

**Södertörns Högskola**  
**Institutionen för ekonomi och företagande**  
**Kandidatuppsats, VT 2006**  
**Handledare: Bengt Lindström**

**södertörns**  
**högskola**  

---

**UNIVERSITY COLLEGE**

---

---

# **Den orena revisionsberättelsen – orsaker och effekter**

---

**Författare:**  
**Lisa Andersson 791224**  
**Tina Edsvik 801108**

# Abstract

**Diploma work in Business Economics, Department of Economy and Business administration, Södertörn University College  
C-level, spring 2006**

**Authors:** Lisa Andersson and Tina Edsvik

**Tutor:** Bengt Lindström

**Title:** The Defect Audit Report – Causes and Effects

**Background and problem:** The audit report is seen as a quality stamp for a company and a defect audit report is something very serious for most of a company's stakeholders. Earlier research claims that 50 percent of the companies who received a defect audit report go bankrupt within five years. The corresponding figure for companies who have not received a defect report is 20 percent. Since a remark in the audit report is considered to be grave, it is of interest to study closer which factors lead to a defect audit report, and further how it influences a company to have a defect audit report.

**Purpose:** The purpose of this essay is to create statistics over the causes of defect audit reports to be able to see how commonly occurring the different causes are, and to study how the entrepreneurs perceive the audit report in general and particularly the defect one.

**Delimitation:** The essay studies annual reports from 2003 in joint-stock companies with more than three employees. Interviews are being held with one respondent from each group of causes.

**Method:** To begin with we have implemented a quantitative method in which we have studied the audit reports in the selected population. Out of this we have compiled the most common factors that are the causes of a defect audit report and graded them into different groups of causes. Thereafter a qualitative study consisting of interviews was completed. We have selected the respondents of the interviews by looking at every group of causes and therefore have chosen one company out of each group.

**Results and conclusions:** The number of defect audit reports for the inquired population in 2003 amounted to 13.1 percent. The most common cause is that the annual report has been submitted too late due to the fact that companies' stakeholders do not pay much attention to that cause in particular. In general the entrepreneurs are of the opinion that the audit report is too standardised, the defect one as well. Hence it is the underlying reasons for a defect audit report, as well as different parameters, which are of interest to the stakeholders of a company.

**Suggestions to further studies:** While writing the essay, subjects for further studies have arisen. It would be of interest to perform a major interview inquiry to study whether the effects of the defect audit report differ due to the cause of it. A more thorough research of the differences between small and large companies would also be interesting. Are they affected differently by a defect audit report and do they render a defect audit report to different extents?

# Sammanfattning

**Examensarbete i företagsekonomi, Södertörns Högskola  
Revision, C-nivå, VT 2006**

**Författare:** Lisa Andersson och Tina Edsvik

**Handledare:** Bengt Lindström

**Titel:** Den orena revisionsberättelsen – orsaker och effekter

**Bakgrund och problem:** Revisionsberättelsen ses som en kvalitetsstämpel för ett företag och en oren sådan är något mycket allvarligt för de flesta av ett företags intressenter. Tidigare forskning påstår att 50 procent av de företag som fått en oren revisionsberättelse går i konkurs inom fem år. Motsvarande siffra för företag som inte fått en oren är 20 procent. Eftersom en anmärkning i revisionsberättelsen anses vara allvarligt, är det av intresse att se närmare på dels vilka faktorer som leder till en oren revisionsberättelse samt hur det påverkar ett företag att ha en oren revisionsberättelse.

**Syfte:** Syftet med uppsatsen är att ta fram statistik över orsaker till orena revisionsberättelser för att se hur vanligt förekommande de olika orsakerna är, samt att undersöka hur företagarna förhåller sig till revisionsberättelsen i allmänhet och speciellt den orena.

**Avgränsningar:** Uppsatsen undersöker årsredovisningar från 2003 i aktiebolag med fler än tre anställda. Intervjuer genomförs med en respondent från varje orsaksgrupp.

**Metod:** Först har en kvantitativ undersökning genomförts där revisionsberättelserna ur den valda populationen granskats. Utifrån detta har de vanligaste faktorerna som orsakar en oren revisionsberättelse sammanställts samt sorterats in i olika orsaksgupper. Därefter har en kvalitativ undersökning bestående av intervjuer gjorts. Vi har valt ut intervjuobjekten genom ett beaktande av varje orsaksgrupp och därefter har ett företag utvalts från respektive grupp.

**Resultat och slutsatser:** Antalet orena revisionsberättelser för den undersökta populationen år 2003 uppgick till 13,1 %. Den vanligaste orsaken är att årsredovisningen har inlämnats försent, vilket enligt vår underökning beror på att ett företags intressenter inte lägger så stor vikt vid just den anmärkningen. Överlag anser företagarna att revisionsberättelsen är alltför standardiserad, även den orena. Det är således de bakomliggande orsakerna till en oren revisionsberättelse, samt andra parametrar, som är betydelsefulla för ett företags intressenter.

**Förslag till fortsatta studier:** Under uppsatsens gång har det uppkommit ämnen som skulle vara av intresse att studera vidare inom. Det skulle vara intressant att göra en större intervjuundersökning för att se om effekterna av den orena revisionsberättelsen skiljer sig åt beroende på orsaken till den. Att närmare undersöka skillnader mellan små och stora företag skulle också vara intressant. Påverkas de olika av en oren revisionsberättelse och lämnar de oren revisionsberättelse i olika utsträckning?

## Förkortningar

<b>ABL</b>	Aktiebolagslagen (1975:1385)
<b>FAR</b>	Föreningen auktoriserade revisorer
<b>UC</b>	Upplysningscentralen
<b>ÅRL</b>	Årsredovisningslagen (1995:1554)

## Begreppsdefinition

---

<b>Ren revisionsberättelse</b>	När revisorn inte har några anmärkningar på företaget. Se bilaga 2.
<b>Oren revisionsberättelse</b>	När revisorn har något att anmärka på gällande revisionen av företaget. Se bilaga 3.
<b>Kreditupplysningsföretag</b>	Företag som tillhandahåller ekonomisk information om personer eller andra företag. De ger betalningsanmärkningar baserat på uppgifter från bland annat kronofogdemyndigheten.
<b>God revisionssted</b>	God revisionssted innebär god praxis bland erfarna revisorer, gällande varje revisors samvete, kunskap, erfarenhet, omdöme och noggrannhet.
<b>God revisorssted</b>	De etiska regler och det förhållningssätt som revisorn måste följa. Reglerna gäller inte bara egentliga revisionsuppdrag, utan även exempelvis rådgivning och skattefrågor.
<b>God redovisningssted</b>	Normer för hur bokföring och bokslut bör skötas enligt vedertagen praxis i branschen.

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

---

<b>1. Inledning .....</b>	<b>1</b>
1.1. Bakgrund.....	1
1.2. Problemdiskussion .....	2
1.3. Problemformulering.....	2
1.4. Syfte .....	3
1.5. Avgränsningar .....	3
<b>2. Metod .....</b>	<b>4</b>
2.1. Undersökningsmetod .....	4
2.2. Population och urval .....	4
2.3. Datainsamling .....	5
2.3.1 Statistik.....	5
2.3.2 Intervjuer .....	5
2.4. Undersökningens trovärdighet .....	6
2.4.1 Validitet .....	6
2.4.2 Reliabilitet .....	7
2.4.3 Källkritik .....	7
<b>3. Teori och tidigare studier .....</b>	<b>9</b>
3.1. Revisionens syfte .....	9
3.2. Revisorns roll .....	9
3.2.1 Revisorns oberoende .....	10
3.2.2 Revisorns tystnadsplikt .....	10
3.3. Revisionsprocessen .....	11
3.3.1 Planering.....	11
3.3.2 Granskning .....	11
3.3.3 Rapportering.....	11
3.4. Revisionsberättelsen.....	12
3.4.1 Ren revisionsberättelse.....	12
3.4.2 Ören revisionsberättelse .....	12
3.4.3 Särskild upplysning .....	13
3.5. Intressentmodellen .....	14
3.5.1 Ägare .....	15
3.5.2 Styrelse och företagsledning .....	15
3.5.3 Kreditgivare.....	15
3.5.4 Leverantörer och kunder .....	15
3.5.5 Konkurrenter .....	16
3.5.6 Anställda.....	16
3.5.7 Stat och kommun.....	16
3.6. Tidigare studier .....	17
<b>4. Empiri .....</b>	<b>20</b>
4.1. Statistik.....	20
4.2. Orsaksgrupper .....	20
4.2.1 Årsredovisningen har inlämnats för sent.....	21
4.2.2 Skatter, avgifter och mervärdesskatt har betalats för sent och/eller med fel belopp .....	22
4.2.3 Upprättande av kontrollbalansräkning och likvidation .....	22

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

---

4.2.4	Brister i den interna kontrollen .....	23
4.2.5	Osäkra lånefordringar och förbjudna lån.....	23
4.2.6	Revisorn har ej haft fullständig kontroll .....	23
4.2.7	Redovisningsproblem .....	24
4.2.8	Övrigt .....	24
4.3.	Intervjuer .....	25
4.3.1	Årsredovisningen har inlämnats för sent.....	25
4.3.2	Skatter, avgifter och mervärdesskatt har betalats för sent och/eller med fel belopp .....	26
4.3.3	Upprättande av kontrollbalansräkning och likvidation .....	26
4.3.4	Brister i den interna kontrollen .....	27
4.3.5	Osäkra lånefordringar och förbjudna lån.....	27
4.3.6	Revisorn har ej haft fullständig kontroll .....	27
4.3.7	Redovisningsproblem .....	28
4.3.8	Övrigt .....	28
<b>5.</b>	<b>Analys .....</b>	<b>30</b>
5.1.	Inledning .....	30
5.2.	Orsaker .....	30
5.3.	Revision och revisionsberättelsen .....	31
5.3.1	Revisionens syfte.....	31
5.3.1.1	Revisorns roll.....	31
5.3.2	Revisionsberättelsens syfte.....	32
5.4.	Intressentmodellen .....	32
5.4.1	Kreditgivare.....	32
5.4.2	Stat och kommun.....	32
5.4.3	Leverantörer och kunder .....	33
5.4.4	Ägare .....	33
5.4.5	Styrelse och företagsledning .....	33
5.5.	Tidigare studier .....	34
<b>6.</b>	<b>Slutsatser och avslutande diskussion.....</b>	<b>36</b>
6.1.	Slutsatser .....	36
6.2.	Avslutande diskussion.....	37
6.3.	Förslag till vidare forskning.....	37
<b>7.</b>	<b>Källförteckning.....</b>	<b>38</b>

## INNEHÅLLSFÖRTECKNING

---

<b>Bilaga 1</b> , Statistik över de orena revisionsberättelserna .....	40
<b>Bilaga 2</b> , Ren revisionsberättelse .....	41
<b>Bilaga 3</b> , Oren revisionsberättelse .....	42
<b>Bilaga 4</b> , Intervjuguide .....	44
<b>Figur 1</b> , Intressentmodellen .....	14
<b>Figur 2</b> , Diagram över orsaker till oren revisionsberättelse .....	21

---

# 1. Inledning

*I kapitlet ges en beskrivning av bakgrunden, problemdiskussionen och den problemställning som ligger till grund för valet av uppsatsämne. Därefter behandlas syftet med uppsatsen samt de avgränsningar som valts att göra.*

---

## 1.1 Bakgrund

Revisorns arbete är ett förtroendeuppdrag och revisionsberättelsen är den enda offentliga rapporten som avges. Revisionsberättelsen innehåller information huruvida ett bolags årsredovisning har upprättats i överensstämmelse med årsredovisningslagen och god redovisningssed. Det finns två typer av revisionsberättelser, den rena d.v.s. den standardiserade och den orena som innehåller anmärkningar. Revisionsberättelsen är inte avsedd att utgöra en informationskälla om företaget eftersom den går att finna i årsredovisningen. Men om årsredovisningen är otillräcklig ska ytterligare upplysningar lämnas i revisionsberättelsen. Dock får inte revisionsberättelsen innehålla bagatellartade fel, utan en anmärkning däri ska vara av allvarlig art.<sup>1</sup> Revisionsberättelsen kan således ses som en kvalitetsstämpel för ett företag och en oren sådan ses, av de flesta intressenterna till ett företag, som något väldigt allvarligt. En artikel i tidskriften ”Revisorn informerar” antyder att 50 procent av de företag som fått en oren revisionsberättelse går i konkurs inom fem år. Motsvarande siffra för företag som inte fått en oren är 20 procent.<sup>2</sup>

Formellt riktar sig revisionsberättelsen till aktieägarna men även andra intressenter, som exempelvis leverantörer, anställda och skattemyndigheten, kan tänkas ta del av revisionsberättelsen. Eftersom revisionsberättelsen är den enda offentliga information som intressenterna har att ta del av så är det av ytterst stor vikt att informationen är tillförlitlig. En revisor måste således vara oberoende och helt objektiv i sitt arbete gentemot företaget och vara tillräckligt insatt i företagets verksamhet för att kunna göra en rättvisande revision. En artikel i Svenska Dagbladet av Nils-Olof Ollevik tar upp vikten av att revisorerna kan kontrollera att allt går rätt till och att de kan föra en dialog med företagsledningen. Om revisorn upptäcker egendomligheter ska denne rapportera till styrelsen som i sin tur informerar ledningen. Men som står att läsa i artikeln har detta inte skett i Skandias fall. En enkel rutinkontroll hade avslöjat att VD, finanschef och styrelseordförande ägnade sig åt att

---

<sup>1</sup> [www.far.se](http://www.far.se).

<sup>2</sup> *Revisorn informerar*. Ett inlägg av Revisorssamfundet SRS i debatten om revisionsplikt, nr 9.



lura till sig pengar ur bolaget. Detta borde ha resulterat i en oren revisionsberättelse, men någon sådan lämnades aldrig. Om VD, finanschef och styrelseordförande är i maskopi är det svårt, för att inte säga omöjligt, för styrelse och revisorer att upptäcka bedrägerierna, skriver Ollevik.<sup>3</sup> Detta visar på hur viktig revisionen och revisorn är för att intressenterna ska kunna känna sig säkra. En oren revisionsberättelse är till för att uppmärksamma problem av allvarlig art inom företaget och intressenterna måste ha den möjligheten att skaffa sig finansiell information.

## 1.2 Problemdiskussion

Enligt tidigare forskning är cirka 12 % av de revisionsberättelser som årligen skrivs i Sverige orena.<sup>4</sup> Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) anger att det finns tre olika tillfällen som leder till en anmärkning i revisionsberättelsen:

1. Om styrelsen eller VD:n har överträtt aktiebolagslagen, tillämplig lag om årsredovisning eller företagets bolagsordning.
2. Om desamma har misskött sin förvaltning på ett sätt som kan leda till ersättningsskyldighet mot bolaget.
3. Om företaget inte har följt vissa centrala skatte- och avgiftsregler.<sup>5</sup>

Revisorn uttalar sig i revisionsberättelsen även huruvida han anser att bolagsstämman bör bevilja styrelsen och VD:n ansvarsfrihet. Endast i enstaka och allvarliga fall avstyrker revisorn detta. Eftersom en anmärkning i revisionsberättelsen anses vara så allvarligt är det av intresse att se närmare på dels vilka faktorer som leder till en oren revisionsberättelse, dels hur det påverkar ett företag att ha en oren revisionsberättelse.

## 1.3 Problemformulering

Genom att skapa egen statistik över orsakerna till orena revisionsberättelser, vill vi visa vilka orsaker som är vanligast förekommande. Utifrån intervjuer har vi även tagit del av de följder och lärdomar som företagen erhållit från den orena revisionsberättelsen. Utifrån detta resonemang har vi kommit fram till följande huvudfrågor:

---

<sup>3</sup> Ollevik, N-O, *Alla som kunnat sko sig verkar ha gjort det*. SvD, 2003-12-02

<sup>4</sup> Lindher, A, Varel, G, Magistrado, K, *Revisorns benägenhet att avge en oren revisionsberättelse*.

<sup>5</sup> [www.far.se](http://www.far.se)

- Vilka är de vanligaste orsakerna till en oren revisionsberättelse?
- Upplever företagarna några effekter av den orena revisionsberättelsen?

#### 1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka vad som orsakar en oren revisionsberättelse och hur vanligt förekommande de olika orsakerna är. Vi vill även ta reda på hur företagarna förhåller sig till revisionsberättelsen i allmänhet och speciellt den orena.

#### 1.5 Avgränsningar

Eftersom aktiebolag är skyldiga att lämna årsredovisning och därmed indirekt en revisionsberättelse blir det naturligt att begränsa undersökningen till att endast beröra aktiebolag. Vi avgränsar oss ytterligare i uppsatsen genom att undersöka årsredovisningar från år 2003 och endast aktiva\* aktiebolag med fler än tre anställda. För att underlätta bearbetningen av statistiken kommer inte alla orsaker att var för sig behandlas utan orsakerna kommer att komprimeras och föras samman i större grupper.

Intervjuerna har avgränsats till att enbart inkludera personer med kunskap om revision på de berörda företagen medan övriga intressenter utelämnas. Intervjuerna ska ge en uppfattning om företagens upplevelser kring den orena revisionsberättelsen. Vi kommer inte vidare att gå in på djupet och följa upp utvecklingen på företagen som den orena revisionsberättelsen kan ha medfört.

Aktiebolagslagen (2005:551) trädde i kraft den 1 januari 2006 och ersatte den tidigare aktiebolagslagen (1975:1385). I denna framställning kommer hänvisningar att göras till den tidigare aktiebolagslagen eftersom de orena revisionsberättelserna är hämtade från den tid då den lagen var gällande.\*\*

---

\* Företag som är verksamma i dagsläget.

\*\* Ändringar i den nya lagen är väldigt omfattande och hänvisningar till den skulle medföra en alltför stor avvikelse mellan litteratur och laghänvisningar.

---

## 2. Metod

*I kapitlet förklaras valet av metod och population samt en redogörelse för det praktiska tillvägagångssättet av undersökningen. Kapitlet behandlar slutligen undersökningens trovärdighet.*

---

### 2.1 Undersökningsmetod

Vi har först gjort en kvantitativ undersökning och granskat revisionsberättelserna hos alla aktiva aktiebolag med fler än tre anställda på Södertörn. Informationen hämtades från databasen Affärdata. Utifrån årsredovisningarna har de vanligaste faktorerna som orsakar en oren revisionsberättelse sammanställts. Genom detta har en orsaksstatistik kunnat skapas vilken sedan sorterats in i åtta olika orsaksgrupper. Därefter har en kvalitativ undersökning bestående av intervjuer gjorts. Intervjuobjekten har valts ut genom ett beaktande av varje orsaksgrupp, därefter har ett företag utvalts från respektive grupp. Intervjuerna har hållits med en kunnig person inom området revision vid respektive företag.

### 2.2. Population och urval

Med population avses samtliga undersökningsenheter som avgränsas på ett visst sätt.<sup>6</sup> En totalundersökning har gjorts genom att vi inkluderat alla företag i den valda populationen. I undersökningen består populationen av aktiva aktiebolag med fler än tre anställda på Södertörn. Södertörn omfattar flera kommuner; Botkyrka med sina sju kommundelar – Alby, Fittja, Hallunda och Norsborg i norr, Tullinge, Tumba samt Vårsta/Grödinge i söder samt Haninge, Huddinge, Nykvarn, Nynäshamn, Salem, Södertälje och Tyresö.<sup>7</sup> Valet av population grundar sig på dess storlek, med avseende på att antalet företag överensstämde med undersökningens omfattning.

Vi har gjort ett proportionellt stratifierat sannolikhetsurval vilket går ut på att fastställa kategorier som anses vara nödvändiga att ha med i urvalet, som sedan ska försöka fyllas i proportion till deras förekomst i urvalet.<sup>8</sup> Det innebär att population har delats in i undergrupper, vilka avser de olika orsaksgrupperna. Företag har slumpmässigt valts ut till en intervju från respektive grupp.

---

<sup>6</sup> Lundahl, U, Skärvad, P-H, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, sid. 142

<sup>7</sup> [www.sodertorn.se](http://www.sodertorn.se)

<sup>8</sup> Denscombe, M, *Forskningshandboken*, sid. 20-21

## 2.3 Datainsamling

Uppsatsen är baserad på både primärdata och sekundärdata. Primärdata består dels av en egen sammanställd statistik baserad på orsakerna till de orena revisionsberättelserna, dels intervjuer från ett företag av respektive orsaksgrupp. Sekundärdata består av litteratur inom ämnesområdet, artiklar från olika tidskrifter samt tidigare forskning och uppsatser. För att samla in sekundärdata har vi tagit hjälp av Södertörns biblioteks hemsida där böcker och tidskrifter har sökts via databaserna Miks och Libris. Även artiklar har hittats genom deras tillhörande sökmotor. Nedan förklaras mer ingående om hur primärdata har insamlats.

### 2.3.1 Statistik

Statistiken baserar sig på sekundärdata d.v.s. data och information som insamlats av andra personer. Sekundärdata består av årsredovisningar som hämtats från databasen Affärsdata. Genom årsredovisningarna har vi fått tillgång till revisionsberättelserna utifrån vilka de orena sorterats ut. Genom att ta fram revisionsberättelsen och kontrollera texten kunde vi relativt snabbt upptäcka om den var oren eftersom anmärkningen står med kursiv eller fet stil. Efter insamlingen började bearbetningen av materialet. Till en början var orsakerna många och uppgick till tjugo grupper. Orsakerna kodades genom att fastställa kategorier som sedan sammanställdes i totalt åtta olika orsaksgupper. Syftet med kodning är att upptäcka, namnge och kategorisera företeelser; och att utveckla kategorier beträffande deras egenskaper och omfång.<sup>9</sup> En oren revisionsberättelse kan inneha flera olika anmärkningar och därmed också ingå i fler än en av de åtta orsaksgupperna. Eftersom vi skapat statistiken själva ses den som primärdata.

### 2.3.2 Intervjuer

Intervjuer är lämpligt att använda vid insamling av yttlig information från ett stort antal människor eller vid mer detaljerad information från ett mindre antal människor.<sup>10</sup> Vi ville samla in lite mer detaljerad information från företagen om effekterna som de upplevt p.g.a. sin orena revisionsberättelse. Intervjuerna är semistrukturerade genom att frågorna är på förhand bestämda och dessutom finns det plats för flexibilitet vad gäller respondentens möjlighet att utveckla egna synpunkter och idéer. Vi har använt oss av telefonintervjuer för att bespara oss tid och underlätta för respondenterna. Innan intervjun kontaktades företagen via

---

<sup>9</sup> Denscombe. M, *Forskningshandboken*, sid. 248.

<sup>10</sup> *Ibid*, sid.132

brev innehållande en presentation av oss själva, syftet med intervjuerna samt bifogade intervjufrågor. Genom detta fick respondenterna möjlighet att förbereda sig inför intervjun och vi erhöll i större utsträckning den information vi sökte. Intervjuerna tog ca 15-20 minuter vardera och spelades in för att lättare kunna sammanställas. Vi har valt att hålla respondenterna anonyma eftersom vi anser att det inte påverkar resultatet att identifiera dem och samtidigt kan respondenterna känna sig mer bekväma om de vet att de är anonyma. En del av de tillfrågade företagen var trots anonymiteten tveksamma till att ställa upp i början, p.g.a. det känsliga ämnet och en alltför bristfällig kunskap om revision.

## 2.4 Undersökningens trovärdighet

En undersökningens trovärdighet kan bedömas utifrån begreppen validitet och reliabilitet. Dessa bör vara så höga som möjligt då det är en förutsättning för att resultatet ska kunna generaliseras och appliceras även på andra om undersökningen upprepas.<sup>11</sup>

### 2.4.1 Validitet

Validiteten avser att data och metoder är relevanta för problemställningen och att rätt sorts data är insamlad. Validiteten behandlar huruvida resultaten överrensstämmer med verkligheten, d.v.s. fångar resultaten det som verkligen finns och mäts det som verkligen ska mätas?<sup>12</sup>

Materialet till statistiken är revisionsberättelsen som finns i företagens årsredovisningar. Det är alltid viktigt att kontrollera trovärdigheten i data, speciellt när det gäller sekundärdata då dokumenten bygger på något som producerats för andra ändamål. Faktorer som vem som har skrivit dokumentet, i vilket syfte dokumentet skrevs och när det skrevs kan inverka på den information som återges.<sup>13</sup> Vi anser att årsredovisningarna med tillhörande revisionsberättelser är en tillförlitlig informationskälla och ingenting av det ovanstående bör påverka validiteten i den sekundärdata som använts i framställningen. Grupperingen av orsakerna har vid upprepade tillfällen kontrollerats och för säkerställandet av kodningen av kategorierna har vi dels tillsammans, dels oberoende av varandra, grupperat orsakerna i de åtta olika orsaksgруппerna. Detta resulterade i att kategorierna tolkades lika och endast i sällsynta fall var vi oeniga varför dessa revisionsberättelser kontrollerades igen.

---

<sup>11</sup> [www.infovoice.se/fou/](http://www.infovoice.se/fou/)

<sup>12</sup> Lundahl, U, Skärvad, P-H, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, sid. 88

<sup>13</sup> Denscombe, M, *Forskningshandboken*, 187 ff.

Det är svårt att få tag på rätt person att intervjua eftersom det är svårt att på förhand veta om respondenten kommer att ha tillräcklig kunskap för att kunna besvara frågorna. Vi ställde därför som krav att respondenterna skulle ha arbetat på företaget sedan år 2002 samt ha god inblick i revisionen på företaget. Vidare skickades intervjufrågorna ut i förväg så att respondenterna hade tid att bekanta sig med frågorna innan de intervjuades.

#### 2.4.2 Reliabilitet

Reliabilitet avser att data ska gå att lita på. Statistik och undersökning ska vara fri från slumpmässiga fel och brister. Själva undersökningen ska inte påverkas av vem som utför den eller under vilka omständigheter den sker. Intervjufrågor bör vara standardiserade och utformade så att de inte kan missförstås.<sup>14</sup>

För att eliminera eventuella fel i statistiken har den bearbetats upprepade gånger. De olika orsakerna till en oren revisionsberättelse delades först in i ett tjugotal orsaksgupper som sedan koncentrerades i åtta grupper för att få en bättre överblick. En del av årsredovisningarna hade inte levererats till databasen Affärsdata och fanns därmed inte tillgängliga för undersökningen. I enstaka fall har även tekniska problem med Affärsdata uppstått. Vi reserverar oss därför för ett visst bortfall.

Intervjuerna spelades in på band för att vid behov kunna säkerställa riktigheten vid återgivandet av svaren. Då respondenterna hålls anonyma i uppsatsen tror vi att de kunnat svara mer sanningsenligt på frågorna eftersom den orena revisionsberättelsen kan vara ett känsligt ämne för företagen. Samtliga intervjuer har sammanställts i skrift samma dag som de hållits för att ytterligare öka reliabiliteten.

#### 2.4.3 Källkritik

Vid ett par tillfällen har orenheten inte varit markerad i vare sig kursiverad eller fet stil vilket den skall vara. Detta har gjort att vi haft svårigheter att upptäcka dem. Ett fåtal kan därför ha förbisetts.

---

<sup>14</sup> Denscombe, M, *Forskningshandboken*, sid 89

Som kritik till intervjuerna kan nämnas att vi inte haft möjlighet att bedöma kroppsspråk och ansiktsuttryck eftersom de utförts per telefon. Respondenterna har ofta varit obenägna att ge utförliga svar på de frågor som uppfattats som känsliga. Detta kan även ha berott på okunskap eller att de velat bortse från problemet. Vid flera tillfällen har svaren blivit likartade p.g.a. att frågorna varit relativt lika till sin utformning och efterfrågat i princip samma sak.

Intervjuareffekten är något som kan uppkomma i och med intervjuer, framför allt sådana innehållande känsliga frågor. Den innebär att människor svarar olika beroende på hur de uppfattar intervjuaren, i synnerhet beträffande dennes kön, ålder och etnicitet.<sup>15</sup> Denna effekt har vi försök undvika genom användandet av telefonintervjuer där respondenter och intervjuare varit relativt anonyma.

---

<sup>15</sup> Denscombe, M, *Forskningshandboken*, sid. 138

---

## 3. Teori och tidigare studier

*I kapitlet behandlas de teorier som ligger till grund för studien. Inledningsvis tas revisionens syfte och revisorns roll upp. Sedan behandlas revisionsprocessen och revisionsrapporten mer ingående. Därefter förklaras de olika intressenternas roller utifrån intressentmodellen och avslutningsvis redogörs för tidigare forskning inom ämnet orena revisionsberättelser.*

---

### 3.1 Revisionens syfte

Revision innebär att en oberoende person i efterhand granskar, bedömer och uttalar sig om ett företags redovisning och förvaltning. Revisionen ger även en bedömning av hur styrelse och VD sköter sina uppdrag och är en förutsättning för ett välfungerande samhälle eftersom den ger trovärdighet åt den finansiella rapporteringen. Redovisningens främsta syfte är att förmedla information till företagets olika intressenter, framför allt till de utanför företaget. Revisionsplikten infördes 1983 och gäller alla aktiebolag.<sup>16</sup>

Målet för revisionen är en revisionsberättelse som görs av revisorn. Revisionen ska enligt aktiebolagslagen ske i enlighet med god revisionssed, vilket kan uttryckas som god sed bland erfarna revisorer. FAR dokumenterar i sina rekommendationer vad god revisionssed är. Den rättsliga standarden god revisionssed härleds dock ur bestämmelser i ABL 9 kap. 3 §, varvid domstolarna har en viktig roll vid angivande av ramarna för god revisionssed.<sup>17</sup> Hänsyn måste också tas till god revisorssed som innebär de etiska regler som revisorn måste följa, och god redovisningssed som är normer för bokföring och bokslut.<sup>18</sup>

### 3.2 Revisorns roll

Revisorn utses av bolagsstämman och hans eller hennes roll är att granska bolagets årsredovisning och bokföring enligt god redovisningssed. En revisor har även andra uppgifter än ren revision, till exempel att vara rådgivare. Revisorn väljs på en fyraårsperiod, men det finns inga hinder mot att välja om samma revisor fler gånger. Ej heller finns några hinder mot att bolagsstämman avsätter en revisor innan de fyra åren har gått.<sup>19</sup>

---

<sup>16</sup> Damberg, M, *Vad är revision*, sid. 7 ff.

<sup>17</sup> Sandberg af, C, *Aktiebolagsrätten*, sid. 109

<sup>18</sup> Damberg, M, *Vad är revision*, sid. 8

<sup>19</sup> *Ibid.* sid. 11



Revisorn ska, enligt ABL 10 kap. lämna en revisionsberättelse till bolagsstämman efter varje räkenskapsår.

Revisorn måste lära känna företaget och ha god inblick i deras verksamhet. Målet för en revisor är att göra uttalanden om årsredovisningen och förvaltningen i en ren revisionsberättelse. Ibland får revisorer kritik för att revisionsberättelsen ger för lite information och kan då sammanfatta iakttagelser och bedömningar i en skriftlig rapport till företagsledningen. Kritiken från revisorn väger mycket tungt och företag försöker rätta till alla eventuella anmärkningar på förhand.<sup>20</sup>

### 3.2.1 Revisorns oberoende

Enligt ABL 10 kap. 16 § måste en revisor vara oberoende och iaktta gällande jävsregler. Dessa regler gäller även för revisorns medarbetare. Revisorsrollen kräver en stor grad av tydlighet och revisorn bör ge en oberoende rådgivning. Finns inte förutsättningen för självständighet och objektivitet ska revisorn lämna uppdraget.<sup>21</sup>

En revisor får inte äga aktier i det bolag han är anställd av, eller i annat bolag som ingår i samma koncern. Revisorn får varken vara med i ledningen av dessa eller ha deltagit i förvaltningen eller redovisningen. Ej heller får revisorn vara anställd eller på annat sätt beroende av företaget, av styrelseledamot eller av VD. Revisorn får inte heller uppta lån av bolaget eller av ett bolag i samma koncern. Även släktförhållanden ska beaktas i de tidigare nämnda jävsreglerna.<sup>22</sup>

### 3.2.2 Revisorns tystnadsplikt

Vad revisorn får veta under revisionen av ett företag får inte föras vidare. Det enda som utomstående får reda på är vad som står i revisionsberättelsen. Dock finns några undantag från tystnadsplikten, då revisorn har upplysningsplikt. Revisorn har rätt, och i vissa fall även skyldighet, att närvara på bolagsstämman. Stämman får då ställa frågor till revisorn och denne har en skyldighet att svara, under förutsättning att det inte kan skada bolaget. Ett annat undantag är att revisorn är skyldig att lämna upplysningar till sina medrevisorer, till särskilda

---

<sup>20</sup> Damberg, M, *Vad är revision?*, sid. 5 ff.

<sup>21</sup> Cassel, F, *Den reviderade revisorsrollen*, sid. 139

<sup>22</sup> Damberg, M, *Vad är revision?*, sid. 52

granskare och till konkursförvaltare. Också vid misstanke om brott måste revisorn lämna upplysningar till åklagaren.<sup>23</sup>

### 3.3 Revisionsprocessen

Revisionen är en process som i princip består av tre steg; planering, granskning och rapportering.

#### 3.3.1 Planering

För att kunna utföra en effektiv revision måste revisorn göra en noggrann planering av vilka områden som ska granskas och på vilket sätt. God kunskap om företaget är en förutsättning för att kunna göra en bedömning av risk och väsentlighet, och således avgöra hur mycket som skall granskas. I planeringsstadiet ingår förutom att skaffa information om företagets verksamhet, organisation och marknad även att skaffa upplysningar om rutinerna och datasystemen som påverkar redovisningen inom företaget. Planeringen utmynnar sedan i en revisionsplan, d.v.s. ett program för hur arbetet ska utföras.<sup>24</sup>

#### 3.3.2 Granskning

I sin granskning av ett företag måste revisorn bilda sig en uppfattning om informationen som avgivits i årsredovisningen beträffande om företagets finansiella situation överensstämmer med lagar och god redovisningssed. Granskningen koncentreras på det område där risken för väsentliga fel är som störst. Därefter granskar revisorn även styrelse och VD för att klarlägga huruvida de uppfyllt sina plikter på ett korrekt sätt. Även hot och risker mot bolaget granskas av revisorn, samt huruvida styrelse och VD har tillräcklig inblick i bolagets risksituation. Därefter väljs granskningsmetod och granskningsåtgärd.<sup>25</sup>

#### 3.3.3 Rapportering

Revisionen slutar i revisionsberättelsen som är den enda offentliga rapporten som ges. Dock bör revisorn rapportera alla betydelsefulla iakttagelser som han eller hon gör under sin granskning så att de berörda befattningshavarna har möjlighet att åtgärda problemen innan revisionsberättelsen avges. Om rättelse sker, behöver revisorn nämligen inte avge en oren revisionsberättelse, såtillvida att felet inte är av allvarlig art. Denna rapportering kan ske både

---

<sup>23</sup> Damberg, M, *Vad är revision?*, sid. 50

<sup>24</sup> FAR:s *Samlingsvolym*, sid. 939 ff.

<sup>25</sup> Ibid.

muntligen och skriftligen och kan variera i sin utformning, till skillnad från revisionsberättelsen som är standardiserad. Det är viktigt att dessa rapporteringar är väl motiverade eftersom en revisors rapport får en stor betydelse i företaget.<sup>26</sup>

### 3.4 Revisionsberättelsen

Revisionsberättelsen är normalt den enda offentliga rapporten, där revisorn rapporterar till bolagsstämman om årsredovisningen har upprättats enligt årsredovisningslagen. Revisorn tillstyrker eller avstyrker även att resultaträkningen och balansräkningen fastställts, att vinsten eller förlusten behandlas enligt förslaget i förvaltningsberättelsen samt att styrelseledamöterna och VD beviljas ansvarsfrihet. Senast tre veckor före ordinarie bolagsstämma ska berättelsen lämnas till styrelsen. För att knyta ihop revisionsberättelsen med den årsredovisning som granskats gör revisorn sedan en *revisorspåteckning* på årsredovisningen. Revisionsberättelsen är ett mycket viktigt dokument för företaget, och de får inte publicera årsredovisningen i sin helhet utan att revisionsberättelsen publiceras samtidigt.<sup>27</sup>

Revisionsberättelsen kan antingen vara ren eller oren. En berättelse utan anmärkningar kallas ren, medan väsentliga avvikelser från lag och god redovisningssed leder till en oren revisionsberättelse. Det är viktigt att hålla i minnet att en ren revisionsberättelse inte kan vara någon garanti för att allt står rätt till i företaget. Det står även i FAR:s mall för revisionsberättelsen att revisorn i sin revision *i rimlig grad* har försäkrat sig om att inga väsentliga fel finns.<sup>28</sup>

#### 3.4.1 Ren revisionsberättelse\*

En ren revisionsberättelse är den vanligaste formen av dokument. Den har en standardiserad mall som fastställts av FAR.

#### 3.4.2 Oren revisionsberättelse\*\*

Ett företag får en oren revisionsberättelse i de fall årsredovisningen avviker från god redovisningssed och inte kan betraktas som oväsentligt. Detta måste på ett tydligt sätt framgå för

---

<sup>26</sup> FAR:s Samlingsvolym, sid. 939 ff.

<sup>27</sup> Damberg M, *Vad är revision?*, sid. 29

<sup>28</sup> Ibid.

\* Se Bilaga 2

\*\* Se Bilaga 3

läsaren av revisionsberättelsen, och således måste alla formuleringar som avviker från FAR:s standardmall för en ren berättelse vara kursiverade eller på annat sätt avvikande.

En oren revisionsberättelse kan bero på uppgifter som saknas eller tagits med felaktigt. Det kan också vara fel i periodisering eller värdering, brister i intern kontroll och redovisning eller att årsredovisningen inlämnats för sent. Om anmärkningen gäller att betalningar av skatt och avgifter inte skötts på rätt sätt skickas en kopia av berättelsen till skattemyndigheten. I de fall revisorn funnit att en styrelseledamot eller den verkställande direktören har gjort sig skyldig till någon försummelse eller har företagit någon åtgärd som kan föranleda ersättningsskyldighet, skall detta anmärkas i revisionsberättelsen. Häri skall också finnas ett uttalande om styrelseledamöterna och den verkställande direktören bör beviljas ansvarsfrihet gentemot bolaget. I undantagsfall kan revisorn låta bli att till- eller avstyrka, d.v.s. att denne inte ger någon rekommendation till bolagsstämman. Detta kan förekomma då till exempel värdet av en tillgång inte säkert kan bedömas och då detta är *av avgörande betydelse för bolagets fortlevnad*.

En oren revisionsberättelse ses av de flesta styrelseledamöter, verkställande direktörer och aktieägare som en väldigt allvarlig sak. Den leder ofta till stor uppmärksamhet, så innan revisorn tar in en anmärkning informerar han eller hon bolagets styrelse och ledning. Det händer även att en anmärkning tas upp i revisionsberättelsen även om företaget har rättat till bristerna. Men om bristerna är väsentliga eller har lett till allvarliga effekter, måste revisorn ta med dem trots det.<sup>29</sup>

### 3.4.3 Särskild upplysning

Det finns en annan typ av information som kan finnas i revisionsberättelsen, som inte är en regelrätt anmärkning. Det är ofta frågan om lagstadgade upplysningar som borde ha framgått av årsredovisningen, men som av någon anledning inte finns med där. Då ger revisorn själv upplysningen i sin berättelse. Enligt aktiebolagslagen får revisorn lämna sådana upplysningar som aktieägarna bör få kännedom om, men sådana lämnas mycket sällan på grund av tystnadsplikten.<sup>30</sup>

---

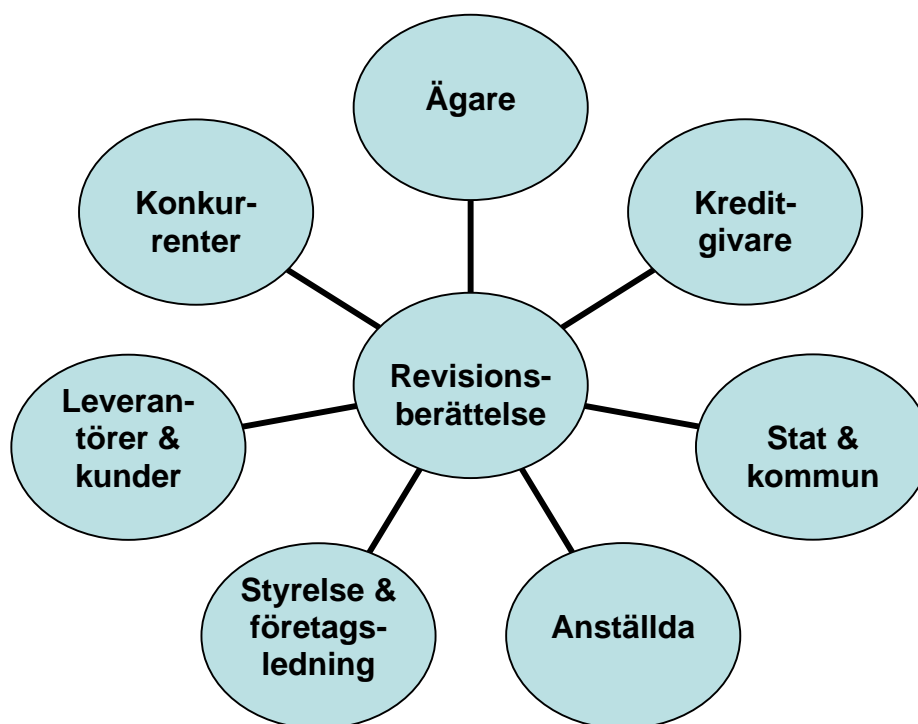
<sup>29</sup> Damberg, M, *Vad är revision?*, sid. 32-33

<sup>30</sup> *Ibid.* sid. 36

### 3.5 Intressentmodellen

Ett företags intressenter utgörs av alla de individer och grupper som har en relation till företaget. Syftet med årsredovisningen och revisionsberättelsen är att förmedla uppgifter om företagets ekonomi till de intressenter som finns både innanför och utanför företaget. Olika intressenter har olika krav på revision och kraven kan även variera mellan de olika individerna i varje grupp. En enkel frågeställning kan, enligt Smith, illustrera detta: ”På vilket sätt bör redovisningen vara utformad för att på bästa sätt tillfredsställa användarnas informationsbehov?”<sup>31</sup> En ören revisionsberättelse ses naturligtvis inte med blida ögon av intressenterna eftersom var och en av dem har ett intresse av att företaget går bra, förutom möjligtvis konkurrenterna.

Ett företags olika intressenter kan illustreras genom intressentmodellen:



**Figur 2.** Intressentmodellen<sup>32</sup>

<sup>31</sup> Smith, D, *Redovisningens språk*, sid.17

<sup>32</sup> Ibid. sid. 17-22

### 3.5.1 Ägare

Ägarna har en särställning bland intressenterna, de kan nämligen använda revisionen för två olika syften. Dels för att bedöma hur företagsledningen sköter företaget och dels för att besluta om köp eller försäljning av aktier i företaget. I mindre företag är företagsledning, styrelse och ägare ofta samma personer vilket medför att ingetdera av dessa syften är aktuella.

Ägarna, det vill säga aktieägarna, är intresserade av prognoser, de vill veta hur framtiden ser ut beträffande utdelning och avkastning samt vilken risk som är förknippad med att investera i företaget. I bedömningen av företagsledningens skötsel av ett företag har ägarna endast indirekt kontroll som består i att de kan välja om de överhuvudtaget vill bevilja styrelsen ansvarsfrihet eller ge ansvarsfrihet men ändå välja en ny styrelse.<sup>33</sup>

### 3.5.2 Styrelse och företagsledning

Företagsledningen bidrar även de med arbetsinsatser och vill självklart veta att deras arbete lönar sig.<sup>34</sup> Styrelse och ledning har stor nytta av revisorns åsikter och synpunkter och har ofta en löpande dialog med revisorn under räkenskapsåret för att komma till rätta med eventuella problem i företaget. Det är viktigt för styrelse och ledning att ha inblick i företagets ekonomi eftersom de är ytterst ansvariga för allt som sker. I revisionsberättelsen av- eller tillstyrks de sedan ansvarsfrihet, och kan i undantagsfall bli tvungna att avgå.

### 3.5.3 Kreditgivare

Banker och andra låneinstitut är naturligtvis också mycket intresserade av att ta del av den offentliga finansiella information som ges om företaget. De vill veta hur hög kreditrisken är, d.v.s. hur stor risken är att företaget inte infriar sina återbetalningsförpliktelser.<sup>35</sup> Har ett företag låg soliditet, vilket kreditgivarna kan få information om i årsredovisningen, betyder det en större risk för kreditgivarna. Långivarna har också intresse av att veta företagets lönsamhet på sikt. Detta kan de i sin tur få veta genom att se till företagets historik.

### 3.5.4 Leverantörer och kunder

Leverantörer har, liksom kreditgivarna, ett intresse av att veta företagets betalningsförmåga. Ofta ger leverantörer kredit, och vill då vara säkra på att de får betalt. För kunderna gäller det

---

<sup>33</sup> Smith, D, *Redovisningens språk*, sid. 19

<sup>34</sup> Olsson, J, Skärvad, P-H, *Företagsekonomi 99*, sid. 49

<sup>35</sup> Smith, D, *Redovisningens språk*, sid. 20-21

motsatta – om de har betalat i förskott så vill de veta att de kommer att få produkten som de har lagt ut pengar för.

### 3.5.5 Konkurrenter

Den här gruppens informationsbehov uppfattas enligt Smith inte som lika legitimt som de andra intressenternas, men inte desto mindre är konkurrenterna en viktig grupp. De kan få information om det konkurrerande företags lönsamhet beträffande exempelvis försäljning till andra länder, och på så sätt få förslag till prissättning av sina egna varor. Även så kallad *benchmarking*, en teknik som går ut på att jämföra det egna företaget med konkurrenter med hjälp av nyckeltal eller andra mått, underlättas av den offentliga informationen som revisionen leder till. Konkurrenternas situation som intressegrupp är något kontroversiell, eftersom företag i många fall skulle föredra att inte göra viss information offentlig just för konkurrenterna.<sup>36</sup>

### 3.5.6 Anställda

De anställdas intresse av revisionen grundar sig i anställningstryggheten. De känner en trygghet i att veta att företaget går bra och kommer att göra så i framtiden, eftersom de då inte riskerar uppsägning. Om företaget visar ett bra resultat i årsredovisningen så kan det även tyda på en löneökning för de anställda. Intressegruppen anställda innefattar också fackföreningarna som är ombud för de anställda.<sup>37</sup>

### 3.5.7 Stat och kommun

Staten är intressent i egenskap av skatteindrivare, och vill veta att företaget har betalat inkomstskatt i tid och att det skattepliktiga resultatet har beräknas i enlighet med god redovisningssed. Om det i revisionsberättelsen framkommer att företaget brutit mot skattebetalningslagen, ska revisorn skicka in en kopia av revisionsberättelsen till skattemyndigheten.<sup>38</sup> Stat och kommun har också ett intresse av företags revision sett ur ett makroekonomiskt perspektiv, exempelvis Statistiska Centralbyrån eller Upplysningscentralen som behöver underlag för att sammanställa statistik över företagens ekonomi.<sup>39</sup>

---

<sup>36</sup> Smith, D, *Redovisningens språk*, sid. 20-21

<sup>37</sup> Ibid.

<sup>38</sup> FAR:s *Samlingsvolym*, sid. 50

<sup>39</sup> Smith, D, *Redovisningens språk*, sid. 22

### 3.6 Tidigare studier

Vid Handelshögskolan i Göteborgs skrevs år 2003 en uppsats om revisionsberättelsens nytta vid beslutsfattande. Syftet med uppsatsen var att beskriva olika intressenters nytta av revisionsberättelsen, samt hur utformningen av revisionsberättelsen samt intressenternas förväntningsgap påverkar dem. Författarna Åsa Andersson och Linda-Marie Larsson utförde intervjuer med tre av intressentgrupperna, finansanalytiker, banker samt skattemyndigheterna. Författarnas slutsatser blev att olika intressentgrupper har olika behov av information och att deras nytta av revision och revisionsberättelsen därför skiljer sig åt. Mer information skulle gynna intressenterna och informationen kan ökas på två sätt. Antingen genom att revisionsberättelsen blir mer informativ eller genom att intressenterna själva ökar sin kunskap om revisionsarbetet. Revisionsberättelsens innehåll bör avgöras av intressenternas behov av detaljer, det vill säga när de behöver få bakomliggande faktorer till informationen som finns i årsredovisningen bör revisionsberättelsen utökas. Dock kan för mycket information förvilla intressenterna om den ligger på en sådan nivå att intressenternas kunskapsnivå inte klarar av att tolka informationen. Störst nytta av revision och revisionsberättelsen har alltså de intressenter som har störst kunskaper.<sup>40</sup>

I uppsatsen *Den orena revisionsberättelsens effekter* utreder författarna om intressenterna anser att den orena revisionsberättelsen utgör en negativ signal. De undersöker även vilka effekter signalen får på intressenternas agerande samt om detta kan medföra att företag går i konkurs eller likvideras. Undersökningen visar att företag med en oren revisionsberättelse i högre grad tenderar att gå i konkurs eller likvideras än företag med en ren revisionsberättelse. Detta beror förmodligen mer på de faktorer som orsakade den orena revisionsberättelsen än på att intressenternas agerande ska ha haft en negativ påverkan. Undersökningen visade också att det var fler små företag som hade en oren revisionsberättelse och att dessa hade svårare att överleva än större företag med en oren. Största delen av intressenterna ansåg att en oren revisionsberättelse utgör en viktig signal på att företaget har brister. Detta tyder på att en oren revisionsberättelse kan utgöra en negativ signal och att revisionsberättelsen fungerar som en kvalitetsstämpel. Samtliga intressentgrupper ansåg dock inte att en oren revisionsberättelse utgör den viktigaste signalen, utan det finns andra faktorer som är viktigare. Författarna anser att de kan påvisa att en oren revisionsberättelse har ett signalvärde som inverkar på

---

<sup>40</sup> Andersson Å, Larsson L-M, *Revisionsberättelsens nytta vid beslutsfattande*



intressenternas agerande. Men författarna kan ej avgöra hur starkt sambandet är mellan intressenternas agerande och om företag går i konkurs eller likvideras.<sup>41</sup>

En artikel i tidningen Balans bygger på en uppsats som skrevs av Sverker Hasselberg och Mattias Kehrer vid Uppsala universitet våren 1995. Författarna tog kontakt med FAR för att precisera vilka ämnen som var intressantast. Uppsatsen "*Revisorn, revisionsberättelsen och oberoendet – förekomsten av orena revisionsberättelser i svenska aktiebolag*" undersöker bland annat förekomsten av orena revisionsberättelser och innehållet i de orena revisionsberättelserna. Studien genomfördes på PRV:s\* bolagsbyrå i Sundsvall och undersökte svenska aktiebolag med bokslutsdatum under 1992 och till PRV inkommen årsredovisning senast 10 november, 1994. Enligt undersökningen var 12.5 % av revisionsberättelserna orena. För att kunna göra sorteringen av innehållet i de orena revisionsberättelserna utarbetades i samråd med två revisorer en allvarlighetskala. Skalan bygger på en artikel i Balans där professor Ulf Gomez klassificerat revisorns rapporteringar i olika situationer.

### Allvarlighetskala

---

1. Avstyrka beviljande av ansvarsfrihet
2. Varken till- eller avstyrka/Ej tillstyrka beviljande av ansvarsfrihet
3. Avstyrka resultaträkning, balansräkning, resultatdisposition\*
4. Varken till- eller avstyrka/Ej tillstyrka resultaträkning, balansräkning, resultatdisposition\*
5. Anmärkning/upplysning/erinring och avvikelse från god redovisningssed.

---

\* Eller någon av dessa

I uppsatsen ges förslag på tänkbara förändringar. En av dem är att problemet med försenade årsredovisningar kanske kommer att minska med den nya lagstiftningen som innebär att företag får betala förseningsavgifter då de inkommer med försenade årsredovisningar. Hela 25 % av de orena revisionsberättelserna innehöll denna anmärkning.<sup>42</sup> Studien genomfördes igen för högkonjunkturåret 1996 och denna gång hade endast 10 % av årsredovisningarna

---

<sup>41</sup> Laudon, J, Persson, M, *den orena revisionsberättelsens effekter*, sid. 8 ff.

\* Patent och registreringsverket

<sup>42</sup> Hasselberg, S, Kehrer, M, *Vanligt med oren revisionsberättelse i svenska aktiebolag*. Balans, nr 5.

överlämnats för sent. Detta berodde med största sannolikhet på förseningsavgiftens införande.<sup>43</sup>

---

<sup>43</sup> Hasselberg, S, Kehrer, M, *Större andel revisionsberättelser år 1996 än 1992*, Balans, nr 11

---

## 4. Empiri

*I kapitlet redogörs för den statistik som har arbetats fram för att sammanställa de vanligaste orsakerna till en oren revisionsberättelse. Vidare undersöks vilka konsekvenser de olika orsakerna kan ha för företaget genom personliga intervjuer.*

---

### 4.1 Statistik

Statistiken grundar sig på årsredovisningar från år 2003 hämtade från databasen Affärsdata. Av 2233 årsredovisningar var 269 orena med ett bortfall på 187 stycken. En tidigare uppsats har visat att 12,3 % av 1309 aktiebolag hade orena revisionsberättelser.<sup>44</sup> Vår undersökning visar att 13,1 % av den undersökta populationens revisionsberättelser var orena år 2003. Utifrån årsredovisningarna har de orena revisionsberättelserna sorterats ut och granskats. Sedan har de olika orsakerna listats. Till en början var orsakerna många och upp gick till tjugo grupper, delvis på grund av att olika revisorer uttrycker sig på olika sätt och kan ha olika benämningar för samma orsak. Därefter har orsakerna sammanställts i större grupper för att förenkla arbetet samt för att göra statistiken mer överskådlig. Detta resulterade slutligen i totalt åtta olika orsaksgupper.

### 4.2 Orsaksgupper

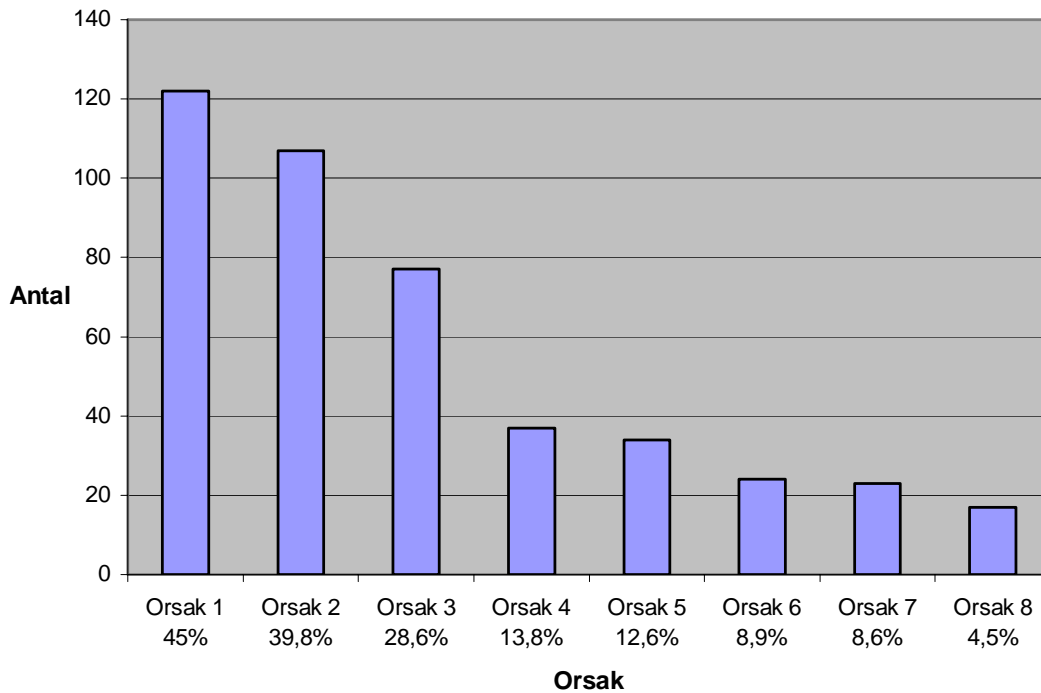
Orsaksgupperna beskrivs enligt ordning där den vanligast förekommande orsaken tas upp först och den minst förekommande sist. Upprepade genomläsningar av de orena revisionsberättelserna resulterade i åtta olika orsaksgupper.

1. Årsredovisningen har inlämnats för sent, 45 %.
2. Skatter, avgifter och mervärdesskatt har betalats för sent och/eller med fel belopp, 39,8 %.
3. Upprättande av kontrollbalansräkning och likvidation, 28,6 %.
4. Brister i den interna kontrollen, 13,8 %.
5. Osäkra lånefordringar och förbjudna lån, 12,6 %.
6. Revisorn har ej haft fullständig kontroll, 8,9 %.
7. Redovisningsproblem, 8,6 %.
8. Övrigt, 4,5 %.

---

<sup>44</sup> Se not 3 a.a.

## Orsaker till oren revisionsberättelse



Figur 2. Orsaker till oren revisionsberättelse

### 4.2.1 Årsredovisningen har inlämnats för sent (45 %)

Årsredovisningen har inte avlämnats i rätt tid, d.v.s. den har inte färdigställts i föreskriven tid och därmed ej avgivits i lagstadgad tid. Årsredovisningen har således inte upprättats inom den tidsram att det varit möjligt att hålla bolagsstämman inom sex månader efter räkenskapsårets utgång. Förseningar kan uppkomma vid olika tillfällen. Årsredovisningen har inte lämnats till bolagets revisor inom föreskriven tid enligt ÅRL 8 kap. 2 §.

*I ett aktiebolag skall årsredovisningen för det förflutna räkenskapsåret lämnas till revisorerna och lekmannarevisorerna senast sex veckor före den ordinarie bolagsstämma där årsredovisningen skall behandlas. I en ekonomisk förening skall årsredovisningen lämnas till revisorerna senast en månad före ordinarie föreningsstämma. Övriga företag skall lämna årsredovisningen till revisorerna senast fyra månader efter räkenskapsårets utgång. Lag (1999:1112).*

Styrelsen har inte avlämnat årsredovisningen inom föreskriven tid och bolagsstämman har ej hållits enligt ABL 9 kap. 7 § förskrivna tid.

*Inom sex månader från utgången av varje räkenskapsår skall aktieägarna hålla en ordinarie bolagsstämma vid vilken styrelsen skall lägga fram årsredovisningen och revisionsberättelsen samt, i moderbolag, koncernredovisningen och koncernrevisionsberättelsen. [---]*

#### 4.2.2 Skatter, avgifter och mervärdesskatt har betalats för sent och/eller med fel belopp (39,8 %)

En anmärkning i revisionsberättelsen av detta slag kan bero på att företaget inte har redovisat mervärdesskatt, skatt och avgifter, såsom sociala avgifter och arbetsgivaravgifter, på ett korrekt sätt under räkenskapsåret. Anmärkning sker för att dessa ej inbetalats i föreskriven tid, till rätt belopp eller överhuvudtaget ej redovisats. I en av revisionsberättelserna har i samband med bokslutet, en verifikation rättats som påverkar mervärdesskatt, vilket innebär att en skatteinbetalning ej betalats med rätt belopp i rätt tid. Sammanfattningsvis har skatter och avgifter ej tagits upp till rätt belopp och ej erlagts inom lagstadgad tid.

#### 4.2.3 Upprättande av kontrollbalansräkning och likvidation (28,6 %)

Kontrollbalansräkning ska upprättas enligt lag om det råder osäkerhet om företagets fortlevnad och orsakerna som föreligger kan vara flera. Om nu kontrollbalansräkningen visar att det råder osäkerhet om bolagets fortsatta existens ska styrelsen så snart som möjligt utfärda kallelse till en bolagsstämma som skall pröva om bolaget skall gå i likvidation. Orsakerna som tas upp i revisionsberättelserna som granskats är; bolagets egna kapital understiger det registrerade aktiekapitalet, det egna kapitalet är till sin helhet förbrukat, det egna kapitalet är negativt, aktiekapitalet är inte intakt, mer än halva aktiekapitalet är förbrukat och att hela aktiekapitalet är förbrukat. Bolaget har erhållit ett föreläggande om tvångslikvidation om årsredovisningen inte inkommit till bolagsverket senast det angivna datumet. Resultatutfallet är så pass dåligt att styrelse och verkställande direktören uppmärksammats på bestämmelserna i ABL 13 kap. 12 §.

*Styrelsen skall genast upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning*  
*1.när det finns skäl att anta att bolagets eget kapital, beräknat enligt 13 §, understiger hälften av det registrerade aktiekapitalet, eller*  
*2.när det vid verkställighet enligt 4 kap. utsköningsbalken har visat sig att bolaget saknar utmättningsbara tillgångar. Lag (2001:932).*

Styrelsen har inte fullgjort sina förpliktelser avseende kontrollbalansräkning enligt ABL 13 kap. 12 § och inte ansökt hos rätten om att bolaget ska försättas i likvidation. Härigenom har styrelsen påtagit sig ett solidariskt ansvar för bolagets uppkommande förpliktelser enligt ABL 13 kap. 17 §.

*Om styrelsen har underlåtit att*  
*1. i enlighet med 12 § upprätta och låta bolagets revisor granska en kontrollbalansräkning enligt 13 §*  
*2. i enlighet med 14 § sammankalla en första kontrollstämma,*  
*3. i enlighet med 16 § ansöka hos rätten om att bolaget skall gå i likvidation,*  
*svarar styrelsens ledamöter solidariskt för de förpliktelser som uppkommer för bolaget under den tid som underlåtenheten består. [---]*

#### 4.2.4 Brister i den interna kontrollen (13,8 %)

Brister i den interna kontrollen kan avse eftersläpningar i bokföringen som att intäkter bokförts först i samband med upprättande av bokslutet. Brister vad gäller hantering av in- och utbetalningar, avstämning av kassan och brister i hantering av intäktsredovisning och kontantkassor. Rutiner för redovisning och betalning av skatter och avgifter har ej fungerat. Hanteringen av likvida medel har varit otillfredsställande och anses bero på bristande rutiner. Vid byte av datorbaserat lagersystem har rutiner inte varit inarbetade, lagervärdet inte gått att fastställa med säkerhet p.g.a. brister i den interna kontrollen.

#### 4.2.5 Osäkra lånefordringar och förbjudna lån (12,6 %)

Den verkställande direktören, styrelseledamot, ordförande eller närstående har upptagit ett lån hos bolaget, någon dispens föreligger ej och bolaget har därmed lämnat ett s.k. förbjudet lån enligt 12 kap. 8 § Aktiebolagslagen.

*I fråga om lån eller säkerhet för förvärv av aktier i bolaget eller annat bolag i samma koncern får Skatteverket medge undantag från 7 § om det behövs på grund av särskilda omständigheter. Vid förvärv av aktier i det bolag som lämnar lån eller ställer säkerhet får dock sådant undantag medges endast om bolaget är ett privat aktiebolag.*

*I andra fall än som avses i första stycket får Skatteverket medge undantag från 7 § om det finns synnerliga skäl. När det gäller aktiebolag som står under Finansinspektionens tillsyn prövas frågor om undantag av Finansinspektionen.*

*Bolagets kända borgenärer skall höras över ansökningen. Det behöver dock ej ske, om borgenärernas ställning uppenbarligen icke påverkas av att ansökningen bifalles. Om borgenär begär det, skall hans fordran betalas eller betryggande säkerhet ställas för den innan ansökningen får bifallas. Lag (2003:685).*

Aktiebolaget har en väsentlig fordran på moderbolaget, vilken är för högt värderad och saknar säkerhet om återbetalning. En upptagen kundfordran bedöms som osäker och fordran har en avgörande betydelse för bolagets fortbestånd. Bolaget har en oredovisad kassa på balansdagen och posten har avgörande betydelse för företagens fortlevnad, det är ej styrkt att det inte är ett s.k. förbjudet lån. Bolaget har en fordran på aktieägare vilken strider mot ABL 12 kap. 7 §.

*Aktiebolag får ej lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern. [---]*

#### 4.2.6 Revisorn har ej haft fullständig kontroll (8,9 %)

Revisorn har erhållit uppdraget, blivit vald, efter räkenskapsårets utgång. Därmed har möjligheterna att göra en granskning under löpande år och följa bolagets utveckling och fysiskt kontrollera vissa tillgångar ej kunnat utföras enligt god redovisningssed som enligt ABL 10 kap. 28 §.

*Revisionsberättelsen skall innehålla ett uttalande om huruvida årsredovisningen har upprättats i överensstämmelse med tillämplig lag om årsredovisning. I uttalandet skall det särskilt anges*

1. om årsredovisningen ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning, och  
2. om förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.  
Om det i årsredovisningen inte har lämnats sådana upplysningar som skall lämnas enligt tillämplig lag om årsredovisning, skall revisorn ange detta och, om det kan ske, lämna behövliga upplysningar i sin berättelse. Lag (2004:974).

Om revisorn ej deltagit vid den fysiska inventeringen av bolagets kassa eller varulager har denna svårt att uttala sig om värdet av dessa. Noteringar om att inventeringstekniken kan vara förbunden med vissa brister gör värderingen än mer osäker. Posten varulager kan vara väsentlig för bolagets fortbestånd och vid ett sent tillträde är det omöjligt för revisorn att utföra en löpande granskning i enlighet med god redovisningssed.

#### 4.2.7 Redovisningsproblem (8,6 %)

I denna grupp ingår främst osäkerheter eller felaktigheter i värderingen av olika poster som lager, fastigheter, upplupna kostnader, kortfristiga placeringar, goodwillposter samt aktier i andra bolag. Ett upptaget värde på en post kan ej med tillräcklig säkerhet bedömas om värdet är rättvisande. Det kan vara en följd till oklarhet i underlagens beräkningsgrund eller prestationstidpunkt. Ett annat exempel är aktivering av poster där det inte går att bedöma det framtida värdet. Utgifter ska först redovisas som en tillgång då det bedöms sannolikt att de kan komma att ge upphov till framtida ekonomiska fördelar.<sup>45</sup> Särskilt betydande blir detta när posten har en avgörande betydelse för bolagets fortbestånd. Redovisningsproblem innebär också att årsredovisningen på något sätt står i strid med bokföringslagen och god redovisningssed, exempelvis då väsentliga poster i balansräkningen inte uppfyller kraven enligt denna lag, bolaget har ej följt reglerna gällande löpande bokföring eller att styrelseledamöterna på annat sätt brutit mot den. I ett av företagen har ingen avsättning skett i redovisningen då företaget påförts skatter och avgifter efter revision från skatteverket vilket står i strid med ÅRL 3 kap. 9 §.

*Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.  
Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar. Lag (1999:1112).*

#### 4.2.8 Övrigt (4,5 %)

I den här orsaksgruppen ingår anmärkningar av olika karaktär, variationen är bredare än i de tidigare orsaksgrupperna. Gruppen består av en uppsamling orsaker som är för sällsynta för att tillgodogöra sig en egen orsaksgrupp. Till följd av ett inbrott saknar bolaget fullständig

---

<sup>45</sup> Johansson, G, SWE GAAP –svensk redovisningspraxis, sid. 105-106

räkenskapskontroll. Osäkert om skulder och kostnader är upptagna till rätt belopp vilket beror på; skulder hos kronofogdemyndigheten, ett tvistigt krav från skattemyndigheten och skatterevision som medfört kostnader som företaget har för avsikt att överklaga. Negativ resultatutveckling som medför en viss osäkerhet beträffande värdet på rörelsens tillgångar. En investering som har lett till en ekonomisk förlust för bolaget råder det osäkerhet om huruvida styrelse eller VD genom beslutet att investera gjort sig skyldig till någon försummelse som kan motivera ersättningsskyldighet. Uppgifter om sjukfrånvaro saknas som enligt ÅRL 5 kap. 18 a § skall uppges.

*Uppgift skall lämnas om de anställdas frånvaro på grund av sjukdom under räkenskapsåret. Den totala sjukfrånvaron skall anges i procent av de anställdas sammanlagda ordinarie arbetstid. [---]*

### **4.3 Intervjuer**

Med intervjuerna vill vi undersöka huruvida några effekter har uppkommit av att ett företag har haft en oren revisionsberättelse. Åtta personer intervjuades, en person från varje orsaksgrupp. Sex av respondenterna var verkställande direktör på företaget, de övriga två var ekonomichef respektive kontorschef. Med hänsyn till att den orena revisionsberättelsen kan uppfattas som ett känsligt ämne har respondenterna hållits anonyma.

#### **4.3.1 Årsredovisningen har inlämnats för sent**

Respondenten, som är verkställande direktör på företaget, anser inte att revision är särskilt viktigt och syftar till att dennas\* företag är relativt litet. Denna tycker att revisionsberättelsen i sig är alltför standardiserad och därför vare sig användbar eller viktig. Det finns ett förtroende för den, men informationen som inte står däri är den som är av störst intresse. Enligt respondenten är leverantörerna de viktigaste intressenterna av revisionsberättelsen.

Då företaget inte hinner göra inventering av lagret har revisionsberättelsen varit oren de senaste 39 åren. Detta till följd av att årsredovisningen inte har kunnat upprättas inom i lagen föreskriven tid. Den orena revisionsberättelsen har påverkat företaget på så sätt att det uppstått problem med att erhålla kredit hos nya leverantörer vid några tillfällen, samt att respondenten vid ett tillfälle inte gavs kredit vid en taxiresa. Ett företag som varit verksamt i flera år utan betalningsanmärkningar är mer relevant än att uppmärksamma den orena revisionsberättelsen. Respondenten har negativa erfarenheter från kreditupplysningsföretaget Dun & Bradstreet Sverige AB och tycker att det är synd att vissa kreditupplysningsbolag går efter fel parametrar

---

\* Hädanefter refererar begreppet "denna" till respondenten oavsett kön.



såsom revisionsberättelserna. Detta tillskrivs inte upplysningscentralen som ger en mer rättvisande bild gällande kreditbedömningen.

#### 4.3.2 Skatter, avgifter och mervärdesskatt har betalats för sent och/eller med fel belopp

Revision är viktigt anser respondenten, kontorsansvarig på företaget. Företaget har internrevision en gång i månaden för att kontrollera att siffrorna stämmer. Även revisionsberättelsen är viktig och framför allt godkännandet från revisorn. Respondenten har förtroende för revisionsberättelsen och resonerar på så sätt att förtroendet är ett måste, annars tjänar berättelsen inte sitt syfte. Enligt respondenten är aktieägarna och skattemyndigheterna naturligtvis intresserade av revisionsberättelsen.

En oren revisionsberättelse är något negativt men uppfattningen av den har inte förändrats sedan företaget fick en oren sådan. Respondenten har inte kunskap om orsaken till den orena revisionsberättelsen. Ägarförhållandet och arbetsuppgifterna på företaget har förändrats, dock inte enbart för att rädda den orena revisionsberättelsen utan för att ställa saker och ting till rätta. Företaget hade ekonomiska svårigheter och ledarproblem under tiden för den orena revisionsberättelsen och åtgärder vidtogs. Men respondenten är osäker på huruvida det är den orena revisionsberättelsen i sig som gett upphov till förändringarna. Idag är företagets revision oklanderlig.

#### 4.3.3 Upprättande av kontrollbalansräkning och likvidation

Revision är naturligtvis viktigt men själva revisionsberättelsen i sig är inte särskilt betydelsefull. Det är bra att den finns, för ett litet värde kan ju tillskrivas revisionsberättelsen anser respondenten, men tyvärr är den alltför standardiserad. Respondenten, den verkställande direktören, har erfarenhet av brist på information från revisorernas sida vilket ledde till problem för företaget. ”Det var revisorernas fel helt enkelt”, de gav inte tillräckligt med upplysning. Förtroendet för revisionsberättelsen är inte särskilt stort. De som tar störst risker, såsom banker, kreditgivare och stora leverantörer är de främsta intressenterna till revisionsberättelsen.

En oren revisionsberättelse är något olyckligt menar respondenten. Det är viktigt att veta de bakomliggande orsakerna och det innebär oftast inte det som står på pappret, då inget är så

glasklart. Den orena revisionsberättelsen medförde inga förändringar på företaget och den enda påverkan blev en indragen kredit på ett betalkort.

#### 4.3.4 Brister i intern kontroll

Revision är väldigt viktigt tycker respondenten, VD på företaget, som har stort förtroende för revisionsberättelsen. Den är viktig i två avseenden, först och främst för att se till att det är ordning på företaget men även för utomstående. Banker är absolut viktigast av intressenterna och har blivit en alltmer betydelsefull intressent med tiden. Större leverantörer är också viktiga intressenter.

En oren revisionsberättelse är självfallet inte bra, men hur allvarlig den är beror mycket på orsaken. Genom revisionsberättelsen får intressenterna information om företaget och kan se vilka orsaker som gett upphov till anmärkningen. Om ett företag har ekonomiska svårigheter är det illa, men det finns även orsaker som är av mindre vikt. Efter den orena revisionsberättelsen har företaget insett hur betydelsefull revisionsberättelsen verkligen är. Konsekvenserna blev att företaget snabbt ville visa på bra lönsamhet och därmed var de tvungna att se om hela organisationen. Mycket jobb lades ner av VD och styrelse på att förklara den orena revisionsberättelsen och orsakerna till den, vilket hämmade företaget något. Utöver det har respondenten inte upplevt någon direkt påverkan på företagets framtid.

#### 4.3.5 Osäkra lånefordringar och förbjudna lån

Respondenten, den verkställande direktören, anser att revision är viktigt. Det finns förtroende för revisionsberättelsen och ett stort värde tillmäts denna. De viktigaste intressenterna är myndigheter, företagets samarbetspartners samt bankerna.

Respondenten kontrollerar själv sällan revisionsberättelser hos samarbetspartners och hade inte kunskap om att företaget fått en oren revisionsberättelse eftersom verksamheten har pågått som vanligt hela tiden. Inga förändringar har uppstått och respondenten har fullt förtroende för sina medarbetare. Företagets framtid har inte påverkats.

#### 4.3.6 Revisorn har ej haft full kontroll

Revisionen är den centrala kontrollen över att inga oegentligheter har begåtts. Men respondenten, som är VD, tror att ett litet företag skulle kunna ha en relativt bra överblick även utan revision. Respondenten påpekar att revisionsberättelsen inte är så viktig om inget

finns att anmärka på utan bara i de fall något gått snett. Denna menar att om något finns att anmärka på så kommer det fram i vilket fall som helst, med eller utan revisionsberättelse. Vad gäller förtroendet menar respondenten att revisionsberättelsen inte är tillräckligt tillförlitlig som underlag till en fullständig utvärdering av ett företag. En revisionsberättelse säger inte allt och det kan tänkas att det finns sätt att dölja eventuella fel och brister. Banker och kreditinstitut är de viktigaste intressenterna. Däremot tror respondenten inte att kunderna läser revisionsberättelsen utan kontrollerar betalningsanmärkningar istället.

Respondenten har ingen generell uppfattning om den orena revisionsberättelsen och har inte heller kunskap om att deras företag haft en oren. Varken förändringar inom företaget eller någon påverkan på framtiden har skett vad respondenten kan se.

#### 4.3.7 Redovisningsproblem

Det är viktigt med revision. På en skala från ett till tio uppskattar respondenten, den verkställande direktören, värdet på revisionsberättelsen till tio och förtroendet för den är stort. De intressenter som lägger störst vikt vid revisionsberättelsen anser respondenten vara andra företag och myndigheter.

En oren revisionsberättelse är inte alls bra. Respondenten har lärt sig att det är viktigt att ha kontroll över personalen som arbetar med redovisning och revision inom företaget efter att företaget har haft en oren revisionsberättelse. Denna gav upphov till att den berörda personalen byttes ut. Det innebär en stor kostnad att reda ut alla problem som orsakade den orena revisionsberättelsen, men respondenten har inte märkt av andra konsekvenser.

#### 4.3.8 Övrigt

Respondenten, ekonomichef på företaget, anser att revision är av stor vikt men om revision inte var lagstadgad så skulle det finnas andra sätt att följa upp det på. ”Lagen säger det och jag tycker det är viktigt att följa lagen.” Revisionsberättelsen är oerhört betydande. Det märktes inte minst då företaget självt hade oren sådan. Respondenten har större förtroende för revisionsberättelsen idag än för något år sedan eftersom denna menar att revisorerna verkar ha större tryck på sig nu. De viktigaste intressenterna är otvivelaktigt aktieägarna men även större kunder.

Det är mycket anmärkningsvärt och allvarligt med en oren revisionsberättelse. I regel har styrelse, ledning och revisor kontinuerligt en dialog för att försöka rätta till eventuella problem så en oren revisionsberättelse är inget oförutsett. Om orsaken dock gäller förseningar av olika slag eller dylika anmärkningar så är det naturligtvis en annan betydelsegrad på den orena revisionsberättelsen och alltså inte lika allvarligt.

Idag lägger företaget större vikt på sin revisionsberättelse och funderar mer på vilka som är de bakomliggande orsakerna till att den blev oren. Ett dåligt entreprenadavtal ledde till förlust för företaget vilket i sin tur innebar oren revisionsberättelse. Styrelse och VD blev inte beviljade ansvarsfrihet och var tvungna att avgå. Respondenten menar att det inte var den orena revisionsberättelsen som sådan som ledde till dessa konsekvenser, utan mer en oundviklig följd av de beskrivna händelserna. Efter att respondentens företag hade haft en oren revisionsberättelse föll ratingen<sup>\*</sup> och det uppstod konsekvenser i förhandlingar med försäkringsbolag. Stora kunder kräver en viss ratingnivå och ratingföretagen lägger stor vikt vid om styrelse och VD beviljas ansvarsfrihet eller inte.

---

\* Rating är ett mått på ett företags betalningsförmåga. Företag får ständigt sin rating prövad av olika erkända ratinginstitut. En låg rating medför vanligen en högre räntekostnad.

---

## 5. Analys

*Kapitlet innehåller en analys av det insamlade datamaterialet. Vi har utgående från teori och tidigare studier analyserat både orsakerna och intervjuerna.*

---

### 5.1 Inledning

I analysens första del redogörs för orsakerna till de orena revisionsberättelserna där orsaksgруппerna var för sig kopplas samman med intervju svaren. Därefter behandlas hur respondenterna ser på revision och revisionsberättelsen utifrån de i kapitel 3 angivna teorierna. Slutligen görs kopplingar till tidigare studier inom området oren revisionsberättelse och orsakerna analyseras enligt allvarlighets skalan som beskrevs i teorikapitlet.

### 5.2 Orsaker

Den framtagna statistiken visar att den undersökta populationen följer mönstret för tidigare forskning enligt vilken andelen orena revisionsberättelser uppgick till ca 12 % per år.<sup>46</sup> Den är dock något högre för vår population år 2003, 13,1 %. Vid sammanställningen av orsakerna till de orena revisionsberättelserna framgick att vissa orsaker är mer vanligt förekommande än andra.

Den vanligaste orsaken till den orena revisionsberättelsen är att årsredovisningen lämnats in för sent. Av totalt 269 orena revisionsberättelser i vår population hade 122 företag denna anmärkning (45 %). 107 företag, (39,8 %) hade anmärkning om att skatt och avgifter inbetalats för sent eller med fel belopp och 77 företag var likvidationspliktiga (28,6 %). Andra anmärkningarna var t.ex. brister i den interna kontrollen (13,8 %), osäkra lånefordringar och förbjudna lån (12,6 %), att revisorn inte har haft fullständig kontroll (8,9 %), redovisningsproblem (8,6 %) samt slutligen kategorin övrigt (4,5 %).<sup>47</sup>

Företagen har upplevt olika effekter till följd av den orena revisionsberättelsen. Ett av företagen nekades vid ett tillfälle kredit vid en taxiresa samt upplevde problem med att få kredit hos nya leverantörer. Ett annat av företagen, som hade förbrukat sitt egna kapital till mer än hälften och därmed var likvidationspliktigt, fick, trots orsaken, som enda effekt att det nekades kredit på ett betalkort. Tre av företagen var tvungna att göra omstruktureringar som

---

<sup>46</sup> Lindher, A, Varel, G, Magistrado, K, *Revisorns benägenhet att avge en oren revisionsberättelse*

<sup>47</sup> Se bilaga 1

t.ex.; att se om ägarförhållandena, arbetsuppgifterna, visa på god lönsamhet och dylikt. Dock anser en av dessa respondenter inte att omstruktureringen enbart hade att göra med den orena revisionsberättelsen utan företaget hade ekonomiska svårigheter under den tiden. På ett av företagen beviljades inte styrelse och VD ansvarsfrihet och var tvungna att avgå.

Respondenten menar även i detta fall att konsekvenserna som uppkom inte enbart var en följd av den orena revisionsberättelsen. Två av företagen upplevde inga som helst effekter av sin orena revisionsberättelse eftersom deras verksamhet fortgick som vanligt.

## **5.3 Revision och revisionsberättelsen**

### **5.3.1 Revisionens syfte**

Revision är en viktig del i ett företags verksamhet eftersom företagen med hjälp av revision kan ha kontroll över organisationen. På företag med få anställda är styrelse och VD ofta samma person. En av respondenterna anser inte att revision är så viktigt och syftar på att det egna företaget är litet. En annan av respondenterna tror att små företag kan ha en relativt bra överblick även utan revision. Båda dessa respondenter var själva både verkställande direktörer och styrelseledamöter.

#### **5.3.1.1 Revisorns roll**

Enligt respondenten på ett av företagen hade revisorn brustit i kommunikationen gentemot uppdragsgivaren, vilket i sin tur lett till en oren revisionsberättelse. Revisorn ska fungera även som rådgivare, inte bara kontrollant, och det är viktigt att det finns en kommunikation mellan företagsledning och revisor så att svårigheterna kan åtgärdas i tid. Enligt en av respondenterna hade revisorn inte gett tillräckligt med information vilket orsakade problem för företaget. När företagen anlitar en revisor lämnar de över allt ansvar till denna och litar på att han eller hon sköter sitt uppdrag till fullo. Respondenten i det här fallet har inget stort förtroende för revisorns uttalanden i revisionsberättelsen, det vill säga inget förtroende för revisionsberättelsen som sådan. Företaget fick inga märkbara effekter av den orena revisionsberättelsen men påverkades ändå genom att det numera inte har förtroende för revisorns arbete och uttalanden.

En annan av respondenterna har ett större förtroende för revisionsberättelsen och revisorerna idag eftersom denna tycker att revisorerna har ett större tryck på sig nu än de hade tidigare. Revisorer måste beakta dels regler om oberoende och tystnadsplikt, dels iakttä god revisionssed och god revisorssed.

### 5.3.2 Revisionsberättelsens syfte

Den rena revisionsberättelsen är enligt respondenterna tämligen ointressant eftersom den endast är en standardmall. Även den rena uppfattas i överlag av respondenterna som ointressant eftersom den inte ger tillräckligt med information. Det som står i berättelsen är tillförlitligt men det är absolut inte tillräckligt. Fyra av respondenterna anser att det är de bakomliggande orsakerna som är av intresse, d.v.s. det som inte står i revisionsberättelsen. En av de fyra respondenterna fick dubbla effekter av den rena revisionsberättelsen, dels omorganisering av verksamheten, dels var företaget tvunget att lägga ner mycket jobb på att förklara orenheten för intressenterna. Det finns andra faktorer än den rena revisionsberättelsen som är av betydelse i relationen mellan olika intressenter. Eventuella betalningsanmärkningar är också något som uppmärksammas och som det läggs stor vikt vid. Allmänt tycker alla respondenter att det är dåligt med en ren revisionsberättelse, men samtidigt finns det så många andra faktorer som väger in då dessa bedömer huruvida de kan lita på ett företag eller inte.

Ett företag kan få sänkt rating på grund av en ren revisionsberättelse även då anmärkningen inte avser dålig likviditet. En anmärkning om att årsredovisningen har lämnats in för sent bör inte leda till att ett företag nekas kredit då företaget inte har några problem med sin likviditet menar en av respondenterna. Detta kan ske när kreditupplysningsföretag använder revisionsberättelsen som en parameter. Många intressenter blir lätt avskräckta av en låg rating. Revisionsberättelsen har använts på ett felaktigt sätt eftersom all information inte nått fram till de slutgiltiga intressenterna.

## 5.4 Intressentmodellen

### 5.4.1 Kreditgivare

Banker och kreditföretag som tar störst ekonomisk risk och lånar ut pengar uppfattas av respondenterna som den viktigaste intressenten till revisionsberättelsen. Bankerna vill veta hur stor risken är för att företaget inte ska kunna infria sina återbetalningsförpliktelser när de lånar ut pengar. Kreditgivarna har reagerat vid två tillfällen och nekat företagen kredit.

### 5.4.2 Stat och kommun

Tre av respondenterna ansåg att skattemyndigheten är en viktig intressent. Den har egenskapen av skatteindrivare och om företaget bryter mot skattebetalningslagen ska

myndigheten tillställas en kopia av revisionsberättelsen. Den respondent som fick en oren revisionsberättelse till följd av brister i betalningen av skatter och avgifter nämnde skattemyndigheten som en viktig intressent. Det framgår inte av intervjuerna att företagen har påverkats av stat och kommun.

#### 5.4.3 Leverantörer och kunder

Tre av respondenterna ansåg att större leverantörer är av vikt som läsare av revisionsberättelsen. En leverantör tar också en stor ekonomisk risk och är intresserad av företagets betalningsförmåga. Två av respondenterna som tillmäter leverantörerna en stor betydelse har haft samma typ av effekt, vilken var väldigt liten. Endast en av respondenterna nämner specifikt kunderna som en av de mer betydande intressentgrupperna. En annan av respondenterna tror inte att kunder läser revisionsberättelserna i lika stor utsträckning som leverantörerna, utan istället kontrollerar betalningsanmärkningar.

#### 5.4.4 Ägare

Två av respondenterna nämnde aktieägarna som både kan vara en intern och en extern intressent. Aktieägarna är investerare i företaget och därför nämns de som en huvudsaklig intressentgrupp. Trots det har inte ägarna reagerat på den orena revisionsberättelsen hos de intervjuade företagen.

#### 5.4.5 Styrelse och företagsledning

Ingen av respondenterna berörde styrelse och ledning som en viktig intressent. Sex av de åtta respondenterna tillhör själva den här gruppen av intressenter. Det kan vara svårt att se sig själv som en viktig läsare av revisionsberättelsen eftersom en del av företagarna anser att de har en bra överblick av sitt företags ekonomi även utan revision och revisionsberättelser. Dock visar svaren på intervjuerna annorlunda. I tre av företagen gjordes omorganiseringar av ledningen och i ett företag avgick styrelse och ledning.

Anställda och konkurrenter som också representeras i intressentmodellen nämndes inte av respondenterna som viktiga intressenter.



## 5.5 Tidigare studier

I likhet med Andersson och Larsson visar våra intervjuer på att företagarna och intressenterna har behov av mer information i revisionsberättelsen.<sup>48</sup> Vid tre intervjuer tyckte respondenterna att det var informationen som inte fanns i revisionsberättelsen som var viktig och att revisionsberättelsen inte är tillräckligt tillförlitlig som underlag för en fullständig utvärdering av ett företag. En respondent var osäker på om det var revisionsberättelsen i sig som orsakade förändringar på företaget. Ytterligare en annan respondent menade att det inte var den orena revisionsberättelsen som ledde till konsekvenser för företaget utan en följd av händelser som i sig gav upphov till den orena revisionsberättelsen.

Flera av respondenterna tyckte att revisionsberättelsen var för standardiserad och att det är annan information än den som står i berättelsen som intressenter fäster avseende vid. Olika intressenter har olika behov av information och revisionsberättelsen kan därför inte ge alla läsare lika stor nytta. I en annan tidigare uppsats ansåg största delen av intressenterna att en oren revisionsberättelse utgör en viktig signal men samtliga ansåg dock inte att den utgör den viktigaste signalen, utan det finns andra faktorer som är viktigare.<sup>49</sup>

En av respondenterna tyckte varken revision eller revisionsberättelsen var viktig och syftade till att dennas företag var litet. Ytterligare en respondent svarade att ett litet företag skulle kunna ha en relativt bra överblick även utan revision. Tidigare studier visade att det var flera små företag som hade orena revisionsberättelser och de drabbades hårdare än större företag med en oren sådan.<sup>50</sup>

Konsekvenserna som företagen upplevt orsakade av sin orena revisionsberättelse varierar. Företaget under orsaken *övrigt* hade det allvarligaste slaget av anmärkning i vår undersökning baserat på den allvarlighetskala som arbetats fram i tidigare studier. I detta företags revisionsberättelse avstyrker revisorn att bolagsstämman beviljar styrelse och VD ansvarsfrihet. Företaget upplevde negativa konsekvenser till följd av detta. Allvarlighetsgrad 2 drabbade företaget med *brister i den interna kontrollen*. Företaget blev tvunget att se om organisationen och lägga ner mycket jobb på att förklara orsakerna till sin orena revisionsberättelse. Företaget med *förbjudet lån* upplevde inga konsekvenser av sin orena

---

<sup>48</sup> Se not 39 a.a.

<sup>49</sup> Se not 40 a.a.

<sup>50</sup> Se not 40 a.a.

revisionsberättelse trots allvarlighetsgrad 4. Revisorn kunde därmed p.g.a. osäkerheten varken tillstyrka eller avstyrka resultaträkningen, balansräkningen och resultatdispositionen. De resterande fem företagen hade varierande konsekvenser och ingick i allvarlighetsgraden 5.<sup>51</sup>

---

<sup>51</sup> Se not 41 a.a.

---

## 6. Slutsatser och avslutande diskussion

*Detta kapitel redogör för de slutsatser som kan dras efter utförd undersökning, med utgångspunkt i uppsatsens problemformulering och syfte. Vi framför även egna synpunkter som framkommit under undersökningen. Slutligen ges förslag till vidare forskning.*

---

### 6.1 Slutsatser

Syftet med uppsatsen är att undersöka vad som orsakar en oren revisionsberättelse och hur vanligt förekommande de olika orsakerna är. Vidare ville vi ta reda på hur företagen förhåller sig till revisionsberättelsen i allmänhet och speciellt den orena samt om de upplevt några effekter p.g.a. orenheten.

Enligt vad som framgick av statistiken har företag inom Södertörn en något högre frekvens orena revisionsberättelser än vad som visats i tidigare studier. Den vanligaste orsaken till en oren revisionsberättelse är att årsredovisningen har lämnats in för sent, vilket utgjorde 45 %. Att denna orsak är så vanlig tror vi beror på att den är förhållandevis mild då den klassas in under allvarlighetsgrad 5 och den leder inte heller i sig till någon allvarligare orsak.

Respondenten i denna grupp hade sålunda endast upplevt milda effekter trots en oren revisionsberättelse i 39 år. Vår undersökning visar att revisionsberättelsens intressenter inte lägger så stor vikt vid just denna anmärkning. Därmed motsäger den här undersökningens resultat tidigare studiers resultat om att införandet av förseningsavgifterna bidrog till att sänka antalet årsredovisningar som inlämnats för sent. Statistiken visar också att de nästkommande orsakerna i vanlighetsordning, d.v.s. skatter och avgifter har betalats för sent och/eller med fel belopp samt upprättande av kontrollbalansräkning och likvidation går under allvarlighetsgrad 5.

Företagen tycker att revisionsberättelsen är viktig. Men trots detta har de inte fullt förtroende för berättelsen eftersom den innehåller alltför lite information.

Revisionsberättelsen är alltför standardiserad, även den orena, och läsaren måste ta reda på de bakomliggande faktorerna för att den ska kunna ses som en kvalitetsstämpel.

Negativa upplevelser och konsekvenser hos företagen beror troligen mer på de orsaker som leder till en oren revisionsberättelse än på att intressenterna skulle ha fäst en stor vikt vid orenheten och därefter reagerat negativt.

Ett tecken på att intressenterna inte ser revisionsberättelsen som fullkomlig är att de söker annan information vid bedömningen av ett företag. Betalningsanmärkningar och rating är viktigare att kontrollera och ger en mer uttömmande information än vad revisionsberättelsen ger.

## **6.2 Avslutande diskussion**

Det var uppseendeväckande att det faktiskt fanns respondenter som inte kände till att de haft en oren revisionsberättelse och att de inte heller upplevt några effekter till följd av orenheten. Företaget i orsaksgrupp fyra hade upptagit ett förbjudet lån och hamnade under allvarlighetsgrad 4, men trots det fanns varken vetskap om eller effekter av den orena revisionsberättelsen.

Vår inställning är att revision och revisionsberättelsen är viktigt. Vi fick uppfattningen av att respondenterna inte ser hela bilden, utan att de tycker revision är viktigt för att det ska vara så och "för att lagen säger det". En del svar på intervjufrågorna kan ha påverkats av att en oren revisionsberättelse är ett känsligt ämne och att respondenterna känner sig illa till mods att tala om den. Till följd av detta fick vi känslan att det finns en tendens till att bortse från problemet. Vi hade förväntat oss att företagen skulle se allvarligare på företagens oren revisionsberättelse än vad de verkligen gör enligt vår undersökning.

## **6.3 Förslag till vidare forskning**

Under uppsatsens gång har det uppkommit ämnen som kan vara av intresse för vidare forskning. Det skulle vara intressant att göra en större intervjuundersökning för att se om effekterna av den orena revisionsberättelsen skiljer sig åt beroende på orsaken. Eftersom vi utgick från att intervjua en respondent per orsaksgrupp kan inte vi dra de slutsatserna.

Att närmare undersöka skillnader mellan små och stora företag skulle också vara intressant. Påverkas de olika av en oren revisionsberättelse och lämnar de en oren revisionsberättelse i olika stor utsträckning? I vår undersökning tas ingen hänsyn till storleken på företag men i tidigare forskning indikeras att små företag mer ofta lämnar en oren revisionsberättelse samt drabbas hårdare av den.

## 7. Källförteckning

### Böcker:

**Aktiebolagslagen** (1975:1385)

**Cassel Filip**, *Den reviderade revisorsrollen*, (1996), Nerenius & Santérus förlag

**Damberg Margareta**, *Vad är revision?*, (2001), Far förlag AB

**Denscombe Martyn**, *Forskningshandboken*, (2000), Studentlitteratur

**Falkman Pär**, *Redovisningsteori*, (2000), Studentlitteratur

*FAR:s Samlingsvolym*, (1999), Far förlag AB

*FAR:s Samlingsvolym*, del 1, (2005), Far förlag AB

**Johansson Göran**, *SWE GAAP –svensk redovisningspraxis*, (2005), Studentlitteratur

**Lundahl Ulf, Skärvad Per-Hugo**, *Utredningsmetodik för samhällsvetare och ekonomer*, (1992), Studentlitteratur

**Merriam Sharan B**, *Fallstudien som forskningsmetod*, (1994), Studentlitteratur

**Olsson Jan, Skärvad Per-Hugo**, *Företagsekonomi 99*, (1995), Liber-Hermods

**Sandberg af Catarina**, *Aktiebolagsrätten*, (2006), Studentlitteratur

**Schroeder Richard G, Clark Myrtle W, Cathey Jack M.**, *Financial Accounting Theory and Analysis*, (2005), John Wiley & Sons

**Smith Dag**, *Redovisningens språk*, (2006), Studentlitteratur

**Wahlgren Peter, Warnling-Nerep Wiweka, Wrange Pål**, *Juridisk skrivguide* (2001), Nordstedts juridik AB

**Årsredovisningslagen** (1995:1554)

### Artiklar och uppsatser:

Andersson Åsa, Larsson Linda-Marie, *Revisionsberättelsens nytta vid beslutsfattande* (2003), Göteborg.

Hasselberg Sverker, Kehrer Mattias, *Vanligt med oren revisionsberättelse i svenska aktiebolag* (1995). Balans nr 5.

Hasselberg Sverker, Kehrer Mattias, *Större andel orena revisionsberättelser 1996 än 1992* (1997). Balans nr 11.

Laudon Jesper, Persson Martin, *Den orena revisionsberättelsens effekter* (2004), Kristianstad.

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

Ollevik Nils-Olof, *Alla som kunnat sko sig verkar ha gjort det*, Svenska Dagbladet, 2 december 2003

*Revisorn informerar* (2005). Ett inlägg av Revisorssamfundet SRS i debatten om revisionsplikt.

### **Andra källor:**

Affärsdata, [www.ad.se](http://www.ad.se) (2006-03-13)

Dun & Bradstreet, [www.dbsweden.dnb.com](http://www.dbsweden.dnb.com) (2006-05-12)

Föreningen Auktoriserade Revisorer, [www.far.se](http://www.far.se) (2006-04-21)

Google, [www.google.se](http://www.google.se) (2006-03-15)

Information om forskningsmetodik, [www.infovoice.se/fou/](http://www.infovoice.se/fou/) (2006-05-10)

Skatteverket, [www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se) (2006-04-25)

Statistiska Centralbyrån, [www.scb.se](http://www.scb.se) (2006-05-12)

Södertörnkommunernas hemsida, [www.sodertorn.se](http://www.sodertorn.se) (2006-04-03)

Tidningen Balans, [www.balans.far.se](http://www.balans.far.se) (2006-04-14)

Upplysningscentralen, [www.uc.se](http://www.uc.se) (2006-04-25)

## Bilaga 1, statistik över de orena revisionsberättelserna

Orsaksgupper	Botkyrka	Haninge	Huddinge	Nykvarn	Nynäshamn	Salem	Södertälje	Tyresö	Totalt	Procent
1) Årsredovisningen har inlämnats för sent	32	14	20	2	3	8	21	22	122	45 %
2) Skatter, avgifter och mervärdesskatt har betalats för sent och/eller med fel belopp	21	15	25	3	6	1	24	12	107	39,80 %
3) Företaget är likvidationspliktigt	13	8	16	6	2	1	17	14	77	28,60 %
5) Brister i den interna kontrollen	6	2	9	2	1	0	10	7	37	13,80 %
4) Osäkra lånefordringar och förbjudna lån	3	3	9	3	0	0	7	9	34	12,60 %
6) Revisorn har inte haft fullständig kontroll	5	4	6	0	0	1	5	3	24	8,90 %
7) Redovisningsproblem	6	4	2	1	0	0	7	3	23	8,60 %
8) Övrigt	1	1	1	0	0	0	3	6	12	4,50 %
	<b>Botkyrka</b>	<b>Haninge</b>	<b>Huddinge</b>	<b>Nykvarn</b>	<b>Nynäshamn</b>	<b>Salem</b>	<b>Södertälje</b>	<b>Tyresö</b>	<b>Totalt</b>	
<b>Totalt antal årsredovisningar</b>	421	272	440	61	106	49	545	339	2233	
<b>Antal orena revisionsberättelser</b>	59	20	54	10	8	9	62	47	269	
<b>Bortfall</b>	42	38	30	4	4	2	40	27	187	

## Bilaga 2, ren revisionsberättelse

### Revisionsberättelse i aktiebolag utan koncern

#### REVISIONSBERÄTTELSE

Till årsstämman i .....

Organisationsnummer 556000-0000

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

Revisionen har utförts i enlighet med god revisionssed i Sverige. Det innebär att jag (vi) planerat och genomfört revisionen för att med hög men inte absolut säkerhet försäkra mig (oss) om att årsredovisningen 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 pröva redovisningsprinciperna och styrelsens och verkställande direktörens tillämpning av dem samt att bedöma de betydelsefulla uppskattningar som styrelsen och verkställande direktören gjort när de upprättat årsredovisningen samt att utvärdera den samlade informationen i årsredovisningen. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet har jag (vi) granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget. Jag (Vi) har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Jag (Vi) anser att min (vår) revision ger mig (oss) rimlig grund för mina (våra) uttalanden nedan.

Årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige. Förvaltningsberättelsen är förenlig med årsredovisningens övriga delar.

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

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

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/godkänd revisor



## Bilaga 3, oren revisionsberättelse

### REVISIONSBERÄTTELSE

Till årsstämman i .....

Organisationsnummer 556000-0000

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

Revisionen har utförts i enlighet med god revisionssed i Sverige. Det innebär att jag (vi) planerat och genomfört revisionen för att med hög men inte absolut säkerhet försäkra mig (oss) om att årsredovisningen 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 pröva redovisningsprinciperna och styrelsens och verkställande direktörens tillämpning av dem samt att bedöma de betydelsefulla uppskattningar som styrelsen och verkställande direktören gjort när de upprättat årsredovisningen samt att utvärdera den samlade informationen i årsredovisningen. Som underlag för mitt (vårt) uttalande om ansvarsfrihet har jag (vi) granskat väsentliga beslut, åtgärder och förhållanden i bolaget för att kunna bedöma om någon styrelseledamot eller verkställande direktören är ersättningsskyldig mot bolaget. Jag (Vi) har även granskat om någon styrelseledamot eller verkställande direktören på annat sätt har handlat i strid med aktiebolagslagen, årsredovisningslagen eller bolagsordningen. Jag (Vi) anser att min (vår) revision ger mig (oss) rimlig grund för mina (våra) uttalanden nedan.

*Vid granskning av bolagets räkenskaper och styrelsens förvaltning har det uppmärksammats att bolaget under året haft stora problem med intäktsredovisningen pga ett periodvis icke tillförlitligt bokningssystem. Bokningssystemet har i sin tur legat till grund för den största delen av intäktsredovisningen, skuldföring av provisionsskulder till återförsäljare samt bokföring av mervärdesskatt i bolagets räkenskaper. Den interna kontrollen av bolagets intäkter har därmed under året varit bristfällig.*

*På grund av osäkerheten enligt ovan kan jag inte uttala mig om huruvida årsredovisningen har upprättats i enlighet med årsredovisningslagen och att den därmed ger en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning i enlighet med god redovisningssed i Sverige.*

*Jag kan varken till- eller avstyrka att bolagsstämman fastställer resultat- och balansräkning eller behandla förlusten enligt förslaget i förvaltningsberättelsen.*

*Bolagsledningen har ansträngt sig för att lösa problemen med bokningssystemet. Detta har inte lyckats fullt ut. Jag kan därmed varken till- eller avstyrka att bolagsstämman beviljar styrelsens ledamöter ansvarsfrihet för räkenskapsåret.*

*Då bolagets egna kapital i sin helhet är förbrukat är bolaget skyldigt att träda i likvidation.*

*Jag påminner styrelsens ledamöter och aktieägare om aktiebolagslagens regler om att de som med vetskap om bolagets plikt att träda i likvidation handlar på bolagets vägnar och solidariskt svarar för bolagets uppkommande förpliktelser. Sådant ansvar inträder även för aktieägare som deltar i beslut att fortsätta bolagets verksamhet.*

Ort den DD månad ÅÅÅÅ

A.A.

Auktoriserad/godkänd revisor

## Bilaga 4, Intervjuguide

---

1. Vilken position har du inom företaget?
2. Vad är dina arbetsuppgifter?
3. Är du aktieägare eller styrelsemedlem i företaget?
  
4. Hur viktigt tycker du att revision är?
5. Hur stort värde tillmäter du revisionsberättelsen?
6. Har du förtroende för revisionsberättelsen?
7. Vilka anser du är de viktigaste intressenterna av revisionsberättelsen?
  
8. Hur ser du på en oren revisionsberättelse?
9. Har er uppfattning av revisionsberättelsen förändrats sedan ert företag fick en oren revisionsberättelse?
10. Skedde det några förändringar på ert företag efter det att ni fått en oren revisionsberättelse?
11. Har den orena revisionsberättelsen påverkat ert företags framtid på något sätt?
  
12. Har du något du själv vill tillägga?