



Institutionen för Ekonomi
Kandidatuppsats, FEC 632
HT 2006

Vad ligger till grund för revisorns väsentlighetsbedömning?

Gruppmedlemmar:

Delveen Ali
Sara Gunnarsson
Aleksandra Sivarsson
Anna-Karin Sollin

Handledare:

Fredrik Ljungdahl

Förord

Vi önskar tacka alla de personer som på ett eller annat sätt har bidragit till denna uppsats.

Ett speciellt tack vill vi rikta till vår handledare Fredrik Ljungdahl som har varit till stor hjälp under arbetets gång, samt de personer som har tagit sig tid att besvara våra frågor och därmed gjort denna uppsats möjlig att genomföra.

Kristianstad den 12 januari 2007

Delveen Ali
Karin Sollin

Sara Gunnarsson

Aleksandra Sivarsson

Anna-

Sammanfattning

Examensarbete i företagsekonomi vid högskolan Kristianstad, Höstterminen 2006.

Uppsatsens titel: Vad ligger till grund för revisorns väsentlighetsbedömning?

Seminariedatum: 2007-01-19

Ämne/kurs: FEC 632, kandidatuppsats, 10 poäng

Författare: Delveen Ali, Sara Gunnarsson, Aleksandra Sivarsson, Anna-Karin Sollin

Handledare: Fredrik Ljungdahl

Nyckelord: Väsentlighetsbedömning, revisor, revision

Syfte: Syftet med vår uppsats är att beskriva och förklara var gränsen går för om ett fel i bokföringen skall anses vara väsentligt samt vad som kan komma att påverka revisorn vid denna bedömning.

Metod: För att uppnå uppsatsens syfte har vi valt att genomföra en kvantitativ undersökning. Undersökningen utfördes med hjälp av en enkät samt ett fall som skickades ut genom mail.

För att få förståelse för det valda ämnet har tidigare forskning studerats.

Slutsatser: En svår del för revisorns yrkesroll är att bedöma om ett fel i bokföringen skall anses vara väsentligt eller inte. Då det inte finns någon generellt nedskrivna tröskelnivå för alla revisorer i Sverige, har vi genomfört en undersökning för att kunna besvara vårt syfte om vad bedömningarna grundar sig på. De motiveringar vi har erhållit tyder på en stor variation mellan de grunder som används. Motiveringarna har varit allt ifrån olika procentberäkningar till företagets karaktär. Eftersom att variationerna har varit så många har vi istället tagit hänsyn till detta och fört diskussioner runt varför revisorernas grunder är så olika. Vårt erhållna material tillät en undersökning mellan tre byråer och hur enhetliga de verksamma revisorerna är trots det geografiska avståndet, fann vi att en av tre var enhetlig. De två andra byråernas revisorer gav helt skiljda grunder för sina bedömningar, vilket tyder på att de inte har någon generell bedömningsgrund för de anställda.

Abstract

Bachelor thesis at the University of Kristianstad, fall 2006.

Title: What serves as a basis for the auditors materiality judgement?

Authors: Delveen Ali, Sara Gunnarsson, Aleksandra Sivarsson, Anna-Karin Sollin

Advisors: Fredrik Ljungdahl

Course: Bachelor thesis, 10 Swedish Credits.

Date: 2007-01-19

Keywords: Materiality judgement, Auditor, Audit

Purpose: The purpose of this thesis is to describe and explain where the limit is in regard to whether an accounting error should count as significant or not, and also which factors can affect the auditor in their assessment.

Methodology: To achieve the purpose of this thesis we chose to conduct a quantitative research. The research consisted of a questionnaire and a case study that was distributed via e-mail. In order to get an understanding about the subject at hand, previous works in this line of science have been studied.

Conclusions: A difficult part of the auditors work is to assess whether errors in accountings should count as significant or not. As there is no general threshold applicable for all auditors in Sweden, we have conducted this piece of research to be able to answer the purpose of this thesis, namely what an auditor is basing their assessment upon. The results we have received speak of a great variation in between auditors, in regard to which facts are important. Important facts seem to range from the results of calculations to the nature of the company being audited. Because of the variation in results being so large, focus were instead moved towards the question as to why the basis for auditorial assessment differs so. The results of our questionnaire allowed for a comparison between three different bureaus and their auditors. The employees of one bureau out of three were consistent in their assessments, even though the auditors of that bureau were situated in different geographical locations. The employees of the other two bureaus based their assessments on very individual assortments of facts, which goes to show that those two bureaus do not have any general guidelines for their employees.

Innehållsförteckning

1 Inledning	7
1.1 Bakgrund.....	7
1.2 Tidigare forskning.....	8
1.3 Problemdiskussion och problemformulering.....	9
1.4 Syfte	10
1.5 Avgränsningar.....	10
1.6 Disposition	11
2 Metod	12
2.1 Vetenskaplig metod	12
2.2 Kapitelsammanfattning	13
3 Referensram	14
3.1 Väsentlighet och risk.....	14
3.1.1 Granskning av kontroller och substansgranskning	15
3.2 Revisionsplan.....	16
3.2.1 Opartiskhet, självständighet och tystnadsplikt.....	16
3.3 Kapitelsammanfattning	18
4 Teori	19
4.1 Tidigare forskning.....	19
4.1.1 Bedömningar relaterade till länders risknivåer	19
4.1.2 Kulturens påverkan	20
4.1.3 Värderingar för utförandet av bedömningar	21
4.1.4 Revisorns oberoende, beteende och etik.....	21
4.1.5 Effekterna av informationssystem, gruppsamverkan och erfarenhet... ..	22
4.1.6 Hur olika pressnivåer påverkar revisorers bedömningar	23
4.1.7 Granskning av studier för väsentlighetsbedömning.....	24
4.1.8 Förekomst av tumregler för revisorer	25
4.1.9 Förekomsten av en för landet generell tröskelnivå.....	26
4.2 Hypotesutveckling	27
4.2.1 Kön.....	28
4.2.2 Yrkesgrad.....	28
4.2.3 Yrkeserfarenhet.....	29
4.2.4 Tröskelnivå	29
4.3 Kapitelsammanfattning	31
5 Empirisk Metod	32
5.1 Undersökningsmetod	32
5.1.1 Kvantitativ eller kvalitativ	33
5.2 Datainsamling	33
5.2.1 Sekundärdata.....	33
5.2.2 Primärdata	34
5.3 Avgränsningar och urval.....	34

5.4 Operationalisering	35
5.4.1 Framställning av enkät	35
5.4.2 Enkätens frågor	37
5.4.3 Variablernas applicering för prövning av hypoteser.....	38
5.5 Hypotesprövning	39
5.6 Validitet och reliabilitet	39
5.7 Bortfallsanalys	40
5.8 Kapitelsammanfattning	41
6 Analys av empiriskt resultat	42
6.1 Beroende variabel	42
6.2 Uppdelning av respondenter	42
6.3 Utfall	43
6.3.1 Hypotes 1	43
6.3.2 Hypotes 2	45
6.3.3 Hypotes 3	46
6.3.4 Hypotes 4	47
6.4 Sammanställning av motiveringar för fråga 1	48
6.4.1 Nivå 1	49
6.4.2 Nivå 2.....	49
6.4.3 Nivå 3.....	49
6.5 Sammanställning av motiveringar för fråga 2	50
6.5.1 Nedskrivningen anses vara väsentlig	50
6.5.2 Nedskrivningen anses vara oväsentlig.....	51
6.6 Sammanfattning av hypotesprövning	52
6.7 Självkritik.....	52
6.8 Kapitelsammanfattning	53
7 Slutdiskussion.....	54
7.1 Egna slutsatser med teoretisk anknytning.....	54
7.2 Egna slutsatser för väsentlighetsbedömning	56
7.3 Förslag till fortsatt forskning	57
Referenslista	58
Elektroniska källor	61
Bilagor	62
Bilaga 1 - Presentationsmail till respondenter	62
Bilaga 2 - Enkätfrågor.....	63
Bilaga 3 - Fall.....	64
Bilaga 4 - Vägledning till fall	66
Bilaga 5 - Testintervju med revisorsassistent	67
Bilaga 6 - Revisorernas grunder för väsentlighetsbedömning.....	68
Bilaga 7 – Prövning av Hypotes 1, tabeller	70
Bilaga 8 – Prövning av Hypotes 2, tabell	72
Bilaga 9 – Prövning av Hypotes 3, tabeller	73

1 Inledning

Med detta kapitel vill vi ge läsaren en inblick till den diskussion som har förts, då inriktningen för vår undersökning bestämdes. Diskussionen har medfört att uppmärksamheten har riktats mot revisorns väsentlighetsbedömning. Här redogörs även för vad syftet med uppsatsen är, för att läsaren på ett enklare sätt skall kunna följa den röda tråden som skall löpa genom denna. En inblick i tidigare forskning som har genomförts vill samtidigt förmedlas, då vi kommer att härleda till denna under flera av de kommande kapitlen.

1.1 Bakgrund

Tankarna har allt mer börjat kretsa runt hur en revisor bedömer om ett fel är väsentligt eller inte. Med allt som händer runt om i världen växer en stor undran fram hur de här felen uppkommer samt vad som kan göras för att undvika dess uppkomst.

Revisorns roll utvecklades under 1700-talet då företagen började använda sig av revision. Men vad innebär denna roll egentligen?¹

Under året 1912 kom den första utdelningen av titeln: auktoriserad. Sex män fick denna från Handelskammaren i Stockholm, och efter två år fick även de första kvinnorna samma titel.²

På grund av de stora redovisningsskandaler som uppdragats i vår tid ändras regelverken för revisorn ständigt samt att nya lagar och praxis uppkommer allt oftare.³ Det mest kända fallet i Sverige är Trustor, men för hela världen finns det stående exemplet med Enron. Med hänvisning till de här fallen vill vi få fram hur viktigt det är att en revisor uppfyller den roll som började utvecklas under 1700-talet, med allt vad denna innebär. För att yrket fortfarande skall inneha den respekt som byggts upp runt denne, utan att förstöras av de olika händelser som kommer att beskrivas nedan.

Den första skandalen vi vill förmedla skedde i maj 1997, då största delen av rösterna i investmentbolaget Trustor köptes av Lord Moyne och Jonathan Guinness. Redan i november samma år avslöjades att företaget tömts på över 700 miljoner kronor. Brotts handlingen begicks då man genomförde en olaglig betalning med företagets a-aktier. Man köpte företaget för dess egna pengar, efter att fem dagar hade passerat. Köpesumman på 200 miljoner kronor och hela det kapital som Trustor hade flyttades till en bank i England.⁴

Den andra och världskända skandalen är Enron som uppdragades under hösten 2001. För att förbättra sin finansiella ställning använde sig företaget av SPE

¹ Cassel F, 1996, *Den reviderade revisorsrollen*

² Precht E, *Balans 4/2005*, "Revisionsplikt var svaret på ekonomisk brottslighet"

³ Engerstedt U, Strömqvist A, *Balans nr 10/2003*, "Revisorns opartiskhet och självständighet"

⁴ sv.wikipedia.org ; Trustor

(Special Purpose Entities)⁵, vilket inte upptäcktes från början. Genom att hålla denna separat kunde de dölja de risker som företogs. Skandalen ledde till omfattande diskussioner om vad som låg bakom kraschen. Jobb, besparingar samt pensioner försvann för tusentals människor.⁶

Efter de nämnda skandalerna har hård kritik riktats mot revisorerna samt deras yrkesroll.⁷ Revisionsbolaget Arthur Andersen gick i konkurs till följd av Enron skandalen, eftersom att de hade godkänt revisionen trots att den inte ansågs vara fullständig.⁸ Man misstänkte att Enron hade en vänskapskorruption med sitt revisionsbolag, varav en rekommendation utfärdades från EU för revisorer som är verksamma på ett börsbolag. Denna indikerade på revisorn inte borde vara kvar i mer än sju år på bolaget.⁹

Revisorerna är skyldiga att granska och bedöma bokföringsmaterialet för att kontrollera dess tillförlitlighet, även om ansvaret för att redovisningen skall upprättas finns hos företagsledningen.¹⁰ Med hänvisning till detta har revisorn den yttersta förankringen mellan intressenterna och företagen, då intressenterna är beroende av revisorns uttalande i revisionsberättelsen. Dennes bedömning av om väsentliga fel förekommer är också av stort värde för intressenterna. Det är de väsentliga felen som kan påverka intressenterna till att fatta olika beslut rörande sina intressen i företaget. Revisorns uttalande är avgörande för om vidare investeringar skall göras, eller om det kan löna sig mer att investera i ett annat företag. Intressenterna ser inte de fel som förekommer om revisorn bedömer dem som oväsentliga, då tillförlitlighet är nyckelordet för yrkesrollen.¹¹

För att skydda företagens intressenter krävs en korrekt årsredovisning. Dokumenten skall anses vara pålitliga och då krävs det att en utbildad och kompetent revisor har granskat detta. Revisorn dokumenterar allt denne gör under sin granskning av ett företag för att kunna upprätta en revisionsberättelse. Denne tillstyrker eller avstyrker att årsredovisningen är korrekt enligt lag och god redovisningssed. När revisionsberättelsen är det enda offentliga som revisorn ger ut, måste man som intressent kunna anta att revisorn har gjort korrekta bedömningar och noggranna kontroller.¹²

1.2 Tidigare forskning

Forskning inom revisorns väsentlighetsbedömning har tidigare förekommit i många länder, tyvärr dock inte i Sverige. En intensiv genomsökning har

⁵ SPE innebär att ett företag har bildats för ett särskilt, väldefinierat och begränsat ändamål. FAR, 2006, *FARs Samlingsvolym del 1*

⁶ Finansinspektionen 2002-05-15, "Enron - lärdomar för finansiell tillsyn?"

⁷ Petersen L, *Svenska Dagbladet* 2002-02-27, "Kan vi lita på revisorn?"

⁸ sv.wikipedia.org; Enron

⁹ Holmquist B, *Balans* 8-9/2002, "Sommaren då revisorerna hamnade i hetluften"

¹⁰ FAR, 2005, *Revision – En praktisk beskrivning*

¹¹ Ibid.

¹² Ibid.

genomförts av den svenska forskningen, men vi har inte funnit något resultat för just den del som berör vår undersökning.

Den mest väsentliga forskningen kommer ifrån USA, Australien, Nederländerna, Malaysia, Storbritannien och Polen. Där har undersökningar genomförts av forskare och professorer vid olika universitet.

All forskning som genomförts har berört någon form av väsentlighetsbedömning, där huvudsyftet har varit att finna de faktorer som kan komma att påverka bedömningens utfall. Däremot har forskarna undersökt faktorer som de har ansett vara väsentliga för just deras forskning, vilket innebär att de skiftar från land till land.

1.3 Problemdiskussion och problemformulering

I dagens läge finns det många regelverk och etiska regler för hur en revisor skall genomföra sin väsentlighetsbedömning. Men vad finns det för hjälpmedel som vi inte ser?

Olika tekniker har utvecklats för att revisorn skall kunna uttala sig om redovisningen i sin helhet genom olika urval. I nuläget har detta urval ersatts med bedömning och hantering av risker i revisionsprocessen genom uppkomsten av riskanalys. Det vill säga att man genom dennes applicering skall kunna identifiera var felet kan uppstå beroende på företagets verksamhet. Revisionen skall därefter styras mot de områden där risken för väsentliga fel anses vara som störst.¹³

Ett effektivt planerat revisionsgenomförande kan minska ner onödigt arbete. Fördelen med denne kan leda till att all fokus från revisorn läggs på just de poster där risken för uppkomsten av väsentliga fel är störst, vilket i sin tur kan leda till att de här upptäcks och anmärks.¹⁴

Diskussioner förekommer hur det kan förhindras att revisorn blir till exempel skadeståndsskyldig. Regelverken har klara beskrivningar för hur tillvägagångssättet skall vara för att hindra uppkomsten av felaktigheter. FARs samlingsvolym del 2 har framtagit ett specifikt verk som ger klara regler för revisorer och revision.¹⁵

En för revisorn huvudsaklig nackdel uppkommer då felet av misstag inte skulle komma att upptäckas. Med hänvisning till att denne skulle av uppsåtliga skäl eller av oaktsamhet ha skadat företaget som granskas, riskerar revisorn att bli skadeståndsskyldig. För de fel som orsakas av dennes medarbetare, innehar ändå den uppdragsansvarige revisorn det yttersta ansvaret.¹⁶

¹³ Bengtsson U, Nilsson J, *Balans 6-7/2003*, "Skriv mer hur man hanterar och bedömer risker i revisionsprocessen"

¹⁴ FAR, 2005, *Revision - En praktisk beskrivning*

¹⁵ FAR, 2006, *FARs Samlingsvolym del 1 och del 2*

¹⁶ Gregow T, 2006, *Sveriges Rikes Lag - Revisionslagen (1 999:1079)*, § 37

Det finns hjälp för revisorer att tillgå genom att en försäkring kan tecknas som säkerhet för de fall där ersättningsskyldighet uppkommer, som då gäller både den berörda revisorn samt byrån där denne är verksam. Försäkringen har uppkommit genom en komplettering av FARs yrkesetiska regler om riskhantering, där man anser att branschen skadas av byråer som går omkull på grund av otillräcklig eller dålig riskhantering.¹⁷

Beroende på de redovisningsskandaler som har skett krävs nu en hårdare granskning av företagens redovisning samt revisorernas arbete för att undvika uppkomsten av väsentliga fel.¹⁸ När man som ny revisor blir verksam på en byrå kommer oundvikligen rädslan fram att ett fel inte kommer att upptäckas. Skulle felet dessutom vara av väsentlig betydelse blir rädslan ännu större. Trots alla regelverk och uppdateringar som sker för revisorerna finns oroligheten kvar. Som nyanställd revisor vill man inte ådra byrån en anmälning vid första uppdraget.

Forskning som har genomförts för att kunna finna vilka faktorer som påverkar revisorn i dennes bedömning har olika metoder använts och kommit fram till olika resultat. Kan de faktorer som har använts även härledas till svenska revisorer? Eftersom det inte har genomförts någon tidigare forskning om vad de svenska revisorernas bedömningar grundas på, hoppas vi kunna finna vilka samband som kan komma att förklara dess utfall.

Mot bakgrunden av ovanstående diskussion utvecklades följande frågeställningar:

- vad utgår revisorn ifrån när denne bedömer om fel är väsentliga, samt var går gränsen för om felet skall anmärkas eller inte?
- kan faktorer som kön, yrkesgrad eller antal år som revisorn har varit verksam påverka bedömningen?

1.4 Syfte

Syftet med uppsatsen är att beskriva och förklara var gränsen går för om ett fel i bokföringen skall anses vara väsentligt samt vad som kan komma att påverka revisorn vid dennes bedömning.

1.5 Avgränsningar

Vi har valt att avgränsa oss till ett urval av revisorer verksamma i Sverige. Genom slumpvalsmetoden har vi utgått från FARs register över dem som är godkända samt auktoriserade, med hänsyn till ort samt byrå.

¹⁷ Fält A, Strömquist A, Engerstedt U, *Balans 1/2005*, "Riskhantering – ett nytt inslag i FARs yrkesetiska regler"

¹⁸ Petersen L, *Svenska Dagbladet* 2002-02-27, "Kan vi lita på revisorn?"

1.6 Disposition

Kapitel 2: Metod

Följande kapitel kommer att behandla uppsatsens vetenskapliga metodval.

Kapitel 3: Referensram

Detta kapitel redogör för begreppen väsentlighet och risk samt vad granskning av kontroller och substansgranskning innebär. Vidare ges en kort beskrivning av revisionsplanen samt revisorns opartiskhet, självständighet och tystnadsplikt.

Kapitel 4: Teori

Här kommer tidigare forskning och analyser som har genomförts för ämnet att presenteras. Kapitlet innehåller dessutom en diskussion om hur våra hypoteser har formulerats och varför.

Kapitel 5: Empirisk Metod

Hur den empiriska undersökningen skall genomföras samt framställningen av enkäten beskrivs huvudsakligen i detta kapitel. Här förklaras urvalet och hur data till våra hypoteser har tagits fram. Slutligen presenteras resultatet av bortfallsanalysen och vad som kan härledas genom denna.

Kapitel 6: Analys av empiriskt resultat

Kapitlet redogör för den erhållna svarsfrekvensen samt utfallet, i vilken våra hypoteser analyseras. En sammanställning av revisorernas motiveringar berörande fallet samt den kritik som vi riktar mot oss själva.

Kapitel 7: Slutdiskussion

Våra egna slutsatser står till grund för detta kapitel. Förslag ges även till fortsatt forskning inom ämnet.

2 Metod

I detta kapitel vill vi ge en beskrivning av den metod som har tillämpats för vår uppsats. Vilka vägval vi har ställts inför samt motiveringarna till dem. Avsikten är att läsaren själv skall kunna sätta sig in i hur vi vill bygga upp studien, samt att denne skall kunna dra egna slutsatser om hur tillförlitligt innehållet är.

2.1 Vetenskaplig metod

Målet med uppsatsen är att uppfylla dess syfte, det vill säga att kunna beskriva och förklara var gränsen går för om ett fel i bokföringen skall anses vara väsentligt samt vad som kan komma att påverka revisorn vid dennes bedömning. För att kunna undersöka revisorns väsentlighetsbedömning kommer vi att studera den tidigare forskning som har genomförts och vilka resultat den har visat. En diskussion kommer att föras med utgångspunkt från den forskning som vi har funnit för att komma fram till våra hypoteser. Genom att studera de tidigare utländska resultaten och analysera dem, kommer även en diskussion att föras runt vad som kan tänkas påverka revisorerna i Sverige.

Förutsättningen för genomförandet är att de framställda variablerna kommer att undersökas med hjälp av en enkät, där de formuleras som frågor. Detta för att kunna se om det finns signifikanta samband mellan dem och revisorns väsentlighetsbedömning.¹⁹

Ingen tidigare forskning om revisorns väsentlighetsbedömning har hittats i Sverige, därför har denna sökts utanför landets gränser. Ett uppbåd av tidigare forskning har då uppdagats från världen över. Nyfikenhet väcks om varför ingen har uppmärksammat detta ämne i Sverige tidigare. Forskning finns, men inte för just den problemställning som har formulerats för denna uppsats.

Den forskning som kommer att ligga till grund för vår egen, inger förhoppningar om ökad reliabilitet för vår metod. Med hjälp av andra forskares metodval, hypoteser, empiriska resultat samt analyser inges en god förhoppning om att kunna besvara den frågeställning som har formulerats.

Vi anser att om vi hade bundit oss till en viss metod innan vår frågeställning var formulerad, hade det kunnat medföra en inskränkt frihet beträffande valet av metod. Med hänvisning till detta formulerades därför frågorna innan metoden valdes ut.

Den deduktiva metoden har valts för denna studie, vilket innebär att vi kommer att utgå ifrån den redan existerande forskningen, då vi har valt bort agent- samt utvecklingsteorin. Detta för att kunna koncentrera oss på vad som har gjorts inom området och inte applicera någon teori. Att utifrån signifikanta samband kunna dra slutsatser om vad som kan tänkas påverka de revisorer som är verksamma i Sverige, då vi endast har funnit forskningsmaterial från utlandet. Dock är

¹⁹ Edling C, Hedström P, 2003, *Kvantitativa metoder*

nackdelen vid användning av denna att det finns en risk att man stirrar sig blind på det som redan finns, och inte kommer att kunna se nya möjligheter.²⁰

Den induktiva vägen har valts bort då denna innebär att forskaren närmar sig sin studie utan några förkunskaper, hypoteser eller antaganden om fenomenet, och om möjligt utvecklar teorier utifrån de insamlade kunskaperna.²¹ Vi ansåg att det var en viktig del att studera hur tidigare forskning har byggts upp och genomförts, då vi har valt att grunda våra oberoende variabler utifrån dem som har använts tidigare. Med hänsyn till de tidigare resultaten vill vi inte använda variabler som inte har påvisat några signifikanta samband, om inte en väl motiverad diskussion har förts runt att det kan vara annorlunda för revisorerna i Sverige.

Den verklighet som existerar borde kunna kommenteras insiktsfullt av forskare, om man följer det kvalitativa sättet.²² Men vi anser att det är nödvändigt att ha en grund att stå på för att kunna undersöka vårt ämne, då vi tror att det förekommer stora variationer för bedömningsgrunderna. Risken för att fel variabler används minskar ju mer tidigare forskning som kan studeras.

2.2 Kapitelsammanfattning

Syftet med denna uppsats är att undersöka revisorns väsentlighetsbedömning. Detta kommer att göras genom en deduktiv studie, där tidigare forskning kommer att ligga till grund för utveckling av hypoteser. Undersökningen kommer att genomföras med hjälp av en enkät, där de framdiskuterade variablerna som vi tror kommer att kunna förklara hur bedömningen blir formuleras som frågor. Resultatet kommer sedan att sammanställas för att pröva om det finns signifikanta samband mellan de oberoende variablerna och revisorns väsentlighetsbedömning.

²⁰ Patel R, Davidson B, 2003, *Forskningsmetodikens grunder*

²¹ Halvorsen K, 1992, *Samhällsvetenskaplig metod*

²² Alvesson M, Skoldberg K, 1994, *Tolkning och reflektion – vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*

3 Referensram

Här vill vi ge läsaren en inblick i vad en revisor måste ta ställning till samt hur denne arbetar. Vilka risker som finns för revisorn samt vad som styr dess yrkesroll. Även hur revisorn bär dig åt för att kunna upptäcka om det finns fel som kan anses vara väsentliga i det som granskas. Detta för att på ett enklare sätt kunna följa med i de resonemang som förs under de kommande kapitlen.

3.1 Väsentlighet och risk

Det viktigaste begreppet inom all revision är väsentlighet, samt den risk som finns för att fel av denna grad kan uppkomma. Det vill säga risken för att ett fel i bokföringen är så pass väsentligt att det krävs en anmärkning i revisionsberättelsen eller en erinran till VD och styrelse. Väsentlighetsbegreppet är den avgörande faktorn för vad revisionen skall inriktas på samt för hur omfattande den ska vara. Detta påverkar revisorn i dennes yrkesroll för hur effektivt arbetet kan genomföras. Företag som löper större risk för uppkomsten av väsentliga fel kan behöva granskas flera gånger om året, då revisorn genomför kontinuerliga inventeringar och noggrann undersökning av bokföringsposter. Betydelsen av god intern kontroll, det vill säga företagets egna system för att undvika uppkomsten av väsentliga fel, är av stor betydelse för revisorn då denna underlättar revisionsarbetet betydligt.²³

Enligt FARs samlingsvolym 2006 del 2 från RS320 sidan 386 lyder definitionen av väsentlighet enligt följande:

”Informationen är ”väsentlig” om ett utelämnande eller en felaktighet kan påverka de beslut som användaren fattar på basis av informationen i de finansiella rapporterna. Graden av väsentlighet beror på postens eller felets storlek och på omständigheterna kring utelämnandet eller felet. Väsentlighet är därför mer en fråga om en tröskelnivå än en grundläggande kvalitativ egenskap som informationen måste ha för att vara av värde.”

Revisorns professionella förmåga att utföra väsentlighetsbedömningar är avgörande för om fel skall betraktas vara av denna grad.²⁴ För att minska risken av att fel poster granskas och att viktiga områden glöms bort, måste stor vikt läggas vid revisionens planering samt vad som är väsentligt för årsredovisningen. För att så tidigt som möjligt upptäcka var förekomsten av fel med väsentlig betydelse kan uppstå, inriktas granskningsfasen på de områden där risken anses vara störst. Hänsyn måste tas till allt som kan tänkas påverka revisorns bedömning av förvaltning samt årsredovisning, som till exempel vilken bransch företaget är verksam i. Stora belopp kan behöva granskas mer noggrant än små, då dessa kan påverka bilden av företaget i årsredovisningen i större grad. Det kan vara svårt att dra en gräns, då man i ett stort företag kan bortse från ett belopp som kanske hade varit mer väsentligt i ett litet företag.²⁵

²³ FAR, 2005, *Revision - En praktisk beskrivning*

²⁴ FAR, 2006, *FARs Samlingsvolym del 2*

²⁵ FAR, 2005, *Revision - En praktisk beskrivning*

3.1.1 Granskning av kontroller och substansgranskning

Varje större företag förväntas ha en intern kontroll och beroende på hur väl den fungerar väljer revisorn om han skall använda sig av substansgranskning eller granskning av kontroller.²⁶

För att underlätta upptäckten av väsentliga fel måste revisorn göra en bedömning av de risker som företaget utsätts för. Det är viktigt att förstå företagets verksamhet samt vilken internkontroll företagsledningen har skapat för att råda över det som händer i företaget.²⁷ I ledet av allt som skall granskas står den interna kontrollen först. Denna anses vara god när revisorn kan fastställa bokslutet utan någon reservation.²⁸

Ett exempel kan vara ett företag med stort varulager som kräver en mer omfattande inventering, då en god internkontroll kan innebära att företaget utför rullande inventeringar på egen hand under året. Revisorns arbete underlättas då genom att denne istället är med vid en slutlig inventering, och att mer tid kan läggas ner på att granska att systemet för internkontroll fungerar som det ska. Det vill säga att revisorn utför en granskning av kontroll. Granskningen skall då ske från det att varorna kommer in till lagret fram tills dess att fakturan till leverantören skall betalas. All hantering av mellanleden skall ske enligt det system som har framställts, såsom rapportering, attestsystem med mera. Revisorn kan komma att granska olika poster genom att slumpmässigt välja ut ett antal fakturor till både leverantörer och kunder som överstiger en utvald summa, för att sedan kontrollera förekomsten av dem hos motparten. Målet med detta är bland annat att lagret inte skall kunna värderas fel. Företag med dålig ekonomi kan ha en tendens till att övervärdera sitt varulager för att uppnå ett högre värde, detta kan då undvikas genom att motparten besvarar revisorn med att förekomsten av fakturan även finns hos dem.²⁹

För ett företag som saknar internkontroll eller som har en dålig sådan utför revisorn istället substansgranskningar, som granskar balans- och resultatposter. Denna syftar istället till att företaget i slutändan skall kunna uppnå att skapa en intern kontroll. För små egenföretagare som har all sin bokföring samlad i endast en pärm, används den som granskningsmetod eftersom att det inte är möjligt eller nödvändigt att bygga upp ett system för internkontroll i ett företag med endast cirka en till fem anställda.³⁰

En riskanalys underlättar för att finna de väsentliga fel som kan uppstå i redovisningen. För att kunna bedöma de risker som företaget kan utsättas för från VD och styrelse, då riskerna inte skall skada företaget. De nackdelar som kan uppstå bör även ge motsvarande fördelar.³¹

²⁶ FAR, 2005, *Revision - En praktisk beskrivning*

²⁷ FAR, 2006, *FARs Samlingsvolym del 2*

²⁸ Danielsson Å, *Balans 11/1996*, "Ska revisor anmärka i kontrollfrågor om godtagbart bokslut kunnat upprättas"?

²⁹ FAR, 2005, *Revision - En praktisk beskrivning*

³⁰ Ibid.

³¹ Ibid.

3.2 Revisionsplan

Revisorns första del i revisionsarbetet är att skapa en optimal revisionsplan där denna grundligt planerar för dess inriktning och omfattning. Arbetet skall noga övervägas och dokumenteras för att kunna undvika utsvävningar i genomförandet. Åtaganden som tidsrymd, kostnader, personal, granskningsmetod och identifiering av problemområde måste planeras ingående, men de kan även komma att ändras över tiden. Detta är en mycket viktig del som sedan ligger till grund för revisorns väsentlighetsbedömning.³²

Revisionsplanen skall vara grundläggande för att undvika de fel som en revisor kan få ansvaret för. Det vill säga då en revisor åtar sig ett uppdrag tar denne samtidigt på sig det yttersta ansvaret för att ett oriktigt uttalande kan förekomma i revisionsberättelsen, detta kallas för revisionsrisk enligt RS 400 bestämmelse 3 SE.³³

Denna risk består av tre komponenter:

(FAR, Revision – En praktisk beskrivning 2005, sida 24-25)

- ”inneboende risk – risken för att det blir fel i redovisningen eller brister i förvaltningen på grund av bolagets verksamhet”
- ”kontrollrisk – risken för att fel inte upptäcks och tas om hand av bolagets eget system för intern kontroll”
- ”upptäcktsrisk (även kallad affärsrisk) – risken för att man vid revisionen inte upptäcker väsentliga fel”

Det är alltid den uppdragstagande (valda) revisorn som innehar det yttersta ansvaret, även om denne har medarbetare under sig som utför arbete och granskning.³⁴

3.2.1 Opartiskhet, självständighet och tystnadsplikt

Den första januari år 2002 blev Sverige det första landet att i lagstiftningen införa kravet om att analysmodellen skall prövas vid varje nytt uppdrag, Revisionslagen (2 001:883). Denna lag syftar till att det inte skall finnas något eller någon som kan påverka revisorns opartiskhet, självständighet eller tystnadsplikt.³⁵

För att en revisor skall vara säker på att denne kan uppfylla sin opartiskhet och självständighet, skall analysmodellen appliceras. Denna modell består av fem hot som revisorn noga måste överväga, då inget av hoten får vara uppfyllt. Rannsakan måste då ske för att se att denne inte faller eller kommer att falla under något av dem.

³² FAR, 2005, *Revision - En praktisk beskrivning*

³³ FAR, 2006, *FARs Samlingsvolym del 2*

³⁴ FAR, 2005, *Revision - En praktisk beskrivning*

³⁵ Engerstedt U, Strömquist A, *Balans 10/2003*, ”Revisorns opartiskhet och självständighet”

De fem hoten är:

- Egenintressehotet – revisorn skall inte vara ägarmässigt intresserad av företaget
- Självgranskningshotet – det får inte förekomma jävsituationer eller att revisorn ger råd som kan komma att påverka en beslutsprocess
- Partställningshotet – revisorn får inte företräda sina klienter
- Vänskapshotet – alla förhållanden mellan de personer som är verksamma i företaget som skall granskas och revisorn skall bygga på ömsesidig respekt
- Skrämselhotet – revisorn får inte påverkas i sitt arbete av till exempel en stark personlighet hos VD: n³⁶

Om något av hoten uppfylls och ingenting kan göras för att motverka detta skall revisorn omedelbart tacka nej till uppdraget.³⁷

För att värna om sin yrkesroll skall revisorn vara oberoende, det vill säga att denne är mån om sin självständighet och opartiskhet. Detta då oberoendet skall anses som en sammanställning av alla de krav som finns reglerade för revisorns agerande.³⁸ Oberoendet skall verka för att skydda dem som har ett intresse för företaget, såsom intressenter, kreditgivare, personal, borgenärer, leverantörer samt aktieägare.³⁹ En forskning som har genomförts vid Högskolan Kristianstad har funnit förekomsten om ett hot från sociala kontakter. Detta kan komma att påverka oberoendet, men resultaten indikerade även på att vissa kontakter kunde bringa nytta för revisorn. Hänsyn skall tas till den karaktär som kontakterna har.⁴⁰

För att VD och styrelse skall våga uppge all nödvändig information, krävs tystnadsplikt av revisorn, det vill säga att alla uppgifter stannar hos denne. Det enda offentliga handlingen som en revisor ger ut är revisionsberättelsen, där endast fel som anses väsentliga anmärks.⁴¹

(Revision – En praktisk beskrivning 2005, sida 88)

”Dessutom tillstyrker eller avstyrker revisorn att”

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

De fel som revisorn anser kan lösas inom företaget anmärks till VD och styrelse genom en erinran, som nämnda inte får ignorera utan måste utreda. Lagar som

³⁶ FAR, 2005, *Revision - En praktisk beskrivning*

³⁷ Ibid.

³⁸ Diamant A, 2004, *Revisors oberoende*

³⁹ Engerstedt U, Strömquist A, *Balans 10/2003*, ”Revisors opartiskhet och självständighet”

⁴⁰ Edwardsson C-J, Engkvist D, *Balans 2/2004*, ”Sociala kontakter – ett hot mot revisorns oberoende eller ökade kontrollmöjligheter?”

⁴¹ FAR, 2005, *Revision - En praktisk beskrivning*

finns för att tystnadsplikten skall hållas är Revisorslagen och Aktiebolagslagen, även av FARs yrkesetikregler.⁴²

3.3 Kapitelsammanfattning

Det viktigaste begreppet inom all revision är väsentlighet, samt den risk som finns för att väsentliga fel uppstår. När revisorn tar hänsyn till denna risk för det företag som granskas, blir detta den avgörande delen för hur omfattande granskningen skall bli. Revisorns arbete underlättas om företaget har en god intern kontroll, som syftar till att motarbeta uppkomsten av fel med väsentlig storlek. Vid varje nytt uppdrag måste denne även pröva sitt oberoende och sin självständighet genom analysmodellen. Det får inte heller förkomma några hot mot den tystnadsplikt som åligger denna yrkesroll.

⁴² FAR, 2005, *Revision - En praktisk beskrivning*

4 Teori

När revisorn skall genomföra sin väsentlighetsbedömning skall denne utgå ifrån den information som har erhållits från företaget som granskats. Revisorn skall beakta detta och föra in felen i perspektiv till hur stort företaget är, om felet är i proportion till den post som den tillhör i bokföringen etc. Intressenterna måste kunna känna tillförlitlighet till den bedömning som revisorn gör. Detta kapitel avser att upplysa läsaren om tidigare forskning som har gjorts angående revisorns väsentlighetsbedömning, för att slutligen knyta samman denna med våra hypoteser.

4.1 Tidigare forskning

För att kunna förklara vad som ligger till grund för revisorns väsentlighetsbedömning samt vad som kan tänkas påverka denna, har vi analyserat tidigare forskning med härledning till uppsatsens valda ämne. För att komma fram till vilka faktorer som kan tänkas förklara bedömningarna kommer först forskning för olika områden att beskrivas, för att sedan motiveras för utveckling av hypoteser.

4.1.1 Bedömningar relaterade till länders risknivåer

Revisorns väsentlighetsbedömning är mycket uppmärksam i utländsk forskning. En forskning som genomfördes i USA fann ett signifikant samband mellan revisorns bedömning och risken som för hela landet där företaget som granskas har sin verksamhet. Detta resultat ger stöd till den slutsats om att landets risk är ett användbart kriterium för ämnet väsentlighet, oberoende av var verksamheten befinner sig inom landet. Men det fanns en gråzon med forskningen då det inte fanns någon signifikant påverkan för bedömningar, då landet befann sig på en låg eller hög risknivå. Studien kunde endast påvisa signifikanta samband då landet befann sig på en medium nivå.⁴³

För att härleda detta till Sverige så kommer inte hänsyn att tas till landets risk för denna studie, utan istället hur bedömningarna påverkas från risken i uppdrag. Risken kommer att ligga i det fall som revisorerna skall väsentlighetsbedöma för vår undersökning, där denna finns dold i de fakta som ges om företaget med härledningen till den föreslagna nedskrivningen.⁴⁴

⁴³ Seese P. L, Douppnik S. T, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 12, 2003, "The materiality of country-specific geographic segment disclosures"

⁴⁴ Bilaga 3: Fall

4.1.2 Kulturens påverkan

För att studera forskning som har gjorts mellan länder finns en studie om olikheter för väsentlighetsbedömningens tröskel. Skillnader i värderingar har studerats mellan sju västeuropeiska länder med USA som ett riktmärke.⁴⁵

Till grund för denna forskning ligger IASCs⁴⁶ mål om att en förbättring och harmonisering skall genomföras för regleringar, redovisningsstandarder och procedurer, som är relaterade till en presentation av finansiella uttalanden. Även målet om att öka yrkesförmågan till att godkänna generellt accepterad redovisning och revision som utövas världen över.⁴⁷

Denna undersökning har baserats på tidigare forskning som har kommit fram till att landets kultur, där revisorn är verksam, påskyndar olikheter i redovisningens tillvägagångssätt. Meningen är att länder bör överväga om de skall rikta sig mot IASCs mål och bli mer eniga. Eftersom att det inte framgår vilka länder som har deltagit i undersökningen, utgår vi ifrån att Sverige inte är ett av dem. Kulturen blir betydelsefull och ett stort ämne för vad som ligger till grund för revisorns väsentlighetsbedömning.⁴⁸

Det väsentliga för denna studie är att den vill ge en förståelse för hur personliga kännetecken såsom kunskap, förmågan att tänka, riskpreferenser, professionell skepsis samt informationsprocessens påverkan. Detsamma gäller för revisorns omgivning genom olika incitament, regleringar, O-stimulans, förekomsten av rättsprocesser med mera. Allt det som har räknats upp har en tendens att skifta från kultur till kultur. Det är denna som präglar och utbildar revisorn som i sin tur skall genomföra väsentlighetsbedömningar på de företag som skall revideras.⁴⁹

Ett experiment genomfördes om påverkan av hög och låg klientintegritet för revisorns väsentlighetsvärderingar. Resultatet visade på att revisorer tilldelar lägre väsentlighetströsklar till klienter som har en lägre integritetsnivå.⁵⁰

Studien har fått fram att kulturella variabler påverkar väsentlighetströskeln, men fick däremot inte fram hur eller varför de här påverkar.⁵¹

⁴⁵ Ganguly R. A, Turner W. C, *The International Journal of Accounting* 36, 2001, "The association between European materiality estimates and client integrity, national culture and litigation"

⁴⁶ The International Accounting Standards Committee

⁴⁷ Ganguly R. A, Turner W. C, *The International Journal of Accounting* 36, 2001, "The association between European materiality estimates and client integrity, national culture and litigation"

⁴⁸ Ibid.

⁴⁹ Ibid.

⁵⁰ Ibid.

⁵¹ Ibid.

4.1.3 Värderingar för utförandet av bedömningar

En studie har fått fram experimentella bevis på flera viktiga mått för att kunna värdera utförandet av en revisors bedömningar. Resultatet tyder på att revisorer som är verksamma i Storbritannien visar på måttliga nivåer av bedömningsutförande. Detta har mätts genom enighet, överensstämmande samt självinsikt.⁵²

Forskarna förväntad sig att större byråer skulle visa på mer enighet, då de använder högt strukturerade träningsprogram för att kunna särskilja sitt tillvägagångssätt för de övriga konkurrenterna. Men till forskarnas stora förvåning visade inte resultaten på någon högre enighet, trots att en särskiljning förekommer. Revisionsbyråerna bör söka mer effektiva vägar för att kunna öka enigheten.⁵³

När erfarenhetens påverkan identifierades visade denna på betydande effekter, då denna antyder att revisorers bedömningsutförande kan förbättras om mindre uppriktiga bedömningar görs av äldre revisorer än vad som är fallet nu. Detta då de äldre revisorerna var mer eniga än de som var yngre. Nödvändig expertis för analytisk granskning saknas för dem som har mindre erfarenhet. Resultaten visade på att erfarenheten var signifikant högre då bedömningar skulle göras berörande kundfordringar. Även att resultaten för erfarenheten kunde följas åt med revisorns yrkesgrad.⁵⁴

Resultaten från denna studie kan ha en stor innebörd för både kostnadsstrukturen samt för revisionsbyråernas personalpolicy. Då revisorer med längre erfarenhet kan göra de mindre uppriktiga bedömningarna, kan det samtidigt medföra att de yngre medarbetarna kan känna avundsjuka. Om det uppdagas att bedömningarna inte är uppriktiga, medföljer en rättstvist.⁵⁵

4.1.4 Revisorns oberoende, beteende och etik

Revisorns oberoende går normalt inte att studera, har experimentet genomförts i en laboratoriemiljö. Resultaten tyder på att beteende som karaktäriseras av egenintresse för vinstmaximering samt saknaden av moral inte generellt karaktäriserar alla revisorer som har deltagit i studien. Tre grenar studerades men för denna uppsats har vi bara tagit hänsyn till en, det vill säga att bestämma revisionsbedömningens oberoende med hänsyn till revisorns moralutveckling.⁵⁶

Resultatet ger en möjlighet att dra slutsatser som har en faktisk innebörd för det allmänna revisionsyrket, då moralnivåns utveckling påverkar utövandet av

⁵² Lin Z. K, Fraser A.M. I, Hatherly J. D, *The British Accounting Review* 35, 2003, "Auditor analytical review judgement: a performance evaluation"

⁵³ Ibid.

⁵⁴ Ibid.

⁵⁵ Ibid.

⁵⁶ Falk H, Lynn B, Mestelman S, Shehata M, *Journal of accounting and public policy* 18, 1999, "Auditor independence, self-interested behavior and ethics: some experimental evidence"

oberoende bedömningar. Revisorn använder högre och lägre moral för att lösa olika dilemman.⁵⁷

Vid undersökningens genomförande användes en yttre påverkan genom ingripande och straff för överträdelser mot den rätta bedömningen, för att påtvinga en icke sedvanlig situation. Effekterna som uppkom indikerade på en positiv sammanslutning mellan moralutvecklingsnivån för de medverkande, och deras tendens att använda oberoende bedömningar vid granskning av klienter.⁵⁸

Forskningen ger förslag om att höja fokus på den moraliska utvecklingen för revisorer och öka medvetenheten om den etiska miljön som råder för yrket. Detta skall öka deras användning av oberoendet inom revision. Yrket innehar en stor tillit och det krävs en ansträngning för att yrket skall bibehålla denna även i framtiden.⁵⁹

4.1.5 Effekterna av informationssystem, gruppsamverkan och erfarenhet

Detta experiment har undersökt hur gruppsamverkan skiftar och om erfarenheten påverkar effekten av informationens rekvisit för revisorer. En sammansatt och mångtydig finansiellrapport skulle bedömas och resultatet visade på en ny effekt på nivån för slutgiltig revisionsuppfattning.⁶⁰

Revisorerna gick ihop i grupper för att göra bedömningar, riktades revisionsuppfattningen mot nivåer med större risker. Denna effekt påvisades av ett signifikant samband, då gruppen om tre revisorer studerade posten om ett föråldrat lager under en längre tid, än den som genomförde sin bedömning individuellt. Följden för den individuella revisorn med en lägre slutgiltig uppfattningsnivå, skulle sannolikt bli att denne inte skulle kräva av företagets ledning att registrera den minskade förlusten. Skiftningarna som förekommer mellan grupp- och individuell bedömning är konstant med andra forskningar som har gjorts inom området, då även de tyder på att ett mer riskfyllt bedömningsbeteende.⁶¹

Det mest intressanta med denna undersökning är att respondenternas ålder var signifikant och positivt relaterad till revisionsuppfattningen. Däremot var inte revisionserfarenheten signifikant relaterad till revisionsuppfattningen, vilket förbryllade forskarna. De föreslår därför att vidare forskning bör göras om snedvridning inom revisionsuppfattning som har betydande konsekvenser.⁶²

⁵⁷ Falk H, Lynn B, Mestelman S, Shehata M, *Journal of accounting and public policy* 18, 1999, "Auditor independence, self-interested behavior and ethics: some experimental evidence"

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ Johnson N. E, *Journal of Economic Psychology* 16, 1995, "Effects of information order, group assistance, and experience on auditors' sequential belief revision"

⁶¹ Ibid.

⁶² Ibid.

4.1.6 Hur olika pressnivåer påverkar revisorers bedömningar

Huvudsyftet med studien var att undersöka hur en revisor kan påverkas i sin väsentlighetsbedömning när denne utsätts för olika påtryckningar i form av prestationspress. Genom att dela upp revisorerna i fyra olika grupper där de utsätts för olika former av press, ville man pröva om de blir mer försiktigare i sin bedömning ju mer pressen ökar. Genom att manipulera redovisningsskyldigheten för respondenterna, vill forskarna se hur bedömningarna ändras ju strängare nivå respondenten får.⁶³

Nivåerna byggde på att en grupp fick bli anonyma vid sina bedömningar, andra gruppen fick information om att deras bedömning skulle granskas. Den tredje gruppen skulle granskas men fick chansen att försvara sin bedömning, medan den fjärde gruppen skulle göra en bedömning, granskas samt få feedback.⁶⁴

Undersökningen genomfördes med en experimentstudie där revisorerna skulle göra en väsentlighetsbedömning. Hälften av varje grupp fick även en vägledning för inom vilken ram den väsentliga summan borde ligga. Fallet handlade om ett läkemedelsföretag där man vill se hur mycket som kunde undvaras för avsättning till reserver avseende befarade kundförluster, med hänsyn till deras dåliga erfarenheter med posten kundfordringar.⁶⁵

Respondenterna uppfattade att pressen ökade betydligt i takt med att pressnivåerna höjdes. Det allmänna resultatet indikerade på att revisorernas försiktighet, variabilitet samt insats påverkades av att redovisningspressen ökade. Ju högre pressen blev, desto mer tid ville respondenten ha för att göra sin bedömning. Revisorerna blev mer benägna till att ge längre förklaringar till sina svar av kvalitativ form. Resultatet indikerar på att högre redovisningsskyldighet medför noggrannare analyser av den information som finns tillgänglig, men att ytterligare forskning behövs av redovisningsskyldighetens effekter.⁶⁶

Från ett forskningsperspektiv förekommer variationer för bedömningar då granskning, rättfärdigande samt feedback ges till revisorn. Det är inte tänkt att de skall vara som en enhetlig konstruktion, med hänvisning till de olika grupper som har beskrivits ovan där de har blivit tilldelade olika former av pressnivåer. Det vill säga att variationerna blir med märkbara ju större press revisorn utsätts för. Deltagarna varierar systematiskt i sin bedömning med den ökade nivån av redovisningsskyldighetspress. Studien förser bevis på att vägledning minskar variationerna i väsentlighetsbedömningarna, men att ytterligare forskning behövs för olikheterna mellan vägledning och effekten av påtryckningar.⁶⁷

De finner att högre nivåer av redovisningsskyldighetens press har potential till att öka revisorns effektivitet, då sannolikheten ökar för att denne upptäcker

⁶³ DeZoort T, Harrison P, Taylor M, *Accounting, Organizations and Society* 31, 2006,

“Accountability and auditors’ materiality judgements: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability and effort”

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ Ibid.

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Ibid.

väsentliga fel. Men från en effektiv synvinkel kan den ökade redovisningsskyldighetspressen förmå revisorn till onödig ansträngning samt att denne blir ineffektiv. Om trycket motiverar revisorn till att lägga ner mer tid än vad denne gör nu i sina bedömningar, medför detta att kostnaderna ökar vilket kan bli svårt att försvara. Men tiden kan även anses som väl spenderad då granskningarna genomförs mer noggrant. Även här bör vidare forskning genomföras som baseras på effektivitetsproblemet.⁶⁸

Denna artikel har analyserats för att ligga till grund för den väsentlighetsbedömning som revisorerna skall genomföra i vår undersökning. Vi har studerat forskarnas fall, för att kunna använda denna till våra respondenter. Detta genom att en översättning till en mer försvenskad version har gjorts.

4.1.7 Granskning av studier för väsentlighetsbedömning

Forskarna som har analyserat de tidigare resultaten använder sig av tre riktlinjer:

- att kunna identifiera faktorer som kan påverka bedömningen för om ett fel är väsentligt eller inte
- att man genom tidigare studier bättre skall kunna förstå användningen av de begrepp som förekommer inom väsentlighetsbedömning
- att identifiera framtida vägledning för forskning inom området

Granskningsresultatet har i sin tur grundat sig på tidigare forskning som har genomförts av bland andra Estes och Reames. Deras studie har baserats på auktoriserade revisorers erfarenhet, utbildning, kön samt ålder. Genom att använda sig av surveymetoden, har studien genomförts med hjälp av en enkät.⁶⁹

Resultatet indikerade på att signifikanta olikheter i bedömningen endast kunde påvisas genom variablerna ålder och erfarenhet inom offentlig redovisning. Erfarenheter som respondenten har erhållit inom extern redovisning visade på en signifikant ökning av dennes självförtroende då väsentlighetsbedömningar skall genomföras. Studien kunde påvisa att de som var nyanställda inte hade samma självförtroende vid sina bedömningar. Äldre auktoriserade revisorer visade sig vara mer försiktiga samt att faktorerna kön och utbildning inte påverkade väsentlighetsbesluten.⁷⁰

En annan forskare som också tittade på faktorer som erfarenhet vid väsentlighetsbedömningen var Messier. Enligt Messier var erfarenhet en tillgång då revisorerna ställdes inför en ovanlig situation. Studien resulterade i att revisorer med mer erfarenhet hade mer förståelse för beslutsprocessen.

⁶⁸ DeZoort T, Harrison P, Taylor M, *Accounting, Organizations and Society* 31, 2006, "Accountability and auditors' materiality judgements: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability and effort"

⁶⁹ Iskandar T, Iselin E, *Feature Article*, 1999, "A review of materiality research"

⁷⁰ Ibid.

Forskningen visade även att revisorer med mindre erfarenhet använde sig av en lägre väsentlighets tröskel.⁷¹

Genom att studera den tidigare forskningen som genomförts har resultaten visat på att en klar vägledning saknas för revisorer och andra användare att utgå ifrån. Det finns tydliga indikationer på att brister förekommer i samstämmigheten inom väsentlighetsnivån mellan revisorer, företagen som upprättar årsredovisningen samt dess intressenter. Tidigare forskning har gett skiftande resultat, önskar man ytterligare mer för att kunna reda ut variationerna.⁷²

Mer forskning önskas för att kunna upptäcka vilka faktorer som kan förklara variationen i revisorernas väsentlighetsbedömning, samt för att kunna skapa en mall som kan hjälpa revisorerna i deras bedömningar. Granskning av tidigare forskning tyder på att procentsatsen av nettovinsten påverkar revisorernas väsentlighetsbedömning. Det har även visat sig att personligheten kan vara en faktor som påverkar revisorns väsentlighetsbedömning. Erfarenhet kan komma att förbättra självinsikten vilket gör att man blir mer konsekvent och mer enig när det gäller väsentlighetsbedömning. Även strukturen på revisionsfirman har en signifikant påverkan på väsentlighetsbedömningen, då tidigare studier visar på att företag som är strukturerade har mer enighet i sina bedömningar än de som har sämre strukturering.⁷³

4.1.8 Förekomst av tumregler för revisorer

I Nederländerna har en undersökning inom väsentlighetsbedömning gjorts med användning av surveymetoden. Denna gick ut på att studera om arkiverade revisionsbevis användes av revisorer vid deras väsentlighetsbedömningar.⁷⁴

För att kunna undersöka de avgörande variablerna för väsentlighetsbedömning samt relationerna dem emellan bestod urvalet av 108 nya revisionsuppdrag. Åtagandena varierade från fall till fall, där 62 procent kom från de fem största revisionsbyråerna och resterande procent från fem mindre byråer. Några av variablerna som applicerades var byråns storlek samt risken som finns inom revision.⁷⁵

Resultatet från undersökningen indikerade på att sambandet mellan väsentlighetsbedömningen och klientens storlek faktiskt var vanlig inom revisorsyrket i Nederländerna. Även att de stora revisionsbyråerna satte väsentlighetsnivån signifikant lägre än vad de mindre byråerna gjorde. Detta medförde att de stora byråerna uppnådde en systematiskt högre kvalitet, men även att revisorernas bedömningsnivå av väsentliga fel sänktes då vinsten var inrapporterad och runt noll. Cirka 31 procent av respondenterna grundade sin

⁷¹ Iskandar T, Iselin E, *Feature Article*, 1999, "A review of materiality research"

⁷² Ibid.

⁷³ Ibid.

⁷⁴ Blokdijk H, Driehuisen F, Simunic D, Stein M, *Auditing: A journal of practice & theory* 2003, "Factors Affecting Auditors' Assessments of planning Materiality"

⁷⁵ Ibid.

bedömning på tumregeln 5 - 10 procent av nettoinkomsten före skatt, medan cirka 44 procent grundade sin på 0,5 - 1,5 procent av de totala tillgångarna.⁷⁶

Revisionsstandarder undviker att beskriva tumregler för väsentlighetsbedömning, även om de förekommer för varje revisor. Enligt KPMG i USA finns en tumregel som föreslår att väsentlighetsbedömningen kommer att vara en konstant procentsats av klientens storlek och vinst.⁷⁷

4.1.9 Förekomsten av en för landet generell tröskelnivå

I Polen förekommer en generell tröskelnivå som alla revisorer följer. När man skall värdera väsentligheten tillåts fastställandet av en gräns, där avslöjade av överträdelser och felaktigheter som understiger denna anses vara utan skada för kvaliteten av den finansiella redovisningsrapporten. Om man inte genomför dessa korrigeringar kommer läsaren av den finansiella rapporten att vilseledas.⁷⁸

Inom ramen av dokumentationen som datorprogrammet Undersökning av Finansiell Redovisning innehåller, rekommenderas en lösning i vilken man börjar med att räkna ut den allmänna väsentligheten. Programmet är speciellt framtaget för landet. Sedan bestämmer man om balans- och bokföringsposter för tillgångar och skulder utgör en väsentligt grundläggande position. Följande etapp är nämligen att beräkna väsentligheten genom att använda sig av en liten bråkdel av balans- och bokföringsposter för tillgångar och skulder.⁷⁹

Den utarbetade modellen för väsentlighetsbedömning grundar sig på fyra punkter:

- 5-10 procent av bruttoreultatet
- 0,5-1 procent av balansräkningen
- 0,5-1 procent av intäkter
- 1-2 procent av nettotillgångar

Detta innebär att man inte kan beräkna väsentligheten på en annan nivå eller tillämpa andra kriterier för att fastställa den allmänna väsentligheten. Man har även för att fastställa den allmänna väsentligheten föreslagit att utnyttja det beroendet som finns mellan risk och väsentlighet.⁸⁰

Det finns en möjlighet att välja väsentlighetsberäkningsgräns – metod, detta kan vara ett medeltal, median, lägsta/högsta värde eller en egen bestämd formel. Revisorns professionella bedömning samt dennes motivering i dokumentationen, ligger till grund för väsentlighetsgränsen.⁸¹

⁷⁶ Blokdijk H, Drienuhuizen F, Simunic D, Stein M, *Auditing: A journal of practice & theory* 2003, "Factors Affecting Auditors' Assessments of planning Materiality"

⁷⁷ Ibid.

⁷⁸ Kolder K, *Infopakiet* 2005-12-02, "Ryzyko w procesie badania sprawozdania finansowego"

⁷⁹ Ibid.

⁸⁰ Ibid.

⁸¹ Ibid.

Vid fastställning av väsentlighetsnivån måste hänsyn tas till de aspekter som kan uppstå för kvantitetens oregelbundenhet, men också för deras kvalitetsaspekter. Tillförlitlighet är ett nyckelord för revisorns yrkesroll, men om denne bedömer material från ett företag som kan vara felaktigt eller inneha brister är det viktigt att väsentlighetsnivån kontrolleras ordentligt. Ett exempel på kvantitetens oregelbundenhet kan vara opassande, oriktig eller ha en bristande beskrivning, då revisorn använder sig av detta vid sin bedömning. Förekomsten kan leda till att den som läser vad revisorn har skrivit hamnar fel i sin egen bedömning.⁸²

Även Australien har en väsentlighetströskel som specifikt har upprättats för att underlätta bedömningen. Denna grundar sig på att ett belopp skall antas vara väsentligt som är lika med eller större än 10 procent av grundposten, samt ett belopp som är lika med eller mindre än 5 procent skall antas vara oväsentlig. Grundposten innebär att för balansräkningen studeras eget kapitel, och för resultaträkningen årets resultat. För de belopp som hamnar mellan de nämnda procentsatserna finns däremot ingen vägledning utan denne får revisorn bedöma efter egen kunskap.⁸³

4.2 Hypotesutveckling

Denna forskning visar på att det förekommer tumregler för revisorer som de kan grunda sina väsentlighetsbedömningar på. Många variabler spelar in när bedömningarna skiftar, men helheten tyder på att existensen av tumregler faktiskt förekommer, även om de skiftar från byrå till byrå.

Alla revisorer gör inte sina bedömningar enhetligt, därför är det viktigt att undersöka vilka variabler som kan tänkas påverka bedömningarna. Vad som skiljer sig forskningarna mellan är att man har använt sig av olika faktorer för att studera hur revisorn genomför sin bedömning.

Vilka påverkningar kan bedömningarna få med hänsyn till de variabler man använder sig av i sin undersökning?

De hypoteser som redogörs för nedan är de som vi anser kan ha störst inverkan på den beroende variabeln, ”Bedömning av om ett fel är väsentligt eller inte”. Den beroende variabeln har framställts utifrån vårt syfte som är att beskriva och förklara hur revisorn styr revisionsarbetet för att kunna upptäcka väsentliga fel, samt vad som kan komma att påverka dennes bedömning. Vi har valt ut fyra oberoende variabler för att förklara om variationer förekommer i revisorernas bedömningar.⁸⁴ Kan förklaringar om orsakssamband för variationer förekomma mellan den beroende och de oberoende variablerna.⁸⁵

⁸² Kolder K, *Infopakiet* 2005-12-02, ”Ryzyko w procesie badania sprawozdania finansowego”

⁸³ Iskandar T, Iselin E, *Feature Article*, 1999, ”A review of materiality research”

⁸⁴ Körner S och Wahlgren L, 2002, *Praktisk Statistik*

⁸⁵ Andersson I, 1998, *Den Uppenbara Verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*

4.2.1 Kön

Det första som kommer att undersökas är om variationer kan förklaras mellan revisorers väsentlighetsbedömningar beroende på vilket kön denne har. Den forskning som har tagit hänsyn till denna variabel tidigare har inte funnit några samband mellan denna och väsentlighetsbedömningar.⁸⁶

Med hänsyn till att denna variabel inte förekommer mer än i en av de forskningsartiklar som vi har redogjort för ovan, har en diskussion förts om det kan vara möjligt att forskare undviker att använda denna. Att den är irrelevant för ämnet då hänsyn endast tas till revisorer oavsett kön. Detta gör variabeln högst intressant för vår undersökning, då vi anser att den kan komma att påverka bedömningarnas utgång. Hypotesen kring variabeln har formulerats enligt följande, utan någon anledning till varför män står först.

Hypotes 1: *Män vågar godkänna större fel än kvinnor som kan vara av väsentlig grad.*

4.2.2 Yrkesgrad

När en revisor har klarat av vad som krävs för att bli auktoriserad, antar vi att dess godkännande ökar för fel vid väsentlighetsbedömningen. En assistent bör vara mer noggrann då denne påbörjar sin karriär inom yrket, vilket innebär att vi vill undersöka om variationer sker mellan yrkesgraderna assistent, godkänd samt auktoriserad.

Tidigare forskning har visat på att äldre revisorer är mer eniga i sina bedömningar, än vad yngre revisorer är som anses sakna tillräcklig expertis. Studien visade även på detta samband för den yrkesgrad som revisorn hade. Expertisen inom yrket bör öka för varje yrkesgrad och enigheten bör vara stor vilken kommer att kunna utläsas genom den hypotes som formuleras för revisorns yrkesgrad.⁸⁷

En annan undersökning fann att äldre auktoriserade revisorer är mer försiktiga i sina bedömningar, vilket kan härledas till dem som påbörjar sin karriär som assistent är mer benägna till motsatsen. Diskussionen som fördes kring detta ansåg vi att sambandet borde vara tvärtom, att det är den auktoriserade revisorn som godkänner större belopp på grund av sin expertis.⁸⁸

För att få en klarhet i denna variabels påverkan har följande hypotes formulerats.

Hypotes 2: *Auktoriserade revisorer godkänner större felaktiga belopp än de som är assistenter eller godkända.*

⁸⁶ Iskandar T, Iselin E, *Feature Article*, 1999, "A review of materiality research"

⁸⁷ Lin Z. K, Fraser A.M. I, Hatherly J. D, *The British Accounting Review* 35, 2003, "Auditor analytical review judgement: a performance evaluation"

⁸⁸ Iskandar T, Iselin E, *Feature Article*, 1999, "A review of materiality research"

4.2.3 Yrkeserfarenhet

Forskningsresultat som är relaterade till revisorns erfarenhet har visat signifikanta samband mellan denna variabel och olikheter som förekommer mellan väsentlighetsbedömningar. Slutsatsen har blivit att mer erfarenhet leder till ökat självförtroende, vilket i sin tur leder till en mer konsekvent bedömning. Men även att signifikanta samband har funnits i studier för att det förekommer mindre variationer mellan bedömningarna, det vill säga att ju större erfarenheten är desto mer eniga blir bedömningarna. Resultaten har än visat på att revisorer som har mindre erfarenhet använder lägre tröskelnivåer.⁸⁹

De här två forskningarna talar emot varandra vilket leder till att vi har valt att ta med denna variabel, för att kunna se hur erfarenheten påverkar revisorerna i Sverige.

För en av artiklarna fann forskarna inget samband mellan revisionserfarenhet och revisionsuppfattning, vilket var förbryllande för dem.⁹⁰

Detta skulle innebära att en revisor som har varit verksam i mer än tio år skulle ha samma uppfattning om revision som en nyanställd assistent. Den logiska följden borde vara att mer erfarenhet leder till en bredare uppfattning.

Den forskning som fördes runt revisorns moraltänkande ville öka medvetenheten för den etiska miljön som råder för yrket, då detta skulle kunna öka revisorns oberoende. Forskarna menade att den tillit som uppnås genom den etiska moralen, kräver en ansträngning för att bibehållas inom yrket.⁹¹

Genom en bredare erfarenhet kan det tänkas att revisorn glömmer bort de etiska regler som finns, vilket kan leda till denne börjar godkänna allt större fel. Detta innebär att det är företagets intressenter som drabbas av yrkeserfarenheten på ett negativt sätt.

För att få en klarhet i hur yrkeserfarenhet påverkar revisorer har följande hypotes motiverats, med härledning till vad som har redogjorts för.

Hypotes 3: *Längre yrkeserfarenhet leder till ett ökat godkännande vid bedömningen av väsentliga fel.*

4.2.4 Tröskelnivå

En forskning som har genomförts har inriktat sig på om landets kultur kan påverka väsentlighetströskeln för revisorernas bedömningar. Detta med hänsyn

⁸⁹ Iskandar T, Iselin E, *Feature Article*, 1999, "A review of materiality research"

⁹⁰ Johnson N. E, *Journal of Economic Psychology* 16, 1995, "Effects of information order, group assistance, and experience on auditors' sequential belief revision"

⁹¹ Ibid.

till att det är denna kultur som satt sin prägel i yrket för det land som revisorn är verksam i. Resultatet visade på ett signifikant samband mellan variablerna, vilket medför att yrkesrollen präglas olika från land till land.⁹²

Ytterligare undersökningar visar på att större byråer saknar enighet för vilken grund som skall användas vid väsentlighetsbedömning. Detta är högst aktuellt för byråer av en större storlek då det är svårare att kontrollera hur alla revisorer gör sina bedömningar.⁹³

Mer effektiva vägar behöver diskuteras för att kunna öka enigheten, därför är det högst intressant att undersöka hur eniga de svenska revisorerna är samt vilka grunder som används.

Ett annat resultat som har framkommit om att det saknas en klar vägledning för revisorer att följa, kan komma att förklara den låga enigheten. Forskarna som har kommit fram till detta efterlyser mer forskning om vad som kan förklara de variationerna som förekommer. Samma studie visade även på att byråer med mer struktur hade större enighet, än de byråer som hade mindre eller helt saknade denna.⁹⁴

Ett samband kan förklaras för att större byråer sätter väsentlighetsnivån signifikant lägre än byråerna av mindre storlek, vilket ger en systematiskt högre kvalitet.⁹⁵ Detta tyder på att det är byråer som har uppnått en större enighet för sina revisorers bedömningsgrunder, håller dem på en lägre nivå då det inte skulle märkas om någon satte den lite högre. Summan skulle fortfarande anses vara väsentlig.

Två länder har även infört generella tröskelnivåer, vilket medför en klar enighet mellan revisorernas bedömningar. Länderna som förespråkas är Polen⁹⁶ och Australien⁹⁷, som båda använder sig av procentberäkningar.

Diskussionen som har förts runt denna forskning har resulterat i att en fråga kommer att ställas om riktlinjer förekommer på respondentens byrå, där denne själv får motivera vad som ligger till grund för bedömningen. Många olika samband har funnits genom tidigare forskning, anser vi att detta är den enda utvägen för att få ett ärligt svar om vad revisorer som är verksamma i Sverige baseras sin grund på för väsentlighetsbedömningar. Hypotesen lyder därför enligt följande:

Hypotes 4: *Revisorer i Sverige följer en tröskelnivå.*

⁹² Ganguly R. A, Turner W. C, *The International Journal of Accounting* 36, 2001, "The association between European materiality estimates and client integrity, national culture and litigation"

⁹³ Lin Z. K, Fraser A.M. I, Hatherly J. D, *The British Accounting Review* 35, 2003, "Auditor analytical review judgement: a performance evaluation"

⁹⁴ Iskandar T, Iselin E, *Feature Article*, 1999, "A review of materiality research"

⁹⁵ Blokdijs H, Driehuisen F, Simunic D, Stein M, *Auditing: A journal of practice & theory* 2003, "Factors Affecting Auditors' Assessments of planning Materiality"

⁹⁶ Kolder K, *Infopakiet* 2005-12-02, "Ryzyko w procesie badania sprawozdania finansowego"

⁹⁷ Iskandar T, Iselin E, *Feature Article*, 1999, "A review of materiality research"

4.3 Kapitelsammanfattning

Många forskare har visat intresse för hur revisorer gör sin väsentlighetsbedömning samt vad som kan förklara de variationer som kan förekomma i bedömningarna. Ämnet har undersökts genom olika variabler, men många forskare har påpekat att vidare forskning önskas inom området. Detta för att kunna mäta andra variabler som kan komma att påverka hur bedömningen görs. Hänsyn har tagits till de variabler som har använts tidigare och diskussioner har förts runt dem, genom detta har vi kunnat utveckla våra hypoteser med stöd av deras forskning.

När hypoteserna formulerats har vi tagit fasta på de tre riktlinjer som beskrivs från de forskare som har inriktat sig på att analysera tidigare resultat.⁹⁸ Då våra hypoteser skall prövas kommer vi att se om vi har identifierat väsentliga faktorer som kan förklara vad som påverkar revisorns väsentlighetsbedömning. Faktorerna har uppkommit genom en noggrann analysering av tidigare resultat.

⁹⁸ Iskandar T, Iselin E, *Feature Article*, 1999, "A review of materiality research"

5 Empirisk Metod

Många överväganden har gjorts för att komma fram till de variabler som kan anses vara mest väsentliga för vårt arbete. Med stöd till vad som har redogjorts för ovan i kapitel 4 om teorier kommer vi att presentera vårt empiriska kapitel. Det vill säga en beskrivning av hur undersökningen kommer att genomföras och hur enkäten för ändamålet är utformad. Läsaren kommer att kunna skapa en förståelse för hur hypoteserna skall prövas då operationaliseringen beskrivs ingående.

5.1 Undersökningsmetod

Syftet med uppsatsen är att beskriva och förklara var gränsen går för om ett fel i bokföringen skall anses vara väsentligt samt vad som kan komma att påverka revisorn vid denna bedömning. För att ha en chans att studera denna gråzon har ett experiment valts, där vi kan använda oss av experiment- och kontrollgrupper. Upplägget för studien är att ge de två grupperna olika förutsättningar, där deras reaktioner på den uppkomna situationen avläses. Förutsättningarna är förutbestämda, då den ena gruppen (experimentgrupp) kommer att få läsa igenom ett fall och göra bedömningar utifrån detta, medan den andra gruppen (kontrollgrupp) kommer att genomföra samma sak men med hjälp av en vägledning.⁹⁹

Experimentstudien utförs genom att hälften av undersökningsgruppen får fallet med en vägledning och hälften får det utan. Gruppen med vägledning erhåller en inramning för var bedömningen bör hållas, medan den andra gruppen får svara utifrån endast den bakgrundsinformation som ges i fallet samt egen kunskap. Detta medför att risken för avvikelser är störst för gruppen utan vägledning. Eftersom att alla besvarar samma fall från grunden kommer det att bli mycket intressant att jämföra de två grupperna och se hur pass signifikant värdet kommer att bli för de olika sammanställningarna. Med hjälp av denna fältstudie vill vi pröva om våra hypoteser kan förklara om samband föreligger mellan variablerna och revisorns bedömning.¹⁰⁰

En diskussion har genomförts angående kvasiexperiment, med en experimentgrupp bestående av revisorerna i Sverige. För att få nå en högre validitet i vår undersökning, delas denna huvudgrupp upp i två smågrupper. Det vill säga att vi delade upp vår ursprungsgrupp, revisorer i Sverige, till två olika grupper då närvaron av en kontrollgrupp ansågs vara för viktig för att kunna avstå ifrån.¹⁰¹

⁹⁹ Halvorsen K, 1992, *Samhällsvetenskaplig metod*

¹⁰⁰ Ibid.

¹⁰¹ Ibid.

5.1.1 Kvantitativ eller kvalitativ

Vår metodinriktning har med hänsyn till den formulerade frågeställningen blivit kvantitativ. Eftersom att denna metod ger möjlighet till ett större urval än den kvalitativa, ser vi en större möjlighet till att fånga upp den nivå vi vill mäta. Det vi söker mer utförligt, är ett stort urval av respondenter samt en enkät som ger korta mätbara svar. Den kvalitativa metoden hade istället givit oss ett mindre urval respondenter samt ökat risken för att de omedvetet skulle ha påverkats av intervjuaren då svaren angavs. Denna metod leder då till högre validitet, medan den kvantitativa i sin tur ger högre reliabilitet.¹⁰²

Man kan med fördel kombinera de här metoderna i en och samma undersökning då det principiellt inte finns något konkurrensförhållande mellan dem. Däremot kan de genom sammanslagning väga upp varandras starka och svaga sidor.¹⁰³

Vår för ämnet framtagna enkät ger oss en stor möjlighet att få ärliga och uppriktiga svar, då vi har utlovat full anonymitet för respondenten. Eftersom att en kvantitativ undersökning kan leda fram till en större svarsfrekvens, räknar vi med att få många varierande svar med goda motiveringar.

5.2 Datainsamling

Under följande avsnitt presenteras den sekundär- och primärdata som används för uppsatsen. Redogörelse kommer att ges för insamlingens tillvägagångssätt, vilka problem som har uppstått samt hur de har lösts.

Sekundärdata innebär att insamlandet har gjorts av andra personer såsom forskare, institutioner med flera, medan primärdata kännetecknas av att forskaren själv eller att dennes medhjälpare har samlat in data.¹⁰⁴

5.2.1 Sekundärdata

För vår undersökning används litteratur och vetenskapligt publicerade artiklar från olika tidskrifter. Eftersom att all data redan finns insamlad från tidigare sammanhang kan denna klassificeras som sekundärdata.¹⁰⁵

För att kunna få fram den senaste forskningen och den som anses mest väsentlig för vårt arbete, har vi sökt efter artiklar via internet med sökord såsom: ”revision”, ”väsentlighet”, ”risk”, ”revisor”, samt på olika revisionsbyråers, ekonomitidningars och dagstidningars hemsidor. Vi har även med stor framgång

¹⁰² Halvorsen K, 1992, *Samhällsvetenskaplig metod*

¹⁰³ Holme I. M, Solvang, B. K, 1997, *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*

¹⁰⁴ Andersson I, 1998, *Den Uppenbara Verkligheten – Val av samhällsvetenskaplig metod*

¹⁰⁵ Halvorsen K, 1992, *Samhällsvetenskaplig metod*

tagit hjälp av engelska sökmotorer i vårt sökande efter tidigare forskning, med sökord såsom: "materiality", "accounting" med flera. Internet visade sig vara en utmärkt källa, då vi med hjälp av sökmotorer som "Google" och "Wikipedia" hittade information som var väsentlig för vårt ämne. För att komplettera den information samt artiklar som hittades, tog vi hjälp av databaserna "Artikelsök" och "ScienceDirect".

5.2.2 Primärdata

Primärdata för denna uppsats har samlats in genom en enkätundersökning som har skickats ut via mail. En presentation av oss samt uppsatsens syfte har skickats ut med en bifogad enkät till vårt urval av revisorer.¹⁰⁶

I samband med utskicket har personen i fråga informerats om att dennes svar kommer att behandlas konfidentiellt, det vill säga att full anonymitet utlovas. Om inte skulle det kunna leda till att personen mister sin förtroendeställning och det är inte vad vi vill åstadkomma

Fördelen med en enkät är att det är lätt att få ut den via mail samt att det inte är lika kostsamt som att skicka ut den via posten. Man sparar in tid på den långa proceduren att behöva framställa brevenkäter som skall gå via posten, öppnas, läsas, svaras på, skickas tillbaka och öppnas igen för att sammanställa resultaten. Även att det inte tar lång tid för respondentens genomförande då man fyller i det bifogade dokumentet, sparar det och skickar tillbaka det.

Mailet har skickats ut till revisorerna på en söndagskväll, för att de skall kunna ta del av det på måndag morgon. Genomförandet kan ske när respondenten själv vill och kan, då ingen tid för genomförandet behöver bokas. När revisorn tar del av mailet under första dagen på veckan, kan denne själv beakta när möjlighet finns att besvara frågorna. Detta medför att det kan ske under en fikapaus, i hemmet eller när tid ges mellan arbetsuppgifterna.

Tre uppföljningar har genomförts via mail med påminnelser till revisorerna om att delta i undersökningen, med anledning om att få så hög svarsfrekvens som möjligt.

5.3 Avgränsningar och urval

Genom att använda oss av slumpvalsmetoden har vi valt ut grupper som kännetecknas med lika variabler, matchning, det vill säga att de har egenskaper som kan komma att påverka effektvariabeln.¹⁰⁷ För att slumpmässigt kunna välja ut de respondenter som vi önskar medverka i undersökningen, har FARs

¹⁰⁶ Bilaga 1: Presentationsmail till respondenter

¹⁰⁷ Halvorsen K, 1992, *Samhällsvetenskaplig metod*

adressregister över revisorer verksamma i Sverige använts. Därav har 330 revisorer blir tillfrågade att medverka i undersökningen för uppsatsen.

Slumpvalsmetoden valdes istället för en totalundersökning med antagandet om att revisorer som arbetar inom samma byrå, generellt antas ha samma bedömningsunderlag.¹⁰⁸ Detta bekräftades redan i skedet då materialet testades. Både personen som intervjuades och personen som testade enkäten svarade likvärdigt. De är från samma byrå men geografiskt sätt var sannolikhet för det inträffade mycket liten.

5.4 Operationalisering

Under följande avsnitt redogörs för den enkät som används för att kunna uppfylla uppsatsens syfte. En motivering till frågorna som har valts ut, samt hur de skall kunna användas för hypoteserna.

5.4.1 Framställning av enkät

Undersökning är kvantitativ med avsikten att nå ut till ett stort antal revisorer, eftersom att det ger en möjlighet till en bredare undersökning. Variabler har valts ut för vilka vi tror kommer att kunna förklara revisorerens bedömningar om variationer förekommer. En enkät har utformats där variablerna är formulerade som frågor samt följs upp av ett fall där en väsentlighetsbedömning skall göras.¹⁰⁹

Med härledning till våra hypoteser har fyra inledande frågor formulerats. De har noggrant valts ut för att vara enkla att svara på och svåra att missförstå. Till de två första frågorna följer svarsalternativ, där man sätter ett kryss i den ruta som stämmer in för personen utan att behöva motivera. Fråga 3 har endast en svarsruta där personen anger med siffror det antalet år som denne har varit verksam på byrån. För den sista frågan har vi valt att ge en öppen ruta där respondenten själv kan skriva in text, detta för att de skall svara helt på egen hand och inte avgränsas av svarsalternativ. När vi frågar om det finns riktlinjer för väsentlighetsbedömning för just dennes byrå, är vi rädda för att missa något alternativ som gör att personen tar den bekväma vägen och kryssar för något av de föreslagna alternativen. Eftersom vi inte har tillräckligt med erfarenhet för att kunna ge alla svarsalternativ som kan tänkas existera inom väsentlighetsbedömning, ansåg vi att detta var det bästa sättet för att få ärliga svar. Frågorna skall hjälpa oss att tolka om det finns ett samband mellan dem och revisorns väsentlighetsbedömning. Det vill säga om hypoteserna kan förkastas eller fortfarande användas som orsaksvariabler.¹¹⁰

¹⁰⁸ Körner S och Wahlgren L, 2002, *Praktisk statistik*

¹⁰⁹ Bilaga 3: Fall

¹¹⁰ Bilaga 2: Enkätfrågor

När de ovannämnda frågorna har besvarats skall revisorn läsa igenom ett fall för att utföra en väsentlighetsbedömning. Vi började leta efter data från tidigare forskning i Sverige, men fick istället vända vår datainsamling till utlandet där forskning inom ämnet hade gjorts. I vårt sökande fann vi en artikel som var framställd och publicerad i USA, där tre forskare med inriktning mot revision hade genomfört ett experiment för att undersöka revisorns väsentlighetsbedömning. Fallet gick ut på att revisorn fick ett scenario att läsa igenom, där denne sedan skulle väsentlighetsbedöma ett förslag om en nedskrivning av bokföringsposten befarade kundförluster. Revisorn fick då resonera runt en egen summa och bedöma den som angivits i texten, med hänsyn till företagets bakgrund, nuvarande situation samt en sammanställning av finansiella nyckeltal som denne kan grunda sitt svar på. Genom att materialet har översatts och ”försvenskats” har vi fått fram ett komplett fall för vår egen undersökning.¹¹¹

Mer utförligt skall den första bedömningen göras för var revisorn själv sätter gränsen för väsentliga fel i denna uppgift. Sedan skall denne på en skala från ”helt oväsentlig” till ”mycket väsentlig” bedöma den nedskrivning som föreslås i fallet. Båda bedömningarna har utrymme för att motiveras, vilket vi hoppas att respondenterna tar till vara på.¹¹²

Fallet gav en möjlighet till den typ av svar som vi eftersträvade, därför översattes den för att kunna användas i undersökningen. Det vill säga att vi sökte svar där ett väsentligt belopp angavs, samt en motivering till för just det belopp skulle anses vara av denna grad.

Nyckeltalen är viktiga att ha med då vi har en hypotes om att det förekommer tröskelnivåer för hur mycket en revisor förbiser, innan det anses vara ett väsentligt fel. Att denna nivå kan komma att räknas i procent av till exempel resultat före skatt eller något av de andra angivna nyckeltalen, såsom nettoomsättning, eget kapital med flera.

Experimentet träder ikraft då vi har mailat ut enkäten, med fallet som har beskrivits hittills, till hälften av våra respondenter, medan de övriga har fått fallet med en bifogad vägledning. Denna visar på beräkningar av väsentlighetsbelopp på resultat- och balansposter samt ett intervall för var väsentlighetsbedömningen bör ligga för denna uppgift. Vi vill med detta se om det blir någon väsentlig skillnad mellan dem som har gjort sin bedömning med eller utan vägledning. Detta kan även leda till att den personen som har erhållit vägledning anser att den bedömningen är fel och redogör för ett annat intervall.

Posten kundfordringar har valts för att man skall få revisorn att ta ställning till all information som ges i fallet. Denna grundar sig på historisk information, där man uppger att företaget har haft problem med posten tidigare. Eftersom att en kundfordring mycket väl kan vara en osäker post, då den som skall betala in den till företaget kan hamna i obalans och inneha dåligt med likvida medel, kan denna

¹¹¹ DeZoort T, Harrison P, Taylor M, *Accounting, Organizations and Society* 31 2006,

”Accountability and auditors’ materiality judgements: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability and effort”

¹¹² Bilaga 3: Fall

skrivs ned till posten befarade kundförluster. Den befarade förlusten skall redovisas som en kostnad och inte som en minskad intäkt, då företaget tror sig veta att kostnaderna kommer att överstiga den totala intäkten i det specifika fallet. Posten skall beräknas som en befarad förlust utan att hänsyn tas till andra förväntade intäkter, det vill säga att den förlust som befaras inte kan kvittas mot en annan förväntad intäkt.¹¹³

5.4.2 Enkätens frågor

Syftet med fråga 1 är att kunna ta hänsyn till en könsfördelning om det erhålls svar från både kvinnor och män. Denna kan som en oberoende variabel förklara om variationer förekommer i revisorernas bedömningar, när den ställs mot den beroende variabeln: *bedömningen av om ett fel är väsentligt eller inte*. Eftersom vi har gjort ett antagande om att män vågar godkänna större fel än kvinnor, skall denna fråga kunna bidra till att testa den hypotes som har formulerats om skillnader mellan kön.

Fråga 2 ställs för att få en möjlighet till att studera om skillnader kan föreligga mellan de olika yrkesgraderna. Om det finns någon skillnad mellan bedömningarna kan denna variabel användas mot den beroende variabeln, för att se om variationerna kan förklaras av om revisorn är assistent, godkänd eller auktoriserad. Frågan baseras på vårt antagande om att auktoriserade revisorer godkänner större fel innan det bedöms vara av väsentlig grad, än de som är assistenter eller godkända.

Den tredje frågan har ställts för att kunna veta hur länge respondenten har varit verksam på byrån. Ett antagande har gjorts av oss om att ju längre erfarenhet en revisor har, desto större fel godkänns innan denne anser att felet är väsentligt. Det vill säga att ju mer erfarenhet revisorn erhåller, desto säkrare blir denne på sin sak och får större kunskap om hur stora belopp som kan godkännas innan de måste anmärkas som väsentliga.

För att kunna studera om revisorerna i Sverige har riktlinjer för vad bedömningarna skall grundas på har vi formulerat en fjärde fråga, där respondenten svarar på om det förekommer riktlinjer eller inte. Det finns utrymme för att motivera svaret, vilket medför att vi kan analysera vad bedömningarna grundas på om det visar sig att det inte förekommer någon generell tröskelnivå. Om det istället resulterar i motiveringarna innehåller många olika variationer, kan istället en sammanställning göras för vilka olika grunder som förekommer.

För att följa upp antagandena ytterligare och kunna studera hur en revisor genomför sin väsentlighetsbedömning, avslutas enkäten med ett fall där en sådan bedömning skall göras. För fallet finns en ram som den väsentliga summan bör ligga inom. Analysen av de angivna svaren kommer att ställa revisorernas kön, yrkesgrad samt erfarenhet mot hur bedömningen har motiverats, samt om den angivna summan ligger under, inom eller över den rekommenderade ramen.

¹¹³ FAR, 2006, *Samlingsvolym del 1*, RR10

Genom fallet kommer vi att kunna testa alla de oberoende variablerna mot den beroende variabeln ännu en gång, för att kunna stärka upp vår analys ytterligare.

5.4.3 Variablernas applicering för prövning av hypoteser

På följande sätt kommer vi att mäta våra variabler för att kunna använda dem till hypotesprövningen.

***H₁:** Män vågar godkänna större fel än kvinnor som kan vara av väsentlig grad.*

Skillnader som kan förekomma mellan män och kvinnor kommer att mätas genom att respondenten anger vilket kön denne har. Detta kommer att ställas i relation till de väsentlighetsbedömningar som görs i fallets båda frågor. För fråga 1 där revisorn själv skall bedöma ett väsentligt belopp med hänsyn till den information som ges, och för fråga 2 där den förslagna summan skall bedömas.

***H₂:** Auktoriserade revisorer godkänner större felaktiga belopp än de som är assistenter eller godkända.*

Revisorernas väsentlighetsbedömningar i fallets fråga 1 kommer att kategoriseras in i om de ligger under, inom eller över den angivna ramen. Detta kommer i sin tur att ställas i relation till vilken yrkesgrad de medverkande har, för att kunna se om de auktoriserade befinner sig på högre nivå än övriga.

***H₃:** Längre yrkeserfarenhet leder till ett ökat godkännande vid bedömningen av väsentliga fel.*

Variablernas som kommer användas vid prövning av denna hypotes är: hur länge revisorn har arbetat på byrån samt fråga 1 från fallet. Vi kommer att sätta yrkeserfarenheten i direkt relation till en genomförd väsentlighetsbedömning, samt bedöma dem gentemot den ram som finns för var väsentlighetssumman bör ligga.

***H₄:** Revisorer i Sverige följer en tröskelnivå.*

För att pröva denna hypotes har en textfråga formulerats för om det förekommer riktlinjer för bedömningen av väsentliga fel på respondentens byrå. Samtliga motiveringar kommer att sammanställas skriftligt och kontrolleras för hur enhetliga svaren är. En sammanställning kommer även att göras av fallets fråga 1, för att kunna utläsa hur bedömningen blir med hänsyn till den grund som revisorerna förespråkar. Den bedömda summan kommer att sättas i relation till den motivering som anges. Frågan om det förekommer riktlinjer kommer att styrkas med revisorns bedömda summa samt dess motivering av fråga 1 för fallet.

5.5 Hypotesprövning

För att pröva om samband föreligger mellan de oberoende variablerna och den beroende variabeln kommer vi att jämföra utfallen. Detta för att kunna se om det är ett slumpmässigt eller ett statistiskt samband.¹¹⁴

Prövningen av våra hypoteser kommer att ske på en 10 % -signifikansnivå, då denna har blivit allt vanligare att använda vid hypotesprövning. Ett exempel på detta är Bjørnenaks studie där denne utför T-tester på 10 % -nivån.¹¹⁵ Därför kommer vi att använda denna då våra samband skall analyseras.

5.6 Validitet och reliabilitet

Vi är medvetna om att ämnet som har valts är känsligt för offentlighetsgrändarna. Kommer revisorerna att svara ärligt eller som denne förväntas på grund av till exempel rädsla. Med detta i tankarna har vi därför valt att hålla respondenterna anonyma i våra resultat. Målet är att få en så hög validitet i undersökningen som möjligt, genom att mäta egenskaper som är operationellt lätta att definiera.¹¹⁶

För att styrka validiteten har en testintervju genomförts med en nyanställd revisorsassistent i en av de större byråerna i Sverige, där vi direkt fick hänvisning till att bedömningarna hos dem grundas på RS 530.¹¹⁷

En naturlig målsättning med varje undersökning är att nå en reliabel information, det vill säga den är pålitlig.¹¹⁸ Eftersom att vi till stor del har använt oss av sekundärdata, är vi medvetna om att urvalsprocessen kan påverkas av tillfälligheter som leder till att vi får ett systematiskt skevt material.

Vår genomgång av operationalisering skall ge en möjlighet till att kunna upprepa undersökningen. Eftersom att allt har förklarats grundligt skall även samma resultat vara möjligt att uppnå.¹¹⁹

¹¹⁴ Djurfeldt G, Larsson R, Stjärnhagen O, 2003, *Statistisk verktyglåda*

¹¹⁵ Bjørnenak T, *Management Accounting Research*, 1997, "Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway"

¹¹⁶ Befring E, 1994, *Forskningsmetodik och statistik*

¹¹⁷ Bilaga 5: Testintervju med revisorsassistent

¹¹⁸ Holme I. M, Solvang, B. K, 1997, *Forskningsmetodik – om kvalitativa och kvantitativa metoder*

¹¹⁹ Eliasson A, 2006, *Kvantitativ metod från början*

5.7 Bortfallsanalys

Vår urvalspopulation består av 330 stycken tillfrågade revisorer, där endast 27 stycken av dem har besvarat vår undersökning. Trots att tre påminnelser har skickats ut har inte svarsfrekvensen blivit större än 8,2 procent. Bland de respondenter som har deltagit är 81,5 procent män och 18,5 procent kvinnor.

Kön

	Frekvens	Procent
Man	22	81,5
Kvinna	5	18,5
Total	27	100,0

Tabell 1 Könsfördelning av respondenter

Den låga svarsfrekvensen på 27 respondenter har resulterat i att endast hypotes 4 har kunnat analyseras mer djupgående. Den låga svarsfrekvensen kan bero på att vår undersökning har placerats vid fel tidpunkt på året. Många av våra respondenter svarade att de tog ut sin ledighet över Jul och Nyår och inte skulle vara tillbaka förrän i början av januari. Eftersom att vi mailade fallet ifrån Hotmail och Spray antar vi att många av de tillfrågade kan ha tolkat utskicket som reklam eller oväsentlig post och därför låtit bli att öppna den. En påminnelse skickades då ut med en mer lockande rubrik, "Högskolan Kristianstad". Detta resulterade i ytterligare 13 svar.

Eftersom att undersökningen skulle ske genom en experimentstudie, då revisorerna var indelade i två grupper med olika förutsättningar, var tanken att analysen skulle komma att behandla skillnader dem emellan.

Tyvärr inkom endast ett svar från de respondenter som erhöll vägledningen, därför kan inte någon jämförelse mellan de två experimentgrupperna göras.

För att desperat försöka förbättra frekvensen planerades ytterligare en åtgärd, det vill säga att använda sig av skolans elevmail. Det visade sig att vi inte hade tillräckligt med erfarenhet för användning av denna. Eftersom att mailet endast kunde formuleras men inte sändas, kontaktades skolans expedition. Tyvärr utan framgång, då personen i fråga inte hade kunskaper när det gällde att sända mailet externt.

Fallet testades på en revisorsassistent som gav en positiv respons. Denne ansåg att fallet var lätt att bedöma samt att det inte var tidskrävande, uppkom förhoppningar om en hög svarsfrekvens. Trots detta fick vi ett påpekande från en utav respondenterna om att fallet var för stort för att kunna bedömas av en liten byrå.

Nackdelen är att många av våra tilltänkta respondenter kan uppfatta mailet som reklamutskick och kastar därför denna i papperskorgen utan att ha öppnat och tittat på innehållet. Vi måste därför vara noga med att ha en kort och koncist rubrik som lockar mottagaren till att öppna och läsa mailet. I vår undersökning

måste vi anta att det är revisorn som svarar och till exempel inte dennas sekreterare, detta kan komma att påverka vårt resultat negativt om det visar sig att revisorn har vidarebefordrat enkäten till annan person som inte har samma yrkeskunskap inom området.

När revisorn kommer till arbetsplatsen på måndag morgon, kommer hela helgens reklamutskick att vara det första som denne ser. Eftersom att vi genomförde utskicket på en söndagskväll, kan bortfallet bero på att mailet har åkt med i den reklamrensning som genomförs. Mailet borde istället ha skickats ut innan lunchen, då rensningen redan är genomförd.

Enkäten bifogades i mailet som har skickats ut till de olika respondenterna, vilket kan medföra bortfall av svar då det kan upplevas som tidskrävande. Det kan även bero på att respondenten saknar viss datorkunskap.

Vår presentationsinledning i varje mail har funnits med för att motverka bortfall, då vi här har förklarat syftet med den undersökning som genomförs.

5.8 Kapitelsammanfattning

Undersökningen för uppsatsen kommer att göras genom ett experiment, då det enligt oss ger den bästa möjligheten för att studera hur revisorerna utför sina väsentlighetsbedömningar under olika förutsättningar. Genom en enkätundersökning, vars operationalisering har beskrivits noggrant, kommer all nödvändig data att samlas in.

Den data som har hittats kommer att studeras aktivt, vilket inger förhoppningar om att diskussionerna runt denna har frambringat de frågor som skall göra det möjligt att kunna studera revisorernas väsentlighetsbedömningar. En sammankoppling mellan hypoteserna och enkätfrågorna tror vi kommer att kunna öka reliabiliteten och validiteten för uppsatsen.

6 Analys av empiriskt resultat

I detta kapitel kommer en redogörelse att presenteras för alla resultat som har erhållits genom vår undersökning. Vi kommer att genomföra en prövning av våra hypoteser samt motivera dess utfall. Kan variationer mellan väsentlighetsbedömningar förklaras med de variabler som har valts? Eftersom att vi bad alla respondenter att besvara frågan om det förkommer riktlinjer för bedömningen på deras byrå, har en diskussion även förts runt detta ämne.

För att kunna behandla den insamlade data som har vi använt oss av statistikprogrammet SPSS (Statistical Package for the Social Science)¹²⁰. För att analysera data på bästa möjliga sätt användes korstabeller med chitvå-test, t-test samt oneway ANOVA.

Testerna har valts utifrån hur hypotesernas variabler ser ut och hur hypoteserna är utformade. Genom att använda olika diagram gjorde vi det lättare för oss och för läsaren att utläsa samt förstå våra resultat. Rådata som diagrammen baseras på presenteras i bilagorna.

6.1 Beroende variabel

Den beroende variabeln, bedömningen av om ett fel är väsentligt eller inte, kommer nedan att testas mot de oberoende variablerna. Det vill säga att den oberoende variabeln kommer att testas mot de svar som har erhållits från respondenterna.

6.2 Uppdelning av respondenter

Nedan presenteras våra respondenter med hänsyn till fördelningen mellan kön, yrkesgrad samt anställningstid. Detta för att ge bild av dem som har deltagit i undersökningen. Ur diagrammet kan utläsas att av de 27 stycken medverkande respondenterna är 3 assistenter, 11 godkända samt 13 auktoriserade.

Anställningstid			Yrkesgrad			Total
			Assistent	Godkänd	Auktoriserad	
1 - 20 år	Kön	Man	3	7	6	16
		Kvinna	0	3	1	4
	Total		3	10	7	20
21 - 40 år	Kön	Man		1	5	6
		Kvinna		0	1	1
	Total			1	6	7

Tabell 2 Könsfördelning med hänsyn till anställningstid samt yrkesgrad

¹²⁰ Ett datorprogram som används för att analysera statistiskt resultat.

Andersson G, Jorner U, Ågren A (1994) *Regressions- och tidsserieanalys*

6.3 Utfall

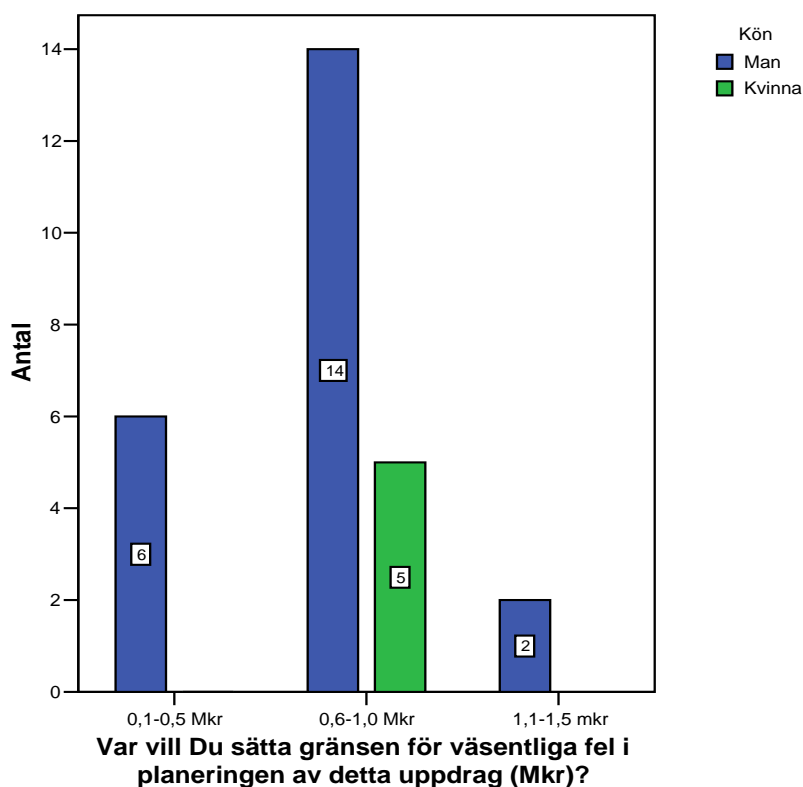
Varje hypotes kommer nu att prövas individuellt, samt en diskussion om de statistiska tester som har genomförts.

6.3.1 Hypotes 1

H₁: Män vågar godkänna större fel än kvinnor som kan vara av väsentlig grad.

För att testa denna hypotes har vi använt oss av fråga 1 i vårt fall, där revisorn ifrågasattes för var denne vill sätta gränsen för väsentliga fel. För att lättare kunna tolka resultatet delades gränsen/nivån för väsentliga fel in i tre intervaller, med hänsyn till de belopp som respondenterna har angivit. Intervallet 0,1 – 0,5 Mkr delas in i grupp 0, 0,6 – 1,0 Mkr i grupp 1 samt 1,1 – 1,5 Mkr i grupp 2.

Tabell 3 Revisorernas väsentlighetsbedömning med hänsyn till kön



T-testet visar på ett signifikant F-värde i Levenes test (0,014)¹²¹ som påvisar att variansen i de båda grupperna har varit tillräckligt spridd¹²². Anledningen till att ingen signifikans (0,162)¹²³ återfinns i T-testet är att eftersom de flesta av våra respondenter oavsett kön, hamnade i det mittersta intervallet. Detta kan även

¹²¹ Bilaga 7: Fråga 1/Kön

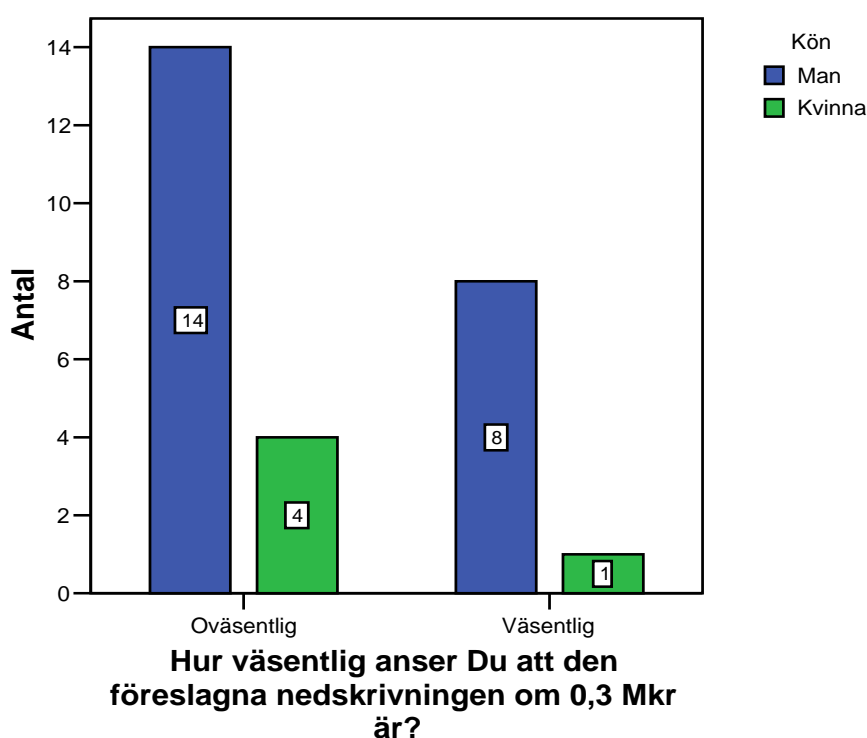
¹²² Djurfeldt G, Larsson R, Stjärnhagen O, 2003, *Statistisk verktyglåda*

¹²³ Bilaga 7: Fråga 1/Kön

påvisas genom att medelvärdet för de båda grupperna ligger runt 1.¹²⁴ Kvinnorna ligger exakt på 1 och som kan utläsas är alla kvinnorna då i samma grupp. Männen medelvärdet ligger på 0,82 och detta kan utläsas i grafen som att de flesta av männen tillhör grupp ett. Därför kan inte någon skillnad påvisas i bedömningen mellan kvinnor och män.¹²⁵ Anledningar till detta presenteras i avsnitt 6.3.

Av de deltagande revisorerna som svarade på fråga 2 i fallet, ansåg 18 stycken att en nedskrivning om 0,3 miljoner kronor var oväsentlig (14 män och 4 kvinnor). Medan de resterade 9 respondenterna ansåg att summan var väsentlig (8 män och 1 kvinna).¹²⁶

Tabell 4 Revisorernas bedömning av föreslagen nedskrivning med hänsyn till kön



För denna fråga finner vi inget signifikant samband (0,636).¹²⁷ Anledningen till detta ligger i att majoriteten av revisorerna, oavsett kön, bedömer den föreslagna nedskrivningen som oväsentlig. Därmed kan det fastställas att revisorns kön inte är något som påverkar vid bedömningen.

Med yttersta försiktighet kan vi säga att revisorns kön påverkar dennes bedömning i fråga 1. Men denna väldigt svaga signifikans kombinerad med att fråga 2 visar sig vara ej signifikant leder till att hypotesen måste förkastas.

¹²⁴ Bilaga 7: Fråga 1/Kön

¹²⁵ Ibid.

¹²⁶ Bilaga 7: Fråga 2/Kön

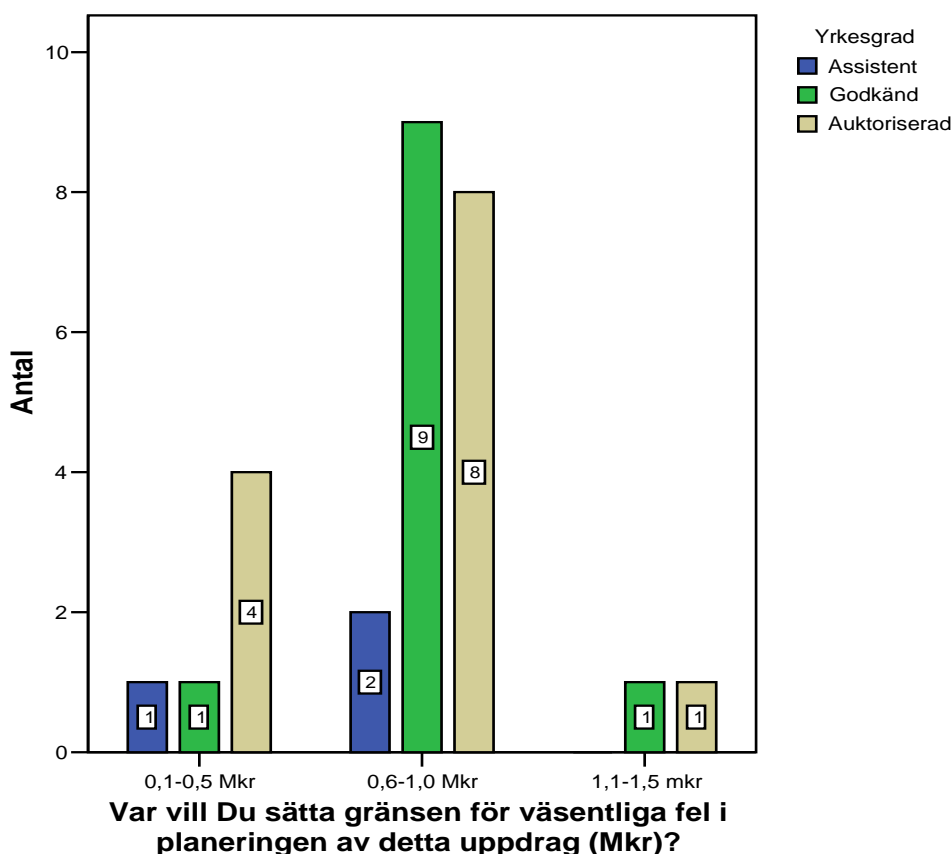
¹²⁷ Ibid.

6.3.2 Hypotes 2

H_2 : Auktoriserade revisorer godkänner större felaktiga belopp än de som är assistenter eller godkända.

Eftersom att spridningen av svaren var väldigt bred och att detta endast skulle förvirra läsaren, delade vi in respondenternas svar i 3 intervaller. Intervallet 0,1 – 0,5 Mkr delas in i grupp 0, 0,6 – 1,0 Mkr i grupp 1 samt 1,1 – 1,5 Mkr i grupp 2.

Tabell 5 Revisorernas väsentlighetsbedömning med hänsyn till yrkesgrad



Ur följande diagram kan man utläsa att de flesta, trots yrkesgrad, hamnade i intervallet 0,6-1,0 miljoner kronor. Resultatet visar sig vara ej signifikant (0,537).¹²⁸ Anledningen till detta är att det inte kan påvisas en statistisk signifikans i skillnaderna mellan grupperna, med andra ord att de auktoriserade revisorerna inte godkänner större belopp än de övriga yrkesgrupperna. Härmed förkastas även hypotesen.

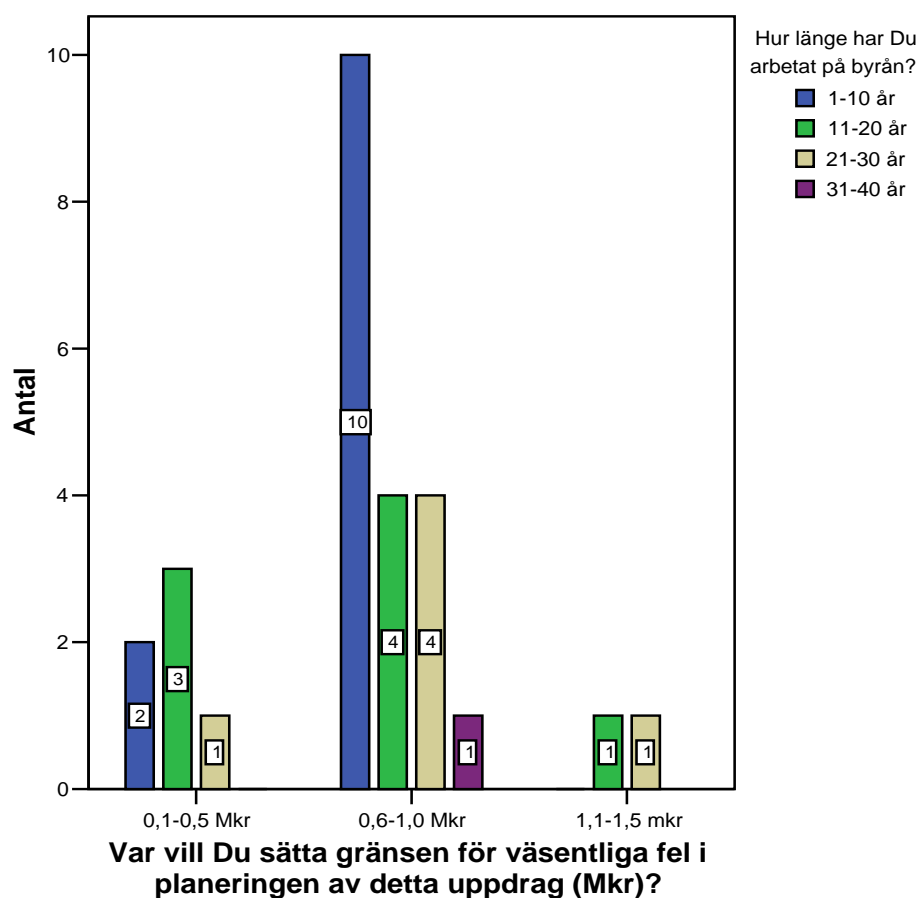
¹²⁸ Bilaga 8: Fråga 1/Yrkesgrad

6.3.3 Hypotes 3

H₃: Längre yrkeserfarenhet leder till ett ökat godkännande vid bedömningen av väsentliga fel.

Eftersom att spridningen av svaren var väldigt bred delade vi in respondenternas svar i 3 intervaller. Intervallet 0,1 – 0,5 Mkr delas in i grupp 0, 0,6 – 1,0 Mkr i grupp 1 samt 1,1 – 1,5 Mkr i grupp 2.

Tabell 6 Väsentlighetsbedömning med hänsyn till anställningstid



Tabellen visar att den största delen (70 %) av våra respondenter, oavsett antalet år som de har arbetat på byrån, tyckte att gränsen för väsentliga fel låg mellan 0,6-1,0 miljoner kronor. Test visar att sambanden ej är signifikant (0,552).¹²⁹ Vilket beror på att det inte kan påvisas att större godkännande av fel, som inte anses som väsentliga vid bedömningen, är beroende av längre yrkeserfarenhet. Därför förkastas denna hypotes.

¹²⁹ Bilaga 10: Fråga 1/Antal år

6.3.4 Hypotes 4

H₄: Revisorer i Sverige följer en tröskelnivå.

Denna hypotes har undersökts genom att respondenten skriftligt har fått besvara en fråga för om det förekommer en tröskelnivå eller inte. Många olikvärdiga svar har givits, vilket indikerar på att denna hypotes förkastas. Vad däremot kan styrkas är att majoriteten av de 27 revisorerna utför beräkningar, då 24 stycken har hänvisat till att deras bedömningar grundar sig på detta. De övriga tre respondenterna har inte hänvisat till att några beräkningar utförs, utan har istället berört stickprovsgranskningar samt tolkning med hjälp av annan kollega. Till denna grupp räknas även den revisor som endast har svarat ”nej”, utan att ha motivera svaret.

Vad som anses vara mest intressant med resultatet är att revisorer som är verksamma inom samma byrå inte har svarat enhetligt, då de är verksamma i olika städer i Sverige. Vi har fått en frekvens om tre stycken från varje byrå för att kunna redovisa detta. För de byråerna har alla respondenterna beskrivit olika grunder för sina bedömningar. Endast en byrå har lämnat en enhetlig grund för sin bedömning, trots att det är långt geografiskt avstånd mellan respondenterna. Detta innebär att av de 27 respondenterna har endast tre givit ett likvärdigt svar, nämligen förekomsten av en tumregel där väsentlighetsbedömningen skall grunda sig på 5 – 10 procent av resultat före skatt.

Det som kan utläsas om de små byråerna är att de inte har svarat enhetligt. Uppfattningen är att det är upp till varje revisor för vad denne skall grunda sin bedömning på, utifrån vad som förespråkas från FARs samlingsvolym del 2. Denna är specifikt riktad mot revision och revisorer. Riktlinjer för byråer är mer väsentligt för dem som har kontor i olika städer runt om i Sverige, detta för att alla verksamma skall hålla sig inom samma ram.

Bland dem som representerar de små byråerna har endast två förespråkat en enhetlig grund. Denna grund bygger på revisionsprogrammet från Norstedts. Övriga hänvisar till olika beräkningsgrunder som till exempel en procentsats av en post i bokföringen.

För den byrå som förespråkade att det finns riktlinjer inom revisionsmetodik, kan vi endast hoppas på att det gäller specifikt för just den byrån. Detta då övriga representanter från samma byrå inte har nämnt dess förekomst.

Fyra av respondenterna anger att skilda bedömningsgrunder råder för stora och små företag. Hänvisningar finns även till företagets förutsättningar, dess karaktär samt vilken verksamhet som bedrivs.

Förekomsten av en viss procent av en post är en vanlig bedömningsgrund för våra respondenter, men procentsatsen och vilken post den hänvisas till skiftar mellan de revisorer som har angivit dess existens.

Generellt genomför revisorerna beräkningar, men hänsyn tas även till andra variabler såsom:

- företagets finansiella ställning
- revisionsrisken
- eget kapital
- företagets interna kontroll
- omsättning
- bruttoreultat
- soliditet
- balansomslutning
- all information som finns om företaget med flera

För vad alla revisorer har svarat finns redovisat i Bilaga 9.

6.4 Sammanställning av motiveringar för fråga 1

I det framställda fallet har alla revisorer gjort en bedömning för vilken summa som skall anses vara väsentlig, med hänsyn till de fakta som ges om företaget. De flesta har motiverat sin bedömning vilket kommer att redogöras för nedan.

Hänsyn har vid denna analys endast kunnat tas till 18 av de 27 respondenterna, då övriga inte har kommenterat sina bedömningar. Detta då det är motiveringarna som vi vill framhäva.

Som vägledning till denna analys vill vi uppmärksamma att den rekommenderade väsentlighetssumman bör ligga inom 0,43 – 0,96 miljoner kronor.

Sammanställningen har delats in enligt följande summor och kommer vidare att benämnas för de nivåer som de har delats in i, samt hur många revisorer som förhåller sig till varje nivå:

- 0,1 – 0,5 miljoner kronor, nivå 1
4 revisorer
- 0,6 – 1,0 miljoner kronor, nivå 2
12 revisorer
- 1,1 – 1,5 miljoner kronor, nivå 3
2 revisorer

6.4.1 Nivå 1

De revisorer som har bedömt sin summa enligt denna nivå, har motiverat svaret med att det grundar sig på fem procent av årets resultat före skatt. Vilket kan härledas till att de som använder den grunden kommer att ha en låg väsentlighetssumma.

6.4.2 Nivå 2

För denna nivå råder skiljda grunder, såsom beräkningar av eget kapital och årets resultat. Även hänvisningar om att mer bakgrundsinformation om företaget behövs för att svaret skall kunna motiveras, som till exempel resultat från tidigare år.

En intressant jämförelse för denna nivå är en auktoriserad kvinnlig revisor som grundar sin bedömning på 4 procent av bruttovinsten, samt en manlig revisor av samma yrkesgrad som gör sin bedömning enligt 60 procent av acceptabelt totalt resultatfel. Båda har varit verksamma på respektive byrå under 27 samt 28 år. Hur kan det komma sig att deras bedömningar skiljer sig så?

Den kvinnliga revisorn har bedömt sin beloppsgräns till 0,9 miljoner kronor, grundat på den bedömning som beskrivs ovan. Den föreslagna nedskrivningen i fallet bedömer denne till oväsentlig, då beloppet uppgår till hälften av hennes framräknade. Hänvisning finns även till att företaget är större än de som denne normalt arbetar med.

Den manlige revisorn har satt sin beloppsgräns vid 0,7 miljoner kronor, då detta är 60 procent av totalt acceptabelt resultatfel (1,175 miljoner kronor). Denna person grundar sina bedömningar på 5 – 10 procent av riskkapitalet.

Båda revisorerna har samma yrkesgrad, men trots att det endast skiljer ett år mellan deras yrkeserfarenhet är bedömningarna olika. En djupintervju hade varit högst väsentlig för att kunna analysera variationerna vidare.

Slutsatsen för denna nivå är att revisorerna är oeniga för vilken grund som skall användas för att motivera bedömningarna. Eftersom att majoriteten ändå har hamnat på samma nivå, kan man av resultatet utläsa att oavsett hur de har gjort sina bedömningar har de ändå redovisat ett enhetligt svar för vilken summa som skall anses vara väsentlig.

6.4.3 Nivå 3

De två revisorer som hänvisat sin väsentlighetsgräns till denna nivå, baserar sina bedömningar på högst intressanta grunder.

Den ena revisorn har bedömt gränsen till 1,5 miljoner kronor, med motiveringen att vid resultatfel över 1,2 miljoner kronor görs en djupare granskning. Detta innebär att personen anser att den föreslagna summan i fallet är helt oväsentlig, med hänvisning till att resultatfelet inte kommer att påverka intressenternas bild av bolaget. Bedömningen har grundats på Nordstedts revisionsprogram, då användningen av denna förespråkas enligt fråga 4 på enkäten.

Den andra revisorn har inte satt någon beloppsgräns för vad som skall anses vara väsentligt. Motiveringen lyder att bakgrundsinformation saknas, men att 1 miljon kronor förmodligen skulle vara en acceptabel nivå. På den föreslagna summan om 0,3 miljoner kronor anser personen vara oväsentlig, då beloppet sannolikt inte skulle påverka en investerares uppfattning om bolaget.

För de här två revisorerna hade det varit intressant att genomföra djupintervjuer. Motiveringarna hade då kunnat diskuteras mer ingående och kunna få en bättre bild av deras bedömningar.

6.5 Sammanställning av motiveringar för fråga 2

I fråga 2 har revisorerna fått bedöma om den föreslagna nedskrivningen i fallet på 0,3 Mkr skall anses vara väsentlig eller oväsentlig. Bedömningen har kunnat motiveras, där sammanställningen av svaren kommer att redogöras för nedan.

Av de 27 respondenterna var det 9 som ansåg att nedskrivningen var väsentlig och 18 som fann den oväsentlig.

Eftersom att 16 av de 27 respondenterna har motiverat sina svar, är det endast dem som kommer att redovisas.

6.5.1 Nedskrivningen anses vara väsentlig

Nedskrivningen kommer att anmärkas i revisionsberättelsen om företaget inte korrigerar felet. (3 revisorer)

Påpekan om att mer kännedom om bolagets utveckling och historik är nödvändig för bedömningen. Att bolaget borde motivera varför det inte är befogat att skriva ned värdet på fordran. (1 revisor)

Relatering har gjorts till att nedskrivningen borde göras med hänsyn till försiktighetsprincipen. (1 revisor)

6.5.2 Nedskrivningen anses vara oväsentlig

Nedskrivningen är oväsentlig och menar att beloppet inte förändrar läsarens bild av bolagets ställning. (6 revisorer)

Andra osäkerhetsfaktorer i bolaget är mer oroande som till exempel läkemedelsverkets godkännande och konkurrenssituationen, samt att soliditeten inte påverkas nämnvärt av den ytterligare nedskrivningen. (1 revisor)

Felet anses inte vara konstaterat utan det rör sig om en avvikande uppskattning/bedömning. (1 revisor)

Avvikelsen måste ställas mot tidigare års iakttagelser och eventuellt andra avvikelser under året. (1 revisor)

Två intressanta svar har uppmärksammats för dem som har angivit att nedskrivningen är oväsentlig från två män som är verksamma för samma byrå.

- En av revisorerna är auktoriserad och har varit verksam i sex år. Motiveringen för denne lyder att en utebliven nedskrivning inte kommer att påverka uttalandet i revisionsberättelsen, men dock rekommendera han att fordringen skall skrivas ner och ber styrelsen att göra ett skriftligt uttalande till revisorerna. Detta för att förklara varför de anser att felet är oväsentligt.
- Revisor nummer två är godkänd och har arbetat på byrån i tolv år. Denne anser att justeringen bör göras, men på grund av att beloppet inte anses vara högt kommer ändå ett uttalande att göras i revisionsberättelsen.

Båda revisorerna är verksamma inom samma byrå, men bara den ena väljer att anmärka om nedskrivningen i revisionsberättelsen.

6.6 Sammanfattning av hypotesprövning

H	Oberoende variabel	Test	Sig. (p-värde)
H1	Kön/Fråga 1	T-test	Ej signifikant (0.162)
	Kön/Fråga 2	T-test	Ej signifikant (0.484)
H2	Yrkesgrad	ANOVA	Ej signifikant (0.537)
H3	Antal verksamma år på byrån	T-test	Ej signifikant (0.494)
H4	-	-	Ej signifikant

6.7 Självkritik

Med hänsyn till den låga svarsfrekvensen som har erhållits, ansåg vi att våra hypoteser inte kunde undersökas på ett rättvisande sätt. Detta har medfört en låg reliabilitet för våra resultat. Den enda hypotesen som noggrant kunde undersökas var den som är relaterad till tröskelnivåer, då revisorerna själva fick fylla i vad som ligger till grund. Det hade varit mer effektivt om man hade kunnat utveckla fler frågor av denna typ. Som till exempel hur revisorn relaterar sina bedömningar till FARs rekommendationer för väsentlighetsbedömning, då man på ett djupare sätt hade kunnat studera om revisorerna verkligen tar hänsyn till de här samt på vilket sätt de används.

För att kunna täcka en så stor del som möjligt av det valda ämnet, valdes en kvantitativ metod, som gav en möjlighet till ett större antal respondenter. Det hade varit givande att genomföra djupintervjuer efter att det kvantitativa resultatet hade sammanställts, för att utifrån detta kunna följa upp genom att gå in på djupet. Men då ingen tid fanns för detta, kommer vår reliabilitet att förbli låg.

Djupintervjuerna hade riktats mot att fråga revisorerna om vad de ansåg om de grunder som hade förespråkats av respondenter. Det vill säga att en revisor skall kritisera en annan revisors grund och samtidigt argumentera för sin egen.

Det finns alltid en risk för att man väljer fel variabler för att kunna förklara samband för sin undersökning. Därför tog vi hänsyn till de faktorer som har använts tidigare, då vi kunde härleda till resultatet som har uppkommit genom att dessa har applicerats.

Frågorna som formulerades för undersökningen skulle vara omöjliga att missförstå, vilket vi i efterhand har upptäckt att de inte är. Frågan som ställdes om hur länge revisorn hade varit verksam på byrån, skulle egentligen ha formulerats tydligare. Detta då vi ville ha fram hur länge personen i fråga hade varit verksam

som revisor. Med hänsyn till detta kan revisorn lätt missförstå frågan och problem kan uppkomma om denne precis har blivit verksam på en annan byrå.

För fallet där revisorerna skulle genomföra en väsentlighetsbedömning uppkom direkt ett problem då denna skulle sammanställas. På grund av den låga svarsfrekvensen var vi tvungna att ändra svarsalternativen för fråga 2, det vill säga att svarsskalan ändrades från en fem-skalig till en två-skalig. Eftersom att fem är en udda siffra var vi tvungna att föra en lång diskussion för vilken ”sida” som mitten alternativet skulle tillhöra. Men då det mittersta valet var benämnt med ordet väsentlig, valde vi att lägga denna till den ”väsentliga” sidan.

6.8 Kapitelsammanfattning

Efter att ha analyserat det resultat som har samlats in genom undersökningen, kan vi konstatera att variablerna kön, yrkesgrad eller anställningstid inte påverkar revisorns väsentlighetsbedömning. Inga signifikanta samband mellan variablerna förekommer, då revisorerna har visat på enhetliga svar. Detta medför att hypoteserna förkastas då inga variationer kom att förklaras genom dessa.

7 Slutdiskussion

Syftet med uppsatsen är att beskriva och förklara var gränsen går för om ett fel skall anses vara väsentligt, samt vad som kan komma att påverka revisorn i dennes bedömning. Nedan redogörs för de slutsatser som vi kan utläsa från undersökningen. Kapitlet avslutas med att förslag till fortsatt forskning presenteras.

7.1 Egna slutsatser med teoretisk anknytning

Genom vår undersökning kan vi konstatera att det inte finns några signifikanta samband för revisorernas väsentlighetsbedömningar relaterat till kön, yrkesgrad och anställningstid. Revisorerna har inte heller visat på några enhetliga grunder för sina bedömningar. Men eftersom att vår uppsats har fått en låg svarsfrekvens har resultatet inte någon hög reliabilitet.

Att variationer inte kan förklaras genom kön eller yrkesgrad härleder vi till att oavsett om revisorn är man eller kvinna, assistent, godkänd eller auktoriserad så har de alla genomgått samma utbildning. Även om olika grunder används för bedömningen, så är uppfattningen om ramen för vad som skall anses vara väsentligt någorlunda enhetlig. Detta har visats genom sammanställningen av fråga 1 i fallet. Det är få revisorer som har visat på utstickande väsentlighetsbelopp, vilket vi härleder till den gemensamma utbildning som alla för samma yrkesgrad oavsett kön har genomgått.

Tidigare forskning har funnit signifikanta samband för att större revisionsbyråer använder en lägre väsentlighetsnivå, än vad mindre byråer gör.¹³⁰ Sammanställningen av resultatet till fråga 1 visade att för den byrå som hade en enhetlig grund för sina bedömningar, blev den bedömda nivån under den förslagna väsentlighetsramen. Detta tyder på att det tidigare resultatet kan kopplas samman till denna svenska byrå, som tillhör "de fyra största" av Sveriges revisionsbyråer. Detta eftersom att ett samband har funnits även här för att en stor byrå sätter en lägre väsentlighetsnivå, genom att revisorerna följer samma metodik. För att få en klarare bild till vad byråernas metodiker förespråkar, hade en oberoende variabel med hänsyn till detta behövts.

Eftersom att vi har relaterat anställningstiden till revisorns erfarenhet, uppkom en stor förvåning då denna variabel inte påvisade något samband för variationer i bedömningarna. Kan det därför även för denna variabel vara utbildningen som ligger till grund för enigheten. Att revisorn ökar sin erfarenhet genom åren men väljer att inte utföra något banbrytande, utan istället rättar in sig i ledet och följer de övriga inom yrket. En variabel som hade kunnat förklara enigheten som finns för de svenska revisorerna hade lämpat sig bättre för denna undersökning, som till exempel vilken utbildning de har.

¹³⁰ Blokdijs H, Driehhuizen F, Simunic D, Stein M, *Auditing: A journal of practice & theory* 2003, "Factors Affecting Auditors' Assessments of planning Materiality"

I kapitel 1 fördes en diskussion runt de skandaler som har skett samt att revisorns yrkesroll står i fokus på grund av all uppmärksamhet som har riktats mot denna.

Om man kopplar samman detta med den moralforskning som genomförts, så har de etiska reglerna blivit mer väsentliga för revisorn. Resultaten från moralstudien indikerade på att detta var något som krävde en djupare ansträngning för alla revisorer, samt att det skulle medföra ett ökat oberoende.¹³¹ Detta kan ha medfört att erfarenheten har lagts lite åt sidan, då strävan ligger i att behålla yrkets tillit, vilket även kan härledas till den enighet som har visat sig för de svenska revisorerna. Strävan efter tilliten kan komma att förklara varför ingen signifikant skillnad förekommer mellan revisorernas kön samt yrkesgrad.

Den enda variabel vi har använt oss av som kan komma att förklara den funna enigheten, är om det förekommer riktlinjer för väsentlighetsbedömningar. Detta var inget som vi räknade med från början, utan denna vinkling har uppkommit då resultaten har analyserats. Alla revisorer utom en svarade att riktlinjer förekommer, men vi anade inte att nästan ingen av grunderna var den andre lik. Av de 27 medverkande revisorerna svarade endast tre med en enhetlig grund. Som har nämnts tidigare så är revisorerna enhetliga för väsentlighetsramen, men inte för vilken bedömningsgrund som skall användas.

Med hänsyn till tidigare forskning har många byråer i Storbritannien utvecklat olika metodiker för att kunna särskilja sig från konkurrenterna. Byråerna strävar efter ett unikt sätt att grunda sina bedömningar på. Undersökningen visade att revisorerna ändå använde andra grunder än den som metodiken förespråkade.¹³²

Tidigare forskning har visat på att det förkommer brister i samstämmigheten mellan revisorer, företagen som upprättar årsredovisningen samt dess intressenter.¹³³ Enigheten som har framkommit genom vår undersökning anses vara en trygghet för de svenska företagens intressenter, då de kan dra en slutsats om att det inte spelar in vilken byrå som har genomfört granskningen av revisionen. Men denna slutsats har inget högt reliabelt värde med hänsyn till den låga svarsfrekvensen.

För att ytterligare stärka de svenska revisorernas enhetliga väsentlighetsram kan en härledning göras till fallets fråga 2, där majoriteten av revisorerna ansåg att den föreslagna nedskrivningen var oväsentlig. Argumentet som vägde tyngst var att denna inte skulle komma att påverka företagets intressenter, eftersom att bilden av företaget inte skulle komma att ändras genom denna nedskrivning.

Eftersom att de svenska revisorerna visar på en tydlig enighet, har en diskussion förts kring om en generell tröskelnivå är nödvändig för landet. Förekomsten hade kunnat medföra en trygghet till dem som skall träda in i revisorsrollen, samt för att bättre kunna jämföras med andra länder som har en sådan. Australien¹³⁴ och

¹³¹ Falk H, Lynn B, Mestelman S, Shehata M, *Journal of accounting and public policy* 18, 1999, "Auditor independence, self-interested behavior and ethics: some experimental evidence"

¹³² Lin Z. K, Fraser A.M. I, Hatherly J. D, *The British Accounting Review* 35, 2003, "Auditor analytical review judgement: a performance evaluation"

¹³³ Iskandar T, Iselin E, *Feature Article*, 1999, "A review of materiality research"

¹³⁴ Ibid.

Polen¹³⁵ har en generellt nedskrivna tröskelnivå. Men vår diskussion har vidrört hur revisorns erfarenhet kan bli inskränkt av denna förekomst, då denne alltid kan luta sig mot denna.

7.2 Egna slutsatser för väsentlighetsbedömning

Syftet med uppsatsen var att kunna få en bättre uppfattning om vad väsentlighetsbedömningarna skall grunda sig på samt vilka variabler som kan komma att påverka utfallet. Inga signifikanta samband för bedömningsvariationer kunde påvisas genom kön, yrkesgrad eller antal år som revisorn har varit verksam på byrån. Däremot kan en större diskussion föras runt vad som ligger till grund för revisorernas bedömningar.

Eftersom att FAR genom RS 530 uttrycker ett urval för hur revisorer skall samla in revisionsbevis¹³⁶, har tanken på en generellt osynlig tröskelnivå för alla revisorer verksamma i landet uppkommit.

Svaren som angavs på enkätens fråga 4 har försett oss med en härledning till vad de svenska revisorernas väsentlighetsbedömningar kan komma att grundas på. De som angav grunden för en viss procent av resultat före skatt var verksamma på samma byrå, vilket ingav förhoppningar om att det kan förekomma olika tumregler för olika byråer. Men enligt vad som har beskrivits för hypotes 4 har de övriga byråerna som kunnat analyseras för samma sak, inte visat på enhetliga svar utan en enhetlig väsentlighetsram genom fallets fråga 1.

Svaren innehåller många variationer, vilket istället har givit en bredare uppfattning om väsentlighetsbedömningar. Nu infinner sig en möjlighet att påbörja en yrkeskarriär med ett öppet synsätt för vad bedömningar kan komma att grundas på, då denna bedömning är en svår del inom yrket.

Slutsatsen för vad väsentlighetsbedömningen skall grunda sig på, med hänvisning till vad respondenterna har svarat, är 5 – 10 procent av resultat före skatt. Den anses vara bäst motiverad då hänsyn kan tas till hur stort företaget är samt dess verksamhet. Procentsatsen blir tillämplig för både stora och små, då denna kommer att vara i proportion till företagets storlek. Detta innebär att det är en viktig del för revisorn att kunna förlita sig på företagets interna kontroll, det vill säga att den inte släpper igenom fel som kan anses vara väsentliga. Om resultatet blir en oförväntad summa kan denna istället härledas till dess verksamhet.

Resultat *före* skatt visar företagets ”verkliga” resultat på tydligaste sätt. För resultat *efter* skatt har justeringar gjorts för skatt och bokslutsdisposition, vilket innebär att resultatet inte kan visas med samma tydlighet. Beroende på vilken syn företaget har på skattekostnader kan de här variera mycket, samt att det är rent skattemässiga justeringar.

¹³⁵ Kolder K, *Infopakiet* 2005-12-02, “Ryzyko w procesie badania sprawozdania finansowego”

¹³⁶ FAR, 2006, *FARs samlingsvolym del 2*, RS 530

Tanken finns att revisorn kan använda sig av andras grunder som har förespråkats. Detta genom att följa upp sin bedömning som en form av uppbackning, då det finns en enighet för de svenska revisorernas väsentlighetsram samt att tillförlitligheten ökar då felet prövas flera gånger med olika grunder. Det är detta som förespråkas genom diskussionen om en bredare uppfattning för väsentlighetsbedömningens grunder.

Svaret på den formulerade frågeställningen i kapitel 1 blir med hänsyn till ovanstående diskussion om teori, resultat samt analys enligt följande:

- Revisorn utgår ifrån individuellt valda grunder då denne skall genomföra sin väsentlighetsbedömning. Gränsen för om ett fel skall anmärkas eller inte skiftar beroende på vilken grund som används, men en enhetlig väsentlighetsram förekommer för de svenska revisorerna.
- Vår undersökning påvisade inga signifikanta samband för att kön, yrkesgrad eller att de antal år som revisorn har varit verksam påverkar dennes väsentlighetsbedömning.

7.3 Förslag till fortsatt forskning

Ett förslag till fortsatt forskning är att använda sig av den kvalitativa metoden för att kunna gå djupare in i ämnet väsentlighetsbedömning. Att då genomföra intervjuer med respondenterna samt att be dem besvara ett mindre fall än det som vi har använt för vår undersökning.

Eftersom att vi har alltför dålig svarsfrekvens för att kunna mäta om de variabler vi har valt kan förklara om variationer förekommer mellan revisorernas bedömningar, finns det fortfarande en möjlighet att använda dem igen.

Om variablerna används än en gång ger vi förslag till att variabeln ”hur länge revisorn har varit verksam på byrån”, omformuleras till ”hur länge personen har varit verksam inom yrket”.

Slutligen ger vi ett förslag till att genomföra en kvantitativ undersökning för att kunna analysera hur bred grunden är för väsentlighetsbedömningar. Att mäta hur många variationer som kan tänkas förekomma, samt studera hur de förhåller sig till varandra eller vilka för- och nackdelar som finns mellan dem.

Referenslista

- Alvesson Mats, Sköldbberg Kaj (1994) *Tolkning och reflektion – Vetenskapsfilosofi och kvalitativ metod*. Studentlitteratur, Lund 1: a upplagan
- Andersen Ib (1998) *Den uppenbara verkligheten - Val av samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur, Lund 1: a upplagan
- Andersson Göran, Jorner Ulf, Ågren Anders (1994) *Regressions- och tidsserieanalys*. Studentlitteratur, Lund 2: a upplagan
- Artsberg Kristina (2003) *Redovisningsteori – policy och -praxis*. Liber Ekonomi, Malmö 1: a upplagan
- Befring Edvard (1994) *Forskningsmetodik och statistik*. Studentlitteratur, Lund 1:a upplagan
- Bengtsson Ulf, Nilsson Jonas (2003) ”Skriv mer hur man hanterar och bedömer risker i revisionsprocessen” *Balans* 6-7 s.52-54
- Bjørnenak Trond (1997) ”Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway” *Management Accounting Research*, 8, 3-17
- Blokdijk Hans, Driehuisen Fred, Simunic A Dan, Stein T Michael (2003), “Factors Affecting Auditors` Assessments of planning Materiality”. *Auditing: A journal of practice & theory*, Vol. 22, No.2 s.297-307.
Tillgänglig på internet:
www.limperginstituut.nl/assets%20limperg/blokdijk%20et%20al.pdf
Hämtad: [06.12.05]
- Cassel Filip (1996) *Den reviderade revisorsrollen*. Nerenius & Santérus Förlag AB, Stockholm 1: a upplagan
- Danielsson Åke (1996) “Ska revisor anmärka i kontrollfrågor om godtagbart bokslut kunnat upprättas?” *Balans* 11 s. 30-34
- DeZoort Todd, Harrison Paul, Taylor Mark (2006) “Accountability and auditors’ materiality judgements: The effects of differential pressure strength on conservatism, variability and effort” *Accounting, Organizations and Society* 31 s.373-390.
Tillgänglig på internet: <http://www.sciencedirect.com> Hämtad: [06.12.05]
- Diamant Adam (2004) *Revisors oberoende – om den svenska oberoenderegleringens utveckling, dess funktion och konstruktion*. Iustus förlag 1: a upplagan
- Djurfeldt Göran, Larsson Rolf, Stjärnhagen Ola (2003) *Statistisk verktygslåda – samhällsvetenskaplig orsaksanalys med kvantitativa metoder*. Studentlitteratur, Lund 1: a upplagan

- Edling Christofer, Hedström Peter (2003) *Kvantitativa metoder – Grundläggande analysmetoder för samhälls- och beteendevetare*. Studentlitteratur, Lund 1: a upplagan
- Edwardsson Carl-Johan, Engkvist David (2004) ”Sociala kontakter – ett hot mot revisorns oberoende eller ökade kontrollmöjligheter?” *Balans 2* s. 39-40
- Eliasson Annika (2006) *Kvantitativ metod från början*. Studentlitteratur, Lund 1:a upplagan
- Engerstedt Urban, Strömqvist Anders (2003) “Revisorns opartiskhet och självständighet – en jämförelse mellan gamla och nya oberoende regler” *Balans 10* s.36-42
- Falk Haim, Lynn Bernadette, Mestelman Stuart, Shehata Mohamed (1999) “Auditor independence, self-interested behaviour and ethics: some experimental evidence” *Journal of Accounting and Public Policy 18* s. 395-428. Tillgänglig på internet: <http://www.sciencedirect.com> Hämtad: [07.01.22]
- FAR (2006) *FARs samlingsvolym 2006 del 1*. FAR Förlag AB, Stockholm 1: a upplagan
- FAR (2006) *FARs samlingsvolym 2006 del 2*. FAR Förlag AB, Stockholm 1: a upplagan
- FAR (2005) *Revision – En praktisk beskrivning*. FAR Förlag AB, Stockholm 1: a upplagan
- Finansinspektionen (2002) ”Enron - lärdomar för finansiell tillsyn”. Tillgänglig på internet: www.fi.se Hämtad: [07.01.04]
- Fält Anders, Strömqvist Anders, Engerstedt Urban (2005) ”Riskhantering - ett nytt inslag i FAR: s yrkesetiska regler” *Balans 1* s. 14-16
- Ganguly R Ananda, Turner W Cynthia (2001) ”The association between European materiality estimates and client integrity, national culture and litigation” *The International Journal of Accounting 36*, s. 485-490. Tillgänglig på internet: <http://www.sciencedirect.com> Hämtad: [07.01.22]
- Gregow Torkel (2006) *Sveriges Rikes Lag - Revisionslagen (1 999:1079)*, § 37
- Halvorsen Knut (1992) *Samhällsvetenskaplig metod*. Studentlitteratur, Lund. 1: a upplagan
- Holme M Idar, Solvang K Bernt (2001) *Forskningsmetodik - om kvalitativa och kvantitativa metoder*. Studentlitteratur, Lund 2: a upplagan

- Holmquist Bengt (2002) ”Sommaren då revisorererna hamnade i hetluften” *Balans* 8-9 s. 12-15
- Iskandar Mohd. Takiah, Iselin R Errol (1999) ”A review of materiality research” *Feature Article, Vol.23 No.3* s. 209-239. Tillgänglig på internet: www.blackwell-synergy.com/doi/abs/10.1111/1467-6303.00013 Hämtad: [06.12.05]
- Johnson N. Eric (1995) ”Effects of information order, group assistance, and experience on auditors’ sequential belief revision” *Journal of Economic Psychology* 16 s. 137-160. Tillgänglig på internet: <http://www.sciencedirect.com> Hämtad: [07.01.22]
- Kolder Katarzyna, (2005), “Ryzyko w procesie badania sprawozdania finansowego” *Infopakiet 05-12-02*. Tillgänglig på internet: www.datevsymfonia.pl/528.news.html Hämtad: [06.12.10]
- Körner Svante, Wahlgren Lars (2002) *Praktisk statistik*. Studentlitteratur, Lund 3: e upplagan
- Lin Z. Kenny, Fraser A. M. Ian, Hatherly J. David (2003) ”Auditor analytical review judgement: a performance evaluation” *The British Accounting Review* 35 s. 19-34. Tillgänglig på internet: <http://www.sciencedirect.com> Hämtad: [07.01.22]
- Patel Runa, Davidsson Bo (2003) *Forskningsmetodikens grunder*. Studentlitteratur, Lund 3: e upplagan
- Petersen Leif (2002) ”Kan vi lita på revisorererna” *Svenska Dagbladet* 2002-02-27. Tillgänglig på internet: www.svd.se/dynamiskt/naringsliv/did_2126427.asp Hämtad: [07.01.05]
- Precht Elisabeth (2005) ”Revisionsplikt var svaret på ekonomisk brottslighet” *Balans* 4 s. 22-23
- Redovisningsrådets Akutgrupp (2006) *FARs samlingsvolym del 1*. FAR Förlag AB, Stockholm 1: a upplagan
- Seese P. Larry, Douppnik S. Timothy (2003) ”The materiality of country-specific geographic segment disclosures” *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation* 12 s. 85-103. Tillgänglig på internet: <http://www.sciencedirect.com> Hämtad: [07.01.22]

Elektroniska källor

<http://sv.wikipedia.org/wiki/Enron>

Hämtad: [07.01.04]

<http://sv.wikipedia.org/wiki/Trustorh%C3%A4rvan>

Hämtad: [07.01.04]

Bilagor

Bilaga 1 - Presentationsmail till respondenter

Denna presentation har alla respondenter tagit del av innan de har besvarat enkäten.

Hej.

Vi är fyra tjejer som utbildar oss till civilekonomer med inriktning mot revision vid Högskolan Kristianstad.

Vi har precis påbörjat vår Kandidatuppsats, där vi kommer att studera revisorns bedömning av väsentliga fel. Hur bedömningen går till, vad den baseras på samt om det finns till exempel tröskelnivåer som följs etc.

Vi vore tacksamma om Ni tog Er tid att läsa igenom det fall vi bifogar i detta mail, där vi presenterar ett fall i vilket vi önskar att Ni kunde göra en väsentlighetsbedömning och svara på några enkla frågor.

Varken byrån eller personen i fråga som har svarat kommer att redovisas med namn i uppsatsen, då vi tar hänsyn till faktorer som kön, ålder, utbildning, stor eller liten byrå etc. i våra resultat.

Vi skulle vara oerhört tacksamma om Ni skulle vilja ta er tid att svara på detta innan onsdag.

Hoppas att det inte krockar alltför mycket med allt som måste göras innan julen.

Vi vore tacksamma om Ni tog Er tid att svara.

Tack på förhand!

Med Vänliga Hälsningar

Delveen Ali, Sara Gunnarsson, Aleksandra Sivarsson och Anna-Karin Sollin

Högskolan Kristianstad

Bilaga 2 - Enkätfrågor

De här frågorna har ställts till alla respondenter för att kunna mäta om de kan förklara variationer i revisorernas väsentlighetsbedömningar.

Vänligen fyll i rutan:

1.

Man

Kvinna

2.

Yrkesgrad:

Assistent

Godkänd

Auktoriserad

3.

Hur länge har Ni arbetat på byrån? (Antal år)

4.

Har Ni riktlinjer på Er byrå för bedömning av väsentliga fel? Till exempel att en viss % av en summas helhet släpps igenom. Kommentera gärna Ert svar.

Bilaga 3 - Fall

Fallet som alla respondenter har besvarat för att hjälpa oss att kunna ringa in gråzonen för var gränsen går för om ett fel är väsentligt eller ej.

JGI AB

Bakgrund

JGI är ett mindre börsnoterat bolag som tillverkar läkemedel. Läkemedelsbranschen regleras av Läkemedelsverket och konkurrensen inom branschen är hård. För närvarande har JGI två huvudsakliga produkter på marknaden, men en av dessa har drabbats av snabbt sjunkande försäljning till följd av den hårda konkurrensen. JGI har tre andra produkter som väntar på att bli godkända av Läkemedelsverket, men det är osäkert om verket kommer att ge sitt godkännande.

Under de senaste åren har JGIs resultat varit tämligen instabilt, med betydande upp- och nedgångar i resultat före skatt och resultat per aktie. Din byrå har varit revisorer i JGI sedan bolaget noterades på börsen för tre år sedan.

Nuvarande situation

Baserat på historiska data avseende kundförluster har JGI i det senaste bokslutet skrivit ned värdet av kundfordringarna med 0,5 Mkr till 24,5 Mkr. Med hänsyn till JGIs kreditgivnings- och faktureringspraxis, bolagets tidigare erfarenheter av osäkra kundfordringar, kundernas ekonomiska ställning, samt marknadsläget, bedömer Du att JGI borde skriva ned 0,8 Mkr. Ledningen för JGI vill dock inte att öka nedskrivningsbeloppet då de anser att skillnaden på 0,3 Mkr är oväsentlig.

Sammanställning av finansiella nyckeltal

JGI redovisar följande resultat för innevarande år (exklusive den ytterligare nedskrivning om 0,3 Mkr som Du har rekommenderat).

Nettoomsättning	62,8 Mkr
Bruttoresultat	21,5 Mkr
Resultat före skatt	10,0 Mkr
Årets resultat	6,3 Mkr
Resultat per aktie	2,70 kr
Totala tillgångar	95,6 Mkr
Kundfordringar	24,5 Mkr
Totala skulder	75,0 Mkr
Eget kapital	20,6 Mkr

Bedömning

1. Var vill Du sätta gränsen för väsentliga fel i planeringen av detta uppdrag (Mkr)?

Motivera gärna Ditt svar:

2. Hur väsentlig anser Du att den föreslagna nedskrivningen om 0,3 Mkr är på följande skala?

	1	2	3	4	5
<i>Skala: 1 = Helt oväsentlig – 5 = Mycket väsentlig</i>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Motivera gärna Ditt svar:

Bilaga 4 - Vägledning till fall

Denna del har bifogats till hälften av respondenterna som hjälp till bedömning av fallet.

Följande underlag kan användas som stöd för att bedöma och planera för väsentliga fel i detta revisionsuppdrag. Uppgifterna är baserade på det aktuella bokslutet.

Steg 1 – Beräkning av väsentlighet baserat på poster i resultaträkningen

Resultatpost	<i>Belopp</i>	Procent	Väsentligt belopp
Nettoomsättning	62,8 Mkr	1 %	0,63 Mkr
Resultat före skatt	10,0 Mkr	5 %	0,50 Mkr
Bruttoresultat	21,5 Mkr	2 %	0,43 Mkr

Steg 2 – Beräkning av väsentlighet baserat på poster i balansräkningen

Balanspost	<i>Belopp</i>	Procent	Väsentligt belopp
Totala tillgångar	95,6 Mkr	1 %	0,96 Mkr
Eget kapital	20,6 Mkr	3 %	0,62 Mkr

Steg 3 – Bedömning av gränserna för väsentliga fel

Baserat på beräkningarna i steg 1 och 2 ovan kan intervallet för väsentliga fel i planeringen av detta uppdrag fastställas till **mellan 0,43 och 0,96 Mkr**.

Bilaga 5 - Testintervju med revisorsassistent

Testintervju med revisorsassistent som är verksam i en av Sveriges största revisionsbyråer. Intervjun gjordes för att undersöka hur en revisor reagerar på frågor som ställs angående väsentlighetsbedömning.

Fråga

Hur bedömer Du om fel i redovisningen är väsentliga eller ej?

- Finns det någon företagspolicy?
- Finns det någon osynlig gräns som revisorer följer?
- Finns det någon tröskelnivå? Ex: Fel som inte är större än 5-10% av posten som värderas släpps igenom.

Svar

Jag följer metodiken som finns på min byrå, med hänvisning till FARs RS 530 som uttrycker specifika tröskelvärden. Tröskelnivå finns till viss del och man utgår ifrån mallar och företagets metodik för att kunna göra en så bra väsentlighetsbedömning som möjligt.

Hänsyn tas till hur poster som till exempel kundfordringar eller lager förhåller sig till företagets storlek. Vidare mäts storleken genom olika nyckeltal såsom resultat, omsättning samt eget kapital. Så länge resultatet inte är missvisande är detta den vanligaste utgångspunkten. Olika granskningsåtgärder görs sedan beroende på hur väsentlig posten är utifrån denna bedömning, men även utifrån postens inneboende risk.

Utifrån vilket företag som granskas samt dess förutsättningar, omgivning, konkurrenssituation, tätheten för postens transaktioner etc, görs bedömningar för vilka poster som är väsentliga att granska.

Bilaga 6 - Revisorernas grunder för väsentlighetsbedömning

Grunderna som de 27 revisorerna har svarat att de baserar sina väsentlighetsbedömningar på:

- 5 - 10 procent av riskkapitalet.
- 5 procent av resultat före skatt med hänsyn till företagets finansiella ställning, revisionsrisk med mera, vilket gör att värdet kan justeras upp eller ned.
- 10 – 20 procent av den genomsnittliga balansomslutningen, där en riktlinje för tillåtet resultatfel framställs genom Norstedts revisionsprogram.
- En tumregel om 5 procent av uthålligt rörelseresultat, som dock kan motiveras högre.
- 3 procent av omsättningen, med hänsyn till storleken på eget kapital, redovisat resultat etc.
- Riktlinjer för beräkningar bygger på bolagets interna kontroll, om det finns en god sådan blir väsentlighetstalet högre. Normalt blir det 5 – 10 procent av årets resultat före skatt, men även andra grunder som omsättning, bruttoresultat samt justerat eget kapital.
- 5 – 10 procent på resultat före disposition samt skatt, om annan grund föreligger skall denna motiveras.
- För börsnoterade bolag grundar sig bedömningen på resultat före skatt, övergripande används 5 – 10 procent av resultat efter skatt.
- För mindre företag finns en gräns om 5000 kronor som ej periodiseras. För övrigt tas hänsyn till uppgifter om soliditet samt balansomslutning.
- För små företag används stickprovsgranskning samt för de större görs en väsentlighetsanalys.
- Man upprättar väsentlighetskriterier kopplat till bland annat omsättning, balansomslutning, verksamhetens art samt företagets intern kontroll.
- Bedömningen sätts utifrån vissa kriterier i årsredovisningen där hänsyn tas till företagets karaktär. Revisorn använder en procentsats av resultat efter finansiella samt eget justerat kapital.
- En beräkningsmodell används för att bestämma ett väsentlighetstal i kronor. Procentberäkning görs på antingen resultat efter finansiella poster eller balansomslutningen. Väsentlighetstalet kan ändras om revisorn anser att det behövs.

- Inga uttalade riktlinjer följs, vid gränsdragningsfall sker en tolkning tillsammans med en erfaren kollega.
- Ett väsentlighetstal bestäms beroende av ett antal variabler som tas ifrån balans- och resultaträkning, samt den information som finns om bolaget.
- Väsentlighetsbeloppen relateras till olika nyckeltal i räkenskaperna. Om påträffade fel inte överstiger vår acceptans vidtas ingen annan åtgärd än att styrelsen uppmärksammas på bristen.
- Bedömningen utgår ifrån resultat efter finansiella poster samt justerat eget kapital, som ställs i relation till övriga kända faktorer i företaget som erfarenhet av branschen, finansieringssituation samt övriga intressenter som kan finnas i bolaget.
Om bolaget inte har några externa lån utöver till exempel kundfordringar samt en god likviditet och soliditet, kan en högre materialitetsnivå sättas om bolaget inte är beroende av betydligt fler intressenter.
- Det är en subjektiv bedömning som beror på mer än nyckeltal.
- Bedömningen sker utifrån fall till fall och beräknas normalt från vissa vägda nyckeltal som genomsnittlig omsättning, resultat, justerat eget kapital samt balansslutning.
- Bedömningen bestäms inför varje uppdrag, då en procentsats bestäms och de belopp som faller under denna granskas ej.
- Var och en inom byrån bestämmer denna väsentlighet själv utifrån beräkningar som finns i Norstedts revisionsprogram.

Fem stycken har svarat att det förekommer riktlinjer, men utan att ge någon motivering.

En person har svarat att det inte förekommer några generella riktlinjer, men utan att ge någon motivering.

Ett svar har även erhållits som beskriver att riktlinjer inom revisionsmetodik förekommer för byrån. Materialiteten delas upp i "planing materiality" samt "overall materiality", där den förstnämnda är satt lägre.

Bilaga 7 – Prövning av Hypotes 1, tabeller

Fråga 1/Kön

Group Statistics

	Kön?	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Var vill Du sätta gränsen för väsentliga fel i planeringen av ditt uppdrag (Mkr)?	Man	22	,82	,588	,125
	Kvinna	5	1,00	,000	,000

Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
								Lower	Upper
Var vill Du sätta gränsen för väsentliga fel i planeringen av ditt uppdrag (Mkr)?	7,017	,014	Equal variances assumed	25	,502	-,182	,267	-,732	,369
			Unequal variances assumed	21,000	,162	-,182	,125	-,443	,079

Fråga 2/Kön

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Kön? * Hur väsentlig anser Du att den föreslagna nedskrivningen om 0,3 Mkr är på följande skala	27	100,0%	0	,0%	27	100,0%

Kön? * Hur väsentlig anser Du att den föreslagna nedskrivningen om 0,3 Mkr är på följande skala? Crosstabulation

			Hur väsentlig anser Du att den föreslagna nedskrivningen om 0,3 Mkr är på följande skala?		Total
			Oväsentlig	Väsentlig	
Kön?	Man	Count	14	8	22
		Expected Count	14,7	7,3	22,0
	Kvinna	Count	4	1	5
		Expected Count	3,3	1,7	5,0
Total		Count	18	9	27
		Expected Count	18,0	9,0	27,0

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)
Pearson Chi-Square	,491 ^b	1	,484		
Continuity Correction ^a	,031	1	,861		
Likelihood Ratio	,527	1	,468		
Fisher's Exact Test				,636	,447
Linear-by-Linear Association	,473	1	,492		
N of Valid Cases	27				

a. Computed only for a 2x2 table

b. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 1,67.

Bilaga 8 – Prövning av Hypotes 2, tabell

Fråga 1/Yrkesgrad

ANOVA

Var vill Du sätta gränsen för väsentliga fel i planeringen av detta uppdrag (Mkr)?

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1,139	2	,569	1,457	,253
Within Groups	9,380	24	,391		
Total	10,519	26			

Bilaga 9 – Prövning av Hypotes 3, tabeller

Fråga 1/Anställningstid

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Hur länge har Du arbetat på byrån? * Var vill Du sätta gränsen för väsentliga fel i planeringen av detta uppdrag (Mkr)?	27	100,0%	0	,0%	27	100,0%

Hur länge har Du arbetat på byrån? * Var vill Du sätta gränsen för väsentliga fel i planeringen av detta uppdrag (Mkr)? Crosstabulation

			Var vill Du sätta gränsen för väsentliga fel i planeringen av detta uppdrag (Mkr)?			Total
			0,1 - 0,5 Mkr	0,6 - 1,0 Mkr	1,1 - 1,5 Mkr	
Hur länge har Du arbetat på byrån?	1-10 år	Count	5	7	0	12
		Expected Count	5,8	5,3	,9	12,0
	11-20 år	Count	5	2	1	8
		Expected Count	3,9	3,6	,6	8,0
	21-30 år	Count	3	2	1	6
		Expected Count	2,9	2,7	,4	6,0
	31-40 år	Count	0	1	0	1
		Expected Count	,5	,4	,1	1,0
Total	Count	13	12	2	27	
	Expected Count	13,0	12,0	2,0	27,0	

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymp. Sig. (2-sided)
Pearson Chi-Square	4,933 ^a	6	,552
Likelihood Ratio	6,035	6	,419
Linear-by-Linear Association	,217	1	,641
N of Valid Cases	27		

a. 10 cells (83,3%) have expected count less than 5. The minimum expected count is ,07.