

Uppdragsbrevet

– formalitet eller reducerat förväntningsgap?

Högskolan Kristianstad
Institutionen för ekonomi
Civilekonomprogrammet Revisor/Controller
Kandidatuppsats
Höstterminen 2007

Författare: Elisabeth Byström, Hanna Löfström och Anna Svensson

Handledare: Pernilla Broberg och Torbjörn Tagesson

Examinator: Sven-Olof Yrjö Collin

”Det minsta man kan begära är att revisorn förhindrar eller åtminstone upptäcker förskingringar och andra ekonomiska brott, finner alla fel i ett bokslut, undanröjer risken för obestånd och konkurs, granskar alla transaktioner mellan företagsledningen och bolaget, upptäcker alla poster som kan vara tveksamma ur skattesynpunkt, säkerställer att ledning och styrelse fattar rätt beslut.”
(Brännström i Johansson, Häckner & Wallerstedt i Johansson, Häckner & Wallerstedt, 2005: 200)

Förord

I samband med vår uppsats har vi erhållit värdefull hjälp från flera håll och vi vill här ta tillfället i akt och rikta vår tacksamhet mot dessa personer.

Först och främst vill vi tacka alla respondenter som tagit sig tid att besvara vår telefonenkät. Utan er medverkan hade denna uppsats inte kunnat genomföras. Vi vill även rikta ett stort tack till vår handledare Pernilla Broberg för all hjälp, uppmuntran, vägledning och konstruktiv kritik under arbetet med uppsatsen.

Vårt urval hade inte uppnått samma kvalitet och aktualitet utan Lasse Israelsson på UC. Därför är även han värd att omnämnas, liksom dator-teknikern på högskolan som räddade vårt arbete under ett kritiskt skede. Även seminariegruppen förtjänar ett tack för de tips och råd som gavs vid opponeringen.

Slutligen vill vi tacka varandra för det goda samarbetet, alla skratt och andra känslor vi delat under denna period.

Kristianstad, den 30 november 2007

Elisabeth Byström, Hanna Löfström, Anna Svensson

Sammanfattning

När det finns en skillnad mellan vad revisorn förväntas utföra och vad revisorn tillhandahåller uppkommer ett förväntningsgap. Detta förväntningsgap är ingen ny företeelse och ända sedan dess uppkomst har revisionsprofessionen vidtagit olika åtgärder för att minska gapet. Klienten som anlitar revisorn är en av dem som kan ha en förväntan på revisionen som inte motsvarar det revisorn kan och får göra. År 2004 införde FAR en standard som innebär att uppdragsbrev ska upprättas mellan revisor och klient inför varje revisionsuppdrag. Uppdragsbrevet tydliggör vardera parts ansvar och skyldigheter i revisionsuppdraget och förhoppningen är att minska förväntningsgapet.

Med utgångspunkt i befintliga teorier är vårt syfte med uppsatsen att förklara hur införandet av uppdragsbrevet har påverkat förväntningsgapet mellan revisor och klient. Teori om förväntningar, agentteori samt institutionell teori, har tillsammans med vårt syfte legat till grund för formulerandet av hypoteser.

I studien framkom att uppdragsbrevet med dagens utformning och innehåll, där revisorn i princip själv kan välja vad som ska framgå, kan bli intetsägande för klienten. Ett flertal klienter uppger att de inte minns huruvida de skrivit under ett uppdragsbrev eller tycks se det som ytterligare ett dokument som revisorn tillhandahåller. Detta grundar vi på studien som visar att uppdragsbrevet varken har ändrat klientens uppfattning gällande revisorns uppgifter eller ökat förståelsen för vad revision innebär. Ett välformulerat uppdragsbrev med väsentligt innehåll anpassat för den aktuella klienten skulle ge denna mer information och kunskap om revisorns arbetsuppgifter, revisionens syfte, ansvarsfördelning och vardera parts skyldigheter i uppdragsförhållandet. Detta i sin tur skulle kunna minska förväntningsgapet mellan parterna.

Utifrån studiens resultat kan vi konstatera att klienten inte har blivit mer medveten om vad revision innebär efter införandet av uppdragsbrevet, inte heller tycks förväntningsgapet ha minskat mellan revisor och klient. Därmed har uppdragsbrevet inte haft den inverkan på förväntningsgapet som FAR SRS förutsåg, utan endast blivit en formalitet.

Innehållsförteckning

1 Inledning	6
1.1 Bakgrund	6
1.2 Problemdiskussion	8
1.3 Syfte	9
1.4 Disposition	10
1.5 Kapitelsammanfattning	11
2 Vetenskaplig metod	12
2.1 Vetenskaplig utgångspunkt	12
2.2 Val av teori	13
2.3 Datainsamlingsmetod	14
2.4 Kapitelsammanfattning	15
3 Kontextuellt ramverk	16
3.1 Förväntningsgapet mellan revisor och intressent	16
3.2 Minskning av förväntningsgapet mellan revisor och intressent	17
3.3 Uppdragsbrevet	18
3.4 Kapitelsammanfattning	20
4 Teori	21
4.1 Hypotesformulering	21
4.2 Hypotessammanfattning	29
4.3 Kapitelsammanfattning	30
5 Empirisk metod	31
5.1 Undersökningsansats	31
5.2 Datainsamlingsmetod	31
5.3 Urval	33
5.4 Operationalisering	36
5.5 Kapitelsammanfattning	41
6 Analys	42
6.1 Hypotesprövning	42
6.2 Bivariat analys	44
6.3 Dokumentstudie	54
6.4 Hypotessammanfattning	59
6.5 Kapitelsammanfattning	60
7 Slutsats	61
7.1 Slutsats och reflektion	61
7.2 Förslag till fortsatt forskning	66
7.3 Kapitelsammanfattning	66
8 Referenslista	68
Bilaga 1 FAR: s mall för uppdragsbrev	73
Bilaga 2 FAR SRS allmänna villkor	74
Bilaga 3 Telefonenkät	80
Bilaga 4 Presentation av svarsfrekvenser	82
Bilaga 5 Presentation av testresultaten	84
Bilaga 6 Sammanställning av dokumentstudien	87

1 Inledning

I detta inledande kapitel introducerar vi läsaren i vårt ämnesområde. Kapitlet inleds med bakgrund om revisorns roll och ansvar. Därpå följer problem-diskussion kring uppdragsbrevet vilken sedan utmynnar i syftet med uppsatsen.

1.1 Bakgrund

För att samhället och näringslivet ska fungera väl behövs revision (FAR SRS, 2007, [www]). Redan när den första företagsformen med begränsat ägaransvar bildades uppstod ett behov av revisorer som en oberoende part i förhållande till bolaget (FAR, 2006). Före år 1944 var anlitaandet av en revisor frivilligt i Sverige. För att stärka förtroendet gentemot företagets intressenter anlitas, trots detta, revisorer eftersom det var en konkurrensfördel gentemot andra företag. I och med införandet av 1944 års aktiebolagslag kom specifikationer angående revisorns uppgifter, samt bestämmelser med krav på revisor i börsnoterade bolag. Motivet till revisionen var att förhindra en upprepning av 1930-talets ekonomiska kriser. Vid införandet av 1975 års aktiebolagslag blev ytterligare företag skyldiga att anlita en godkänd eller auktoriserad revisor. Åtta år senare fastställdes att alla aktiebolag var tvungna att ha antingen en godkänd eller en auktoriserad revisor. (Karlberg, 1994)

Den historiska synen på revision innebar att revisorn ansvarade för företagets räkenskaper samt för att upptäcka fel och bedrägerier inom bolaget (Epstein & Geiger, 1994). År 1970 publicerade Lee resultatet av en undersökning där det framgick att många investerare ansåg att revisorns uppgift var att garantera balansräkningens riktighet, ge råd samt assistera vid bokföringen (Dunn, 1996). Med dagens revision menas att revisorn planerar, i efterhand oberoende och kritiskt granskar, bedömer, och uttalar sig om företagets redovisning och förvaltning (FAR, 2006). Revisorns huvuduppgift är att kontrollera redovisningens allmänna kvalitet och säkerställa den ekonomiska informationens tillförlitlighet för företagets intressenter (Belfrage Carlberg, 2003). Genom att vissa intressenter har kvar den historiska föreställningen av revisionens innebörd och omfattning, uppstår förväntningar på revisorn som inte kan tillgodoses (Sikka, Puxty, Willmott & Cooper, 1998). Detta håller Beck-Friis (2003) med om och syftar på den okunskap hon anser råder bland intressenterna gällande revisorns arbete och ansvar. Arbetsfördelningen mellan styrelse och revisor är för många oklar, även om att det framgår i såväl ABL (aktiebolagslagen) som ÅRL (årsredovisningslagen). Att revisorn ansvarar för årsredovisningen, ska hjälpa till med den löpande bokföringen samt ge råd i bokföringsfrågor, är vanligt förekommande missuppfattningar bland företagets intressenter (Cassel, 1996). Detta trots att revisorn enligt lag och praxis inte får lämna råd i dessa frågor, samt att det i revisionsberättelsen framgår att styrelse och VD ansvarar för räkenskapshandlingarna. Revisorns

uppgift är att kvalitetssäkra den finansiella information som företaget uppvisar. Ansvar sträcker sig till att uttala sig om årsredovisningen och bolagets förvaltning på grundval av revisionen. (FAR, 2006) Trots revisorns begränsade ansvar, menar Tidström i Sundén (2003) att revisorsrollen inte får bli för snäv. Om revisorn hittar något som är fel i bolaget, måste han kunna komma med förslag och råd om hur felet ska kunna åtgärdas.

En annan vanlig missuppfattning är att en revision utan anmärkningar från revisorns sida är en garanti för att redovisningen är helt felfri. I direktiven för redovisning framgår som krav på årsredovisningen att den ska ge en sann och rättvisande bild av företaget. Detta har även erkänts juridiskt inom EU då det i många fall finns flera alternativa redovisningsmöjligheter. (EU Grönbok, 1996) Revisorn granskar endast de mest väsentliga posterna och transaktionerna i företagets balansräkning, samt de områden där störst risk för felaktigheter anses föreligga (FAR, 2007). Björling (2001) påpekar i en artikel i DN att det är omöjligt för en revisor att granska allting i företagets bokföring, även om vissa tror att revisorns uppgift är just detta. Enligt Ojo (2006) bör revisorsrollen definieras tydligare för att undvika oönskade förväntningar och krav från företagets intressenter.

På senare tid har revisorernas roll uppmärksamats alltmer till följd av de revisionsskandaler som uppdragats i såväl Sverige som utomlands. I början av 2000-talet skapade företag som Ahold, Enron, Parmalat, Tyco och Worldcom stora rubriker gällande tvivelaktiga revisioner och oetiska handlingar. (Sundén, 2003; Fadzly & Ahmad, 2004) I Sverige har företag som Prosolvia och Skandia skapat uppmärksamhet och satt revisorernas trovärdighet och förtroendet för dem i fokus. Såväl lagstiftare som representanter för revisionsprofessionen har vidtagit åtgärder för att återställa marknadens förtroende och förbättra ryktet för revisorer, samt förhindra att liknande händelser inträffar i framtiden. (Fronzaroli, 2007) I Sverige infördes RS (Revisionsstandard i Sverige) som ett led i den internationella harmoniseringen och för att motverka framtida revisionsskandaler (FAR, 2003).

Flertalet studier (se exempelvis Epstein & Geiger, 1994; Koh & Woo, 1998; Fadzly & Ahmad, 2004; Öhman, 2007) har visat att det finns en skillnad mellan vad revisorn kan och får göra, och vad företagets intressenter förväntar sig att revisorn gör. Denna skillnad brukar benämnas förväntningsgap och termen förekom i litteraturen första gången år 1974 av Liggio. (Pierce & Kilcommins, 1995/1996) Liggio (1974) förklarade förväntningsgapet som den skillnad som uppstår mellan vad den enskilda revisorn presterar och vad användarna av finansiella rapporter förväntar sig att revisorn ska göra. I USA tillsattes en utredningsgrupp, The Commission on Auditors (även kallad Choen Commission), med avsikt att undersöka huruvida ett förväntningsgap existerade. Resultatet visade att det fanns ett gap mellan vad allmänheten förväntar sig av revisorn, och vad revisorn tillhandahåller. Utredningsgruppen ansåg att det var revisorernas ansvar att reducera detta förväntningsgap och angav en utökad revisionsberättelse med mer information samt förtydligande om ansvarsfördelningen, som en del av lösningen på problemet. (Dunn, 1996) I enlighet

med detta menar FAR (Föreningen Auktoriserade Revisorer) att förväntningsgapet kan minskas genom att tydligare informera intressenterna om revisorns roll samt vad revision innebär. Även styrelse och VD:s ansvar bör klargöras. (FAR, 2006) Den utveckling och de förändringar som skett inom revisionsområdet har gjort det nödvändigt att tydliggöra de affärsvillkor och regler som revisorer och klienter har att rätta sig efter (Brännström & Engerstedt, 2005). Ett led i detta är införandet av FAR:s rekommendation om uppdragsbrev, *RS 210 Villkor för revisionsuppdrag* (FAR, 2006).

Företrädare från revisionsprofessionen anser att förväntningsgapet till stor del beror på bristande kunskap hos företagets intressenter (Öhman, 2007). Ekonomie licentiat Sjöström säger i Karlberg (1994) att om mer information gällande revision och revisorns uppgifter spreds, skulle förväntningsgapet minska. Även Cassel (1996) är inne på samma linje och anser att mer information och lärdom om revision, skulle ge en mer realistisk bild av revisionens innebörd.

Flertalet studier vi refererar till behandlar det förväntningsgap som kan uppstå mellan revisorer och dess olika intressenter. Enligt vår uppfattning kan ett förväntningsgap uppstå mellan revisorn och alla som har ett intresse av revision. Även den som är redovisningsskyldig, klienten, har en förväntan på revisorn och revisorns prestation. Då vi i vår uppsats undersöker och förklarar uppdragsbrevets inverkan på förväntningsgapet, fokuserar vi på det förväntningsgap som kan uppstå mellan revisor och den redovisningsskyldiga klienten. Vi anser att de studier och teorier som återges även kan appliceras på det förväntningsgap vi undersöker. Cassel (1996) skriver i sin bok *Den reviderade revisorsrollen* att förväntningsgapet uttrycks på olika sätt beroende på vems förväntningar på revisorn som avses. Cassel hävdar, i enlighet med vår uppfattning, att de missförstånd som uppstår mellan revisor och företagets intressenter, även kan uppkomma i förhållandet mellan revisor och klient. Ett förväntningsgap kan därmed även uppkomma mellan dessa parter. Även FAR SRS är av uppfattningen att ett förväntningsgap finns mellan revisor och klient, då de menar att en av uppdragsbrevets intentioner är att minska detta gap (FAR, 2007).

1.2 Problemdiskussion

Uppdragsbrevet upprättas mellan revisor och klient lämpligen innan revisionsuppdraget påbörjas då det bland annat innehåller dokumentation som bekräftar att revisorn åtar sig uppdraget (FAR, 2007). Standarden tar endast upp ett principiellt innehåll (för detaljer se 3.3) vilket innebär att uppdragsbrevet kan variera från en klient till en annan och anpassas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet (Brännström & Engerstedt, 2005). FAR SRS (Branschorganisation för revisorer och rådgivare) rekommendation *Uppdragsbrev och allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag* innehåller dock en mall för uppdragsbrevets utformning (bilaga 1)

samt allmänna villkor (bilaga 2). Enligt FAR SRS ska revisorn till alla klienter bifoga dokumentet *FAR SRS allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag* tillsammans med ett exemplar av uppdragsbrevet. Dessa villkor ska tillämpas av alla medlemmar i FAR SRS. Men på grund av företagets storlek kan de allmänna villkoren inte tillämpas på alla företag utan att tillägg, avvikelser eller förändringar görs. Exempelvis kan kraven vara för höga för små aktiebolag. I övrigt får de inte ändras utan är ett standardiserat dokument som klienter ska få en kopia av. (FAR, 2007)

En av FAR SRS förhoppningar med införandet av uppdragsbrevet är att minska förväntningsgapet som kan finnas mellan revisorer och dess klienter, liksom mellan revisorer och allmänheten (FAR, 2007). Vår uppfattning är att de med allmänheten menar de som har intresse av revisorns arbete, det vill säga i första hand företagets intressenter. Uppdragsbrevet är ett dokument som upprättas i två exemplar där revisorn behåller det ena och klienten erhåller det andra. Revisorn får inte uppge uppdragsbrevets innehåll till någon utomstående och företaget har ingen skyldighet att visa det för intressenterna eftersom det inte utgör en offentlig handling. Genom att intressenterna inte får del av dokumentets innehåll har det heller ingen verkan på förväntningsgapet mellan dessa parter. Vi menar därför att uppdragsbrevet endast kan påverka det förväntningsgap som uppstår mellan revisor och klient, vilket är en av anledningarna till att vi inriktat vår studie på förväntningsgapet mellan dessa två parter.

Uppdragsbrevet förväntas leda till ökad transparens gällande innehållet i revisionstjänsten och tydliggör vardera parts ansvar och skyldigheter i uppdragsförhållandet (Brännström & Engerstedt, 2005). Detta är något som revisor Åsell i Input (2005) instämmer i. Han menar att uppdragsbrevet kommer minska risken för att ett förväntningsgap uppstår samt skapa större förståelse för vad revision egentligen innebär. Det ger klienten en tydligare bild av hur ansvarsfördelningen ser ut på revisionsuppdraget och vad som förväntas av var och en i uppdragsförhållandet. Att försöka minska förväntningsgapet genom att ge klienten mer information för att öka kunskapen om revisorns uppgifter och arbete, skulle enligt Josephson och Nilsson (2006) inte ha någon effekt. De kom i sin studie fram till att klienten inte är mottaglig eller lyssnar på den typen av information, och den har därmed ingen verkan.

Resonemanget leder fram till följande problemformulering: Har klienten blivit mer medveten om vad revision innebär efter införandet av uppdragsbrevet? Har förväntningsgapet i så fall minskat eller är uppdragsbrevet endast en formalitet?

1.3 Syfte

Syftet med vår uppsats är att förklara hur införandet av uppdragsbrevet har påverkat förväntningsgapet mellan revisor och klient.

1.4 Disposition

Kapitel 2
Vetenskaplig metod

I detta kapitel redogörs för val av vetenskapsinriktning, ansats och teorier. Vi avser att förklara hur införandet av uppsdragsbrevet har påverkat förväntningsgapet mellan revisor och klient med hjälp av teori om förväntningar, agentteori samt institutionell teori. Eftersom vi utgår från dessa befintliga teorier har vi en deduktiv ansats.

Kapitel 3
Kontextuellt ramverk

För att öka förståelsen för de kommande resonemangen redogör vi i detta kapitel för förväntningsgapet mellan revisor och företagets intressenter. Olika tillvägagångssätt för att minska detta gap nämns. Även uppsdragsbrevets tillkomst och principiella innehåll berörs.

Kapitel 4
Teori

Teori om förväntningar, agentteori samt institutionell teori utgör teoribakgrund och argument bakom varje hypotes. För att få en överblick över hypoteserna sammanfattar vi dessa i slutet av kapitlet.

Kapitel 5
Empirisk metod

Läsaren får en förklaring till vårt val av undersökningsmetod och kan följa processen från målpopulation till urval. Valet av telefonenkät som datainsamlingsmetod klargör då vi nämner för- och nackdelar med olika metoder. I kapitlets avslutande del redogörs för operationaliseringen av telefonenkäten och dokumentstudien.

Kapitel 6
Analys

De olika statistiska testerna som används i SPSS beskrivs kortfattat i kapitlets inledning. Testerna mellan de beroende och oberoende variablerna analyseras under varje hypotes, vilka sedan falsifieras eller icke-falsifieras.

Kapitel 7
Slutsats

Redogörelse sker för de resultat som erhöles och slutsatser dras utifrån dessa. För att styrka slutledningarna görs återkoppling till tidigare presenterade teorier. Slutligen ges förslag till fortsatt forskning på området.

1.5 Kapitelsammanfattning

Behovet av revisorer som en oberoende part i förhållande till bolaget uppkom redan då den första företagsformen med begränsat ägaransvar bildades. Numera är det obligatoriskt enligt lag att alla aktiebolag ska ha minst en revisor. Huvuduppgiften för dagens revisor är att kontrollera redovisningens allmänna kvalitet och säkerställa den ekonomiska informationens tillförlitlighet för företagets intressenter. Revisorns ansvar sträcker sig till att uttala sig om årsredovisningen och bolagets förvaltning på grundval av den revision som genomförts. Detta är dock inte en vedertagen uppfattning bland företagets intressenter som i vissa fall tror att revisorn ansvarar för företagets räkenskaper, samt har till uppgift att upptäcka fel och bedrägerier inom bolaget. Följden blir att det uppkommer ett förväntningsgap mellan parterna. Även klienten som anlitar revisorn kan ha en förväntan på revisionen som inte motsvarar det revisorn kan och får göra. För att minska förväntningsgapet har FAR SRS infört en standard som innebär att uppdragsbrev ska upprättas mellan revisor och klient inför varje revisionsuppdrag. Detta tydliggör vardera parts ansvar och skyldigheter i revisionsuppdraget och dess intention är att minska risken att ett förväntningsgap uppstår. Då dokumentet inte är officiellt borde det endast påverka det gap som uppstår mellan parterna revisor och klient. Syftet med uppsatsen är att förklara hur införandet av uppdragsbrevet har påverkat förväntningsgapet mellan dessa två parter.

2 Vetenskaplig metod

I vårt andra kapitel redogör vi för val av vetenskapsinriktning, ansats och teorier. Utifrån teori om förväntningar, agentteori samt institutionell teori har vi för avsikt att förklara hur införandet av uppdragsbrevet har påverkat förväntningsgapet mellan revisor och klient. Det får följderna att vi använder oss av en deduktiv ansats.

2.1 Vetenskaplig utgångspunkt

Införandet av uppdragsbrevet är enligt FAR tänkt att minska förväntningsgapet (FAR, 2007). Syftet med vår uppsats är att undersöka och förklara om FAR:s avsikt med uppdragsbrevet har infriats i förhållandet mellan revisor och klient. Så vitt vi har kunnat bedöma finns det ingen tidigare forskning på området som endast fokuserar på klientens uppfattning i frågan. De tidigare studier som vi hittat på området (se exempelvis Eklund & Johnsson, 2004; Boija & Philipsson, 2006; Johansson & Lanér, 2007) har alla genomförts med endast revisorer eller både revisorer och klienter som respondenter. Vi har valt att inrikta oss mot klienterna eftersom de har förväntningar och det är till dem uppdragsbrevet riktar sig.

Då det finns befintliga teorier som passar vår studie har vi utgått från dessa. Med utgångspunkt i teori om förväntningar, agentteori samt institutionell teori avser vi att förklara om förväntningsgapet påverkats genom införandet av uppdragsbrevet. Dessa teorier har tillsammans med vårt syfte legat till grund för utformandet och formulerandet av hypoteser. Hypoteserna testas sedan mot vårt empiriska material för att kunna falsifiera eller icke-falsifiera dem.

Den vetenskapsinriktning vi har valt baseras på mönster och regelmässigheter, orsaker och följder (Denscombe, 2000). Vår avsikt är att samla in fakta och utifrån dessa finna samband som leder oss till slutsatser (Saunders, Lewis & Thornhill, 2007). Ett alternativ till detta hade varit att inta ett mer tolkningsvetenskapligt synsätt och istället inrikta oss mot att tolka och skapa förståelse utan allmänna lagar och regler (Andersen, 1998). Då vårt syfte är att förklara uppdragsbrevets påverkan på förväntningsgapet mellan revisor och klient, var en tolkningsvetenskaplig inriktning inte passande för vår studie.

Målet med uppsatsen är att förklara hur införandet av uppdragsbrevet har påverkat förväntningsgapet vilket gör vårt kunskapsyfte förklarande. Kännetecken för ett förklarande syfte är sökandet efter samband mellan olika faktorer, samt innehavandet av god kunskap och kännedom om det undersökningen avser. (Christensen, Engdahl, Carlsson & Haglund, 2001)

Inom forskningen finns det två skilda angreppssätt att välja mellan, induktiv och deduktiv ansats. Deduktiva ansatsen ska användas då teori och hypoteser utvecklas först, för att sedan undersöka uppställda hypoteser. Då vi utgår från befintliga teorier för att förklara hur införandet av uppdragsbrevet har påverkat förväntningsgapet mellan revisor och klient, är vår ansats deduktiv. Alternativet hade varit att samla in och analysera data, och utifrån resultaten utforma en egen teori, det vill säga en induktiv ansats. En fördel med den induktiva ansatsen är att informationsinsamlingen inte är begränsad. Då det redan finns teorier som lämpar sig för vår uppsats, är en induktiv ansats inte aktuell för vår del. (Saunders et al., 2007)

2.2 Val av teori

Då det sedan tidigare finns lämpliga teorier på vårt område som svarar mot vårt syfte har vi valt att använda oss av dessa. De teorier vi ansett vara applicerbara är teori om förväntningar, agentteori samt institutionell teori. Eftersom vi avser att förklara ett fenomen och inte att testa en specifik teori, antar vi ett eklektiskt angreppssätt.

Förväntning är enligt Nordstedts svenska ordbok (2004) en förhoppning om en viss framtida utveckling som sannolikt kommer att inträffa. Hubbert, Sehorn och Brown (1995) menar att förväntningar är det som klienten uppfattar sig berättigad till att få ut av samarbetet med ett företag eller en person. Tidigare uppfattningar och erfarenheter ligger till grund för förväntningar vilket innebär att de uppstår redan innan parternas kontraktsförhållande inleds. Ojasalo (2001) redogör i sin artikel för olika typer av förväntningar som kan besittas av klienten. Vilken typ av förväntningar klienten har, kan vara avgörande för revisorns bibehållande av klienter. Genom att den erhållna tjänsten stämmer överens med klientens förväntningar skapas långvariga relationer med nöjda klienter.

Agentteorin beskriver relationen mellan två parter, principalen och agenten. Genom att principalen anställer agenten för att få ett uppdrag utfört uppkommer ett kontraktsförhållande parterna emellan. (Deegan & Unerman, 2006) I vårt fall kan vi se det som att klienten anställer revisorn för att granska redovisningen. Agentteorin förutsätter att var och en av parterna agerar och gör val utifrån att maximera sin egen nytta. För att förhindra eller minska risken att parterna agerar i egenintresse kan ett kontrakt upprättas. Detta kontrakt kan reglera revisorns roll och ansvar, samt styra klientens förväntningar på revisionen. (Perloff, 2004) Detta kontrakt kan vara i form av ett uppdragsbrev som upprättas mellan revisor och klient.

Den institutionella teorin försöker visa att alla val inte är rationella, utan att det istället är olika institutioner som styr i samhället. Forskare som använder sig av institutionell teori har en tendens att i samband med den även använda legitimitetsteorin och intressentteorin. (Deegan & Unerman, 2006) Anledningen till att vi valt bort legitimitetsteorin och intressentteorin är att dessa har en stark koppling till förhållandet mellan företaget och dess intressenter. I vår studie är vi intresserade av relationen mellan revisorn och klienten, och vi anser därför att dessa teorier är mindre lämpliga att använda i vår studie. Forskare inom institutionell teori (se exempelvis DiMaggio & Powell, 1983; Tengblad, 2006; Broadbent, Jacobs & Laughlin, 1998) menar att omgivningen kan ställa krav på organisationer och påverka dem att hålla sig till samhällets åsikter, värderingar, normer och regler (Deegan & Unerman, 2006). Både revisorer och klienter har ett stort regelverk omkring sig som ställer krav, exempelvis ABL, BFL (bokföringslagen), revisorslagen, FAR SRS, RS och föreskrifter från RN (Revisorsnämnden) (FAR, 2006). Detta gör den institutionella teorin lämplig att applicera på förhållandet mellan revisor och klient.

2.3 Datainsamlingsmetod

För att uppnå vårt syfte kommer vi att genomföra en surveyundersökning. Metoden möjliggör tillämpning av tillvägagångssätt som enkäter, observationer, intervjuer och skriftliga källor (Denscombe, 2000). Vi ansåg att denna datainsamlingsmetod lämpade sig för vår undersökning då det ger utrymme för insamling av en stor mängd data från en stor population (Saunders et al., 2007). Surveyundersökningar är beroende av empirisk data och ger en omfattande och bred täckning vid en given tidpunkt (Denscombe, 2000). Undersökningsmetoden vi valt att tillämpa på våra respondenter sker i form av en telefonenkät.

Förutom telefonenkät kommer vi att genomföra en dokumentstudie. Material till denna avser vi att inhämta från våra respondenter genom en förfrågan om vi kan erhålla en kopia av deras uppdragsbrev. Innehållet och utformningen av dessa kommer vi sedan att jämföra och analysera. Förfarandet innebär att vi använder oss av triangulering, det vill säga mer än en datainsamlingsmetod i samma studie, vilket ger ett mer tillförlitligt material att basera slutsatserna på. (Saunders et al., 2007)

2.4 Kapitelsammanfattning

Med utgångspunkt i teori om förväntningar, agentteori samt institutionell teori har vi för avsikt att förklara om förväntningsgapet mellan revisor och klient påverkats genom införandet av uppdragsbrevet. Tillsammans med vårt syfte har dessa teorier legat till grund för formulerandet av hypoteser. Hypoteserna testas därefter mot det empiriska materialet för att bedöma om de kan falsifieras eller icke-falsifieras. Det kunskapssyfte vi använt är förklarande och ansatsen är deduktiv. För att möjliggöra insamling av en stor mängd data från en stor population på kort tid, lämpade sig en surveyundersökning för vår studie. Denna genomförs genom telefonenkäter med klienter. Förutom denna datainsamlingsmetod avser vi att genomföra en dokumentstudie genom att samla in uppdragsbrev från de respondenter vi kontaktar.

3 Kontextuellt ramverk

Med detta kapitel vill vi öka förståelsen för de resonemang vi senare kommer att föra i vår uppsats. Vi inleder med en redogörelse för det förväntningsgap som kan uppstå mellan revisorer och företagets intressenter. Vi skildrar sedan uppdragsbrevets tillkomst, vilket även är det som ligger till grund för uppsatsens fortsättning.

3.1 Förväntningsgapet mellan revisor och intressent

Förväntningsgapet är ingen ny företeelse. Enligt Johansson i Johansson et al. (2005) har det funnits lika länge som revisionsprofessionen. Författaren menar dock att gapet har förändrats i och med den utveckling och förändring som skett inom såväl revisionsprofessionen som samhället i övrigt. Även Koh och Woo (1998) menar att förväntningsgapet har en lång historia som på senare år aktualiserats på grund av de företagsskandaler som inträffat och satt revisorerna i fokus. Den bakomliggande orsaken till förväntningsgapet kan delvis förklaras av den oklara bild som flertalet i företagets omgivning har angående revisorsrollen. Uppfattningen om revisorns ställning och maktfördelningen i uppdragsförhållandet stämmer inte överens med verkligheten. (Cassel, 1996)

Definitionen av begreppet förväntningsgap skiljer sig endast gradvis åt mellan olika forskare. Monroe och Woodliff (1993) beskriver förväntningsgapet som skillnaden mellan allmänhetens förväntan på revisorns ansvar och skyldigheter, och den information som revisorn förmedlar genom revisionsberättelsen. Jennings, Reckers, och Kneer (1993) definierar istället förväntningsgapet som skillnaden mellan allmänhetens förväntningar på revisorsprofessionen och vad professionen i själva verket åstadkommer. Koh och Woo (1998) i sin tur menar att ett förväntningsgap finns då bilden intressenterna har av vad revisorerna ska göra skiljer sig från hur revisorerna själva anser att de ska agera. De är även av uppfattningen att detta gap kommer att fortsätta vara en viktig angelägenhet i många år framöver.

3.2 Minskning av förväntningsgapet mellan revisor och intressent

Power (1997) menar att förväntningsgapet inte är till nackdel för revisorerna utan snarare en förutsättning för att kunna genomföra revisionen. Utan förväntningsgap skulle en ohållbar transparens och insyn råda i revisorns arbete. För att vidhålla tystnadsplikten och styrka revisionens legitimitet kan revisorn inte redogöra för arbetet i detalj eller informera om allt i sina rapporter. Power anser därför att ett visst förväntningsgap alltid kommer att förekomma.

Sikka et al. (1998) menar att förväntningsgapet är svårt att eliminera helt på grund av dess komplexitet. Förväntningar på revisorn är svåra att mäta och dessutom något som ständigt förändras. Dock bedömer de att en minskning av förväntningsgapet är möjlig att åstadkomma.

Träff säger i Halling (2004) att kraven på såväl den enskilda revisorn som revisionsbranschen som helhet har ökat under senare år. Han anser att revisorerna själva har ett stort ansvar när det gäller att minska förväntningsgapet. Genom att förklara vad revisionsarbetet innebär och marknadsföra branschen tror Träff att förväntningsgapet kan minskas.

Sikka et al. (1998) menar att förväntningarna på revisorn har ökat ytterligare på senare tid. Enligt Forsgårdh i Wennberg i Johansson et al. (2005) är en bidragande orsak de företagsskandaler som inträffat de senaste åren vilka har ökat kraven på revisorn och revisionen. Enligt Sikka et al. (1998) är revisorns grundläggande ståndpunkter att vara objektiv, självständig och trovärdig, samtidigt ska revisorn arbeta med hög integritet och vara ansvarsfull i sitt handlande. Dessa krav som revisionsprofessionen ställer på revisorn, gör att allmänhetens förväntningar på revisorn ökar. För att minska de, i många fall, höga och orealistiska förväntningar som finns på revisorn har revisionsprofessionen sedan förväntningsgapets uppkomst, vidtagit olika åtgärder för att minska gapet (Epstein & Geiger, 1994). En av dessa åtgärder i Sverige är införandet av *RS 210 Villkor för revisionsuppdrag* (FAR, 2003).

Flertalet studier har genomförts av såväl forskare som revisionsprofessionen med avseende på hur förväntningsgapet skulle kunna minskas. Studier av Kelly och Mohrweis (1989) visar att en modifiering av orden i revisionsberättelsen förändrade intressenternas syn och förväntan på revisionen. Nair och Rittenberg (1987) genomförde en undersökning i USA och fann att intressenternas förväntningar på revisorn och företagsledningen förändrades genom en utökad revisionsberättelse. Schelluch (1996) och Gay, Schelluch och Baines (1998) undersökte samma tema och fann stöd för att en längre form av revisionsberättelse gav ett minskat förväntningsgap. En längre revisionsberättelse ger även enligt Miller, Reed och Strawser (1990) upphov till ett minskat förväntningsgap. I deras studie framkom att banker föredrog en

utökad revisionsberättelse och ansåg att denna gav mer användbar information och var lättare att förstå, jämfört med dess vanliga, kortfattade, form.

Öhman (2007) kom i sin avhandling fram till att intressenterna är i behov av mer information om den utförda revisionen, men att revisorerna motsätter sig att lämna ut mer information. Enligt Öhman är revisorerna inte beredda att ge ytterligare information eller material att ansvara och behöva stå till svars för. Detta trots att utökade rapporter har stora möjligheter att öka intressenternas förtroende för revisionen och revisorn, samt förutsättningar för att minska förväntningsgapet. Detta överensstämmer med en studie av Boija och Philipson (2006) där det framkom att varken små eller stora revisionsbyråer i Sverige använder sig av utökade revisionsberättelser i arbetet för att minska förväntningsgapet.

Öhman (2007) menar att revisorernas utövarintressen, inte stämmer överens med intressenternas användarintressen. Det revisorerna gör, skiljer sig från vad de själva upplever som väsentligt för företagets intressenter. I sin avhandling om revisorers och intressenters uppfattning om revision, framkom att trots detta dilemma, vill revisorerna ogärna göra en förändring eller utöka granskningen. Detta stämmer överens med Sjöströms åsikt i Karlberg (1994), där hon påpekar att revisionsområdet i stor uträkning är statiskt och bygger på regleringar. Hon menar att det först är när förväntningsgapet blir för stort som lagstiftaren griper in och vidtar åtgärder för att minska gapet. Sikka et al. (1998) menar att förväntningsgapet inte kan minskas genom att lagfästa vad revision innebär och skriver i sin artikel: "Legislation will no more be able to fix the meaning in any final sense of audits than it has been able to fix the meaning of "democracy", "freedom", "personal" or "sexual"." (Sikka et al., 1998: 320)

3.3 Uppdragsbrevet

1991 utformades FAR:s grundläggande revisionsrekommendation Revisionsprocessen. Under åren därefter anpassades och byggdes den på allt eftersom utveckling och förändring skedde inom redovisnings- och revisionsområdet. Den 1 januari 2004 började RS Revisionsstandard i Sverige att införas och ersatte då den tidigare Revisionsprocessen. RS har sin grund i de internationella revisionsstandarderna ISA (International Standards on Auditing), vilka ges ut av revisionsorganet IFAC (International Federation of Accountants). (FAR, 2003) Vid revision av ett företags årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning ska RS tillämpas när det gäller väsentliga förhållanden. Om revisorn kan uppnå revisionsmålet på ett mer effektivt sätt är det dock tillåtet att frångå RS. (FAR, 2007)

I Revisionsprocessen fanns ett avsnitt benämnt Uppdragsorganisation. I och med införandet av RS ersattes detta stycke av *RS 210 Villkor för revisionsuppdrag*. I avsnittet Uppdragsorganisation fanns information om revisionsuppdragets innehåll samt avgränsning för vad som låg utanför revisorns arbetsuppgifter och åtagande. (FAR, 2004) I *RS 210 Villkor för revisionsuppdrag* behandlas det uppdragsbrev som numera bör upprättas mellan revisor och klient för att undvika missförstånd och tydliggöra vardera parts ansvar och skyldighet i uppdragsförhållandet (FAR, 2007).

”Syftet med denna revisionsstandard (RS) är att lägga fast standarder för att ge vägledning om hur revisorn

- a) definierar villkoren för uppdraget med klienten och
- b) svarar på en förfrågan från klienten om att ändra förutsättningarna inför ett uppdrag till ett uppdrag där revisorn uttalar sig med en lägre grad av säkerhet...” (FAR, 2007: 371)

Endast det principiella innehållet i uppdragsbrevet framgår i *RS 210 Villkor för revisionsuppdrag*. Detta gör att uppdragsbrevets innehåll kan skifta mellan olika klienter och anpassas utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. (Brännström & Engerstedt, 2005)

”Formen för och innehållet i ett uppdragsbrev för revision kan variera från en klient till en annan men det innehåller i allmänhet följande punkter:

- Syftet med revisionen.
- Företagsledningens ansvar för det som är föremål för revision (ofta årsredovisningen och förvaltningen).
- Omfattningen av revisionen, inklusive hänvisning till tillämpliga lagar och föreskrifter eller de standarder, rekommendationer och uttalanden från FAR SRS som revisorn följer.
- Formen för rapportering av de resultat som kommer fram vid uppdragets genomförande.
- Det faktum att det - på grund av revisionens metodik att granska urval samt andra inneboende begränsningar i en revision tillsammans med de inneboende begränsningar som finns i varje redovisningssystem och system för intern kontroll- finns en oundviklig risk för att även vissa felaktiga uppgifter som är väsentliga kan förbli oupptäckta.
- Kravet på obegränsad tillgång till all den bokföring, dokumentation och annan information som behövs för revisionen.
- Företagsledningens ansvar att införa och upprätthålla en effektiv intern kontroll.” (FAR, 2007: 372)

3.4 Kapitelsammanfattning

Det förväntningsgap som finns mellan revisorn och företagets omgivning är ingen ny företeelse. Oklarheter om revisorsrollen kan vara en bakomliggande orsak till detta gap. Vissa forskare anser att förväntningsgapet är en förutsättning för att revisorerna ska kunna genomföra revisionen och andra forskare menar att det är svårt att eliminera helt på grund av dess komplexitet. Ända sedan förväntningsgapets uppkomst har revisionsprofessionen vidtagit olika åtgärder för att minska gapet. Bland annat har utökningar av revisionsberättelsen gjorts, samt formuleringen av orden i densamma ändrats, med avsikten att skapa mer realistiska förväntningar på revisorn och revisionen. De företagsskandaler som inträffat på senare år har varit en bidragande orsak till att förväntningarna på revisorn ökat. För att tydliggöra revisorns och klientens respektive ansvar i uppdragsförhållandet samt undvika missförstånd, ska numera ett uppdragsbrev upprättas mellan dessa parter. I *RS 210 Villkor för revisionsuppdrag*, som bygger på de internationella revisionsstandarderna ISA, framgår grundläggande punkter som bör tas med i uppdragsbrevet. Utifrån omständigheterna i det enskilda fallet kan dock uppdragsbrevet variera och anpassas till den aktuella klienten.

4 Teori

För att förklara uppdragsbrevets påverkan på förväntningsgapet använder vi oss av befintliga teorier. I kapitlet formuleras teoribakgrund och därefter tillhörande hypotes. Som avslutning på kapitlet finns en hypotessammanfattning.

4.1 Hypotesformulering

Representanter från FAR anser att förväntningsgapet har uppstått på grund av att intressenterna inte känner till revisorns uppgifter eller gällande lagar och regler inom revisionen. De menar vidare att förväntningsgapet till största del är ett kommunikationsproblem parterna emellan. Istället för att ändra gällande lagar och regler, bör revisorerna kommunicera och sprida revisionens innebörd tydligare till sina intressenter. (Johansson et al., i Johansson et al., 2005) I likhet med Cassel (1996), menar vi att samma missförstånd som kan uppstå mellan revisorn och intressenterna, kan uppkomma i relationen mellan revisorn och klienten.

Alleyne och Howard (2005) anser att uppdragsbrevet är en utmärkt möjlighet för revisorn att informera klienten om ansvarsfördelningen i uppdragsförhållandet. Författarna anser att brevet bör vara detaljerat och innehålla nödvändiga villkor och förutsättningar, samt tydliggöra hur ansvarsfördelningen mellan parterna ser ut. De menar vidare att i samband med upprättandet är det en utmärkt möjlighet att informera klienten om att det är ledningen och inte revisorn, som ansvarar för att upptäcka bedrägerier i företaget. Denna åsikt delas av Dunn (1996) som påpekar vikten av att informera klient och företagsledning om deras ansvar för räkenskaperna, upptäckten av bedrägerier samt detaljerad information om syftet med och innehållet i revisionen. Alleyne och Howard (2005) genomförde en undersökning med revisorer och klienter som respondenter och upptäckte då ett stort förväntningsgap parterna emellan. Oenighet förelåg gällande vem som bär ansvaret för att upptäcka bedrägerier i företag. Största delen av klienterna ansåg att skyldigheten låg på revisorerna samt att detta var det främsta syftet med revisionen. Revisorerna menade istället att det var företagsledningens ansvar att upptäcka bedrägerier, då det inte är revisorn som sköter den dagliga ekonomin i bolaget. Av de respondenter som antingen hade revisionsbakgrund eller kännedom om revision, ansåg majoriteten att det inte var revisorns uppgift att upptäcka bedrägerier. Detta visar att mer kunskap om revision leder till en mer realistisk bild av revisionsuppdraget och ett mindre förväntningsgap.

Även Shaikh och Talha (2003) tycker att uppdragsbrevet är en hjälp då klienternas förväntningar ska hanteras. En styrka med uppdragsbrevet är enligt dem att det kan definiera omfattningen av uppdraget på ett tydligt och detaljerat sätt, samt att både revisor och klient godkänner innehållet.

Utifrån en studie av Porter (1993) som gjordes för att fastställa vad förväntningsgapet mellan revisorer och intressenter beror på, kunde tre slutsatser dras. Av förväntningsgapet uppkommer 50 procent av brister i standarder och rekommendationer gällande revision, 34 procent beror på samhällets orealistiska förväntningar på revisorn, och 16 procent har sin grund i omgivningens upplevda brister i revisorns arbete. Utifrån dessa resultat påstår Porter att 84 procent av förväntningsgapet skulle kunna försvinna med hjälp av kommunikation och standarder. Vi anser att detta även skulle påverka förväntningsgapet mellan revisor och klient i samma riktning.

Realistiska förväntningar är förväntningar som ligger i nivå med det motparten presterar (Ojasalo, 2001). Med hjälp av ett uppdragsbrev där var och ens ansvar och uppgifter väl definieras skulle klientens förväntningar i högre grad motsvara vad som ingår i revisionen och vad revisorn kommer att utföra. Därmed kan uppdragsbrev minska förväntningsgapet mellan revisor och klient.

Enligt Marian, Gladie och Albert (2002) kan förväntningsgapet minskas genom att öka förståelsen hos allmänheten för revisionen och dess begränsningar. Revisorn borde därför enligt dem satsa mer resurser på att ge information om vad revisorsrollen innebär. Alleyne och Howard (2005) ansåg även de att allmänheten och klienterna inte är tillräckligt kunniga om revisorsrollen och revisorns uppgifter. Följden blir att orealistiskt höga krav och förväntningar på revisorn uppkommer. Shaikh och Talha (2003) menar att genom definiering och motivering från revisorns sida i uppdragsbrevet om var den lägger väsentlighetsnivån kan orealistiska förväntningar minskas.

Flertalet forskare har enligt Shaikh och Talha (2003) kommit fram till att utbildning har en central betydelse för att minska förväntningsgapet. Resultatet i en studie av Monroe och Woodliff (1993) visade att förväntningsgapet var mindre mellan revisorer och kunniga användare än mellan revisorer och mindre kunniga användare. De menade därför att utbildning är ett sätt att minska förväntningsgapet genom att antalet kunniga användare då ökar. En liknande slutsats drog Bailey, Bylinski och Shields (1983). I deras studie framkom att ett större gap existerar mellan revisorer och de användare som har mindre kunskap och kännedom om revision. Användare med större insikt på området lade mindre ansvar på revisorerna, vilket i större utsträckning motsvarade revisorns verkliga åtagande. Uppdragsbrevet med tydlig information anser vi vara en form av utbildning för klienter, där vad som ingår och vad som inte ingår i revisionen framgår. Genom att klienten får mer förståelse och kunskap för revisionen minskar förväntningsgapet.

Agentteorin fokuserar på överenskommelser mellan två parter. Inom agentteorin uppkommer ett problem gällande informationsasymmetri i relationen mellan agenten och principalen. (Perloff, 2004) Vardera part antas vara nytto-maximerare och kommer agera för att maximera sin egen nytta. Agentens handlande kommer därmed inte alltid att vara i principalens intresse eller till dennes fördel. Principalen utgår från antagandet att agenten kommer

handla i egenintresse och utnyttja sitt informationsövertag. (Jensen & Meckling, 1976) Liknande slutsatser drar Eisenhardt (1989) som urskiljer två huvudsakliga problem i relationen mellan agentteorins två parter. Det ena uppstår när målsättning skiljer sig åt, och det andra uppkommer när principalen inte har möjlighet att verifiera vad agenten egentligen gör. Vidare menar Eisenhardt att informationsövertaget ökar risken för ett agerande i egenintresse istället för till principalens fördel. När principalen har information som verifierar och intygar vad agenten gör, kommer agenten att handla i principalens intresse. Det centrala i agentteorin är enligt Eisenhardt upprättandet av optimala kontrakt mellan parterna. Jensen och Meckling (1976) samt Deegan och Unerman (2006) menar att det ligger i agentens intresse att parterna upprättar ett inbördes kontrakt. Agenten kan därigenom bevisa att han inte kommer utnyttja sitt informationsövertag utan handla i enlighet med parternas överenskommelse (Jensen & Meckling, 1976). Upprättandet av kontrakt inskränker agentens möjlighet att agera opportunistiskt, och gör att agentens egenintresse istället kommer att motsvara principalens intresse (Hatch & Cunliffe, 2006). Kopplat till vår studie kan ett kontrakt i form av uppdragsbrev upprättas mellan revisor och klient. Detta förtydligar revisorns arbetsuppgifter och vad som förväntas av vardera part och därmed minskar informationsasymmetrin och sannolikt även förväntningsgapet. Genom kontraktsförhållandet kan klienten kontrollera att revisorn inte agerar i egenintresse utan handlar i enlighet med överenskommelsen.

Slutligen kan tilläggas att FAR SRS förhoppning är att införandet av uppdragsbrevet ska minska förväntningsgapet som kan finnas mellan revisor och klient (FAR, 2007).

Hypotes 1 (h1): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient har minskat efter det att uppdragsbrevet skrevs under.*

Organisationer förmedlar information för att reducera och undvika osäkerhet. Enligt Daft och Lengel (1984) i Thomas och Trevino (1993) saknar osäkra beslutsfattare information. Genom att ge dem mer information och data, menar de att osäkerheten och informationsgapet skulle minska. Om klienten erhållit information i samma utsträckning från revisorn om revisionsuppdraget redan innan uppdragsbrevet infördes, anser vi därför att klienten har kvar samma förväntningar som tidigare.

Underförstådda förväntningar uppstår i situationer då delar av uppdraget är så självklara att man inte ens reflekterar över dem (Ojasalo, 2001). Vi menar att en klient som redan innan införandet av uppdragsbrevet erhöll information om revisionsuppdraget, har samma nivå på förväntningarna efter dess införande. De underförstådda förväntningar som innehades innan finns kvar, då uppdragsbrevets införande inte innebär någon direkt skillnad för klienten. Samma situation uppstår, enligt vår uppfattning, om klienten har realistiska förväntningar på revisorns arbete och ansvar redan innan uppdragsbrevet infördes.

Detta resonemang stämmer överens med Hubbert et al. (1995) som menar att förväntningar grundas på tidigare erfarenheter och därmed fastställs redan innan kontrakt ingås.

Hypotes 2 (h2): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är oförändrat i de fall klienten erhöll information om revisionsuppdraget innan uppdragsbrevet skrevs under.*

Daft och Lengel (1984) återges i Thomas och Trevino (1993) där de argumenterar att information bör ges ansikte mot ansikte för att möjliggöra förklaringar och reducera tvetydigheter. I en sådan situation då mycket information uttrycks, framkommer det tydligt när delade meningar råder eftersom även ickeverbala signaler kan urskiljas. Mötet möjliggör utbyte av idéer och dessutom snabb feedback mellan parterna. Information som endast ges i en rapport, i vårt fall att klienten endast erhåller uppdragsbrevet utan överläggning, ökar risken för missförstånd.

Vosper (2006) är av uppfattningen att brist på kommunikation med klienter kan leda till missnöje på grund av att förväntningarna på revisionsuppdraget inte infrias. Författaren menar att det därför är viktigt att klargöra vardera parts ansvarsområden och förväntningar på ett uppdrag. Även Hubbert et al. (1995) förespråkar betydelsen av att klargöra vardera parts förväntningar i en uppdragsrelation, och menar att skilda förväntningar är en av de största anledningarna till att missförstånd uppstår. Upprättandet av ett uppdragsbrev anser Vosper (2006) vara det bästa sättet tydliggöra uppdragets innehåll och vad som förväntas av var och en i relationen. Följaktligen finner vi att om uppdragsbrevet upprättas i samråd parterna emellan framkommer klientens förväntningar och de kan därmed göras realistiska och motsvara revisorns prestation.

Otydliga förväntningar uppkommer om klienten har en känsla av att något saknas utan att kunna precisera vad som saknas. Klienten känner att något är fel och att en förändring av något slag bör ske, men kan inte sätta fingret på vad som är fel eller vilken ändring som bör vidtas. Klienten känner ett missnöje om denna typ av förväntningar inte kan uppfyllas. Orealistiska förväntningar är förväntningar som är omöjliga att tillfredsställa och tillmötesgå på grund av att kraven är orimligt höga. Om de orealistiska förväntningarna lyckas göras realistiska innan eller i början av uppdraget, kan framtida missnöje undvikas och resultatet blir istället tillfredställande. (Ojasalo, 2001) Vi menar att om revisorn och klienten tillsammans går igenom uppdragsbrevet framkommer vad som kan förväntas av respektive part och var och ens ansvarsområden klargörs. Därigenom undviks i större utsträckning otydliga och orealistiska förväntningar.

FAR SRS förhoppning är att upprättandet av uppdragsbrevet ska minska förväntningsgapet (FAR, 2007). Bailey (1991) påstår dock att även om agenten och principalen har upprättat ett kontrakt sinsemellan, består

informationsasymmetrin. Agenten har ett informationsövertag vilket kan utnyttjas vid upprättandet av kontraktet genom att göra det till sin fördel. Lösningen på problemet menar Bailey är kommunikation parterna emellan. Genom att föra en dialog vid upprättandet av kontrakt ökar chansen för att objektiva kontrakt upprättas.

Inom institutionell teori finns det tre isomorfismer som påverkar hur organisationer svarar på förändringar, yttre press och förväntningar. Isomorfismerna är tvång, normer och imitation. (Deegan & Unerman, 2006) Eftersom revisorerna har lagar och normer att följa, kan de uppfatta uppdragsbrevet som ytterligare en av alla regler att rätta sig efter och upprättar då uppdragsbrevet på grund av RN:s rekommendation snarare än för dess ändamål. En risk finns att dokumentet inte går igenom tillsammans med klienten och att denne därför inte reflekterar över dess innehåll. Uppdragsbrevet blir ytterligare ett av alla formella dokument som ska undertecknas, som till exempel årsredovisningen och styrelsens rapport, och förväntningsgapet minskar därför inte.

FAR anser att ett kommunikationsproblem finns mellan revisor och klient vilket kan bidra till förväntningsgapet. Revisorerna bör fokusera på att kommunicera och sprida revisionens innebörd tydligare till sina intressenter, istället för att ändra gällande lagar och regler. (Johansson et al., i Johansson et al., 2005) För att lösa kommunikationsproblemet och tydliggöra revisorns uppgifter menar Cassel (1996) att uppdragsbrevet bör upprättas gemensamt för att fylla sin funktion. Även Dunn (1996) är inne på samma linje och menar att uppdragsbrevet bör diskuteras igenom mellan revisor och klient vid upprättandet för att fylla sin funktion.

Hypotes 3 (h3): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet upprättats i samförstånd.*

Cassel (1996) poängterar betydelsen av att revisorn lämnar skriftliga rapporter om det arbete som utförs. Detta för att ha ett dokument att tillgå om det i efterhand uppkommer problem eller missförstånd i uppdragsförhållandet.

Den informationsasymmetri som uppstår i agentteorin mellan agenten och principalen skapar enligt Deegan & Unerman (2006) osäkerhet i relationen. Inom teorin görs antagandet att agenten kommer agera opportunistiskt för att maximera sin egen nytta. Eisenhardt (1989) menar att agentens opportunistiska beteende kan minskas genom information. Genom att principalen får kännedom om agentens arbetsuppgifter inser agenten att det inte går att vilseleda eller bedra principalen. Även Hatch och Cunliffe (2006) förespråkar vikten av information för principalen. Principalens möjlighet att skaffa fullständig information om agentens handlande är avgörande för att veta huruvida agenten uppfyller överenskommelserna i kontraktet. Utan fullständig information riskerar principalen att agenten utnyttjar informationsasymmetrin som då finns parterna emellan. Genom att klienten har

information tillgänglig gällande revisionsuppdraget ökar klientens möjlighet kontrollera vad revisorn ska utföra.

Hypotes 4 (h4): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om klienten har lättillgänglig information om revisionsuppdragets innehåll.*

Enligt FAR ska revisionsbyrån informera klienten angående förändringar som påverkar uppdragsförhållandet. Om det finns saker som tyder på att klienten missförstår revisionens syfte eller omfattning, klientens verksamhet har förändrats eller om det gjorts förändringar i företagsledningen, styrelsen eller ägandet bör ett nytt uppdragsbrev upprättas. (FAR, 2007) Ett lämpligt sätt att påpeka dessa förändringar vore att nämna dem i ett reviderat uppdragsbrev, eftersom förutsättningarna för uppdraget ska framgå i detta brev. För att det inte ska bildas ett förväntningsgap, eller för att undvika att ett befintligt förväntningsgap ökar mellan revisor och klient, borde nya relevanta förutsättningar alltid leda till en revidering av uppdragsbrevet.

Vosper (2006) påpekar att det under uppdragstiden är viktigt att kommunicera med och ge feedback till klienterna, för att undvika att de blir missnöjda på grund av att förväntningarna inte uppfyllts. Ett sätt att infria klienternas förväntningar är att revidera uppdragsbrevet vid behov. Enligt Eisenhardt (1989) väljer parterna att använda sig av det mest effektiva kontraktet. Vi anser att för att ett kontrakt, i vårt fall uppdragsbrev, ska vara effektivt måste det revideras vid väsentliga förändringar.

Vid långvariga relationer är det vanligt att underförstådda förväntningar uppkommer (Ojasalo, 2001). Vi anser att en klient kan ha underförstådda förväntningar angående vad som ska ingå i revisionen. De kan exempelvis uppkomma om klienten anlitar samma revisor årligen och därför tar för givet att revisorns uppgifter är desamma som föregående år. Parterna reflekterar då inte över vad som ingår i revisorns uppgifter. Först då klientens förväntningar inte infrias kan det uppmärksammas att något som ingick i revisionen tidigare år, inte längre ingår i revisorns uppgifter. Även revisorn kan ha underförstådda förväntningar om denne inte informeras om förändringar som skett i företaget under året. Klienten antar att revisorn vet om företagets nya förutsättningar och informerar inte om dem. Revisorn å sin sida tar för givet att omständigheterna är desamma som tidigare år. För att undvika underförstådda förväntningar som leder till missnöjdhet är det viktigt att uppdragsbrevet revideras vid behov för att tillmötesgå och klargöra vardera parts ansvar.

Hubbert et al. (1995) menar att parterna i ett uppdragsförhållande till en början inte vet vad som förväntas av var och en. Efter en tid lär båda parterna sig vad vardera part faktiskt gör. Även detta anser vi kan leda till underförstådda förväntningar. Om uppdragsbrevet inte uppdateras då förutsättningarna för revisionsuppdraget ändras, vet inte klienten vad revisorn egentligen gör.

Hypotes 5 (h5): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet revideras vid behov.*

Tidigare studier på förväntningsgapet har gjorts med revisionsberättelsen i fokus (se exempelvis Boyd, Boyd & Boyd, 2000/2001; Gay et al., 1998). Ändring av rapportens längd eller modifiering av ord har gjorts för att kontrollera inverkan på förväntningsgapet. Power (1997) menar vidare att de förändringar som genomförts har fokuserat på att upplysa om vad revision inte innebär, istället för att ge mer information om vad som faktiskt utförs. Revisionsberättelsen har genom sin standardiserade utformning fått en kvalitetsstämpel, men innehållet kan trots det tolkas på olika sätt. Dess generella karaktär och allmänna information kan invägga intressenterna i falsk trygghet om den utförda revisionens kvalitet. Power menar att tvetydigheten i revisionsberättelsens begrepp rättvisande bild och innebörden av kvalitet, skapar ett förväntningsgap mellan läsarna och revisorn. Dess standardiserade utformning ger endast knapphändig information om vad revisorn egentligen har gjort. Längre revisionsrapporter med mer detaljer och icke-standardiserad formulering har ett högre värde än dess motsats. Vi anser att en analog tolkning kan göras gällande uppdragsbrevet, i de fall detta har en standardiserad utformning med allmän information om revisorns uppgifter och uppdragsförhållandets ansvarsfördelning. Detta skapar enligt oss, och i likhet med Powers uppfattning om revisionsberättelsen, ett förväntningsgap mellan revisorn och läsaren av uppdragsbrevet, det vill säga klienten. En individualiserad utformning med preciserade begrepp skulle ge uppdragsbrevet mer värde för klienten.

Revisorerna har allt fler regler att ta hänsyn till och Lindeståhl som återges i Wennberg i Johansson et al. (2005), vars ena uppdrag är att sitta som ledamot i Övervakningspanelen för finansiell rapportering, menar att en stor del av deras arbete blivit formalia. Hon är negativ till revisionsberättelsens standardutformning och tror att detta leder till ett ökat förväntningsgap. Ett standardiserat språk i revisionsberättelsen har gjort att den fått en symbolisk funktion och därmed varken läses igenom noggrant, övervägs eller förstås av användaren (Boyd et al., 2000/2001). Vi gör en analog tolkning till upprättande av uppdragsbrevet. Är det standardiserat och utan individualiserade inslag erhåller klienten inte nödvändig information från det och förväntningsgapet påverkas därmed inte av uppdragsbrevet.

Philip Selznick ses av många som grundaren av den institutionella teorin. Han observerade att organisationer inte bara anpassar sig till interna faktorer utan även till externa i form av omgivningens värderingar. (Hatch & Cunliffe, 2006) En form av regulativ påtryckning kommer från staten i form av lagar och regler (DiMaggio & Powell, 1983). I samband med revision har revisorn ett omfattande regelverk att hålla sig till som styr vilka uppgifter som ska utföras samt revisionens innehåll. Förutom lagar kommer regulativa påtryckningar från bland annat RS, RN och FAR SRS. (FAR, 2006) Även regler och

normer som inte regleras av ett formellt sanktionssystem, kan upplevas som tvingande menar Tengblad (2006).

Uppdragsbrevet är en relativt ny föreskrift som ska tillämpas av revisorerna i kontakten med sina klienter. Användandet av uppdragsbrevet är inte lagfäst, men ingår i RS ramverk som ska tillämpas vid revisionen. I *RS 210 Villkor för revisionsuppdrag* framgår rekommendationer på uppdragsbrevets innehåll och FAR SRS har dessutom utarbetat en standardiserad mall att använda sig av. (FAR, 2007)

Förutom tvingande lagar och regler, och normativa påtryckningar från omgivningen, kan organisationer ha en önskan om att efterlikna andra organisationer (Hatch & Cunliffe, 2006). Grunden till organisationers strävan efter att imitera andra ligger i osäkerhet inför hur de ska handla för att anses legitima av sin omgivning (Deegan & Unerman, 2006). DiMaggio och Powell (1983) kallar detta för mimetisk institutionell påverkan och menar att osäkerheten medför kopiering av andra organisationers beteende, handlande och uppbyggnad. I sin artikel skriver de att nya organisationer tar efter äldre, samt att organisationer inom samma bransch tenderar att härma de mest framgångsrika på området. För att inte avvika från vad som anses som normalt, tar organisationer efter varandra. Detta inträffar framförallt när osäkerhet råder om vad som är det korrekta beteendet. (Broadbent et al., 1998)

Revisionsbyråer kan därför tendera att använda standardiserade uppdragsbrev för att uppnå legitimitet, istället för att anpassa dem till klientens behov.

Då organisationers agerande styrs av lagar, normer och värderingar, strävar de efter att motsvara omgivningens förväntningar (Hatch & Cunliffe, 2006). De anpassar sig efter de vedertagna normer som finns i samhället, liksom härmar andra organisationers tillvägagångssätt, för att därigenom framstå som legitima (Meyer & Rowan, 1977). Detta, menar vi, talar för att revisorerna använder sig av standardiserade uppdragsbrev som följer den koncisa mall som utarbetats av FAR SRS. En parallell kan här dras till den standardiserade revisionsberättelsen som kritiserats såväl för sitt innehåll som för sin korthet (Cassel, 1996). I likhet med Power (1997) ifrågasätter Cassel (1996) revisionsberättelsens allmänna utformning. Han menar att dess standardiserade form bör ses över och omarbetas, inte minst i syfte att minska förväntningsgapet. Om icke-standardiserade revisionsberättelser anses ha en positiv inverkan på förväntningsgapet menar vi att det samma skulle kunna gälla för icke-standardiserade uppdragsbrev det vill säga individualiserade uppdragsbrev.

Hypotes 6 (h6): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet individualiserats.*

4.2 Hypotessammanfattning

Hypotes 1 (h1): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient har minskat efter det att uppdragsbrevet skrevs under.*

Hypotes 2 (h2): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är oförändrat i de fall klienten erhöll information om revisionsuppdraget innan uppdragsbrevet skrevs under.*

Hypotes 3 (h3): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet upprättats i samförstånd.*

Hypotes 4 (h4): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om klienten har lättillgänglig information om revisionsuppdragets innehåll.*

Hypotes 5 (h5): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet revideras vid behov.*

Hypotes 6 (h6): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet individualiserats.*

4.3 Kapitelsammanfattning

Förväntningsgap uppkommer då det finns ett kommunikationsproblem mellan revisor och klient. Mer information gör klientens förväntningar mer realistiska vilket leder till att de i högre grad motsvarar vad som ingår i revisionen. Genom att revisorn ger mer information, i form av ett uppdragsbrev, om ansvarsfördelning, syftet med revisionen samt revisionens innehåll och omfattning, erhåller klienten ökad kunskap om revisionsuppdraget och förväntningsgapet kan minska. Om klienten däremot erhåller information i samma utsträckning som innan införandet av uppdragsbrevet kommer förväntningsgapet inte att påverkas. Upprättas uppdragsbrevet i samförstånd mellan revisor och klient, ökar chansen att klientens förväntningar tydliggörs. Revisorn får möjlighet att förklara revisionsuppdragets innebörd och räckvidd samt kan urskilja och rätta till eventuella missuppfattningar från klientens sida. Sådana missuppfattningar kan också undvikas genom att klienten erhåller ett eget exemplar av uppdragsbrevet vilket innehåller information att återgå till om frågor angående revisionen skulle uppstå. För att bibehålla uppdragsbrevets effektivitet och för att inte öka förväntningsgapet bör uppdragsbrevet revideras vid väsentliga förändringar i uppdraget. Den standardiserade utformningen av uppdragsbrevet ger ofta knapphändig information om det arbete revisorn utfört och risken finns att det får en symbolisk funktion och inte uppnår sitt syfte.

5 Empirisk metod

I det kommande kapitlet klargörs val av undersökningsmetod samt varför vi valt att använda telefonenkät som datainsamlingsmetod. Vi tar upp konsekvenserna av vårt val, det vill säga för- och nackdelarna med vald metod samt alternativa metoder. Sedan följer en redogörelse för processen från målpopulation till urval, samt operationaliseringen av vår telefonenkät.

5.1 Undersökningsansats

Den vanligaste undersökningsansatsen är tvärsnittstudien vilken innebär att flertalet respondenter deltar i undersökningen. Att undersöka ett stort antal respondenter innebär att fler slutsatser kan dras i analysen. Kännetecknen för tvärsnittsansatsen är att den undersöker fenomenet vid en given tidpunkt samt att respondenterna utgörs av ett representativt urval. Denna ansats möjliggör insamlingstekniker som är standardiserade och strukturerade, samt svar som kan bearbetas statistiskt. Då vi avser att generalisera vårt resultat och statistiskt säkerställa våra hypoteser är tvärsnittsansatsen passande för vår studie. (Christensen et al., 2001)

5.2 Datainsamlingsmetod

De data som samlas in vid surveyundersökningar är lämpligen av kvantitativ karaktär och i standardiserad form, vilket gör den lätt att registrera, kvantifiera och jämföra. Efter sammanställning av inhämtad data är vårt mål att göra statistiska generaliseringar och dra allmängiltiga slutsatser. (Christensen et al., 2001) En av nackdelarna med surveyundersökning som undersökningsstrategi är begränsningen av antalet frågor som kan ställas för att samtidigt uppnå en hög svarsfrekvens. Svårigheten med att utforma en bra och uttömmande enkät kan också innebära en nackdel med vårt val av strategi. (Saunders et al., 2007)

För att på ett effektivt sätt samla in information använder vi oss av standardiserade frågor i en telefonenkät. Enligt Andersen (1998) lämpar det sig att använda sig av enkäter när avsikten är att nå ett stort antal respondenter, informationen är kortfattad, respondenten kan förstå frågorna och situationen möjliggör inhämtande av ärliga svar. Vi anser att samtliga dessa punkter kan uppnås i vår undersökning vilket styrker vårt val av datainsamlingsmetod.

I vår studie har vi för avsikt att både genomföra en telefonenkät och samla in uppdragsbrev från våra respondenter, det vill säga göra en dokumentstudie. Detta innebär att vi använder triangulering vilket ger oss ett mer tillförlitligt material som vi baserar våra slutsatser på. Triangulering innebär att olika

typer av datainsamlingsmetoder används i en och samma studie. Intentionen är att försäkra sig om att den erhållna informationen är korrekt och riktig, och på så sätt öka studiens validitet. (Saunders et al., 2007)

Val av enkät

Anledningen till valet av telefonenkät var dels möjligheten att få in svaren snabbt och dels att uppnå det antal svar vi eftersträvade. Fördelen med en telefonenkät jämfört med exempelvis webbenkät eller postenkät är att sannolikheten för att rätt person uppger svaren är betydligt större, vilket ger en högre validitet. Även möjligheten till direktkontakt med respondenten går förlorad vid enkäter på Internet eller via post, vilket ökar risken för att frågor missuppfattas och respondenter därigenom uppger ett felaktigt svar. Vid telefonenkät har respondenten tillfälle att fråga om något är oklart eller riskerar att misstolkas, vilket även det ökar validiteten i studien. (Christensen et al., 2001) I jämförelse med en telefonenkät finns en risk att en postenkät försvinner bland alla övrig post företagen får eller senareläggs i brist på intresse och tid. En webbenkät har nackdelen att alla inte har datorvana och därmed eventuellt ingen e-mail, samt att mailet kan hamna i skräpkorgen. (Jacobsen, 2002) Dock går möjligheten att kontakta ett större antal respondenter förlorad genom vårt val av insamlingsmetod (Saunders et al., 2007). Ytterligare en nackdel med telefonenkät är risken att kontakt tas vid ett olämpligt tillfälle (Andersen, 1998). Då vi kontaktar respondenterna på deras arbetstid och utan förvarning finns risken att de är stressande eller avbryts mitt i en arbetsuppgift. Vid en sådan situation bestämdes en ny tid då vi kunde återkomma. Anledningen till valet att inte skicka ut något kontaktbrev var att vi på förhand inte visste vilken person på företagen i urvalet som skulle besvara enkäten. I kontakten med respondenterna uppgav vi anledningen till telefonsamtalet, samt att deltagandet redovisas anonymt. Detta bör öka validiteten i de svar som erhöles från respondenterna.

Ett annat alternativ till telefonenkät hade varit att genomföra intervjuer. Möjligheten att få mer detaljerade svar och information hade då ökat. Svaren hade dock varit av mer ostrukturerad art och förmodligen blivit färre än vid en telefonenkät. (Andersen, 1998) Möjligheten att dra generella slutsatser hade då gått förlorad på grund av fåtalet respondenter. Ytterligare en nackdel med intervjuer är risken för intervjuareffekt vilket innebär att respondenten påverkas av den som genomför undersökningen, vilket i sin tur påverkar reliabiliteten. Även vid telefonenkät kan viss intervjuareffekt uppkomma. (Christensen et al., 2001) Genom att samma person kontaktade samtliga respondenter anser vi att risken för ett snedvridet resultat i studien minskar. Detta då alla utsätts för samma typ av påverkan.

Telefonenkäten har en standardiserad utformning där frågorna är formulerade på samma sätt ställs i samma ordning och har samma svarsalternativ, allt för att samtliga respondenter ska få samma förutsättningar. Detta gör att telefonenkäten blir lätt att administrera, mata in och efteråt analysera, det ger även en

ökad reliabilitet i undersökningen. Att vi utformat enkäten med fasta svarsalternativ och inte ställde några direkt känsliga eller personliga frågor, borde även det öka reliabiliteten. För att alla respondenter ska finna ett svarsalternativ som passar dem har vi utformat heltäckande svarsalternativ utan överlappning. Vi använder oss av en filterfråga, det vill säga om respondenten väljer ett visst alternativ ska den inte svara på alla efterföljande frågor. Telefonenkäten utformades uteslutande med slutna frågor då vi ansåg att frågorna inte var av sådan karaktär att respondenten riskerade att styras in på ett svarsalternativ som inte motsvarade det korrekta. (Christensen et al., 2001)

Dokumentstudie

En studie där forskare använder exempelvis dagböcker, företags årsredovisningar, brev eller offentliga dokument, klassificeras som dokumentstudier. De dokument som beskriver vad en person gjort kan liknas vid en form av observation och dokumenten kan då vara relativt objektiva. (Jacobsen, 2002) I vår studie samlade vi in uppdragsbrev från respondenterna och analyserade sedan innehållet och utformningen för att utläsa huruvida de var individualiserade eller standardiserade. Totalt erhöll vi sju stycken uppdragsbrev för analys.

Primärdata och sekundärdata

Vid utförandet av en undersökning kan den information som samlas in klassificeras som primär- eller sekundärdata (Saunders et al., 2007). I vår uppsats förekommer båda dessa kategorier av information. Primärdata är enligt Andersen (1998) data som forskaren själv samlar in, vilket i vårt fall innebär respondenternas svar på telefonenkäten. Därmed utgörs de data som samlades in för bearbetning i SPSS för analys uteslutande av primärdata. De främsta fördelarna med denna kategori av data är dess aktualitet vid insamlings-tillfället samt att den är anpassad för undersökningens syfte (Christensen et al., 2001). Även vår referensram och teoridel baseras på primärdata, liksom urvalsramen då ett befintligt dataregister användes för att få fram målpopulationen. De uppdragsbrev vi använder i vår dokumentstudie utgörs däremot av sekundärdata. Detta då vi använder oss av material som sammanställts med ett annat syfte än vårt eget. (Saunders et al., 2007)

5.3 Urval

Eftersom en totalundersökning är dyr och tidskrävande valde vi att endast kontakta ett urval av de aktiebolag som finns i Sverige. Då antalet är begränsat kan vi lägga ner mer tid på formulering av frågorna och ställa fler frågor till respondenterna. Valet av aktiebolag kommer sig av att detta är den enda företagsform som har krav på anlitaandet av revisorer och därmed erhåller

uppdragsbrev. Urvalsmetod valdes med utgångspunkt i vårt problem och syfte. (Saunders et al., 2007)

Vi började med att avgränsa oss till aktiebolag i innersta Kristianstad, vilka därmed utgör vår målpopulation (Christensen et al., 2001). Enligt Saunders et al. (2007) är detta ett bekvämlighetsurval där en av avsikterna från vår sida var att kunna samla in uppdragsbrev till vår dokumentstudie. En förhoppning var även att fler skulle intressera sig för att delta i undersökningen om studien genomfördes lokalt. Respondenterna kan exempelvis ha en anknytning till högskolan vilket kan motivera ett deltagande i undersökningen. Urvalet klassificeras som ett icke-sannolikhetsurval eftersom alla enheter inte har en känd sannolikhet att komma med (Saunders et al., 2007).

Listan över målpopulationen, alla aktiebolag i innersta Kristianstad, fick vi fram genom att kontakta Upplysningscentralen (UC). Via telefonkontakt knappade vi oss fram på UC:s hemsida i en testversion av webSelect. Där valde vi Skåne, Kristianstad, alla postnummer med prefixet 291 XX och slutligen de postnummer som hänför sig till innersta Kristianstad. Detta innebar att Färlöv, Önnestad, Gärds Köpinge och Rinkaby valdes bort. Slutligen kom vi fram till att det fanns 3 431 företag i Kristianstad. I detta skede fanns fortfarande alla filialer med, vilket innebär att alla arbetsplatser är inräknade. Då vi var intresserade av att kontakta de som undertecknar uppdragsbrev ville vi endast ha med unika juridiker och moderbolag. Vi valde därmed bort filialer och valde koncernmoderbolag och unika juridiker. Nästa steg var att välja företagsform där vi endast var intresserade av aktiebolag. Därefter var vi nere i 1 118 unika aktiebolag i Kristianstad. Undersökningens urval hänför sig härmed till de företag som fanns registrerade som aktiebolag i Kristianstad den 26 september 2007. Vid arbetet med att få fram målpopulationen och urvalsramen gav handledaren på UC oss direktiv samtidigt som denne själv knappade in anvisningarna på sin dator. Vi kunde därigenom kontrollera att båda fick fram samma antal företag i varje steg. Att slutresultatet blev detsamma för två personer på olika håll, stärker validiteten i urvalsprocessen.

Med bakgrund av syftet med vår studie och telefonenkäten vi avsåg att genomföra, valde vi även bort alla aktiebolag i branschen *redovisning och bokföring, revision, skatterådgivning*. Då dessa företag själva tillhandahåller uppdragsbrev till sina klienter, ansåg vi att undersökningen inte skulle bli representativ om dessa företag deltog som respondenter. Vissa av enkätens frågor skulle dessutom bli oanvändbara i analysen. Resultatet blev 1 091 aktiebolag i Kristianstad, vilka därmed utgör vår urvalsram.

Utifrån vår urvalsram gjordes ett sannolikhetsurval där enheterna slumpmässigt valdes ut och alla hade en känd sannolikhet att komma med. Vi använde formen systematiskt urval då vi valde företagen från urvalsramen med jämna intervaller. (Saunders et al., 2007) Som mål hade vi att genomföra 50 telefonenkäter med våra respondenter. Företagen valdes genom att dividera antalet aktiebolag vi fått fram i urvalsramen, 1 091 stycken, med antalet svar

vi avsåg att erhålla, 50 stycken. Detta resulterade i att var 21:a företag i vår lista valdes ut i ett första urval. Då 21 av dessa 50 företag inte hade möjlighet att delta i vår undersökning av olika anledningar, gjorde vi ett nytt urval efter att de första 50 företagen kontaktats. Vi dividerade då antalet kvarvarande aktiebolag i vår lista, 1 041, med 21 vilket resulterade i att var 49:e företag valdes ut i ett andra urval. Detta förfarande upprepades ytterligare tre gånger tills vi uppnått vårt mål och erhållit 50 svar från våra respondenter.

Vid genomförandet av telefonenkäten avser vi att prata med den i företaget som sköter kontakten med revisorn. Det är denna person som bäst lämpar sig för att svara på enkäten och i vissa fall är det antagligen endast den personen som kan svara på frågorna. I en del företag är det flera personer som har kontakt med revisorn, då är det inte nödvändigtvis den som skrivit under uppdragsbrevet som vi pratat med. Personen ifråga måste dock ha läst igenom uppdragsbrevet och känna till dess innehåll, annars har vi vänt oss till någon mer insatt på företaget.

För att få ett representativt urval ska listan över företag inte innehålla någon form av periodicitet (Saunders et al., 2007). Vår numrerade lista är ordnad efter bokstavsordning vilket gör att inget samband finns mellan ordningen i den och de svar vi önskar att få in. Exempelvis kan det inte förväntas att var 21:a aktiebolag i listan har samma uppfattning i en viss fråga, eftersom de inte är kategoriserade på annat sätt än just efter bokstavsordning. Avsaknaden av periodicitet i urvalsregistret gör dessutom att undersökningen inte riskerar att innehålla några systematiska fel, vilket ökar undersökningens validitet (Jacobsen, 2002).

Utifrån vår urvalsram drar vi generella slutsatser. De slutsatser som kan dras av undersökningen påverkas av i vilken grad urvalet stämmer med urvalsramen, det vill säga aktiebolagen i Kristianstad. Generella slutsatser på statistiska grunder kan därmed inte dras gällande aktiebolag i Sverige. (Saunders et al., 2007)

Urvalsramen kan bestå av företag som inte borde ingå och företag som borde vara med men av olika anledningar inte är det. Detta kallas över- och under-täckning. (Christensen et al., 2001) Då vi använde oss av UC:s register som uppdateras varje månad, minskar risken för dessa ramfel. Enligt Djurfeldt, Larsson och Stjärnhagen (2003) är en undersökning utan ramfel representativ.

Ytterligare ett problem som kan uppstå i undersökningen är bortfallsfel. Det betyder att de som inte svarar på telefonenkäten kan skilja sig från de respondenter som svarar. (Christensen et al., 2001) I de situationer en respondent inte kunde kontaktas, ersattes denna av en ny respondent från urvalsramen tills vi uppnått 50 svar på telefonenkäten. Detta förfarande gör att vi inte har något bortfall i undersökningen (Saunders et al., 2007). Anledningar till att vi inte erhåller svar kan vara att respondenten inte vill delta, att vi inte får reda på vem som är rätt person att svara på enkäten eller att vi inte lyckas kontakta rätt person. För att undvika den sistnämnda

situationen ringdes respondenten tre gånger vid olika tidpunkter och under flera dagar, innan den föll bort från undersökningen. Totalt ringdes 94 respondenter innan vi nådde vårt mål på 50 inkomna svar.

5.4 Operationalisering

Att operationalisera är enligt Saunders et al. (2007) att göra fakta och teori mätbart. För vår del innebär detta att vi gör hypoteserna mätbara. Utifrån våra teorier har vi tidigare formulerat ett antal hypoteser som svarar mot vårt syfte. För att kunna ta ställning till våra hypoteser utformade vi en telefonenkät riktad till klienterna.

Då vi ville få en uppfattning om hur frågorna kommer tolkas av respondenterna testade vi vår telefonenkät på sex personer i olika yrkeskategorier, innan vi kontaktade respondenterna i vårt urval. Enligt Christensen et al. (2001) är det viktigt att försäkra sig om att frågorna är rätt utformade, lättbegripliga för respondenten samt att svarsalternativen är heltäckande. Denna åtgärd ökar då undersökningens validitet. Vår avsikt är att alla respondenter ska svara på samma frågor och ha samma svarsalternativ, därmed kan vi inte ändra enkätens utformning efter kontakten med den första respondenten. Inför dokumentstudien inhämtades fyra uppdragsbrev genom kontakter med avsikten att få insikt i utformningen av dem, samt för att undersöka möjligheten att samla in uppdragsbrev från våra respondenter.

Telefonenkätens utformning

Totalt formulerade vi 15 frågor där målet var att få dessa tydliga och lättförståeliga. Vi ville även utforma telefonenkäten med frågor som inte var ledande eller kunde påverka respondenten i någon riktning för att öka validiteten. Enligt Saunders et al. (2007) är det vid enkätundersökningar viktigt att hålla nere både antalet frågor som ställs och frågornas längd, samt att frågorna är lättbegripliga för respondenten. Andersen (1998) är av samma uppfattning och menar att korta frågeformulär ökar svarsfrekvensen. Vid telefonenkäter är svarsfrekvensen även beroende av respondentens intresse för ämnet (Christensen et al., 2001).

Telefonenkätens utformning består av både frågor och påståenden som respondenten ska svara på och ta ställning till. Vissa frågor är inte lämpade att ta ställning till och andra ger mer information om det finns fler alternativ än *ja* och *nej*. Ytterligare en effekt är att svarsalternativen blir något varierande och att respondentens uppmärksamhet lättare behålls under hela telefonenkäten. I de fall vi använde oss av påståenden som respondenten skulle ta ställning till använde vi oss av en fast intervallskala med jämt antal svarsalternativ. Svarskalan var fyrgradig och sträckte sig från *stämmer inte alls* till *stämmer helt*. Anledningen var att vi ville få respondenten att ta ställning och inte ha

möjlighet att vara neutral i frågan. Även Boija och Philipson (2006) använde sig av fyra svarsalternativ i sin studie, och Josephson och Nilsson (2006) av fast intervallskala. De påståenden där vi använde svarsskala, ansåg vi var av sådan art att det går att ta ställning till dem. Dessutom är sannolikheten att få ut något av frågan större om ett jämt antal svarsalternativ används genom att svaret som erhålls då inte är neutralt. Om vi istället för jämt antal svarsalternativ hade valt en fem- eller sjugradig svarsskala, finns risken att flertalet respondenter valt det mittersta alternativet av bekvämlighet och därmed inte tagit ställning i frågan. (Christensen et al., 2001) En följd av detta kan vara att vi får in mindre information om respondentens uppfattning i frågan och inte kan dra slutsatser i samma utsträckning.

Vid användandet av svarsskalan *stämmer inte alls* till *stämmer helt* är svaren som erhålls subjektiva. Den personliga relationen mellan revisor och klient kan påverka uppfattningen om uppdragsbrevet. Enstaka händelser, som ett missförstånd mellan parterna, kan ändra klientens uppfattning från dag till dag. Detta skulle kunna påverka reliabiliteten negativt. Exempel på frågor där respondentens uppfattning kan ändras är *revisorn ställer upp när jag ber om hjälp*, samt *revisionen motsvarar mina förväntningar*.

Beroende variabel

Vi använder oss av sex påståenden för att mäta uppdragsbrevets påverkan på förväntningsgapet.

Fråga 6 *Revisorn fullgör alltid sina uppgifter gentemot mig.*

Syftet med detta påstående var att se om klienten uppfattar att dennes förväntningar på revisorn alltid uppfylls. Om klienten anger *stämmer helt* i påståendet betyder det att revisorn alltid fullgör de uppgifter som klienten förväntar sig.

Fråga 7 *Min uppfattning gällande revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under.*

Genom att svara *stämmer inte alls* är klientens uppfattning oförändrad och uppdragsbrevet har då inte minskat förväntningsgapet på denna punkt. De andra svarsalternativen anger i vilken utsträckning gapet har minskat. Frågan mäter dock inte om ett förväntningsgap finns parterna emellan, utan endast huruvida uppdragsbrevet har påverkat gapet eller ej.

Fråga 8 *Revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning.*

En vanlig missuppfattning bland såväl klienter som intressenter är att revisorn garanterar att redovisningen är korrekt. Med detta påstående ville vi undersöka om respondenten förväntar sig att revisorn kan garantera en felfri redovisning. Då detta är praktiskt omöjligt för revisorn att göra, anser vi att svaret *stämmer helt* är ett tecken på felaktiga förväntningar på revisorns arbete. Svarar respondenten *stämmer helt* på denna fråga, och *ja* på fråga 1 (*Har du eller någon annan på företaget skrivit under ett uppdragsbrev?*) är

det en indikation på att uppdragsbrevet inte har fyllt sin informativa funktion och därmed inte minskat förväntningsgapet mellan revisor och klient.

Fråga 9 *Revisorn brukar ställa upp när jag ber om hjälp.*

Vi utgår här från att klienten endast ber revisorn om hjälp gällande ekonomiska angelägenheter. En revisor som ställer upp när klienten ber om hjälp tyder på att klientens förväntningar på revisorn uppfylls. I de fall där klienten inte får hjälp har denna antagligen förväntningar på revisorn som går utöver vad som är revisorns skyldigheter.

Fråga 11 *Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen.*

En klient som svarar *stämmer helt* på detta påstående anser vi har kunskap om revisorns arbetsuppgifter. Genom att veta vad revisionsuppdraget innebär ökar chansen att klientens förväntningar stämmer överens med revisorns prestation.

Fråga 12 *Revisionen motsvarar mina förväntningar.*

Då vi vill få en uppfattning om hur förväntningsgapet mellan revisor och klient påverkats, är denna frågeställning av central betydelse för vår undersökning. Om klienten anger svaret *stämmer helt* är det ett tecken på att ett förväntningsgap inte finns mellan revisorn och klienten.

Oberoende variabler

Nedan redogör vi för var och en av frågorna under tillhörande hypotes. Vi motiverar föresatsen med respektive fråga och de svarsalternativ vi använder.

H₁ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient har minskat efter det att uppdragsbrevet skrevs under.

Fråga 1 *Har du eller någon annan på företaget skrivit under ett uppdragsbrev?*

För att uppdragsbrevet ska kunna minska förväntningsgapet är det en förutsättning att ett sådant brev har upprättats mellan revisor och klient. Enligt FAR SRS ska ett uppdragsbrev upprättas mellan parterna, men för att försäkra oss om att detta följs anser vi det bäst att ställa frågan. I de fall respondenten inte minns eller är nyanställd täcker vi in svaret genom att ha med alternativen *minns ej* och *vet ej*. I dessa två fall, samt om respondenten svarar att ingen på företaget har skrivit under ett uppdragsbrev, vill vi ändå att de deltar i undersökningen. De ska då svara på fråga 3, 6, 8, 9, 11 och 12, alltså utgör fråga 1 en filterfråga. Genom att de svarar på dessa frågor kan vi jämföra förväntningarna och kunskaper om revision hos respondenter med uppdragsbrev mot dem som inte upprättat ett sådant. Detta görs genom att korrelera fråga 1 med fråga 6, 8, 9, 11 och 12.

Fråga 10 *Uppdragsbrevet har ökat min förståelse för vad revision innebär. Om klienten inte anser att uppdragsbrevet har ökat förståelsen för vad revision innebär är det inte troligt att förväntningsgapet har minskat. Respondenten kan även ha haft så god kännedom om revisionens innebörd redan innan uppdragsbrevet upprättades att förståelsen därför inte ökat. Vi diskuterade huruvida denna fråga skulle vara ledande i och med ordvalet ökat. Dock kom vi fram till att uppdragsbrevet ger mer information och att det därför inte är troligt att förståelsen för revision har minskat, utan som lägst är kvar på samma nivå som innan brevet upprättades. Vi är medvetna om att en liten risk finns att klienten uppfattar förståelsen efter uppdragsbrevet skrevs under som mindre genom insikten i hur liten den egna kunskapen om revision är.*

H₂ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient är oförändrat i de fall klienten erhöll information om revisionsuppdraget innan uppdragsbrevet skrevs under.

Fråga 3 *Fick du eller någon annan på företaget skriftlig/ muntlig information om revisionsuppdraget innan uppdragsbrevet skrevs under (infördes om nej på fråga 1)?*

För att förväntningsgapet ska ha påverkats av uppdragsbrevet måste det innehålla mer information än klienten fick innan brevet upprättades. Denna information från revisorn kan ha varit av såväl skriftlig som muntlig karaktär, eller bådadera. För företag som påbörjat sin verksamhet efter år 2004 då uppdragsbrevet infördes och därmed inte hade anledning att informeras innan införandet, har vi med svarsalternativet *företaget nystartat (efter år 2004)*. Detsamma gäller då exempelvis enskilda firmor blivit aktiebolag efter år 2004. I de fall då klienten är nyanställd eller inte kommer ihåg huruvida information gavs innan år 2004, täcker vi in svaren med alternativen *minns ej* och *vet ej*.

H₃ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet upprättats i samförstånd.

Fråga 2 *Har du eller någon annan på företaget tillsammans med revisorn gått igenom uppdragsbrevet innan det skrevs under?*

Vi vill med denna fråga veta om uppdragsbrevet upprättats i samråd mellan revisor och klient. Sannolikheten att förväntningsgapet minskar är större om klienten har möjlighet att diskutera och resonera kring innehållet och ansvarsfördelningen i revisionsuppdraget. Vi har valt att ta med alternativen *minns ej* och *vet ej* för de fall då respondenten exempelvis är nyanställd eller inte kommer ihåg processen kring uppdragsbrevets upprättande.

H₄ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om klienten har lättillgänglig information om revisionsuppdragets innehåll.

Fråga 13 *Har revisorn gett företaget ett exemplar av uppdragsbrevet?*

Erhåller klienten ett eget exemplar av uppdragsbrevet ökar sannolikheten för att denne läser igenom det och därigenom skaffar sig förståelse för och information om revisionsuppdraget. Det gör även att klienten har närliggande och enkel tillgång till information om osäkerhet uppkommer gällande exempelvis fördelningen av arbetsuppgifter eller ansvarsfördelningen. Respondenter som inte kommer ihåg eller vet huruvida företaget erhölet ett exemplar, täcker vi in genom att ta med svarsalternativen *minns ej* och *vet ej*.

Fråga 14 *Bifogades dokumentet FAR SRS allmänna villkor till uppdragsbrevet?*

Enligt FAR SRS ska klienten, tillsammans med uppdragsbrevet, erhålla dokumentet *FAR SRS allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktieföretag*. Detta dokument beskriver utförligt revisionsuppdragets syfte, innehåll och villkor och kan därför bidra till att minska förväntningsgapet. Skulle respondenten ha glömt huruvida dokumentet bifogades eller är nyanställd och därför inte känner till om det bilades anges svaret *minns ej/ vet ej*.

H₅ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet revideras vid behov.

Fråga 4 *Hur ofta förändras innehållet i ert uppdragsbrev?*

Företagets omvärld förändras ständigt vilket gör att även uppdragsbrevet bör uppdateras och anpassas vid ändrade förutsättningar. Även regler och normer som revisorn ska följa ändras kontinuerligt. Om inte uppdragsbrevet anpassas utifrån de nya villkoren finns risken att klientens förväntningar inte stämmer överens med revisorns arbetsuppgifter och prestation, det vill säga det uppstår ett förväntningsgap. Enligt FAR SRS ska uppdragsbrevet revideras vid väsentlig förändring eller behov, vi ser dock ingen nackdel i att göra det mer frekvent för att påminna klienten om revisionsuppdragets innehåll och ansvarsfördelning. De svarsalternativ vi använder oss av är *kontinuerligt, vid väsentlig förändring/ behov, mer sällan, aldrig* samt *vet ej*.

Fråga 5 *Upprättas ett nytt uppdragsbrev när villkoren för revisionsuppdraget förändras?*

När förändringar sker i uppdraget, företagsledning, styrelse, ägande eller om väsentlig förändring sker i klientens verksamhet, kan det påverka revisorns arbete. Det är därför viktigt att revisorn informerar respektive informeras om förändringar som kan påverka revisionsuppdraget. I de fall förändringen inverkar på revisionsuppdraget, ska revisorn upprätta ett nytt uppdragsbrev och informera klienten om förändringens påverkan på uppdraget. Detta är även något som FAR SRS föreskriver. Vi valde att ha med svarsalternativet *ja, men inte alltid* för de fall respondenten hävdar att ett nytt uppdragsbrev

upprättades vid förändring vid ett tillfälle men inte vid ett annat. Då vi ville att svaret *nej* enbart skulle betyda att något nytt uppdragsbrev inte upprättas vid förändring i revisionsuppdraget, anges *har inte skett någon sådan förändring*, för de fall det alternativet är mer lämpligt.

H₆ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet individualiserats.

Fråga 15 *Är det möjligt att vi kan få en kopia på ert uppdragsbrev?*

För att kunna avgöra huruvida uppdragsbrev är standardiserade eller individualiserade krävs att vi får in uppdragsbrev från våra respondenter för analys. Detta är en förutsättning för den dokumentstudie vi avser att genomföra. I de fall respondenten är positiv till att ge ut en kopia av uppdragsbrevet, erbjuder vi oss att komma och hämta kopian på företaget, alternativt kan de faxa det till oss, maila eller skicka det per post. Vår avsikt är att använda oss av det alternativ som respondenten anser vara smidigast och till minst besvär. Att vi erbjuder oss att komma och hämta uppdragsbrevet personligen visar även på välvilja och engagemang från vår sida, vilket vi tror kan smitta av sig på klienten. Vi meddelade även att det går bra att stryka över känslig information i uppdragsbrevet som företaget inte vill visa, innan det skickas till oss. Med känslig information menar vi företagets namn, revisorns namn, revisionsbyrå etcetera.

För att avgöra huruvida uppdragsbrev är standardiserade eller individualiserade avser vi att jämföra dess innehåll med det principiella innehåll som tas upp i *RS 210 Villkor för revisionsuppdrag* samt med den mall för uppdragsbrevets utformning som ingår i FAR SRS rekommendation *Uppdragsbrev och allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag*.

5.5 Kapitelsammanfattning

Vår avsikt är att undersöka uppdragsbrevets påverkan på förväntningsgapet mellan revisor och klient. Då undersökningen genomförs vid en given tidpunkt, är en tvärsnittsansats lämplig för vår studie. För att snabbt samla in data använde vi telefonenkäter. Dessutom samlades uppdragsbrev in från respondenterna för att kunna genomföra en dokumentstudie. Utifrån ett dataregister från UC gjordes ett bekvämlighetsurval där vi fick fram målpopulationen som utgörs av alla aktiebolag i innersta Kristianstad. Utifrån denna målpopulation gjordes ett systematiskt sannolikhetsurval med jämna intervaller. Målet var att genomföra 50 telefonenkäter med våra respondenter vilket medförde att totalt fem stycken urval gjordes innan vi erhållit de 50 svaren. Telefonenkätens frågor baseras på de hypoteser vi tidigare utformat och gör hypoteserna mätbara. Resonemang förs kring valet av dessa frågor samt tillhörande svarsalternativ. Även olika metoder som använts för att öka såväl reliabiliteten som validiteten omnämns i kapitlet.

6 Analys

I kapitlets inledning beskrivs de tester vi utför i SPSS. Vi analyserar samtliga tester mellan de beroende och oberoende variablerna under varje hypotes samt falsifierar eller icke-falsifierar dessa. Vi redogör även för den dokumentstudie som genomförts vilket resulterar i falsifiering eller icke-falsifiering av sista hypotesen.

6.1 Hypotesprövning

De svar vi erhållit från våra respondenter vid genomförandet av telefonenkäten testades statistiskt i datorprogrammet SPSS för att avgöra om hypoteserna falsifieras eller icke-falsifieras. För att öka reliabiliteten i studien kontrollerade en gruppmedlem att inmatningen av datan skedde korrekt, för att minska risken för mänskliga fel.

Vi inledde med att undersöka om våra variabler var normalfördelade eller ej. Vid utförandet av K-S test på beroende och oberoende variabler framkom att inga av variablerna var normalfördelade, genom att alla tester var signifikanta (0,000). Detta tillsammans med storleken på urvalet och variablernas skala avgör vilka test som kan göras. Då inga variabler är normalfördelade lämpar sig icke-parametriska tester bäst vilka i vårt fall utgörs av Spearmans korrelationstest istället för Pearsons korrelationstest och χ^2 -test istället för t-test. (Djurfeldt et al., 2003)

Bivariat analys används vid behandlingen av två frågor samtidigt. Var och en av beroende variablerna ställs då mot de oberoende variablerna tillhörande respektive hypotes. (Jacobsen, 2002) I den bivariata analysen började vi med att göra Spearmans korrelationstest mellan variabler på ordinalskala. Anledningen till denna typ av test var för att kontrollera huruvida det finns samband mellan våra beroende och oberoende variabler. Vi fortsatte den bivariata analysen med att göra χ^2 -test där vi jämför en variabel på ordinalskala mot en variabel på nominalskala. För att kunna använda sig av χ^2 -test krävs att antal förväntade frekvenser är lägst fem i minst 80 procent av cellerna. I de fallen materialet inte uppfyllde detta slog vi samman lämpliga svarsalternativ för att kunna genomföra testen. På grund av att våra respondenter i stor utsträckning har svarat lika lyckas vi ändå bara uppfylla kriterierna för χ^2 -testet i ett av fallen. För att testa resterande variabler tvingades vi istället att använda Fishers exakta test. (Djurfeldt et al., 2003)

På grund av låg varians i respondenternas svar har det i vissa fall inte varit nödvändigt eller möjligt att genomföra statistiska tester för att uttala oss om variablernas beroende eller icke beroende av varandra. Testet vi utförde i den multivariata analysen har vi valt att inte analysera vidare, då det inte går att utläsa något på grund av för liten varians i beroende och oberoende variabler.

Alpha-tester utfördes mellan variabler som avser att mäta samma sak, dels mellan beroende variabler och dels mellan oberoende variabler. Testet mäter reliabiliteten mellan variablerna, och visar om vi kan slå samman variabler till en ny variabel att använda i testerna.

Signifikansnivån för testerna är satt till 10 procent, annars är det vanligt att statistiska samband testas på en nivå av 5 eller 1 procent. Vårt val leder till att risken för fel ökar. Denna signifikansnivå har dock använts vid tidigare studier i företagsekonomiska sammanhang, exempelvis av Sánchez Ballesta och Garcia-Meca (2005) vid en studie om betydelsen av corporate governance vid extern redovisning, samt av Bjørnenak (1997) vid sin studie gällande utbredningen av activity based costing.

Beroende variabler

Vi har valt att använda oss av sex påståenden som beroende variabler för att mäta om införandet av uppdragsbrevet påverkat förväntningsgapet mellan revisor och klient. Vi undersöker om samband finns som stöder våra hypoteser och som leder till falsifiering eller icke-falsifiering av dessa.

Fråga 6 *Revisorn fullgör alltid sina uppgifter gentemot mig.* Av samtliga respondenter har 96 procent angivit svarsalternativ 3 eller 4, det vill säga instämt i påståendet i någon grad.

Fråga 7 *Min uppfattning gällande revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under.* Ingen av respondenterna som skrivit under ett uppdragsbrev instämmer till påståendet att uppfattningen om revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under.

Fråga 8 *Revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning.* Merparten, 80 procent av respondenterna, anser att detta är revisorns uppgift genom att ange alternativ 3 eller 4.

Fråga 9 *Revisorn brukar ställa upp när jag ber om hjälp.* Samtliga respondenter instämde helt i detta påstående genom att uppge svarsalternativ 4.

Fråga 11 *Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen.* Samtliga respondenter instämde i detta påstående, andelen som instämde helt uppgick till 88 procent.

Fråga 12 *Revisionen motsvarar mina förväntningar.* De flesta respondenterna, 96 procent, upplever att revisionen i någon grad motsvarar förväntningarna, det vill säga har angivit svarsalternativ 3 eller 4.

Alpha-test genomfördes för att undersöka om alla eller några av beroende variablerna mäter samma sak i så hög grad att sammanslagning kunde ske till en ny variabel. Vid test av samtliga beroende variabler visades att så inte tycktes vara fallet, då testet visade ett värde på 0,374. Alla möjliga kombinationer testades och den enda kombination vi kan använda som ny variabel är den mellan beroende variabeln 6 och beroende variabel 12 (0,627). Övriga kombinationer visade på värden under 0,6. Den nya variabeln var även den, precis som våra övriga variabler, inte normalfördelad (0,000) vilket leder till att vi kan använda samma tester som tidigare vid användandet av denna variabel. Den nya variabeln kallar vi *Förväntningar*.

Utfallet av respondenternas svar fick följden att vissa svarsalternativ behövde slås samman för att kunna utföra χ^2 -test och Fishers exakta test. Alla beroende variabler har svarsalternativ på en skala från *stämmer inte alls* (1) till *stämmer helt* (4). Vi har här valt att slå samman de som angivit svarsalternativen 1 och 2, samt de som svarat 3 och 4, med motiveringen att de som svarat 1 och 2 i någon grad inte instämmer i påståendet och de som svarat 3 och 4 faktiskt instämmer i påståendet. Vi provade även med alternativet att slå ihop de som svarat 2 och 3 på grund av deras åsikter ligger i mitten, och låta 1 och 4 utgöra egna grupper. Då detta inte förbättrade möjligheten att utföra χ^2 -test och Fishers exakta test, var det första alternativet att föredra eftersom det gav mindre antal svarsalternativ. Svarsalternativen på fråga 7 och fråga 11 är dock inte hopslagna på grund av att det då endast blivit en grupp, vilket hade gjort testet ogenomförbart.

6.2 Bivariat analys

H₁ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient har minskat efter det att uppdragsbrevet skrevs under.

De oberoende variablerna under denna hypotes har svarsalternativ på olika skalor, vilket innebär att något Alpha-test inte kan genomföras. Detta då det inte går att slå samman variabler på olika skalor.

Fråga 1 *Har du eller någon annan på företaget skrivit under ett uppdragsbrev?* Undersökningen visar att drygt 38 procent av respondenterna anger att de skrivit under ett uppdragsbrev. Nästan lika många, 36 procent anger att de inte vet eller minns om de skrivit under ett sådant. Resterande 24 procent har inte skrivit under något uppdragsbrev.

För att kunna genomföra Fishers exakta test på denna fråga slogs svarsalternativen *nej* och *minns ej/ vet ej* samman. Motiveringen till tillvägagångssättet är att de som varken minns eller vet huruvida de skrivit under ett uppdragsbrev, inte heller kan ha påverkats av detta vad gäller erhållandet av ökad förståelse och kunskap inom revisionsområdet.

Ingen signifikans (1,000) visades i Fishers exakta test mellan fråga 6 *Revisorn fullgör alltid sina uppgifter gentemot mig* och fråga 1. Nästan samtliga respondenter, både de som skrivit under ett uppdragsbrev och de som inte skrivit under något, anser att revisorn fullgör sina uppgifter. Detta betyder att uppdragsbrevet inte avgör respondentens uppfattning i detta avseendet.

Fischers exakta test kunde inte genomföras mellan fråga 7 *Min uppfattning gällande revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under* och fråga 1. De som svarar *nej* eller *minns ej/ vet ej* på fråga 1 ska inte svara på fråga 7, och kommer därmed inte med i testet. Detta gör att det endast blir en kolumn för fråga 1 och det är då inte möjligt att göra Fishers exakta test.

Fishers exakta test mellan fråga 8 *Revisorns uppgift är att garantera felfri redovisning* och fråga 1 visade signifikans (0,001). Medelvärde på fråga 8 för de som svarat *ja* på fråga 1 är 1,100, medan medelvärdet på fråga 8 för de som svarat *nej* eller *minns ej/ vet ej* är 1,725. Detta visar att om klienten skrivit under ett uppdragsbrev har också kunskap erhållits om revisorns uppgifter och revisionens begränsningar. En vanlig missuppfattning gällande revisorns uppgift är att revisorn garanterar en felfri redovisning, vårt resultat i dessa frågor lutar åt att uppdragsbrevet kan minska förväntningsgapet. De respondenter som angivit att de inte skrivit under ett uppdragsbrev, tror i större utsträckning felaktigt att revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning.

Några test har inte kunnat genomföras mellan fråga 9 *Revisorn brukar ställa upp när jag ber om hjälp* och fråga 1. Detta beror på att samtliga respondenter angivit svarsalternativ 4, det vill säga *stämmer helt*, på fråga 9. Vi tolkar ändå detta som att huruvida ett uppdragsbrev skrivs under eller inte, avgör inte respondentens uppfattning gällande revisorns hjälpsamhet vid behov.

Det Fishers exakta test som utförts mellan fråga 11 *Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen* och fråga 1, visade inte på någon signifikans (0,672). Oavsett om respondenten skrivit under ett uppdragsbrev eller ej, vet de att revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen. En anledning till utfallet kan dock vara att detta utgör en allmän och vedertagen kunskap bland företagare.

Någon signifikans (0,155) i Fishers exakta test kunde inte påvisas mellan fråga 12 *Revisionen motsvarar mina förväntningar* och fråga 1. De respondenter som inte skrivit under något uppdragsbrev uppger i lika hög grad som de som skrivit under ett uppdragsbrev att revisionen stämmer överens med förväntningarna. Därmed har förekomsten av uppdragsbrev inte någon betydelse i denna fråga.

Ingen signifikans (0,155) visades i Fishers exakta test mellan vår nya variabel *Förväntningar*, som består av beroende variabel 6 och 12, och fråga 1.

Fråga 10 *Uppdragsbrevet har ökat min förståelse för vad revision innebär.* Av dem som skrivit under ett uppdragsbrev anger 95 procent att detta inte har ökat förståelsen för revision, genom att uppge svarsalternativ 1 eller 2. Av dessa instämmer 75 procent inte alls i påståendet, det vill säga har uppgivit svarsalternativ 1.

Spearmans test visade ingen signifikans (0,281) mellan fråga 6 *Revisorn fullgör alltid sina uppgifter gentemot mig* och fråga 10. Om respondentens förståelse för vad revision innebär är oförändrad eller har ökat, påverkar inte det uppfattningen gällande om revisorn fullgör sina uppgifter eller inte.

Undersökningen mellan fråga 7 *Min uppfattning gällande revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under* och fråga 10 uppvisar samband. Spearmans test påvisar signifikant samband (0,003) med en positiv korrelation (0,631) mellan variablerna. Respondenternas förståelse för vad revision innebär har inte ökat genom uppdragsbrevet och inte heller har deras uppfattning gällande revisorns uppgifter förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under. Detta betyder att införandet av uppdragsbrevet inte har minskat förväntningsgapet mellan revisor och klient.

Någon signifikans (0,175) i Spearmans test mellan fråga 8 *Revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning* och fråga 10 påträffades inte. Då respondenternas förståelse för vad revision innebär inte har ökat genom uppdragsbrevet är det inte uppdragsbrevet som avgör huruvida de vet att revisorns uppgift inte är att garantera en felfri redovisning.

Mellan fråga 9 *Revisorn brukar ställa upp när jag ber om hjälp* och fråga 10 har inga test genomförts på grund av att samtliga respondenter angivit svarsalternativet *stämmer helt* på fråga 9. Vi kan trots detta tolka det som att även om förståelsen för vad revision innebär inte har ökat, upplevs det som att revisorn ställer upp vid problem i den utsträckning respondenten förväntar sig.

Spearmans test visade ingen signifikans (0,109) mellan fråga 11 *Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen* och fråga 10. Trots att förståelsen för vad revision innebär inte har ökat hos respondenterna känner de ändå till revisorns uppgifter, att granska redovisningen och förvaltningen.

Inte heller mellan fråga 12 *Revisionen motsvarar mina förväntningar* och fråga 10 visade Spearmans test någon signifikans (0,372). Även om förståelsen för vad revision innebär inte har ökat genom uppdragsbrevet, motsvarar revisionen majoriteten av respondenternas förväntningar.

Spearmans test visade ingen signifikans (0,749) mellan vår nya variabel *Förväntningar*, som är en hopslagning av våra beroende variabler 6 och 12, och fråga 10.

Av de nio test som utförts visar endast ett av dem att vår hypotes är korrekt, detta leder till att vi falsifierar hypotes 1.

H₂ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient är oförändrat i de fall klienten erhöll information om revisionsuppdraget innan uppdragsbrevet skrevs under.

Fråga 3 *Fick du eller någon annan på företaget skriftlig/ muntlig information om revisionsuppdraget innan uppdragsbrevet skrevs under?* 46 procent av respondenterna uppgav att de innan införandet av uppdragsbrevet erhöll information i någon form. Knappt en fjärdedel svarade att de varken fick skriftlig eller muntlig information om revisionsuppdraget tidigare.

Vid Fishers exakta test lade vi samman svarsalternativen *skriftlig*, *muntlig* samt *både och*, då dessa svarsalternativ innebär att respondenten fått information före införandet av uppdragsbrevet. Vi slog även samman alternativen *inget av det*, *minns ej/ vet ej*, eftersom båda dessa indikerar att respondenten inte kan relatera till den information som eventuellt gavs. De som svarade *företaget nystartat (efter år 2004)* tog vi inte med i vår analys av denna hypotes, eftersom de inte kunnat få någon information innan uppdragsbrevet infördes. Samma hopslagning användes då vi gjorde χ^2 -testet mellan fråga 3 och fråga 8.

Fishers exakta test visade ingen signifikans (0,495) mellan fråga 6 *Revisorn fullgör alltid sina uppgifter gentemot mig* och fråga 3. Om respondenten tidigare fått information om revisionsuppdraget i någon form är inte avgörande för uppfattningen gällande huruvida revisorn fullgör sina åtaganden i uppdraget.

När vi genomförde Fischers exakta test mellan fråga 7 *Min uppfattning gällande revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under* och fråga 3, fann vi inget signifikant samband (1,000). Respondenterna som informerats om revisionsuppdraget av revisorn, svarar att uppfattningen gällande revisorns uppgifter inte har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under. Även de som inte erhållit någon information om revisionsuppdraget tidigare, anger i lika stor utsträckning att uppfattningen inte har ändrats.

Vid jämförelsen mellan fråga 8 *Revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning* och fråga 3 kunde ett χ^2 -test göras. Testet visade inget signifikant samband (0,659), vilket innebär att oberoende av om information tidigare erhållits eller ej är vissa respondenter av den felaktiga uppfattningen att revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning.

Då alla respondenter angivit samma svarsalternativ på fråga 9 *Revisorn brukar ställa upp när jag ber om hjälp* har inga test kunnat genomföras mellan denna variabel och fråga 3. En tolkning vi ändå kan göra är att oavsett tidigare erhållen information anser samtliga respondenter att revisorn ställer upp när de ber om hjälp.

Fishers exakta test visade ingen signifikans (0,150) mellan fråga 11 *Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen* och fråga 3. Oavsett om information av något slag erhöles innan uppdragsbrevet skrevs under, har respondenten vetskap om att revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen.

Inte heller mellan fråga 12 *Revisionen motsvarar mina förväntningar* och fråga 3, visade Fishers exakta test någon signifikans (1,000). Huruvida respondenten erhållit skriftlig, muntlig eller ingen information innan uppdragsbrevet skrevs under, påverkar inte svarsangivelsen gällande om revisionen motsvarar förväntningarna.

Fishers exakta test visade ingen signifikans (1,000) mellan variabeln *Förväntningar*, som är vår nya variabel bestående av beroende variablerna 6 och 12, och fråga 3.

Då hypotesen är en nollhypotes kan vi inte uttala oss om den ska falsifieras eller icke-falsifieras.

H₃ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet upprättats i samförstånd.

Fråga 2 *Har du eller någon annan på företaget tillsammans med revisorn gått igenom uppdragsbrevet innan det skrevs under?* 60 procent av dem som skrivit under ett uppdragsbrev uppger att de även gått igenom detta tillsammans med revisorn.

På denna fråga lade vi samman de som svarat *nej* och *minns ej/ vet ej*, alltså samma förfarande som vid fråga 1, för att kunna genomföra Fishers exakta test.

Vid Fishers exakta test framkom inget signifikant samband (1,000) mellan fråga 6 *Revisorn fullgör alltid sina uppgifter gentemot mig* och fråga 2. Oavsett om revisorn gått igenom uppdragsbrevet tillsammans med respondenten, uppfattar denna det som att revisorn alltid fullgör sina åtaganden.

Mellan fråga 7 *Min uppfattning gällande revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under* och fråga 2 kan inget signifikant samband (0,495) påvisas vid Fishers exakta test. Detta visar att oberoende av om genomgång av uppdragsbrevet förekommit mellan revisorn och respondenten har inte uppfattningen gällande revisorns uppgifter förändrats.

När vi jämförde fråga 8 *Revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning* med fråga 2, framkom ingen signifikans (0,670) i Fishers exakta test. Huruvida revisor och respondent gått igenom uppdragsbrevet innan det

skrevs under är inte avgörande för uppfattningen gällande revisorns möjlighet att garantera en korrekt redovisning.

Inget test har kunnat genomföras mellan fråga 9 *Revisorn brukar ställa upp när jag ber om hjälp* och fråga 2, till följd av att samtliga respondenter instämde helt i fråga 9. Oavsett om revisorn gått igenom uppdragsbrevet med respondenten innan det skrevs under anser samtliga att de erhåller den hjälp de behöver av revisorn.

Någon signifikans (0,242) kunde inte påvisas mellan fråga 11 *Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen* och fråga 2 i Fishers exakta test. Huruvida revisorn gått igenom uppdragsbrevet tillsammans med respondenten, är inte det som avgör vetskapen gällande revisorns uppgift.

Signifikans (1,000) i Fishers exakta test konstaterades heller inte mellan fråga 12 *Revisionen motsvarar mina förväntningar* och fråga 2. Att revisorn gått igenom uppdragsbrevet tillsammans med respondenten innan det skrevs under, påverkar inte förväntningarna på revisionen.

Vid Fishers exakta test framkom inget signifikant samband (1,000) mellan nya variabeln *Förväntningar*, som består av beroende variablerna 6 och 12, och fråga 2.

Inget av testen bevisar att hypotes 3 kan icke-falsifieras, vilket leder till att vi falsifierar denna hypotes.

H₄ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om klienten har lättillgänglig information om revisionsuppdragets innehåll.

Alpha-testet som utfördes på de oberoende variablerna under denna hypotes visade att variablerna inte i så hög grad mäter samma sak att de skulle kunna slås samman till en ny variabel (0,077).

Fråga 13 *Har revisorn gett företaget ett exemplar av uppdragsbrevet?* 19 av de 20 respondenter som skrivit under ett uppdragsbrev har även erhållit ett eget exemplar av brevet. Detta gör att klienten kan kontrollera revisionsuppdragets syfte, innehåll och ansvarsfördelning om tveksamheter skulle uppstå. Det finns med andra ord lättillgänglig information för klienten att ta del av gällande revisionsuppdraget.

Här användes samma hopslagning av svarsalternativen som på fråga 1, följaktligen slogs de som svarat *nej* och *minns ej/ vet ej* ihop för att kunna genomföra Fishers exakta test. Redan innan upptäckten att vi var tvungna att slå samman svarsalternativen i denna fråga, var det bestämt att dessa alternativ skulle slås samman i analysen. Detta med anledning av att klienten i de aktuella fallen inte har information lättillgänglig.

Vid jämförelse mellan fråga 6 *Revisorn fullgör alltid sina uppgifter gentemot mig* och fråga 13, fann vi inget signifikant samband (1,000) med Fishers exakta test. I de fall respondenten erhållit ett eget exemplar av uppdragsbrevet är uppfattningen överlag att revisorn fullgör sina åtaganden, i likhet med den respondent som inte fått något eget exemplar.

Något signifikant samband (1,000) kan inte påvisas mellan fråga 7 *Min uppfattning gällande revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under* och fråga 13 med Fishers exakta test. Trots att respondenten erhållit ett eget exemplar av uppdragsbrevet har de flesta svarat att ingen förändring skett i uppfattningen gällande revisorns uppgifter, inte heller den som inte fått något eget exemplar anger en förändring i uppfattningen.

Mellan fråga 8 *Revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning* och fråga 13 kunde inte någon signifikans (1,000) utläsas i Fishers exakta test. Av de respondenter som erhållit ett eget exemplar av uppdragsbrevet går uppfattningen gällande revisorns uppgift isär. Om respondenten erhållit ett eget exemplar av uppdragsbrevet eller ej, är därmed inte avgörande för om kunskap finns gällande att revisorns uppgift inte är att garantera en felfri redovisning. Den person som inte erhöll något eget exemplar av uppdragsbrevet instämde felaktigt i påståendet att revisorn ska garantera en felfri redovisning.

Anledningen till att vi inte har kunnat genomföra något test mellan fråga 9 *Revisorn brukar ställa upp när jag ber om hjälp* och fråga 13, är att samtliga respondenter angivit *stämmer helt* på fråga 9. Det enda vi kan konstatera är att både de som fått och de som inte fått ett eget exemplar, anser att revisorn ställer upp när de ber om hjälp.

Fishers exakta test mellan fråga 11 *Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen* och fråga 13 visade inte på något signifikant samband (0,150). Erhållandet av ett eget exemplar av uppdragsbrevet är inte avgörande för uppfattningen gällande revisorns uppgifter.

Vid Fishers exakta test mellan fråga 12 *Revisionen motsvarar mina förväntningar* och fråga 13, påträffades inget signifikant samband (1,000). Inte heller här avgör erhållandet av ett uppdragsbrev om respondenten anser att revisionen motsvarar förväntningarna.

När vi i Fishers exakta test jämförde nya variabeln *Förväntningar*, som är en hopslagning av beroende variablerna 6 och 12, och fråga 13, påvisades inget signifikant samband (1,000).

Fråga 14 *Bifogades dokumentet FAR SRS allmänna villkor till uppdragsbrevet?* Av de respondenter som skrivit under ett uppdragsbrev uppger 65 procent att även dokumentet *FAR SRS allmänna villkor*, som enligt FAR SRS ska bifogas uppdragsbrevet, bifogades. En stor andel, 30 procent, vet eller

minns inte om så var fallet. Genom att ta del av bilagan ökar klientens vetskap om revisionsuppdragets innehåll vilket skulle kunna minska förväntningsgapet.

Samma åtgärder som på fråga 13 vidtogs gällande hopslagning av svarsalternativ, för att kunna genomföra Fishers exakta test.

Vid Fishers exakta test mellan fråga 6 *Revisorn fullgör alltid sina uppgifter gentemot mig* och fråga 14 fann vi ingen signifikans (1,000). Oberoende av om respondenten erhåller *FAR SRS allmänna villkor* anses revisorn fullgöra sina åtaganden.

Det Fishers exakta test som genomfördes mellan fråga 7 *Min uppfattning gällande revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under* och fråga 14 visade inget signifikant samband (0,521). Oavsett om dokumentet *FAR SRS allmänna villkor* bifogades till uppdragsbrevet anser respondenten att uppfattningen gällande revisorns uppgifter är oförändrad.

Signifikant samband (0,642) i Fishers exakta test kan inte heller påvisas mellan fråga 8 *Revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning* och fråga 14. Erhållandet av *FAR SRS allmänna villkor* är inte avgörande för okunskapen gällande revisorns uppgifter.

Mellan fråga 9 *Revisorn brukar ställa upp när jag ber om hjälp* och fråga 14 har inte något test kunnat genomföras, då respondenterna varit eniga i sin svarsangivelse. Både de som erhållit och de som inte tagit emot *FAR SRS* dokument uppger att revisorn ställer upp och hjälper till vid behov.

Någon signifikans (0,270) kunde inte utläsas vid Fishers exakta test mellan fråga 11 *Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen* och fråga 14. Inte heller svarsangivelsen i denna kunskapsfråga påverkas av innehavet av *FAR SRS allmänna villkor*.

Mellan fråga 12 *Revisionen motsvarar mina förväntningar* och fråga 14 utfördes Fishers exakta test, utan att någon signifikans (0,521) kunde påvisas. De som får del av *FAR SRS allmänna villkor* anser i lika hög grad som övriga att revisionen motsvarar förväntningarna.

Vid Fishers exakta test mellan nya variabeln *Förväntningar*, bestående av beroende variablerna 6 och 12, och fråga 14 fann vi ingen signifikans (0,521).

Utifrån den information telefonenkäten gav oss och att ingen signifikans kunde påvisas vid testen, falsifierar vi hypotes 4.

H₅ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet revideras vid behov.

Svarsalternativen på de två oberoende variablerna under denna hypotes är båda på nominalskala men svarsalternativen är olika, vilket leder till att Alpha-test inte kan utföras.

Fråga 4 *Hur ofta förändras innehållet i ert uppdragsbrev?* 75 procent av dem som skrivit under ett uppdragsbrev uppger att innehållet i dessa aldrig förändras.

Vi valde att slå samman svarsalternativen *kontinuerligt* och *vid väsentliga behov* till en grupp och svarsalternativen *mer sällan* och *aldrig* till en grupp på denna fråga. Alternativet *vet ej* fick först ligga i andra gruppen en gång och därefter gjordes testerna en gång till då vi lade *vet ej* alternativet i den första gruppen. Motiveringen till hopslagningen är att en uppdatering ändå sker i de fall då de angivit *kontinuerligt* och *vid väsentliga behov*, medan svarsalternativen *mer sällan* och *aldrig* betyder att uppdatering av uppdragsbrev inte sker. Med denna sammanslagning kunde Fishers exakta test genomföras.

När vi ställde fråga 6 *Revisorn fullgör alltid sina uppgifter gentemot mig* mot fråga 4 i Fishers exakta test påträffades ingen signifikans (1,000 och 1,000). Oavsett om revisorn reviderar innehållet i uppdragsbrevet anser respondenterna att revisorn fullgör sina åtaganden.

Signifikant samband (1,000 och 1,000) kunde inte påvisas vid Fishers exakta test mellan fråga 7 *Min uppfattning gällande revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under* och fråga 4. Om innehållet i uppdragsbrevet revideras eller ej har ingen betydelse för uppfattningen gällande revisorns uppgifter.

Vid Fishers exakta test mellan fråga 8 *Revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning* och fråga 4 fann vi inget signifikant samband (0,285 och 0,617). De som har kunskapen att revisorn inte kan garantera en korrekt redovisning innehar sannolikt inte denna kunskap på grund av att innehållet i uppdragsbrevet förändrats.

Några test kunde inte utföras mellan fråga 9 *Revisorn brukar ställa upp när jag ber om hjälp* och fråga 4. Detta beror på att samtliga respondenter på fråga 9 angivit *stämmer helt*, det vill säga svarsalternativ 4. Det enda konstaterande vi kan göra är att förändring eller ej av innehållet i uppdragsbrevet inte inverkar på respondenternas upplevelse av revisorns hjälpsamhet.

Någon signifikans (0,509 och 1,000) i Fishers exakta test kunde inte utläsas mellan fråga 11 *Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen* och fråga 4. Oavsett om uppdragsbrevets innehåll förändras påverkas inte uppfattningen gällande revisorns uppgifter.

Fishers exakta test visade inte något signifikant samband (1,000 och 1,000) mellan fråga 12 *Revisionen motsvarar mina förväntningar* och fråga 4. Majoriteten av respondenterna finner att revisionen motsvarar förväntningarna men detta beror inte på huruvida uppdragsbrevets innehåll revideras.

När vi ställde den nya variabeln *Förväntningar*, som utgörs av beroende variablerna 6 och 12, mot fråga 4 i Fishers exakta test, påträffades inget signifikant samband (1,000 och 1,000).

Fråga 5 *Upprättas ett nytt uppdragsbrev när villkoren för revisionsuppdraget förändras?* En stor majoritet av respondenterna, 80 procent av dem som skrivit under ett uppdragsbrev, har angivit att någon förändring som föranleder en revidering av uppdragsbrevet inte har inträffat.

På denna fråga har respondenterna valt svarsalternativen *ja*, *nej* eller *har inte skett någon sådan förändring*. Vi väljer då att lägga ihop svarsalternativet *har inte skett någon sådan förändring* en gång med *ja* och en gång med *nej*, då de inte kan veta om det uppdateras eller ej när det kommer en sådan situation. Efter detta kan Fishers exakta test utföras.

Ingen signifikans (1,000 och 1,000) visades i Fishers exakta test mellan fråga 6 *Revisorn fullgör alltid sina uppgifter gentemot mig* och fråga 5.

När vi genomförde Fishers exakta test mellan fråga 7 *Min uppfattning gällande revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under* och fråga 5, fann vi inget signifikant samband (1,000 och 1,000).

Vid jämförelse mellan fråga 8 *Revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning* och fråga 2, framkom ingen signifikans (1,000 och 0,566) i Fishers exakta test.

Mellan fråga 9 *Revisorn brukar ställa upp när jag ber om hjälp* och fråga 5 har inget test kunnat genomföras. Detta till följd av att alla respondenter angav svarsalternativet *stämmer helt* på fråga 9.

Fishers exakta test mellan fråga 11 *Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen* och fråga 5 visade inte på något signifikant samband (1,000 och 0,404).

Mellan fråga 12 *Revisionen motsvarar mina förväntningar* och fråga 5 gjordes Fishers exakta test, någon signifikans (1,000 och 1,000) kunde inte utläsas.

Ingen signifikans (1,000 och 1,000) påvisades i Fishers exakta test mellan variabeln *Förväntningar*, som innehåller beroende variablerna 6 och 12, och fråga 1.

Testresultaten mellan fråga 5 *Upprättas ett nytt uppdragsbrev när villkoren för revisionsuppdraget förändras?* och våra beroende variabler finner vi inte nödvändiga att förklara eller tolka. Detta till följd av att 80 procent av dem som skrivit under ett uppdragsbrev angivit att någon förändring som leder till revidering av uppdragsbrevet inte har skett. Detta gjorde att vi inte fick ut något av frågan där avsikten var att se om respondenterna får ny information vid ändrade villkor i uppdraget.

Efter att ha gått igenom materialet och de tester som utförts, falsifieras hypotes 5.

6.3 Dokumentstudie

H₆ – Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet individualiserats.

Fråga 15 *Är det möjligt att vi kan få en kopia på ert uppdragsbrev?*

Totalt erhöll vi sju uppdragsbrev från våra respondenter vilka ligger till grund för den dokumentstudie som genomförts. Av dessa är tre stycken från revisionsbyrå A, tre stycken från revisionsbyrå B och ett från revisionsbyrå C. För att avgöra huruvida uppdragsbrev var standardiserade eller individualiserade, jämförde vi dess innehåll med det principiella innehåll som tas upp i *RS 210 Villkor för revisionsuppdrag* samt med den mall för uppdragsbrevets utformning som ingår i FAR SRS rekommendation *Uppdragsbrev och allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag*. För sammanställning över punkterna och dess förekomst i respektive uppdragsbrev se bilaga 6.

Nedan jämförs de mest väsentliga punkterna i FAR SRS:s principiella innehåll för uppdragsbrev med de faktiskt förekommande i de uppdragsbrev vi fått in.

1. Syftet med revisionen.

Av de sju uppdragsbrev vi fått in, är det endast de tre uppdragsbrev från revisionsbyrå A som anger att syftet med revisionen är att granska redovisningen. Dock hänvisas i uppdragsbrevet från revisionsbyrå C till *FAR SRS allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag* (se bilaga 2), i fortsättningen benämnd *bilagan*, i vilken syftet framgår. *Bilagan* är exemplarisk gällande denna punkt då den nämner revisorns granskning av både redovisning och förvaltning. Vid telefonenkätens fråga 11 *Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen* tvekade respondenterna i en del fall gällande revisorns ansvar att granska bolagets förvaltning. I de uppdragsbrev vi undersökt och jämfört, framgår det inte av något att revisorn ska granska även företagsledningens förvaltning av bolaget, endast ansvaret att granska redovisningen framgår.

2. *Företagsledningens ansvar för det som är föremål för revision (ofta årsredovisningen och förvaltningen).*

Denna punkt uppfylls till viss del i samtliga uppdragsbrev. Revisionsbyrå A anger i sina uppdragsbrev att förvaltningen ingår som företagsledningens ansvar utöver redovisningen. I *bilagan* som revisionsbyrå C refererar till, framgår även där företagsledningens ansvar för såväl redovisning som förvaltning.

3. *Omfattningen av revisionen, inklusive hänvisning till tillämpliga lagar och föreskrifter eller de standarder, rekommendationer och uttalanden från FAR SRS som revisorn följer.*

Uppdragsbrev från samtliga revisionsbyråer anger tydligt omfattningen av revisionen. Hänvisningen till lagar, föreskrifter, standarder, rekommendationer och uttalanden är dock bristfällig i samtliga uppdragsbrev.

4. *Formen för rapportering av de resultat som kommer fram vid uppdragets genomförande.*

Endast två av uppdragsbrev berör formen för rapporteringen som revisionsbyrån tillhandahåller klienten. Förutom att det nämns i ett av revisionsbyrå A:s uppdragsbrev, omnämns det i *bilagan* som revisionsbyrå C hänvisar till.

5. *Det faktum att det - på grund av revisionens metodik att granska urval samt andra inneboende begränsningar i en revision tillsammans med de inneboende begränsningar som finns i varje redovisningssystem och system för intern kontroll - finns en oundviklig risk för att även vissa felaktiga uppgifter som är väsentliga kan förbli oupptäckta.*

Att revisionen endast baseras på ett urval och därmed har begränsningar framgår i sex av sju uppdragsbrev, samt i *bilagan* som revisionsbyrå C refererar till. Dock nämns inget om risken för att felaktiga uppgifter förblir oupptäckta i revisionsbyrå B:s uppdragsbrev.

6. *Kravet på obegränsad tillgång till all den bokföring, dokumentation och annan information som behövs för revisionen.*

Inget av uppdragsbrev från revisionsbyrå A innehåller information om denna punkt. Dock framgår det av den byråanpassade bilaga som två av uppdragsbrev från revisionsbyrå A hänvisar till, samt *bilagan* som revisionsbyrå C hänvisar till. Revisionsbyrå B anger tydligt att det är styrelsen och verkställande direktören som ska förse revisorn med nödvändigt underlag.

7. *Företagsledningens ansvar att införa och upprätthålla en effektiv intern kontroll.*

Att företagsledningen ansvarar för den interna kontrollen framgår av två av uppdragsbrev från revisionsbyrå A. Även här hänvisar revisionsbyrå C till *bilagan*, i vilken detta ansvar tydligt framgår. I övriga brev nämns inget om intern kontroll.

Utöver ovanstående analyserade punkter kan revisorn vilja ta med följande punkter i uppdragsbrevet:

8. Åtgärder i samband med planeringen av revisionen.

Uppdragsbrevet nämner endast att revisorn kommer att planera inför revisionen och utföra denna i enlighet med god revisionssed. Någon information gällande åtgärder i samband med planeringen av revisionen framkommer inte, varken i uppdragsbrevet eller någon av bilagorna.

9. Förväntan att få skriftlig bekräftelse från företagsledningen av de uttalanden som den gjort i samband med revisionen.

I sex av sju uppdragsbrev uppfylls ovanstående punkt, även i *bilagan* som revisionsbyrå C hänvisar till framgår detta.

10. Begäran att klienten bekräftar uppdragsvillkoren genom att erkänna mottagandet av uppdragsbrevet.

Sist i samtliga uppdragsbrev finns ett accepterande av uppdragsvillkoren genom underskrift av klienten. Detta anser vi vara ett erkännande av klienten att uppdragsbrevet mottagits.

11. Beskrivning av andra eventuella brev eller rapporter som revisorn räknar med att lämna till klienten.

Denna punkt framgår inte i något av uppdragsbrevet.

12. Grunden för beräkning av arvudet och hur det kommer att faktureras.

Samtliga uppdragsbrev upplyser klienten om beräkning av arvode, fakturering samt när betalning ska erläggas. Revisionsbyråerna A och B behandlar detta i stor utsträckning, medan revisionsbyrå C endast nämner det kort med hänvisning till *bilagan* där detta tas upp i stor omfattning.

Revisorn kan också välja att i tillämpliga fall lägga till följande punkter i uppdragsbrevet:

13. Åtgärder för att engagera andra revisorer och specialister i vissa delar av revisionen.

Endast uppdragsbrev från revisionsbyrå B nämner detta genom att ange att sakkunniga medarbetare kan komma att biträda med råd i revisionen. I bilagorna som hänvisas till framgår anlitaandet av medarbetare och specialister.

14. Åtgärder för att engagera internrevisorer och annan personal hos klienten.

Eftersom klienterna vi fått in uppdragsbrev från består av relativt små bolag, är sannolikheten liten att en internrevisor finns bland de anställda. Att uppdragsbrevet inte omnämner anlitaandet av internrevisorer kan därmed vara en följd av att någon sådan inte förekommer i bolaget. Inte heller engagerandet av annan personal framgår i något av uppdragsbrevet. Dock omnämns det i den byråanpassade bilaga som hänvisas till i två av revisionsbyrå A:s uppdragsbrev.

15. Åtgärder för att kommunicera med eventuell företrädare som revisor, om uppdraget gäller en förstagångsrevision.

Inget av uppdragsbrevten tar upp något om revisorns kommunikation med företrädaren på uppdraget. Detta kan bero på att inget av bolagen har bytt revisor nyligen och därmed inte omfattas av en förstagångsrevision.

16. Eventuell begränsning av revisorns ansvar när sådan är möjlig.

Det är endast revisionsbyrå B som i uppdragsbrevten reserverar sig för ansvaret gällande förhindrande av bedrägerier och andra oegentligheter. Dessutom framgår det i den byråanpassade bilaga som hänvisas till i revisionsbyrå A:s två uppdragsbrev. Att revisionsbyråerna i samtliga uppdragsbrev reserverar sig för att företagsledningen ansvarar för räkenskaps-handlingarna framgår av punkt två i dokumentstudien.

17. Hänvisning till andra eventuella avtal mellan revisorn och klienten.

I uppdragsbrevten från revisionsbyrå A och C framgår att tjänster utöver revisionsuppdraget inte omfattas av uppdragsbrevet, utan behandlas i andra villkor och avtal.

För att kunna falsifiera eller icke-falsifiera hypotes 6 gjordes en sammanställning över uppdragsbrevten och tillhörande svar från telefonenkäten. Uppdragsbrevets grad av standardisering uppskattades på en skala från 1 till 3, där alternativ 1 betyder liten grad av standardisering och 3 hög grad av standardisering. Antagandet att samtliga uppdragsbrev var standardiserade i viss grad grundar sig på att alla uppdragsbrev från revisionsbyrå A respektive B hade likartad utformning och att revisionsbyrå C använde sig av FAR SRS mall. Dessutom gav vår förundersökning oss ett uppdragsbrev med omfattande innehåll som avvek från övriga uppdragsbrev samt från FAR SRS mall. Detta uppfyllde även fler av punkterna i det principiella innehållet, än något annat uppdragsbrev vi påträffat.

För att avgöra om uppdragsbrevet påverkat uppfattningen eller förståelsen för revisionsområdet, lade vi samman svaren på fråga 7 och 10 vid bedömningen. Samma sak gjordes med fråga 6 och 10 då båda mäter förväntningar. Uppskattningen huruvida kunskap erhöles genom uppdragsbrevet avgjordes av respondentens svar på fråga 8. Valet att inte ta med fråga 11, som även den utgör en kunskapsfråga, var att samtliga respondenter angivit svarsalternativet *stämmer helt* på denna fråga, och vi ansåg den vara för enkel för att avgöra kunskapsnivån.

Tabell 6.1

Uppdragsbrev	1	2	3	4	5	6	7
Revisionsbyrå	A	A	A	B	B	B	C
Uppdragsbrevets grad av standardisering	2	2	2	1	1	1	3
Förändrad uppfattning	1	1	1	1,5	1,5	1	1
Förväntningar	4	4	4	3,5	3,5	3,5	3,5
Kunskap	4	4	4	3	3	1	1
Ikke-falsifiera	JA	JA	JA	JA	JA	JA	JA

Uppdragsbrev från revisionsbyrå A har samma innehåll som FAR SRS kortfattade mall, men med mer utförliga formuleringar. Kunskap om revision saknas, såväl före som efter uppdragsbrevet skrevs under. Detta gör att revisionen tycks leva upp till förväntningarna, men detta kan bero på att respondenterna inte vet vad de kan förvänta sig av revisorn och revisionen.

De minst standardiserade uppdragsbrev författades av revisionsbyrå B. Respondenterna angav att förståelsen för vad revision innebär har ökat marginellt eller inte alls, efter att uppdragsbrevet skrevs under. Kunskap om revision saknas fortfarande hos två av respondenterna. Detta är inte oväntat då frågan vi mäter kunskapen med, *Revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning*, inte framgår av uppdragsbrev som revisionsbyrå B tillhandahåller sina klienter. Vi kan även förmoda att den respondent som har kunskap, innehade den redan tidigare i och med att uppfattningen om revisorns uppgifter och förståelsen för revision inte har ändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under. Att förväntningarna på revisionen inte uppfylls helt skulle kunna bero på att uppdragsbrevet givit mer information om vad som ingår i revisionsuppdraget. På grund av dess standardiserade utformning har dock inte all behövlig kunskap förmedlats till respondenterna.

Revisionsbyrå C har ett uppdragsbrev som i hög grad är standardiserat. Kunskapen om revision är hög, men eftersom uppfattningen gällande revisorns uppgifter och förståelsen för revision inte har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under, fanns förmodligen denna kunskap redan tidigare. Då respondentens kunskap om revision förefaller vara hög finns det företeelser i revisionen som gör att denna inte motsvarar förväntningarna fullt ut.

Slutligen ikke-falsifierar vi hypotes 6 då de standardiserade uppdragsbrev som vi erhållit inte tycks ha minskat förväntningsgapet.

6.4 Hypotessammanfattning

Hypotes 1 (h1): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient har minskat efter det att uppdragsbrevet skrevs under.*

→ Hypotesen falsifieras

Hypotes 2 (h2): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är oförändrat i de fall klienten erhöll information om revisionsuppdraget innan uppdragsbrevet skrevs under.*

→ Hypotesen kan varken falsifieras eller icke-falsifieras då det är en nollhypotes.

Hypotes 3 (h3): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet upprättats i samförstånd.*

→ Hypotesen falsifieras

Hypotes 4 (h4): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om klienten har lättillgänglig information om revisionsuppdragets innehåll.*

→ Hypotesen falsifieras

Hypotes 5 (h5): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet revideras vid behov.*

→ Hypotesen falsifieras

Hypotes 6 (h6): *Förväntningsgapet mellan revisor och klient är mindre om uppdragsbrevet individualiserats.*

→ Hypotesen icke-falsifieras

6.5 Kapitelsammanfattning

I SPSS analyserades det insamlade materialet med olika tester för att kunna falsifiera eller icke-falsifiera hypoteserna. Då materialet i K-S testet visade sig vara icke-normalfördelat genomfördes Spearmans test, χ^2 -test och Fishers exakta test för att se om samband fanns mellan beroende och oberoende variabler under varje hypotes. Av dessa tester visade endast två på signifikant samband. För att undersöka om variablerna i hög grad mätte samma sak genomfördes Alpha-test. Detta resulterade i att en ny variabel skapades av två beroende variabler, vilken sedan användes i testerna. Då de beroende och oberoende variablerna har väldigt låg varians i svaren har ingen multivariat analys utförts. I dokumentstudien studerades insamlade uppdragsbrev utifrån punkterna i FAR SRS principiella innehåll. Utifrån detta konstaterades att samtliga uppdragsbrev i undersökningen, i någon grad var standardiserade. Vi kan inte uttala oss om hypotes 2 ska falsifieras eller icke-falsifieras då den är en nollhypotes. Av de resterande hypoteserna är det endast hypotes 6 som icke-falsifieras.

7 Slutsats

I det avslutande kapitlet redogörs för och diskuteras de resultat vi erhållit och de slutsatser vi drar utifrån vår undersökning. För att stärka våra argument görs en återkoppling till de teorier vi presenterat tidigare i uppsatsen. Slutligen ges förslag till fortsatt forskning inom området.

7.1 Slutsats och reflektion

För att få svar på studiens syfte, att förklara hur införandet av uppdragsbrevet har påverkat förväntningsgapet mellan revisor och klient, hade det optimala varit om möjligheten funnits att ställa frågor till klienterna redan innan erhållandet av uppdragsbrevet. Att genomföra undersökningen både före och efter uppdragsbrevet erhöles, skulle förmodligen tydligare påvisa huruvida klienternas vetskap om revisionsuppdragets syfte, innehåll och omfattning ökat genom uppdragsbrevet, och därmed huruvida förväntningsgapet minskat.

Vid revision av ett företags årsredovisning och bokföring samt företagsledningens förvaltning ska RS tillämpas. Om revisorn kan uppnå revisionsmålet på ett mer effektivt sätt är det dock tillåtet att frånga RS. (FAR, 2007) Användandet av uppdragsbrevet är därmed inte lagfäst, men ingår alltså i RS ramverk och även i god revisionssed vilket tillämpas av alla godkända och auktoriserade revisorer i FAR SRS. Regelbundna kontroller genomförs minst vart femte år för att se till att detta efterlevs. (FAR, 2006) Om det framkommer att revisorn inte fullgör sina skyldigheter kan medlemskapet i FAR SRS mistas (FAR, 2007). Trots att det alltså framgår tydligt i RS att ett uppdragsbrev ska upprättas mellan revisor och klient, förefaller det enligt respondenternas svar som att detta inte alltid efterlevs. Ett antal av våra respondenter angav att de inte skrivit under något uppdragsbrev. Det är tveksamt om revisorn i dessa fall kan tydliggöra ansvarsfördelningen och uppnå revisionsmålet på ett mer effektivt sätt än genom uppdragsbrev, eftersom FAR SRS inte nämner alternativa metoder. Flertalet klienter kunde inte erinra sig huruvida ett uppdragsbrev skrivits under. Vi anser att under-tecknandet av ett dokument utan att minnas dess förekomst inte bör påverka förväntningsgapet.

En anledning till att samtliga respondenter angav att revisorn brukar ställa upp när de ber om hjälp kan bero på låg tillförlitlighet till anonymiteten i undersökningen. Det kan även ha sin grund i att något förväntningsgap inte finns mellan parterna i detta avseende, det vill säga förväntningarna från klienten ligger i nivå med det revisorn utför. En annan förklaring kan vara att revisorn ställer upp och hjälper klienten i större utsträckning än vad som egentligen ingår i arbetsuppgifterna. Revisorn infriar därmed klientens förväntningar, trots att dessa är för högt ställda. Slutligen kan en förklaring vara att respondenterna förmodar att förväntningarna uppfylls genom att revisorn säger sig

hjälpa till, men att respondenten inte upptäckt att så inte alltid är fallet. För att få reda på om förväntningsgapet verkligen minskat i och med införandet av uppdragsbrevet borde påståendet istället ha formulerats som *Revisorn ställer alltid upp när jag ber om hjälp gällande företaget*. Vi hade då kunnat uppfatta om klienten förväntar sig att revisorn ska ställa upp i högre utsträckning än vad som är revisorns skyldighet. Detta då ordvalet *brukar* kan ha uppfattats som vagt och motsvara att revisorn nästan alltid ställer upp.

Det tycks vara en vedertagen uppfattning bland våra respondenter att revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen. Tveksamhet fanns dock hos vissa respondenter gällande revisorns uppgift att granska förvaltningen. Om det av uppdragsbrevet tydligare framgått att revisorn granskar även förvaltningen av bolaget, skulle troligtvis de som erhållit ett uppdragsbrev i högre utsträckning instämt helt i detta påstående, jämfört med dem som inte skrivit under något sådant brev. Om klienterna fick mer kännedom om revisorns uppgifter skulle förväntningarna i högre grad motsvara revisorns åtagande vilket i sin tur minskar förväntningsgapet. Detta överensstämmer med ekonomie licentiat Sjöströms åsikt i Karlberg (1994) då hon menar att erhållandet av mer information gällande revisorns uppgifter skulle kunna minska detta gap. I uppdragsbrevet utesluts ofta information om revisorns uppgift att granska förvaltningen. För att avgöra om detta påverkar klientens kunskap och förväntningsgap skulle ett alternativ varit att dela upp frågan gällande revisorns uppgifter i två frågor, en gällande revisorns uppgift att granska redovisningen samt en fråga gällande revisorns uppgift att granska förvaltningen. Ett annat alternativ hade varit att använda en högre nivå på kunskapsfrågan gällande revisorns uppgift. Detta hade då givit svar som kunnat analyserats i större utsträckning än de homogena svar vi nu erhöll.

Utifrån vår studie har vi kommit fram till att klienter som skrivit under ett uppdragsbrev i högre utsträckning har kunskap om revisorns uppgift och revisionens begränsningar. De klienter som inte skrivit under något uppdragsbrev är i större utsträckning av den felaktiga uppfattningen att revisorn kan garantera en felfri redovisning. Detta är en vanlig missuppfattning gällande revisorns uppgifter och som Björling (2001) påpekar skulle det vara en omöjlig uppgift för revisorn att ge en sådan garanti. Att inte alla med uppdragsbrev känner till risken att felaktigheter förblir oupptäckta, kan bero på att uppdragsbrevet inte klargör detta. Uppdragsbrevet innehåller inte samtliga punkter FAR SRS avser och klienten får därmed inte avsedd information. I undersökningen framkom även att uppfattningen gällande revisorns uppgifter inte har förändrats samt att förståelsen för revisionens innebörd inte har ökat genom uppdragsbrevet. Enligt Marian et al. (2002) har en ökad förståelse för revisionen och dess begränsningar en minskande effekt på förväntningsgapet. Detta resonemang leder oss fram till slutsatsen att klienter som har kunskap om revisorns arbetsuppgifter och revision hade dessa redan innan uppdragsbrevet skrevs under, istället för att vara en följd av dess införande. Respondenternas okunskap om revisionens begränsningar kan även bero på ointresse för revisorns uppgifter, vilket stämmer överens med det Josephson och Nilsson (2006) kom fram till i sin studie. Även om revisorn

informerar klienten om revisionsuppdraget är denna inte intresserad och tar inte åt sig av de upplysningar som ges.

FAR SRS förhoppning med införandet av uppdragsbrevet är att detta ska minska förväntningsgapet mellan revisor och klient (FAR, 2007). Alla revisorer tycks inte använda sig av uppdragsbrev gentemot sina klienter eller så förstår klienterna inte uppdragsbrevets innehåll vilket gör att de uppger att de inte erhållit ett sådant brev. Uppfattningen att mer information och kunskap om revision skulle minska förväntningsgapet, delas av både Cassel (1996) och Öhman (2007). Vår undersökning visar att klienter som innan uppdragsbrevets skrevs under erhöll muntlig eller skriftlig information om revisionsuppdraget, nu får likvärdig information genom uppdragsbrevet.

I vår undersökning framkom att oavsett om revisorn gått igenom uppdragsbrevet tillsammans med klienten, saknas kunskap om revisionsuppdragets innehåll och omfattning. Detta kan bero på att revisorn redan har ett färdigt uppdragsbrev utformat av byrån som upprättats utan åtanke på klientens kunskap om revision eller att revisorn endast vill garantera sig att FAR SRS krav uppfylls inför eventuella tvister. Därmed minskar inte förväntningsgapet i den utsträckning som varit möjlig om det upprättats i samförstånd. Även Dunn (1996) är av uppfattningen att uppdragsbrevet bör diskuteras igenom mellan revisor och klient vid upprättandet för att fylla sin funktion.

Genom att klienten erhåller ett eget exemplar av uppdragsbrevet ges möjlighet att kontrollera revisionsuppdragets innehåll och omfattning. Dessa klienter, liksom de som inte skrivit under eller fått ett uppdragsbrev, anser i lika stor utsträckning att revisorn fullgör sina åtaganden. Eftersom vi sett tendenser att revisorn utelämnar information i uppdragsbrev som enligt FAR SRS skulle kunna ingå, kan klienten inte vara säker på att revisorn utför allt som ingår i arbetsuppgifterna. Genom att dokumentet *FAR SRS allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag* ska bifogas till klientens exemplar av uppdragsbrevet, erhålls ytterligare information om revisionsuppdraget (FAR, 2007). Enligt Cassel (1996) ger mer information en mer realistisk bild av revisionens innebörd. Erhållandet av ytterligare upplysningar skulle följaktligen kunna minska förväntningsgapet mellan revisor och klient.

Anmärkningsvärt är att inte ens om revisorn kopierar FAR SRS mall för uppdragsbrev och bifogar *FAR SRS allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag* kommer alla punkter som anges under det principiella innehållet i *RS 210 Villkor för revisionsuppdrag* att finnas med. För att kunna minska förväntningsgapet bör fler punkter i det principiella innehållet tas med i uppdragsbrevet, för bevisligen finns det brister i kunskapen hos respondenter. Enligt Öhman (2007) är dock revisorerna ovilliga att lämna ut mer information än nödvändigt även om det skulle vara väsentligt för klienterna. Detta kan vara en av anledningarna till att inte alla punkter i FAR SRS:s principiella innehåll berörs i uppdragsbrevet. Tidigare studier av bland andra Bailey et al. (1983), Monroe och Woodliff (1993) samt Shaikh och Talha (2003) visar att mer kunskap och kännedom om revision är betydelsefullt för

att uppfattningen om revisionen ska motsvara revisorns verkliga åtagande. Mer information möjliggör ett ökat förtroende för revisorn och revisionen, samt har förutsättningar för att minska förväntningsgapet. Med anledning av detta borde det ligga i revisorns intresse att genom uppdragsbrevet informera klienten om revisionsuppdragets innehåll, syfte och ansvarsfördelning, då detta skulle kunna minska förväntningsgapet parterna emellan. Revisorerna tycks med sitt förfarande inte vara lika angelägna som FAR SRS om att minska detta gap. Agerandet sker enligt Powers (1997) uppfattning att förväntningsgapet är en förutsättning för att kunna genomföra revisionen och är därmed inte till nackdel för revisorerna.

Enligt FAR SRS ska revidering av brevet ske vid väsentlig förändring som påverkar revisionsuppdraget samt om det finns någon indikation på att klienten missförstår revisionens syfte eller omfattning (FAR, 2007). Majoriteten av respondenterna svarar att innehållet i uppdragsbrevet aldrig förändras samt att någon förändring som föranleder revidering av uppdragsbrevet inte har skett. Då uppdragsbrevet är en relativt ny företeelse som infördes år 2004 kan en anledning till detta vara att några väsentliga förändringar som påverkat revisionsuppdraget inte hunnit ske. I vår studie framkom att flertalet respondenter felaktigt ansåg att revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning, vilket tyder på att klienten missförstår revisionens syfte och omfattning. Enligt FAR SRS skulle denna situation medföra att en revidering av uppdragsbrevet. Utifrån de svar vi erhållit från våra respondenter synes dock så inte vara fallet.

Vår uppfattning var att uppdragsbrev i hög grad skulle ha en standardiserad utformning och i stor utsträckning likna FAR SRS kortfattade mall. Detta stämde i flertalet fall. En revisor hade i princip valt att använda en kopia av mallen för uppdragsbrev och andra att lägga till mer information för att utveckla och förtydliga innehållet. Eftersom mallen inte uppfyller det allmänna principiella innehållet, saknas majoriteten av punkterna i brevet som utgörs av en kopia av denna mall. Detta uppdragsbrev innehöll dock hänvisning till bilagan *FAR SRS allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktieföretag* som ska bifogas till samtliga uppdragsbrev. Bilagan i sin tur inbegriper de mest väsentliga punkterna, dock inte alla, som uppdragsbrev i allmänhet bör innehålla. Det förutsätts därmed att detta dokument bifogas för att klienten ska ha möjlighet att erhålla nödvändig information om revisionsuppdraget. Resultatet av studien visar att knappt hälften av klienterna som skrivit under ett uppdragsbrev inte fått, mindes eller visste huruvida detta bifogats uppdragsbrevet. Därmed är risken stor att klienten inte erhåller den information FAR SRS eftersträvar att de ska få.

De tre uppdragsbrev från revisionsbyrå A är i princip likvärdigt utformade och endast detaljer skiljer dem åt. De tre respondenterna har olika revisorer vilket tyder på att revisionsbyrån använder sig av en standardiserad mall vid upprättandet av uppdragsbrev. Slutsatsen stärks av att uppdragsbrev från revisionsbyrå B har ett identiskt innehåll. Detta indikerar att alla inom byrån använder homogena uppdragsbrev. Lindeståhl i Wennberg i Johansson et al.

(2005) är negativ till revisionsberättelsens standardiserade utformning och tror att detta leder till ett ökat förväntningsgap. Även Power (1997) resonerar kring revisionsberättelsens standardisering och menar att mer detaljer skulle skapa ett högre värde. Risken finns att inte heller de standardiserade uppdragsbrevet ger tillräcklig information till mottagaren. Hade uppdragsbrevet i högre grad individualiserats och anpassats till klientens behov hade dess betydelse för minskningen av förväntningsgapet ökat. Klienten hade då kunnat ta åt sig av innehållet i högre grad och därigenom erhållit ökad kunskap om revisionsuppdraget.

Dokumentstudien visade att samtliga uppdragsbrev var mer eller mindre standardiserade. Då revisorn har ett omfattande regelverk att följa och inte vill avvika från det som är allmänt accepterat, kan detta påverka utformningen av uppdragsbrevet. DiMaggio och Powell (1983) menar att påtryckningar förekommer i form av lagar och regler vilket styr organisationers handlingsätt. Enligt Hatch och Cunliffe (2006) är det även normativa påtryckningar som styr organisationers handlingsätt. En anledning till användandet av standardiserade uppdragsbrev kan vara att revisorn vill förvissa sig om att all information angående uppdraget lämnats när denna granskas vid interna kontroller. Detta resonemang leder till slutsatsen att revisorn utgår från den koncisa mall som FAR SRS utarbetat för att erhålla legitimitet från omgivningen.

Uppdragsbrevet med dagens utformning och innehåll, där revisorn i princip själv kan välja vad som ska framgå, kan bli intetsägande för klienten. I ett flertal fall minns inte klienten huruvida de skrivit under ett uppdragsbrev eller tycks se det som ytterligare ett dokument som revisorn tillhandahåller. Detta eftersom studien visar att uppdragsbrevet varken har ändrat klientens uppfattning gällande revisorns uppgifter eller ökat förståelsen för vad revision innebär. Om FAR SRS var mer distinkta med tillvägagångssättet vid upprättandet av ett uppdragsbrev, samt tydligare med dess innehåll, skulle förväntningsgapet kunna påverkas i rätt riktning. Ett välformulerat uppdragsbrev med väsentligt innehåll anpassat för den aktuella klienten skulle ge denna mer information och kunskap om revisorns arbetsuppgifter, revisionens syfte, ansvarsfördelning samt vardera parts skyldigheter i uppdragsförhållandet. Sammantaget är det osannolikt att FAR SRS förhoppning lyckats, det vill säga att minska förväntningsgapet genom införandet av uppdragsbrevet. Utifrån studiens resultat kan vi konstatera att klienten inte har blivit mer medveten om vad revision innebär efter införandet av uppdragsbrevet, inte heller tycks förväntningsgapet ha minskat mellan revisor och klient. Därmed har uppdragsbrevet inte haft den inverkan på förväntningsgapet som FAR SRS förutsåg, utan endast blivit en formalitet.

7.2 Förslag till fortsatt forskning

Enligt FAR SRS ska *FAR SRS allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag* bifogas tillsammans med uppdragsbrevet. Det skulle vara intressant att undersöka huruvida klienterna läser detta eller inte och om det har någon påverkan på förväntningsgapet. Detta eftersom dokument ger mer detaljerad information om revision än själva uppdragsbrevet.

Under arbetet med uppsatsen har vi upptäckt att uppdragsbrevet inte används i den utsträckning vi från början förutsatte. Dock tycks de som skrivit under ett uppdragsbrev i större utsträckning känna till revisorns arbetsuppgifter och revisionens begränsningar. Det skulle därför vara intressant att undersöka om någon speciell revisionsbyrå är bättre på att tillhandahålla uppdragsbrev till sina klienter, samt om de fyra stora revisionsbyråerna använder uppdragsbrev i större utsträckning än mindre byråer. Även graden av standardisering skulle vara intressant att jämföra mellan olika revisionsbyråer.

I dokumentstudien framkom att uppdragsbrev från en och samma byrå är i princip lika eller identiska. Brevet var författade av stora revisionsbyråer och det vore därför intressant att se huruvida dessa brev skiljer sig från mindre revisionsbyråer. En annan vinkling på undersökning kan vara att studera skillnader i revisionsbyråers uppdragsbrev gentemot små respektive stora klienter. Detta då det finns punkter som kan skilja uppdragsbrev åt beroende på om de är riktade mot stora eller små klienter. Det kan exempelvis gälla åtgärder för att anlita internrevisorer och specialister, upprättandet och vidmakthållandet av intern kontroll samt upprättandet av koncernredovisning.

7.3 Kapitelsammanfattning

Enligt FAR SRS ska revisorn tydliggöra ansvarsfördelningen och uppnå revisionsmålet, lämpligen genom användandet av uppdragsbrev då inga andra alternativ nämns. Vår undersökning har visat att alla klienter inte erhåller något uppdragsbrev. Positivt för revisorerna är dock att klienten uppfattar det som att revisorn alltid fullgör sina åtaganden. Klienter som skrivit under ett uppdragsbrev har något större kunskap om revisorns uppgifter men då de inte tycker sig ha påverkats av uppdragsbrevet, innehades denna kunskap redan innan undertecknandet av uppdragsbrevet. Det visar sig även att de klienter som fick information innan införandet av uppdragsbrevet numera erhåller likvärdig information genom uppdragsbrevet. Flertalet klienter minns inte huruvida de skrivit under ett uppdragsbrev, vilket tyder på ointresse för revisorns uppgifter. Ointresset kan bota i att alla revisorer inom en byrå använder homogena uppdragsbrev för att uppnå legitimitet och inte anpassar dem till klienten. Även om klienten skulle vara intresserad saknar de standardiserade uppdragsbrev i dokumentstudien några av de punkter FAR SRS tar upp under principiellt innehåll. Att revidering av uppdragsbrev bör ske framkommer då ett flertal klienter med uppdragsbrev saknar kunskap som de

borde ha. Utelämnandet av punkter i uppdragsbrevet kan bero på revisorernas ovilja att minska förväntningsgapet då dess existens är en förutsättning för att kunna genomföra revisionen. Om FAR SRS varit mer distinkta med tillvägagångssättet vid upprättandet av uppdragsbrevet samt dess innehåll skulle de kunna uppnå sin förhoppning att minska förväntningsgapet. Förslag till fortsatt forskning ges gällande bilagan och skillnader mellan olika byråers användning av uppdragsbrev och deras utformning.

8 Referenslista

- Alleyne, P. & Howard, M. (2005). An exploratory study of auditors' responsibility for fraud detection in Barbados. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, Nr. 3, s. 284-303.
- Andersen, Ib (1998). *Den uppenbara verkligheten – val av samhällsvetenskaplig metod*. Lund: Studentlitteratur.
- Bailey, F.G. (1991). Why is information asymmetrical? *Rationality and society*, Oktober 1.
- Bailey, K.E., Bylinski, J.H. & Shields, M.D. (1983). Effects of audit report wording changes on the perceived message. *Journal of Accounting Research*, Vol. 21, Spring, s. 355-70.
- Beck–Friis, U. (2003). Kunskapen om revisorns roll är helt otillräcklig. *Svenska Dagbladet Näringsliv*, 8 december.
- Belfrage Carlberg, A (2003). *Ekonomiboken*. Uppl 1. Stockholm: Bonnier utbildning AB.
- Björling, S. (2001). Revisors jobb kräver råg i ryggen. *Dagens Nyheter Ekonomi*, 27 maj.
- Bjørnenak, T. (1997). Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway. *Management Accounting Research*, 8, s. 3-7.
- Boija, E & Philipson, R (2006). *Uppdragsbrev*. Luleå: Luleå tekniska universitet.
- Boyd, D.T., Boyd, S.C. & Boyd, W.L. (2000/2001). The audit report: A "misunderstanding gap" between users and preparers. *The National Public Accountant*, December /Januari, 45, 10, s. 56.
- Broadbent, J, Jacobs, K & Laughlin, R (1998). *Organisational Resistance Strategies to Unwanted Accounting and Finance Changes: The Case of General Medical Practice in the UK and New Zealand*. University of London, University of Edinburgh, University of Essex.
- Brännström, D. & Engerstedt, U. (2005). Uppdragsbrev och allmänna villkor för lagstadgad revision av aktiebolag – anvisningar och kommentarer. *Balans*, Nr. 6-7, s. 39-41.
- Cassel, F (1996). *Den reviderade revisorsrollen – En oren berättelse*. Stockholm: Nerenius & Santérus Förlag.
- Christensen, L, Engdahl, N, Carlsson, C & Haglund, L (2001). *Marknadsundersökning – en handbok*. Uppl 2. Lund: Studentlitteratur.
- Daft, R.L & Lengel, R.H (1984). Information richness: A new approach to managerial information processing and organization design, in Staw, B & Cummings, L (eds). *Research in Organizational Behavior*, Vol. 6. Greenwich, Conn.: JAI Press, s. 191-234.

Deegan, C & Unerman, J (2006). *Financial Accounting Theory*. European edition. Finland: McGraw- Hill Education.

Denscombe, M (2000). *Forskningshandboken – för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna*. Lund: Studentlitteratur.

DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, Vol. 48, Nr. 2, s. 147-160.

Djurfeldt, G, Larsson, R & Stjärnhagen, O (2003). *Statistisk verktygslåda – samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder*. Lund: Studentlitteratur.

Dunn, J (1996). *Auditing theory & practice*. Uppl 2. London: Prentice Hall.

Eisenhardt, K.M. (1989). Agency Theory: An Assessment and Review. *The Academy of Management Review*, Vol. 14, Nr. 1, s. 57-74.

Eklund, K & Jonsson, T (2004). *Förväntningsgapet mellan revisor och klient*. Göteborg: Göteborgs universitet.

Epstein, M.J. & Geiger, M.A. (1994). Investor views of audit assurance: Recent evidence of the expectation gap. *Journal of Accountancy*, Januari.

EU Grönbok (1996). *Grönbok - Roll, ställning och ansvar för revisorer som utför lagstadgad revision inom europeiska unionen*.

Fadzly, M N. & Ahmad, Z. (2004). Audit expectation gap – The case of Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, Nr. 7, s. 897-915.

FAR (2003). *FARs revisionsbok 2004*. Uppl 6. Stockholm: FAR Förlag AB.

FAR (2004). *FARs engelska ordbok*. Stockholm: FAR Förlag AB.

FAR (2006). *Revision – en praktisk beskrivning*. Stockholm: FAR Förlag AB.

FAR (2007). *FARs samlingsvolym - del 2*. Stockholm: FAR Förlag AB.

FAR SRS. (2007). [www].

<http://www.farsrs.se/portal/page?_pageid=33,91186&_dad=portal&_schema=PORTAL>. Accessdatum 2007-09-20.

Fronzaroli, M. (2007). Revisionsbolag cashar in efter hårdare USA-regler. *Realtid*.

Gay, G., Schelluch, P. & Baines, A. (1998). Perceptions of messages conveyed by review and audit reports. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 11, Nr. 4, s. 472-94.

Halling, P. (2004). Lars Träff vill möta allmänheten. *Balans*, Nr. 12, s. 25-27.

- Hatch, M.J & Cunliffe, A (2006). *Organization Theory – modern, symbolic, and postmodern perspectives*. Uppl 2. New York: Oxford University Press Inc.
- Hubbert, A.R., Sehorn, A.G. & Brown, S.W. (1995). Service expectations: the consumer versus the provider. *International Journal of Service Industry Management*, Vol. 6, Nr. 1, s. 6-21.
- Input*. (2005). Uppdragen sätts på pränt. Nr. 1, s. 19.
- Jacobsen, D.I (2002). *Vad, hur och varför? Om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen*. Lund: Studentlitteratur.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, Vol. 3, Nr. 4, October, s. 305-360.
- Jennings, M., Reckers, M.J. & Kneer, D.C. (1993). The significance of audit decision aids and precase jurists' attitudes on perceptions of audit firm culpability and liability. *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9, Spring, s. 489-507.
- Johansson, S & Lanér, S (2007). *Uppdragsbrevets påverkan på förväntningsgapet*. Växjö: Växjö universitet.
- Johansson, S-E, Häckner, E & Wallerstedt, E (2005). *Uppdrag revision*. Uppl 1. Stockholm: SNS Förlag.
- Josephson, S & Nilsson, M (2006). *Varför är företagaren inte intresserad av vad revisorn gör?* Kristianstad: Högskolan i Kristianstad.
- Karlberg, E. (1994). Revisionens historia. *Finanstidningen*, 29 mars.
- Kelly, A. & Mohrweis, L. (1989). Banker's and investors' perceptions of the auditor's role in financial statement reporting: the impact of SAS. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 9, Nr. 58, s. 87-97.
- Koh, C. & Woo, E-S. (1998). The expectations gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 13, s. 147 - 154.
- Liggio, C.D. (1974). The expectation gap: the accountant's Waterloo. *Journal of Contemporary Business*, Vol. 3, Spring, s. 27-44.
- Marian, Y.J., Gladie, M.C. & Albert, Y.H. (2002). *Malayan Law Journal*, Vol. 1.
- Meyer, J.W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American Journal of Sociology*, Vol. 83, Nr. 2, September, s. 340-363.
- Miller, J., Reed, S. & Strawser, R. (1990). The new auditor's report: will it close the expectations gap in communications? *The CPA Journal*, Vol. 60, s. 68-72.

- Monroe, G.S. & Woodliff, D R. (1993). The effect of education on audit expectation gap. *Accounting and Finance*, Vol. 33, Maj, s. 61-78.
- Nair, R. & Rittenberg, L. (1987). Messages perceived from audit, review, and compilation reports: extension to more diverse groups. *Auditing, a Journal of Practice and Theory*, Vol. 7, s. 15-38.
- Nordstedts svenska ordbok* (2004). Uppl 1. Stockholm: P.A. Nordstedt & Söner AB.
- Ojasalo, J. (2001). Managing customer expectations in professional services. *Managing Service Quality*, 11, 3, s. 200-212.
- Ojo, M. (2006). Eliminating the Audit Expectation Gap – Myth or Reality? *Munich Personal RePEc Archive*, Nr. 232.
- Perloff, J.M (2004). *Microeconomics*. Uppl 3. Pearson Addison Wesley: Pearson Education, Inc.
- Pierce, B. & Kilcommins, M. (1995-1996). The Audit Expectations Gap: The Role of Auditing Education. *DCUBS Research Papers*, Nr. 13.
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and Business Research*, Vol. 24, Nr. 93.
- Power, M (1997). *The Audit Society – Rituals of Verification*. New York: Oxford university press.
- Sánchez Ballesta, J. P. & Garcia-Meca, E. (2005). Audit qualifications and corporate governance in Spanish listed firms. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, Nr. 7, s. 725-738.
- Saunders, M, Lewis, P & Thornhill, A (2007). *Research Methods for Business Students*. Uppl 4. England: Pearson Education Limited.
- Schelluch, P. (1996). Long-form audit report messages: further implications for the audit expectation gap. *Accounting Research Journal*, Vol. 9, Nr. 1, s. 48-55.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H. & Cooper, C. (1998). The impossibility of eliminating the expectations gap: Some theory and evidence. *Critical Perspectives on Accounting*, 9, s. 299-330.
- Shaikh, J.M. & Talha, M. (2003). Credibility and expectation gap in reporting on uncertainties. *Managerial Auditing Journal*, 18, 6/7, s. 517-529.
- Sundén, M. (2003). Skandiauppdraget var komplext och ovanligt. *Svenska Dagbladet*, 29 december.

Tengblad, S (2006). *Aktörer och institutionell teori*. Göteborg: School of Business, Economics and law Göteborg university

Thomas, J.B. & Trevino, L.K. (1993). Information processing strategic alliance building: A multiple-case approach. *Journal of Management Studies*, September.

Vosper, R. (2006). Better Clients. *InsideCounsel*, s. 44-46.

Öhman, P. (2007). Motstridiga intressen hot mot revisionens möjligheter. *Balans*, Nr. 4, s. 41-43.

Bilaga 1 FAR: s mall för uppdragsbrev

Mall för uppdragsbrev ur FAR:s Samlingsvolym 2007: 271.

Uppdragsbrev

Vi (Jag) har av bolagsman i Y AB fått uppdraget att utföra revision i Y AB. Vi (Jag) bekräftar genom detta brev att vi (jag) åtar oss (mig) uppdraget. Uppdraget löper under fyra räkenskapsår fram till slutet av den ordinarie bolagsstämman som skall hållas under år 200X.

Revisionsuppdraget omfattar

- granskning enligt god revisionssed av Y ABs bokföring och årsredovisning samt styrelsens och verkställande direktörens förvaltning av bolaget som syftar till att ge oss (mig) underlag för vår (min) revisionsberättelse till bolagsstämman,
- annan granskning och rapportering enligt aktiebolagslagen ("lagstadgade tilläggsuppdrag"),
- biträde och rådgivning som föranleds av iakttagelser vid sådan granskning och annan jämförbar rådgivning ("revisionsrådgivning").

För uppdraget gäller bilagda av FAR SRS, branschorganisationen för revisorer och rådgivare, fastställda allmänna villkor för lagstadgad revision av aktiebolag (med följande tillägg, avvikelser och förändringar...).

Uppdraget omfattar inte annan rådgivning som går utöver revisionsrådgivning. För sådana tjänster, t ex redovisnings- och deklarationsbiträde, gäller särskilda villkor.

Med vänlig hälsning

REVISIONSBYRÅN X

Uppdragets villkor accepteras:

Y AB

(underskrift av behörig firmatecknare)

Bilaga 2 FAR SRS allmänna villkor

FAR SRS allmänna villkor för lagstadgad revision av svenska aktiebolag (FAR:s Samlingsvolym 2007: 272-276)

Version 2007.1

1 Allmänt

Dessa allmänna villkor reglerar förhållandet mellan Revisionsbyrån ("Revisionsbyrån") och klientbolaget ("Bolaget"), om inte annat följer av tvingande bestämmelser i lag eller annan författning. Med "Företagsledningen" avses i det följande Bolagets styrelse och verkställande direktör.

Detta gäller även om en fysisk person hos Revisionsbyrån valts till revisor i Bolaget.

2 Revisionsbyråns ansvar att följa god revisors- och revisionsred

Revisionen syftar bl.a. till att kvalitetssäkra Bolagets ekonomiska information till marknaden. Revisionsbyrån granskar dels Bolagets årsredovisning och bokföring (räkenskapsrevision), dels Företagsledningens förvaltning (förvaltningsrevision). Slutsatserna från denna granskning rapporteras årligen i en revisionsberättelse som läggs fram för aktieägarna vid den bolagsstämma som skall behandla årsredovisningen [och koncernredovisningen] och frågan om ansvarsfrihet.

Revisionsbyrån skall utföra uppdraget i enlighet med de krav som följer av aktiebolagslagen och revisorslagen samt god revisors- och revisionsred. Revisionsbyrån skall informera Bolaget om eventuella ändringar i kraven som är av väsentlig betydelse för arbetets inriktning och omfattning.

Revisionsbyrån kommer att utföra revisionsuppdraget i enlighet med god revisionsred i Sverige. Det innebär att Revisionsbyrån planerar och genomför revisionen för att Revisionsbyrån i rimlig grad skall försäkra sig om att årsredovisningen [och koncernredovisningen] inte innehåller väsentliga felaktigheter. En revision innefattar att granska ett urval av underlagen för belopp och annan information i räkenskapshandlingarna. I en revision ingår också att bedöma redovisningsprinciperna och Företagsledningens tillämpning av dem samt att bedöma de betydelsefulla uppskattningar som Företagsledningen gjort när den upprättat årsredovisningen [och koncernredovisningen] samt att utvärdera den samlade informationen i årsredovisningen [och koncernredovisningen]. I uppdraget ingår också att lämna ett uttalande om ansvarsfrihet för Företagsledningen. Till grund för detta uttalande kommer Revisionsbyrån att ta del av väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i Bolaget för att bedöma om Företagsledningen (någon styrelseledamot eller verkställande direktören) är ersättningskyldig mot Bolaget. Revisionsbyrån kommer även att granska om Företagsledningen på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen.

Revisionen baseras i viss omfattning på urval samt har andra inneboende begränsningar. Tillsammans med de begränsningar som finns inbyggda i systemen för redovisning och intern kontroll medför detta risk för att felaktiga uppgifter i årsredovisningen som är väsentliga och

som har sin orsak i oegentligheter och fel inte upptäcks. Motsvarande gäller med avseende på oegentligheter och fel i Företagsledningens förvaltning.

3 Bolagets och Företagsledningens ansvar och medverkan

Företagsledningen ansvarar bl.a. för följande:

- Förvaltningen av Bolaget och därmed bl.a. skyddandet av Bolagets tillgångar.
- Fastställandet och tillämpningen av lämpliga redovisningsprinciper.
- Vidtagandet av åtgärder för att Bolagets bokföring fullgörs i överensstämmelse med lag samt kontrolleras på ett betryggande sätt. Motsvarande gäller också med avseende på Bolagets skyldigheter beträffande skatter och avgifter.
- Upprättandet och vidmakthållandet av intern kontroll.
- Förebyggandet och upptäckandet av oegentligheter och fel genom införandet av lämpliga redovisningssystem och system för intern kontroll.
- Identifieringen och analysen av affärsmässiga risker i Bolagets verksamhet.
- Upprättandet av årsredovisning [och koncernredovisning] i lagstadgad tid och med erforderliga upplysningar.

Företagsledningen skall

- ge Revisionsbyrån tillfälle att genomföra granskningen och lämna Revisionsbyrån alla upplysningar och det biträde som Revisionsbyrån bedömer vara nödvändigt för att uppdraget skall kunna fullgöras enligt lag och god revisionssed,
- medverka till framtagandet av sådana uttalanden som Revisionsbyrån skall inhämta från Bolaget enligt god revisionssed, och
- ansvara för att sådana förhållanden som av Företagsledningen bedöms vara av väsentlig betydelse för revisionen delges Revisionsbyrån för kännedom.

Bolaget ansvarar för att den information som Företagsledningen och övriga företrädare för Bolaget lämnar till Revisionsbyrån är korrekt och fullständig samt att informationen kan läggas till grund för Revisionsbyråns arbete i enlighet med uppdraget.

Detta innebär ingen begränsning i Revisionsbyråns skyldighet att utföra revisionsuppdraget i enlighet med god revisionsmed. Revisionsbyrån genomför därför granskningen i den omfattning som den anser vara nödvändig.

4 Behandling av personuppgifter

Uppdragsgivaren svarar för att personuppgifter behandlas i enlighet med gällande lagstiftning. Revisionsbyrån skall följa Uppdragsgivarens skriftliga instruktioner för behandling av personuppgifter och beakta bestämmelserna i personuppgiftslagen (1998:204) när sådana uppgifter behandlas.

5 Bemanningen av uppdraget m.m.

Har Bolaget utsett Revisionsbyrån till revisor, utser Revisionsbyrån en av de verksamma revisorerna i Revisionsbyrån att vara huvudansvarig för revisionen. Revisionsbyrån har rätt

att efter samråd med Bolaget utse ny huvudansvarig revisor. Har Bolaget vid bolagsstämma utsett auktoriserad eller godkänd revisor leds uppdraget av denne.

Den ansvarige revisorn har rätt att anlita medarbetare i uppdraget och vid behov konsultera specialister inom och utom Revisionsbyrån.

Revisionsbyrån har rätt att utföra uppdraget hos Bolaget, i Revisionsbyråns lokaler eller på annan plats efter vad som bedöms lämpligt.

6 Rekrytering

Parterna förbinder sig att under Uppdraget och sex (6) månader efter det att det upphört inte – vare sig direkt eller indirekt genom någon annan – anställa, försöka anställa eller på något annat sätt binda upp någon personal hos respektive Part som varit involverad i Uppdraget.

7 Dokumentation m.m.

Revisionsbyrån dokumenterar sitt arbete i enlighet med lag och god revisionsred och förvarar dokumentationen i minst tio år och på sådant sätt att den inte blir tillgänglig för obehöriga.

Dokumentationen avser sådana förhållanden som har betydelse för Revisionsbyråns fullgörande av uppdraget. I dokumentationen ingår även korrespondens samt kopior av revisionsberättelser, promemorior och andra utlåtanden eller intyg som Revisionsbyrån lämnat.

Dokumentationen är Revisionsbyråns egendom. Revisionsbyrån behöver inte lämna ut dokumentationen till Bolaget, eller annan, om detta inte följer av författning eller myndighets beslut.

Bolaget får inte använda andra skrivelser som Revisionsbyrån lämnat inom ramen för revisionsuppdraget än revisionsberättelsen och övriga yttranden enligt aktiebolagslagen och aktiebolagsförordningen annat än för internt bruk, om inte Revisionsbyrån dessförinnan lämnat sitt skriftliga samtycke eller sådant användande följer av författning eller myndighetsbeslut.

När uppdraget upphör, skall parterna lämna tillbaka egendom, t.ex. dokument, programvara och annan utrustning som tillhör den andra parten.

8 Tystnadsplikt

Revisionsbyrån har tystnadsplikt enligt lag och god revisorsred avseende sådan information om Bolaget som framkommer i samband med revisionen. Från tystnadsplikten undantas sådana upplysningar som

- är allmänt kända eller kommer till allmän kännedom på annat sätt än genom brott mot Revisionsbyråns tystnadsplikt,
- Revisionsbyrån måste lämna enligt författning eller till följd av yrkesmässig skyldighet eller för att följa myndighets beslut.

Revisionsbyrån har vidare rätt att i samband med rättsligt förfarande lämna information i den mån det krävs för att skydda sina rättmätiga intressen.

9 Arvode

9.1 Arbete utförs på löpande räkning baserad på nedlagd tid.

9.2 Förändringar i regelverken för områden som redovisning, revision och bolagsstyrning, förändrade risker för ett företag samt förändrade förväntningar på revisionen gör att det på förhand inte går att beräkna ett specifikt arvodesbelopp för den lagstadgade revisionen. Revisionsbyrån kan dock ange principer för arvodesdebiteringen och – utifrån angivna förutsättningar – lämna en uppskattning av förväntade insatser.

Om uppgift om uppskattat arvode lämnas, grundar sig uppgiften på en samlad bedömning av relevanta omständigheter, såsom arten och omfattningen av Bolagets verksamhet, revisionsrisken, tillförlitligheten i Bolagets interna kontroll och rutiner i övrigt, uppdragets bemanning, de kunskaper och den erfarenhet som Revisionsbyrån behöver utnyttja i uppdraget samt uppskattad tidsåtgång för uppdragets utförande.

9.3 Om inte uppdragsbrevet anger något annat, grundar Revisionsbyrån sin uppgift om uppskattat arvode på följande förutsättningar.

- Att verksamhetens omfattning, inriktning och organisation är i allt väsentligt stabil och oförändrad jämfört med föregående år.
- Att förvaltningen i Bolaget sköts på ett sätt som är förenligt med aktiebolagslagen och bolagsordningen samt med andra lagar som är tillämpliga på Bolagets verksamhet.
- Att system av betydelse för redovisningen är ändamålsenliga, fungerar väl och är oförändrade under hela räkenskapsåret.
- Att den löpande redovisningen är av god standard och att en tillfredsställande intern kontroll föreligger under hela räkenskapsåret.
- Att kontroller i väsentliga redovisningssystem har dokumenterats.
- Att års- och delårsbokslut är upprättade, avstämda, fullständiga och väl dokumenterade samt analyserade av Bolaget innan granskningen av dessa påbörjas.
- Att Bolaget levererar bokslut, årsredovisning och annat underlag för granskning i god tid före granskningen eller enligt den tidsplan som anges i uppdragsbrevet eller annan överenskommelse.
- Att Bolaget och dess företrädare finns tillgängliga för att bistå Revisionsbyrån med nödvändig information.
- Att det inte sker några väsentliga eller omfattande förändringar i de regler som är tillämpliga på Bolagets verksamhet eller revisionsuppdragets utförande.

9.4 Revisionsbyrån förbehåller sig rätten att avvika från ett uppskattat arvode, om förutsättningarna enligt punkt 9.3 inte är uppfyllda. Detsamma gäller om omständigheter och förhållanden uppstår, vilka inte kunnat beaktas när storleken på arvodet uppskattades. Justerat arvode avser samtliga merkostnader för Revisionsbyrån föranledda av nya omständigheter och förhållanden eller förändrade förutsättningar.

9.5 Utöver arvode debiterar Revisionsbyrån Bolaget för mervärdesskatt samt för utlägg och kostnader i samband med revisionsuppdraget som t.ex. utlägg för resor, kost och logi.

10 Fakturering m.m.

10.1 Revisionsbyrån fakturerar Bolaget löpande månadsvis, baserat på nedlagd tid och utlägg. Betalning skall ske av Bolaget senast tio eller tjugo dagar från fakturadatum eller den

tidigare dag som överenskommits. Vid försenad betalning utgår dröjsmålsränta enligt räntelagen.

Revisionsbyrån får dock alltid fakturera Bolaget a conto månadsvis eller kvartalsvis baserat på uppskattat årsarvode. Revisionsbyrån skall alltid underrätta Bolaget om eventuella förändringar i faktureringsvillkoren.

10.2 Om Bolaget betalar förfallna fakturor för sent, får Revisionsbyrån begära förskottsbetalning av uppskattat arvode för återstående revisionsarbete avseende det aktuella räkenskapsåret. Revisionsbyrån behöver inte påbörja revisionsarbetet avseende ett nytt räkenskapsår förrän samtliga Revisionsbyråns fordringar på grund av det tidigare räkenskapsårets revisionsarbete slutreglerats av Bolaget.

Revisionsbyrån har även rätt till förskottsbetalning av uppskattat arvode för lagstadgade tilläggsuppdrag, t.ex. vid granskning av prospekt, emissioner och fusioner.

Revisionsbyrån behöver inte påbörja arbete med sådana extra insatser förrän förskottsbetalning är erlagd av Bolaget.

10.3 Revisionsbyrån skall på begäran av Bolaget lämna specifikation över utfört arbete.

11 Uppdragets upphörande i förtid

Bolaget har rätt att när som helst och oavsett skäl avbryta uppdraget i förtid. Om uppdraget upphör i förtid, skall Bolaget ersätta Revisionsbyrån för utfört arbete och för utlägg samt för 25 procent av arvodet för återstående mandatperiod, dock lägst 25 och högst 100 procent av arvodet för ett räkenskapsår. Sådan ersättning för återstående mandatperiod skall inte utgå, om uppdraget upphört på grund av tvingande bestämmelse i lag eller annan författning, myndighetsbeslut eller om uppdraget av annat tvingande skäl inte har kunnat fullföljas, t.ex. på grund av att ett sådant fullföljande ansetts strida mot god revisorssed eller god revisionsmed. Inte heller skall sådan ersättning utgå om uppsägningen är föranledd av sådant väsentligt avtalsbrott från Revisionsbyråns sida som givit Bolaget rätt att häva uppdraget.

Revisionsbyrån har rätt och ibland även skyldighet i enlighet med lag och god revisorssed (se exempel nedan) att avbryta uppdraget i förtid. Om Revisionsbyrån under sådana förutsättningar avbrutit uppdraget, skall Revisionsbyrån erhålla full ersättning av Bolaget för nedlagt arbete och övriga upplupna kostnader på grund av revisionsuppdraget.

Revisionsbyrån har rätt att frånträda revisionsuppdraget i förtid, om Bolaget är i dröjsmål med betalning av revisionsarvodet eller arvode för annat uppdrag som Revisionsbyrån åtagit sig att utföra för Bolaget. Revisionsbyrån har även rätt att frånträda uppdraget om Bolaget begår väsentligt avtalsbrott gentemot Revisionsbyrån. Om Revisionsbyrån frånträder uppdraget enligt detta stycke skall Bolaget ersätta Revisionsbyrån enligt reglerna i första stycket denna punkt.

Om uppdraget upphör av skäl angivna i andra stycket i denna punkt har Bolaget inte rätt till någon ersättning från Revisionsbyrån.

Om Revisionsbyrån avsäger sig uppdraget i förtid utan något objektiva godtagbart skäl eller för det fall Bolaget säger upp uppdraget till följd av väsentligt avtalsbrott från Revisionsbyråns sida, är Bolaget berättigat till skälig ersättning för den direkta skada som Bolaget åsamkats. Ersättningsskyldigheten är dock alltid begränsad till 25 procent av arvodet för ett räkenskapsår, dock högst 25 prisbasbelopp.

12 Ansvar och försäkring

Revisionsbyråns skadeståndsansvar till följd av eventuella försummelse i uppdraget regleras i aktiebolagslagen. Revisionsbyrån skall inneha försäkring för den ersättningsskyldighet som Revisionsbyrån kan ådra sig i sin revisionsverksamhet. Försäkringen skall uppfylla Revisorsnämndens krav. Eventuellt skadeståndsanspråk skall framställas skriftligen utan dröjsmål med angivande av grunden för anspråket.

13 Skadeslöshetsförbindelse

Om Revisionsbyrån åsamkas kostnad till följd av anspråk från tredje man såsom skadestånd, rättegångskostnader inkluderande ombudsarvode eller andra liknande kostnader skall Bolaget, under nedan angivna förutsättningar, ersätta Revisionsbyrån för nämnda kostnader. Bolaget skall under samma förutsättningar ersätta Revisionsbyrån för Revisionsbyråns eget arbete och kostnader.

Förutsättningarna för Bolagets ersättningsskyldighet är att

- anspråket från tredje man är hänförligt till lagstadgad revision (inkluderande även lagstadgade tilläggsuppdrag och/eller revisionsrådgivning), och
- det förhållande som grundar tredje mans krav mot Revisionsbyrån inte skulle ha förelegat eller uppkommit om inte Bolaget genom Företagsledningen brustit i sina skyldigheter mot Revisionsbyrån enligt dessa villkor.

Bilaga 3 Telefonenkät

Presentation namn, skola, syfte, tid, anonym

1. **Uppdragsbrevet är ett dokument som upprättas mellan revisor och klient.
Har du eller någon annan på företaget skrivit under ett sådant uppdragsbrev?**
Ja
Nej
Minns ej/ Vet ej

2. **Har du eller någon annan på företaget tillsammans med revisorn gått igenom
uppdragsbrevet innan det skrevs under?**
Ja
Nej
Minns ej/ Vet ej

3. **Fick du eller någon annan på företaget skriftlig/ muntlig information om
revisionsuppdraget innan uppdragsbrevet skrevs under (infördes om nej på
fråga ett)?**
Skriftlig
Muntlig
Både och
Inget av det
Företaget nystartat (efter år 2004)
Minns ej/ Vet ej

4. **Hur ofta förändras innehållet i ert uppdragsbrev?**

Kontinuerligt
Vid väsentliga förändring/ behov
Mer sällan
Aldrig
Vet ej

5. **Upprättas ett nytt uppdragsbrev när villkoren för revisionsuppdraget
förändras?**
**Med villkor menas förändring i uppdraget, företagsledning, styrelse, ägande
eller väsentlig förändring i klientens verksamhet.**
Ja
Ja, men inte alltid
Nej
Har inte skett någon sådan förändring
Vet ej

6. **Revisorn fullgör alltid sina uppgifter gentemot mig.**
Stämmer inte alls Stämmer helt

- 7 **Min uppfattning gällande revisorns uppgifter har förändrats sedan uppdragsbrevet skrevs under.**
Stämmer inte alls Stämmer helt
- 8 **Revisorns uppgift är att garantera en felfri redovisning.**
Stämmer inte alls Stämmer helt
- 9 **Revisorn brukar ställa upp när jag ber om hjälp.**
Stämmer inte alls Stämmer helt
- 10 **Uppdragsbrevet har ökat min förståelse för vad revision innebär.**
Stämmer inte alls Stämmer helt
- 11 **Revisorns uppgift är att granska redovisningen och förvaltningen.**
Stämmer inte alls Stämmer helt
- 12 **Revisionen motsvarar mina förväntningar.**
Stämmer inte alls Stämmer helt
- 13 **Har revisorn gett företaget ett exemplar av uppdragsbrevet?**
Ja
Nej
Minns ej/ Vet ej
- 14 **Bifogades dokumentet FAR SRS allmänna villkor till uppdragsbrevet?**
Ja
Nej
Minns ej/ Vet ej
- 15 **Är det möjligt att vi kan få en kopia på ert uppdragsbrev?
Stryk över all känslig information som ni inte vill visa.**

Hämta på företaget.

Skicka med fax till nr: XXXX - XXXXX

Maila till: xxxxxx@xxxx

Skicka med post till adress:

Hanna Löfström

XXXXXXXX XX

291 XX Kristianstad

Tack!

Om ni önskar den färdiga uppsatsen i december.

Uppge er e-postadress.....

Om svarar nej på fråga 1 – kan svara på fråga: 3,6,8,9,11,12

Bilaga 4 Presentation av svarsfrekvenser

Fråga 1

Svarsalternativ	Procent	Antal
Ja	40%	20
Nej	24%	12
Minns ej/ Vet ej	36%	18
Totalt	100%	50

Fråga 2

Svarsalternativ	Procent	Antal
Ja	60%	12
Nej	35%	7
Minns ej/ Vet ej	5%	1
Totalt	100%	20

Fråga 3

Svarsalternativ	Procent	Antal
Skriftligt	4%	2
Muntligt	36%	18
Både och	6%	3
Inget av det	24%	12
Företaget nystartat (efter år 2004)	18%	9
Minns ej/ Vet ej	12%	6
Totalt	100%	50

Fråga 4

Svarsalternativ	Procent	Antal
Kontinuerligt	15%	3
Vid väsentliga förändringar/ behov	5%	1
Mer sällan	0%	0
Aldrig	75%	15
Vet ej	5%	1
Totalt	100%	20

Fråga 5

Svarsalternativ	Procent	Antal
Ja	15%	3
Ja, men inte alltid	0%	0
Nej	5%	1
Har inte skett någon sådan förändring	80%	16
Vet ej	0%	0
Totalt	100%	20

Fråga 6

Svarsalternativ	Procent	Antal
1	0%	0
2	4%	2
3	24%	12
4	72%	36
Totalt	100%	50

Fråga 7

Svarsalternativ	Procent	Antal
1	90%	18
2	10%	2
3	0%	0
4	0%	0
Totalt	100%	20

Fråga 8

Svarsalternativ	Procent	Antal
1	16%	8
2	4%	2
3	10%	5
4	70%	35
Totalt	100%	50

Fråga 9

Svarsalternativ	Procent	Antal
1	0%	0
2	0%	0
3	0%	0
4	100%	50
Totalt	100%	50

Fråga 11

Svarsalternativ	Procent	Antal
1	0%	0
2	0%	0
3	12%	6
4	88%	44
Totalt	100%	50

Fråga 13

Svarsalternativ	Procent	Antal
Ja	95%	19
Nej	5%	1
Minns ej/ Vet ej	0%	0
Totalt	100%	20

Fråga 10

Svarsalternativ	Procent	Antal
1	75%	15
2	20%	4
3	5%	1
4	0%	0
Totalt	100%	20

Fråga 12

Svarsalternativ	Procent	Antal
1	2%	1
2	2%	1
3	18%	9
4	78%	39
Totalt	100%	50

Fråga 14

Svarsalternativ	Procent	Antal
Ja	65%	13
Nej	5%	1
Minns ej/ Vet ej	30%	6
Totalt	100%	20

Bilaga 5 Presentation av testresultaten

Resultat av K-S test

Alla test visade 0,000

Resultat av Alpha-test

Alla beroende variabler 0,374
Variabel 6 – Variabel 12 0,627
Variabel 13 – Variabel 14 0,077

Resultat av Spearmans test

Hypotes 1

Variabler	Signifikans	Korrelation
Fråga 6 - Fråga 10	0,281	0,253
Fråga 7 - Fråga 10	0,003	0,631
Fråga 8 - Fråga 10	0,175	-0,316
Fråga 11 - Fråga 10	0,109	-0,369
Fråga 12 - Fråga 10	0,372	0,211
Förväntningar - Fråga 10	0,749	0,076

Resultat av χ^2 -test

Hypotes 2

Variabler	Signifikans
Fråga 3 - Fråga 8	0,659

Resultat av Fishers exakta test

Hypotes 1

Variabler	Signifikans
Fråga 6 - Fråga 1	1,000
Fråga 8 - Fråga 1	0,001
Fråga 11 - Fråga 1	0,672
Fråga 12 - Fråga 1	0,155
Förväntningar - Fråga 1	0,155

Hypotes 2

Variabler	Signifikans
Fråga 6 - Fråga 3	0,495
Fråga 7 - Fråga 3	1,000
Fråga 11 - Fråga 3	0,150
Fråga 12 - Fråga 3	1,000
Förväntningar - Fråga 3	1,000

Hypotes 3

Variabler	Signifikans
Fråga 6 - Fråga 2	1,000
Fråga 7 - Fråga 2	0,495
Fråga 8 - Fråga 2	0,670
Fråga 11 - Fråga 2	0,242
Fråga 12 - Fråga 2	1,000
Förväntningar - Fråga 2	1,000

Hypotes 4

Variabler	Signifikans
Fråga 6 - Fråga 13	1,000
Fråga 7 - Fråga 13	1,000
Fråga 8 - Fråga 13	1,000
Fråga 11 - Fråga 13	0,150
Fråga 12 - Fråga 13	1,000
Förväntningar - Fråga 13	1,000

Variabler	Signifikans
Fråga 6 - Fråga 14	1,000
Fråga 7 - Fråga 14	0,521
Fråga 8 - Fråga 14	0,642
Fråga 11 - Fråga 14	0,270
Fråga 12 - Fråga 14	0,521
Förväntningar - Fråga 14	0,521

Hypotes 5

Variabler	Signifikans
Fråga 6 - Fråga 4	1,000
Fråga 7 - Fråga 4	1,000
Fråga 8 - Fråga 4	0,285
Fråga 11 - Fråga 4	0,509
Fråga 12 - Fråga 4	1,000
Förväntningar - Fråga 4	1,000

(svarsalternativet vet ej, hopslaget med alternativen mer sällan och aldrig)

Variabler	Signifikans
Fråga 6 - Fråga 4	1,000
Fråga 7 - Fråga 4	1,000
Fråga 8 - Fråga 4	0,617
Fråga 11 - Fråga 4	1,000
Fråga 12 - Fråga 4	1,000
Förväntningar - Fråga 4	1,000

(svarsalternativet vet ej, hopslaget med alternativen kontinuerligt och vid väsentliga förändringar/ behov)

Variabler	Signifikans
Fråga 6 - Fråga 5	1,000
Fråga 7 - Fråga 5	1,000
Fråga 8 - Fråga 5	1,000
Fråga 11 - Fråga 5	1,000
Fråga 12 - Fråga 5	1,000
Förväntningar - Fråga 5	1,000

(svarsalternativet har inte skett någon sådan förändring, hopslaget med alternativet ja)

Variabler	Signifikans
Fråga 6 - Fråga 5	1,000
Fråga 7 - Fråga 5	1,000
Fråga 8 - Fråga 5	0,566
Fråga 11 - Fråga 5	0,404
Fråga 12 - Fråga 5	1,000
Förväntningar - Fråga 5	1,000

(svarsalternativet har inte skett någon sådan förändring, hopslaget med alternativet nej)

Bilaga 6 Sammanställning av dokumentstudien

Punkt	1	2	3	4	5	6	7
1	X	X	X				Bilagan
2	X	X	X				Bilagan
3	X	X	X	X	X	X	X
4			X				Bilagan
5	X	X	X	X	X	X	Bilagan
6	Bilagan	Bilagan		X	X	X	Bilagan
7		X	X				Bilagan
8							
9	X	X	X	X	X	X	Bilagan
10	X	X	X	X	X	X	X
11							
12	X	X	X	X	X	X	X
13	Bilagan	Bilagan		X	X	X	Bilagan
14	Bilagan	Bilagan					
15							
16	Bilagan	Bilagan		X	X	X	
17	X	X	X				X