hänvisningar till lagparagrafer	Revisorns ålder
Hänvisningar till lagparagrafer	Pearson Correlation	1,000	-,524**
	Sig. (2-tailed)	,	,003
	N	30	30
Revisorns ålder	Pearson Correlation	-,524**	1,000
	Sig. (2-tailed)	,003	,
	N	30	30

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Mann-Whitney test

Ranks

Plikt -		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Hänvisningar till lagparagrafer	Viss påverkan	11	16,86	185,50
	Påverkar mycket	19	14,71	279,50
	Total	30		

Test Statistics^b

	Hänvisningar till lagparagrafer
Mann-Whitney U	89,500
Wilcoxon W	279,500
Z	-,685
Asymp. Sig. (2-tailed)	,493
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,525 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Plikt - Ansvarsfriskrivning?

Jonckheere-Terpstra Test^f

	Intressenter
Number of Levels in Hänvisningar till lagparagrafer	4
N	30
Observed J-T Statistic	170,500
Mean J-T Statistic	151,500
Std. Deviation of J-T Statistic	23,433
Std. J-T Statistic	,811
Asymp. Sig. (2-tailed)	,417

a. Grouping Variable: Hänvisningar till lagparagrafer

Jonckheere-Terpstra Test^f

	Tradition inom byrå
Number of Levels in Hänvisningar till lagparagrafer	4
N	30
Observed J-T Statistic	148,500
Mean J-T Statistic	151,500
Std. Deviation of J-T Statistic	20,271
Std. J-T Statistic	-,148
Asymp. Sig. (2-tailed)	,882

a. Grouping Variable: Hänvisningar till lagparagrafer

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Företagsekonomiska orenheter
Number of Levels in Skarphet i uttalandena	5
N	30
Observed J-T Statistic	66,000
Mean J-T Statistic	159,500
Std. Deviation of J-T Statistic	22,689
Std. J-T Statistic	-4,121
Asymp. Sig. (2-tailed)	,000

a. Grouping Variable: Skarphet i uttalandena

Kruskal-Wallis test

Ranks

	Skarphet i uttalandena	N	Mean Rank
Antal anställda	Mycket lite	8	12,56
	Lite	13	18,35
	Medel	4	10,13
	Mycket	3	18,00
	Väldigt mycket	2	15,75
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Antal anställda
Chi-Square	4,519
df	4
Asymp. Sig.	,340

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Skarphet i uttalandena

Kruskal-Wallis test

Ranks

	Skarphet i uttalandena	N	Mean Rank
Reviderade företags omsättning	Mycket lite	8	11,63
	Lite	13	17,00
	Medel	4	12,50
	Mycket	3	19,33
	Väldigt mycket	2	21,50
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Reviderade företags omsättning
Chi-Square	3,907
df	4
Asymp. Sig.	,419

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Skarphet i uttalandena

Kruskal-Wallis test**Ranks**

	Skarphet i uttalandena	N	Mean Rank
Antal revisorer	Mycket lite	8	9,75
	Lite	13	16,27
	Medel	4	20,38
	Mycket	3	22,83
	Väldigt mycket	2	12,75
	Total	30	

Test Statistics^{a,b}

	Antal revisorer
Chi-Square	7,590
df	4
Asymp. Sig.	,108

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Skarphet i uttalandena

Kruskal-Wallis test**Ranks**

	Skarphet i uttalandena	N	Mean Rank
Revisionsbyråns omsättning	Mycket lite	6	12,00
	Lite	11	13,95
	Medel	4	9,13
	Mycket	3	14,17
	Väldigt mycket	1	20,50
	Total	25	

Test Statistics^{a,b}

	Revisionsbyråns omsättning
Chi-Square	2,872
df	4
Asymp. Sig.	,579

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Skarphet i uttalandena

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Norm - FARs påverkan?
Number of Levels in Skarphet i uttalandena	5
N	30
Observed J-T Statistic	157,500
Mean J-T Statistic	159,500
Std. Deviation of J-T Statistic	19,315
Std. J-T Statistic	-,104
Asymp. Sig. (2-tailed)	,918

a. Grouping Variable: Skarphet i uttalandena

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Revisorns goda vilja
Number of Levels in Skarphet i uttalandena	5
N	30
Observed J-T Statistic	111,000
Mean J-T Statistic	159,500
Std. Deviation of J-T Statistic	24,650
Std. J-T Statistic	-1,968
Asymp. Sig. (2-tailed)	,049

a. Grouping Variable: Skarphet i uttalandena

Mann-Whitney test

Ranks

	Godkänd eller	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Skarphet i uttalandena	Godkänd	6	11,17	67,00
	Auktoriserad	24	16,58	398,00
	Total	30		

Test Statistics^b

	Skarphet i uttalandena
Mann-Whitney U	46,000
Wilcoxon W	67,000
Z	-1,423
Asymp. Sig. (2-tailed)	,155
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,191 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Godkänd eller auktoriserad

Correlations

		Skarphet i uttalandena	Antal år som kvalificerad
Skarphet i uttalandena	Pearson Correlation	1,000	,106
	Sig. (2-tailed)	,	,578
	N	30	30
Antal år som kvalificerad	Pearson Correlation	,106	1,000
	Sig. (2-tailed)	,578	,
	N	30	30

Correlations

		Skarphet i uttalandena	Revisorns ålder
Skarphet i uttalandena	Pearson Correlation	1,000	,146
	Sig. (2-tailed)	,	,441
	N	30	30
Revisorns ålder	Pearson Correlation	,146	1,000
	Sig. (2-tailed)	,441	,
	N	30	30

Mann-Whitney test

Ranks

Plikt -		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Skarphet i uttalandena	Viss påverkan	11	13,45	148,00
	Påverkar mycket	19	16,68	317,00
	Total	30		

Test Statistics^b

	Skarphet i uttalandena
Mann-Whitney U	82,000
Wilcoxon W	148,000
Z	-1,022
Asymp. Sig. (2-tailed)	,307
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,350 ^a

a. Not corrected for ties.

b. Grouping Variable: Plikt - Ansvarsfriskrivning?

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Intressenter
Number of Levels in Skarphet i uttalandena	5
N	30
Observed J-T Statistic	180,500
Mean J-T Statistic	159,500
Std. Deviation of J-T Statistic	23,565
Std. J-T Statistic	,891
Asymp. Sig. (2-tailed)	,373

a. Grouping Variable: Skarphet i uttalandena

Jonckheere-Terpstra Test^a

	Tradition inom byrå
Number of Levels in Skarphet i uttalandena	5
N	30
Observed J-T Statistic	126,500
Mean J-T Statistic	159,500
Std. Deviation of J-T Statistic	20,384
Std. J-T Statistic	-1,619
Asymp. Sig. (2-tailed)	,105

a. Grouping Variable: Skarphet i uttalandena

Bilaga 3

Hej!

Vad påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse?

Är det så att det endast är de tillfälliga företagsspecifika förhållandena som påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse? Eller finns det fler faktorer som spelar roll?

Vi är tre studenter som läser på Högskolan i Kristianstad. Vi skriver för tillfället på vårt examensarbete med inriktning mot redovisning och revision. Målet med vår uppsats är att undersöka vilka faktorer som påverkar utformningen av en oren revisionsberättelse.

Vi hoppas att Ni har möjlighet att avvara en stund av Er tid för att svara på en del frågor vi har angående de orena revisionsberättelser som Ni skrivit. Svaren kommer att behandlas konfidentiellt och presenteras aggregerat i vår rapport. Frågorna avser orena revisionsberättelser för verksamhetsåret 2002. Frågorna är inte av sådan art att ni genom Era svar riskerar att bryta mot god revisorssed.

Det är av stor betydelse att vi kan få möjlighet till att genomföra dessa intervjuer då hela vår uppsats bygger på intervjuerna.

Vi kommer att kontakta Er **måndag 8/12 2003** för att förhoppningsvis hitta ett tillfälle till intervjun som passar Er.

Har Ni några frågor kan ni höra av er till någon av oss.

Tack på förhand!

Kristian Brauner
Tel. XXXXXXXX
Email: XXXXXXXX

Alexandra S. Jörgensen
Tel. XXXXXXXX

Kristian Persson
Tel. XXXXXXXX

Handledare: Sven-Olof Yrjö Collin
Docent/Associate Professor
Tel. 044-20 31 19
Email: sven-olof.collin@e.hkr.se

Intervjuguide

Vi bifogar revisionsberättelserna som kommer att behandlas under intervjun så att Ni har möjlighet att förbereda Er inför intervjun.

De huvudsakliga frågorna som vi kommer att ställa under intervjun är följande:

1. Hur länge har Ni varit godkänd/auktoriserad?
2. Hur många revisorer (godkända/auktoriserade) finns på Er byrå?
3. Vilken omsättning har Er byrå?
4. Hur många kunder har Er byrå?
5. Vilka intressenter har det reviderade företaget och finns det några dominerande intressenter?
6. Vad föranledde anmärkningen/anmärkningarna i revisionsberättelsen för det reviderade företaget?
7. Vad anser Ni avgör hur en oren revisionsberättelse utformas?

Har Ni några frågor kan ni höra av er till någon av oss.

Tack på förhand!

Kristian Brauner
Tel. XXXXXXXX
Email: XXXXXXXX

Alexandra S. Jörgensen
Tel. XXXXXXXX

Kristian Persson
Tel. XXXXXXXX

Handledare: Sven-Olof Yrjö Collin
Docent/Associate Professor
Tel. 044-20 31 19
Email: sven-olof.collin@e.hkr.se