

Revisors informasjonskrav

En kvalitativ studie av styret og ledelsens opplevelse og forventninger

ANDERS STEVNING TOLLEFSEN & MARKUS
JOHANNESSEN TELNES

VEILEDERE

Trond Randøy & Tine Degerstrøm Stenvold

Universitetet i Agder, 2019

Handelshøyskolen ved UiA

Forord

Denne oppgaven er skrevet i forbindelse med masterstudiet i regnskap og revisjon ved Universitetet i Agder. Oppgaven er på 30 studiepoeng, og er skrevet i siste semester våren 2019.

Temaet for oppgaven er revisors informasjon til styret og ledelsen i forbindelse med revisjonen. Vi valgte dette temaet fordi vi hadde interesse for revisjon, og ønsket innsikt i hvordan dette fungerte i praksis. Vi tror temaet vi valgte var viktig å undersøke, og håper vi kan komme med noe av nytte på området.

Arbeidet med oppgaven har vært krevende både i forhold til omfang, og faglig innhold. Dette har imidlertid gjort at vi har lært mye, og vi føler at vi har tilegnet oss mye kunnskap vi vanskelig kunne oppnådd gjennom vanlig undervisning. Dette er kunnskap vi tror vi vil få nytte av i arbeidslivet.

I forbindelse med oppgaven ønsker vi å rette en takk til våre veiledere Trond Randøy og Tine Degerstrøm Stenvold, for gode innspill og konstruktive kommentarer. Vi vil også takke Geir Haaland for forslag til oppgave, og ikke minst ønsker vi å takke alle respondentene som deltok i undersøkelsen.

Kongsberg, 3. juni 2019

Anders Stevning Tollefsen og Markus Johannesen Telnes

Sammendrag

I revisorloven og revisjonsstandardene er det satt krav til revisors informasjon om plan, risiko, vesentlighet og funn. Oppgaven undersøker om styret og ledelsen i små revisjonspliktige aksjeselskap opplever at revisor følger disse kravene, og om dette samsvarer med deres forventninger og ønsker om informasjon. Vi benyttet kvalitativ metode, og gjennomførte dybdeintervju av fire styrelederne og fire fra daglig ledelse (daglig leder eller økonomisjef) for å besvare problemstillingen.

Tidligere forskning viser at styret og ledelsen ser revisjonskvalitet i sammenheng med hvilken nytte de får av revisjonen. Revisor kan blant annet levere nytte gjennom å gi styret og ledelsen en bedre innsikt i risiko, eller ved å oppdage mangler i den interne kontrollen. At revisor informerer om slike forhold er en forutsetning for at de oppnår nytte av revisjonen. I tillegg foreligger det en agent-prinsippal problematikk i aksjeselskap, ettersom ledelsen ikke nødvendigvis har de samme målene som eierne. Eierne av et aksjeselskap velger derfor et styre, som har som oppgave å føre tilsyn med ledelsen. Eierne velger også en revisor, som gjennomfører et uavhengig tilsyn av hvordan ledelsen oppfyller sitt ansvar for den interne kontrollen og utarbeidelsen av årsregnskapet. I denne sammenheng er det derfor viktig at revisor informerer styret om sine vurderinger av ledelsens kompetanse, integritet, håndtering og lignende.

Vi oppdaget at styre og ledelsen opplever å bli informert svært lite om plan, vesentlighet og risiko. Det virker som om dette er noe styre og ledelsen ønsker mer informasjon om.

Vesentlighet og risiko var noen de fleste savnet bedre informasjon om. Primært opplevde styre og ledelsen å bli informert om feil, brudd og mangler oppdaget under revisjonen, men kommunikasjonen inkluderte ikke utfyllende informasjon, og flere opplevde å ikke fullt forstå forholdene som ble kommunisert. Dette er et område med stort forbedringspotensiale for revisor. Styret ønsket overordnet mer informasjon enn ledelsen, og spesielt i forbindelse med betydelige funn, og hvordan ledelsen hadde oppfylt sitt ansvar.

Innholdsfortegnelse

Kapittel 1: Innledning	6
1.1 Tema og problemstilling	6
1.2 Begrensninger	7
1.3 Studiens relevans	7
1.4 Struktur	8
Kapittel 2: Revisjon og revisjonsbegreper	9
2.1 Behovet for revisjon	9
2.2 Forholdet mellom revisorloven og revisjonsstandardene	10
2.3 Revisjonsplikten for aksjeselskap	11
2.4 Revisjonsbegrep	11
2.4.1 Revisors profesjonelle skjønn	11
2.4.2 Vesentlighetskonseptet	12
2.4.3 Risiko og revisjonsplan	13
2.4.4 Funn	15
Kapittel 3: Teori	18
3.1 Viktigheten av kommunikasjon	18
3.2 Agent-Prinsipal teori	18
3.3 Nytte og revisjonskvalitet	20
3.4 Revisorlovens informasjonskrav	21
3.5 Revisjonsstandardenes informasjonskrav	22
3.5.1 Styret	24
3.5.2 Ledelsen	29
3.6 Revisors adgang til å gi informasjon utover kravene i revisorlov og revisjonsstandard	33
Kapittel 4: Metode	35
4.1 Forskningsdesign	35
4.1.1 Kvalitativ metode	35
4.1.2 Datainnsamlingsmetode	35
4.1.3 Intervjuguide	36
4.2 Populasjon og utvalg	38
4.2.1 Undersøkelsens populasjon	38
4.2.2 Utvalg og utvalgsmetode	39
4.3 Datainnsamling	41
4.3.1 Gjennomføringen av intervjuene	41
4.3.2 utfordringer og feilkilder ved intervjuene	42

4.3.3 Bearbeiding av data	43
4.4 Reliabilitet og validitet	45
4.4.1 Reliabilitet	45
4.4.2 Validitet	46
Kapittel 5: Presentasjon og analyse av funn	48
5.1 Oversikt over respondentene i undersøkelsen	48
5.2 Plan	49
5.3 Risiko	53
5.4 Vesentlighetskonseptet	56
5.5 Funn	59
5.5.1 Regnskaps-, skatte- og avgiftsfeil	59
5.5.2 Intern kontroll	63
5.5.3 Misligheter	66
5.5.4 Lover og forskrifter	70
5.5.5 Betydelige funn	73
5.5.6 Generelt	76
Kapittel 6: Konklusjon	79
6.1 Konklusjon	79
6.2 Begrensninger på studien	82
6.3 Forslag til videre forskning	82
Litteraturliste	84
Vedlegg	89

Oversikt over tabeller

Tabell 1: Nyttige aspekter ved revisjonen

Tabell 2: Oversikt over selskapene i undersøkelsen

Tabell 3: Ledelsens svar under plan

Tabell 4: Styrets svar under plan

Tabell 5: Ledelsens svar under risiko

Tabell 6: Styrets svar under risiko

Tabell 7: Ledelsens svar under vesentlighetskonseptet

Tabell 8: Styrets svar under vesentlighetskonseptet

Tabell 9: Ledelsens svar under regnskaps-, skatte- og avgiftsfeil

Tabell 10: Styrets svar under regnskaps-, skatte- og avgiftsfeil

Tabell 11: Ledelsens svar under intern kontroll

Tabell 12: Styrets svar under intern kontroll

Tabell 13: Ledelsens svar under misligheter

Tabell 14: Styrets svar under misligheter

Tabell 15: Ledelsens svar under lover og forskrifter

Tabell 16: Styrets svar under lover og forskrifter

Tabell 17: Ledelsens svar under betydelige funn

Tabell 18: Styrets svar under betydelige funn

Kapittel 1: Innledning

Dette kapittelet presenterer oppgavens tema og problemstilling. Kapittelet forklarer også hvorfor oppgaven er relevant, samt oppgavens struktur.

1.1 Tema og problemstilling

I Norge gjennomføres revisjonen etter de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene), som utgis av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Hovedformålet med revisjonen er å øke de tiltenkte brukernes tillit til regnskapet, gjennom at revisor uttrykker sin mening om regnskapet i det alt vesentligste er i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (ISA 200 pkt. 3). Internasjonalt ble samfunnets tillit til revisorbransjen kraftig svekket gjennom Enron og WorldCom skandalene i henholdsvis 2001 og 2002. Disse førte til betydelige økonomiske tap for investorer og samfunnet, og mange ansatte mistet jobben (Larsen, 2006). I 2004 startet IAASB opp sitt Clarity Project, blant annet som en respons på disse skandalene. Målet var å øke revisjonskvaliteten og sikre at standardene praktiseres likt, gjennom omfattende revidering av innholdet og strukturen i standardene (Schilder, 2015). Dette resulterte i 36 oppdaterte og omskrevne standarder, deriblant en ny standard om kommunikasjon av mangler i intern kontroll. Disse standardene har vært gjeldende for regnskapsperioder fra og med 15. desember 2009 (ACCA, u.å.).

Iløpet av revisjonsprosessen vil revisor oppdage forhold det er nødvendig å informere selskapet om. Revisor er derfor gjennom revisorloven og revisjonsstandardene pålagt å informere daglig ledelse og styret om viktige forhold ved revisjonen. Dette gjelder spesielt i forbindelse med plan, risiko, vesentlighet og funn. I aksjeselskap har ledelsen ansvaret for å utarbeide regnskapet og for den interne kontrollen, mens styret fører tilsyn med ledelsens arbeid. For selskapet er revisjonen en mulighet til å rette opp tidligere feil, men også en mulighet til å lære hvordan de kan gjøre det bedre i fremtiden. For styret og ledelsen vil altså nytten av revisjonen i stor grad avhenge av hva revisor kommuniserer til dem. Det er derfor interessant å undersøke om styret og ledelsen opplever at revisor overholder informasjonskravene i revisorloven og revisjonsstandardene. I tillegg finnes det få begrensninger på hva revisor kan informere om, og vi ønsker derfor også å undersøke hvilke forventninger styret og ledelsen har til revisors informasjon. Vi har valgt å undersøke dette i små aksjeselskap, som ofte kjennetegnes ved at det er få personer som har kompetanse på områdene revisjonen undersøker. De kan derfor ha stor nytte av revisors kompetanse.

Temaet for denne masteroppgaven er revisors informasjon til selskapet om plan, risiko, vesentlighet og funn. Hovedformålet er å undersøke om selskapets ledelse og styre opplever at revisor følger informasjonskravene i revisorloven og revisjonsstandardene, og hvordan dette stemmer overens med deres forventninger og ønsker til informasjonen.

Derfor er problemstillingen: *Opplever styret og ledelsen i små revisjonspliktige aksjeselskap at kravene i revisorloven og revisjonsstandardene til revisors informasjon om plan, risiko, vesentlighet og funn blir overholdt, og hvordan samsvarer dette med deres forventninger?*

Vi bruker i denne oppgaven Den europeiske union`s definisjon på små selskaper, hvor grensene for små selskaper er (European Commission, u.å.):¹

1. Antall ansatte: 10-50
2. Salgsinntekt: 20-100 millioner kroner ²
3. Balanse: 20-100 millioner kroner ²

1.2 Begrensninger

Problemstillingen er begrenset til styret og og ledelsens synspunkter, og skal derfor kun besvares ut fra disse personenes ståsted. Dette medfører at revisors synspunkter ikke er relevant i denne oppgaven. Problemstillingen er også begrenset til personenes opplevelse, i praksis betyr dette at vi undersøker hvilken informasjon styret og ledelsen husker å ha fått av informasjon, og deres egne synspunkter på hvilken informasjon de burde få. Oppgaven vil altså ikke omfatte noen som helst sjekk av dokumenter disse personene har mottatt.

1.3 Studiens relevans

Lovgiverne og standardsetterne har satt minimumskrav til hvilken informasjon styret og ledelsen skal motta fra revisor. Under tidligere tilsyn har Finanstilsynet blant annet funnet mangler ved de nummererte brevene revisor er pliktig å sende selskapet (Rafen, 2016, s. 5). For lovgiverne og standardsetterne kan oppgaven derfor være interessant fordi den gir en indikasjon på om kravene følges. Dette kan for eksempel brukes til å vurdere om det er nødvendig med strengere tilsyn og dokumentasjon av dette. Oppgaven kan også være

¹ Dette tilsvarer små og mellomstore selskaper etter Lov om årsregnskap m.v. (regnskapsloven).

² EU sin grense er på 2-10 millioner euro. Når denne oppgaven skrives ligger kursen rett i underkant av 10 kroner per euro, men det er i konverteringen brukt en kurs på 10 for å oppnå runde tall.

interessant ved fremtidige endringer i kravene, ettersom den gir svar på hvilke forventninger og ønsker styret og ledelsen har til informasjon.

Vi mener at denne oppgaven også kan være interessant for revisorer i forbindelse med hvilken nytte og revisjonskvalitet deres klienter opplever at de leverer. En studie utført av CPA Canada og FEI Canada har undersøkt hvilke forhold ledelsen og styret mener at de får mest nytte av, og ser dette i sammenheng med opplevd revisjonskvalitet (CPA Canada og FEI Canada, 2017, s. 1-3). Dette forutsetter at revisor har informert om disse forholdene. En undersøkelse av om revisorene følger informasjonskravene vil derfor gi en indikasjon på om de leverer nytten de er pålagt til klientene. Samtidig vil oppgaven også undersøke hvilke forventninger og ønsker ledelsen og styret har til informasjon. Dette kan gi en indikasjon på hvordan revisor kan levere mer nytte, og dermed skaffe seg konkurransefortrinn gjennom at ledelsen og styret opplever at de leverer bedre revisjonskvalitet.

1.4 Struktur

Kapittel 1 har gitt en beskrivelse av oppgavens tema og problemstilling, samt hvorfor oppgaven er relevant. Kapittel 2 presenterer den grunnleggende teorien som er nødvendig for å forstå revisjonen og dens begreper, mens kapittel 3 forklarer teorien som er relevant for å besvare problemstillingen. Kapittel 4 redegjør for forskningsmetoden som ble benyttet, og hvordan dataene ble innhentet. Kapittel 5 presenterer informasjonen som er innhentet og analysen av den. I kapittel 6 konkluderer vi oppgaven, og nevner begrensninger og forslag til videre forskning.

Kapittel 2: Revisjon og revisjonsbegreper

Dette kapitlet presenterer den generelle teorien og begrepene som er nødvendig for å forstå revisjonen. Dette legger grunnlaget for å forstå begrepene i kapittel 3, som fremstiller teorien som har direkte relevans for å besvare problemstillingen.

2.1 Behovet for revisjon

I Norge var det først på 1800-tallet at privatpersoner opptrådte som regnskapskontrollører. De første selskapene som benyttet seg av revisjon var bank- og forsikringselskaper. Etterhvert har imidlertid revisjon blitt mer og mer vanlig, ettersom flere interessenter har behov for innsyn i selskapene (Gulden, 2015, s. 31-32). Årsregnskapet er hovedformen for selskapenes informasjon til interessentene, og det er derfor viktig at denne informasjonen er troverdig og relevant (Abrahamsen og Thorsby, 2008). Revisor spiller en viktig rolle i dette ved å gi regnskapsbrukerne en større grad av sikkerhet knyttet til regnskapet, og dermed redusere informasjons-asymmetrien i markedet (Stuart, 2012, s. 2).

Tidligere var de fleste selskapene mindre, og daglig leder var som oftest også eieren. I dag er selskapene større, og har en mer komplisert organisasjonsstruktur. Det vil da være viktigere at selskapet er drevet av en person med nødvendig kompetanse innen økonomi og ledelse, og det forekom derfor en splittelse mellom eierne og ledelsen (Gulden, 2015, s. 31). I tilfeller der en person leder et selskap på vegne av eierne, vil det oppstå problemer knyttet til dennes motivasjon. Ledelsen vil ønske å maksimere sin egen fortjeneste, og når denne har kontroll over driften, og besitter mer informasjon enn eierne oppstår det muligheter for opportuniste (Andresen og Idsø, 2016). Hvordan skal man da kunne få ledelsen til å handle i eiernes interesse, istedenfor å maksimere sin egen profitt på deres bekostning? Revisor bidrar gjennom revisjonen til å redusere agentkostnader og informasjonsasymmetri.

Det stilles strengere krav til revisorer i dag, enn det ble gjort tidligere, noe som kan sies å ha sammenheng med hvor viktig revisoryrket er i dagens samfunn (Gulden, 2015, s. 45). Uten tillit til regnskapene vil kapitalmarkedene være preget av langt større usikkerhet, og revisorene er en viktig brikke for at brukerne kan stole på årsregnskapet. Tillit er en sentral forutsetning for å kunne ha velfungerende markeder, og det er derfor viktig at revisor har høy kompetanse, og er uavhengig fra den revisjonspliktige (Harris, 2014).

2.2 Forholdet mellom revisorloven og revisjonsstandardene

Revisjonen i Norge utføres i samsvar med Lov om revisjon og revisorer (revisorloven/revl.), og revisjonsstandardene (ISA-ene). Revisjonen for aksjeselskap skal resultere i at det hvert regnskapsår avgis en revisjonsberetning, jf. aksjeloven § 7-4.

Revisjonens innhold er lovfestet i revl. § 5-1. Revisor skal vurdere om årsregnskapet er i samsvar med lover og forskrifter, og om ledelsen har sørget for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger i samsvar med lover og forskrifter. Revisor skal også vurdere om selskapet har en betryggende formuesforvaltning med forsvarlig kontroll, og bidra til å forebygge og avdekke feil og misligheter (Revisorloven, 1999, § 5-1). Revisors plikter er lovfestet i revl. § 5-2. Revisor skal vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil etter beste skjønn (profesjonelt skjønn). Revisor skal gjennomføre revisjonen etter den rettslige standarden «god revisjonsskikk», som kommer til uttrykk i revisjonsstandardene.

Revisjonsstandardene, også kalt ISA-ene, er utarbeidet og utgitt på engelsk av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Den norske versjonen av standardsettet er oversatt, tilpasset norsk lovgivning og revisjonspraksis, og utgitt av Den norske Revisorforeningen (Gulden, 2015, s. 133). Revisjonsstandardene representerer revisorenes eget syn på hva som bør være innholdet i «god revisjonsskikk», som man altså finner i revl. § 5-2 annet ledd (Gulden, 2016, s. 50). En revisjon gjennomført i samsvar med det totale standardsettet dekker revisorlovens krav til plikter og innhold (Gulden, 2016, s. 46).

Forholdet mellom lov og standard er dermed at revisorloven setter de overordnede kravene til revisjonens innhold og revisors plikter, mens revisjonsstandardene forklarer hvordan revisjonen skal gjennomføres for å oppnå kravene. I eventuelle tilfeller der revisjonsstandardene kommer i konflikt med lover og forskrifter, er det lovgivningen som gjelder. I andre tilfeller setter revisjonsstandardene høyere krav enn lovgivningen, og da må disse følges (Forord ISA pkt. 6 og 10).

2.3 Revisjonsplikten for aksjeselskap

Revisjonsplikten er nedfelt i revisorloven § 2-1 første ledd, og sier at regnskapspliktige etter regnskapsloven § 1-2 har plikt til å få årsregnskapet revidert. Aksjes (AS) er nevnt i regnskapsloven § 1-2 første ledd punkt 1, og har derfor revisjonsplikt.

For aksjeselskaper finnes det et unntak i revisjonsplikten i revisorloven § 2-1 tredje ledd, som sier at revisjonsplikten bortfaller dersom det i samsvar med aksjeloven § 7-6 ikke er valgt revisor, eller det er truffet beslutning om fravalg av revisjon. Ved innføringen av dette unntaket la Finansdepartementet vekt på følgende hensyn; forenkling, likebehandling av selskaper med begrenset deltageransvar, og internasjonal utvikling (Finansdepartementet, 2010, s. 47). Unntaket baserer seg på at driftsinntekter, balansesum og gjennomsnittlig antall årsverk er under oppgitte terskelverdier. Alle disse terskelverdiene ligger under vår definisjon av små aksjeselskap, og er derfor ikke relevant i denne oppgaven. Dette betyr at alle aksjeselskapene i undersøkelsen er fullt ut revisjonspliktige.

2.4 Revisjonsbegrep

Under følger en presentasjon av revisjonsbegrep det er nødvendig å ha kunnskap om for å forstå informasjonskravene. Hensikten med å forklare disse begrepene er å gi en grunnleggende forståelse, altså ikke et komplett bilde. For en komplett fremstilling av begrepene er det nødvendig å se i revisjonsstandardene, gjerne i kombinasjon med faglitteratur.

2.4.1 Revisors profesjonelle skjønn

I revisjonen må revisor bruke sin kunnskap og erfaring for å forstå det revisjonspliktige selskapet, og utforme de revisjonshandlingene som er nødvendig for å oppnå målene i revisjonsstandardene. Selv om revisor har revisjonsstandardene å støtte seg på under utførelsen av revisjonen, må mye av innholdet i disse tolkes og anvendes på en hensiktsmessig måte. Det må altså benyttes profesjonelt skjønn.

Revisor skal etter revl. § 5-2 første ledd gjennomføre revisjonen ved bruk av beste skjønn. ISA 200 punkt 7 og 16 uttrykker dette som at revisor skal utøve profesjonelt skjønn gjennom planleggingen og utførelsen av revisjonen. Profesjonelt skjønn defineres i ISA 200 punkt 13 (k) som «anvendelsen av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standarder for revisjon, regnskap og etikk når det fattes informerte beslutninger om hvilke

handlingsplaner som er hensiktsmessige etter omstendighetene ved revisjonsoppdraget» (Den Norske Revisorforening [DnR], 2018b, s. 104).

Profesjonelt skjønn er avgjørende i anvendelsen av ISA-ene på de faktiske forholdene og omstendighetene i selskapet, og spesielt viktig i forbindelse med (ISA 200 pkt. A25):

- Vesentlighet
- Risiko
- Typen, tidspunktet og omfanget av revisjonshandlinger
- Evalueringen av ledelsens skjønnsmessige vurderinger

Med bakgrunn i dette vil man senere i oppgaven se at revisors profesjonelle skjønn har stor betydning for informasjonskravene. Dette skyldes blant annet at det profesjonelle skjønn brukes til å avgjøre hva som er vesentlig og uvesentlig, samt hva som er “tilstrekkelig viktig” for ledelsen og styret å vite. Dette bestemmer i stor grad hva som skal rapporteres, og det profesjonelle skjønn er dermed av avgjørende betydning for hvilken informasjon styret og ledelsen mottar fra revisor. I forbindelse med dette kan det nevnes at oppgaven kan være et bidrag til revisors profesjonelle skjønn ved at den undersøker styret og ledelsens forventninger og ønsker til informasjon, og dermed hva disse selv mener er tilstrekkelig viktige forhold å bli informert om.

2.4.2 Vesentlighetskonseptet

Revisor bruker vesentlighetskonseptet i planleggingen og gjennomføringen av revisjonen, og for å vurdere identifisert feilinformasjon (ISA 320 pkt. 5). Det er verken mulig eller hensiktsmessig for revisor å gjennomføre revisjonen med mål om å oppdage alle feil i regnskapet, og standardsetterne har derfor begrenset revisjonens omfang til at revisor skal konsentrere seg om vesentlig feilinformasjon (Gulden, 2016, s. 99). Ifølge ISA 200 punkt 5 er det overordnede målet for revisjonen at revisor skal oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Betryggende sikkerhet er ikke 100 % sikkerhet, men et akseptabelt høyt nivå av sikkerhet.

Vesentlighet kan defineres på flere måter:

- ISA 320 punkt 2 definerer vesentlighet feilinformasjon som «feilinformasjon, herunder utelatelser, er å anse som vesentlige dersom de, enkeltvis eller samlet,

rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet» (DnR, 2018i, s. 255).

- Gulden (2016, s. 101) definerer vesentlig feilinformasjon som at «feilinformasjon er vesentlig hvis, og bare hvis, kunnskap om feilinformasjonen ville medføre at en rimelig bruker av årsregnskapet endret sine økonomiske disposisjoner».

Poenget med begge definisjonene er at revisor må vurdere hvilke feil en rimelig bruker av regnskapet vil reagere på, det vil si hvor grensen går mellom vesentlig og uvesentlig feilinformasjon. Denne vurderingen er altså opp til revisors profesjonelt skjønn.

Revisors vurdering av vesentlighet resulterer i at det blir satt beløpsgrenser for når feilinformasjon er vesentlig, såkalte vesentlighetsgrenser. Det settes en vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett, men også for transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger hvor revisor vurderer at vesentlighetsgrensen bør være lavere enn for regnskapet totalt sett. Dette kan være tilfelle i viktige områder i selskapet, hvor feil kan ha større betydning for brukernes beslutninger (ISA 320 pkt. 10 og A11).

Revisor vil be selskapet om å korrigere feilinformasjonen som ble oppdaget under revisjonen. Eventuell ukorrigert og mulig feilinformasjon blir deretter vurdert opp imot vesentlighetsgrensene for å avgjøre om det er oppnådd betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Som nevnt over er vesentlighet gjenstand for revisors profesjonelle skjønn, og kan bli revurdert underveis i revisjonen dersom revisor finner det hensiktsmessig (ISA 450 pkt. 6, 10 og 11).

2.4.3 Risiko og revisjonsplan

Formålet med revisjonen er som tidligere nevnt å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet til et akseptabelt lavt nivå. Det vil alltid være en viss risiko for at det oppstår feilinformasjon i regnskapet, og revisor må derfor foreta en risikovurdering. Denne legger grunnlaget for hvilke revisjonshandlinger revisor finner det nødvendig å gjennomføre.

Risikovurderingen skjer gjennom at revisor opparbeider seg en forståelse av selskapet og dens omgivelser, samt den interne kontrollen. Revisor skal dermed opparbeide seg en forståelse av disse tre kategoriene (ISA 315 pkt. 11 og 12):

- Eksterne forhold: Dette kan være bransjemessige, regulatoriske eller andre eksterne faktorer. Det er for eksempel noen bransjer hvor det foregår utstrakt bruk av svart

arbeid, noe som fører til økt risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet i form av at regnskapet ikke er fullstendig.

- Interne forhold: Inkluderer blant annet selskapets virksomhet, styringsstruktur, organisering, investeringsaktivitet, samt forretningsrisikoer knyttet til selskapets mål og strategier. Det er for eksempel viktig å forstå selskapets bonusordninger for ledelsen, ettersom dette kan gi incentiver til å manipulere regnskapsinformasjon.
- Intern kontroll: Definert i ISA 315 punkt 4 (c) som «den prosessen som er utformet og som gjennomføres og vedlikeholdes ... for å gi rimelig sikkerhet for at [selskapet] når sine mål med hensyn til pålitelig finansiell rapportering, effektiv drift samt overholdelse av gjeldende lover og forskrifter» (DnR, 2018h, s. 223). Et eksempel på dette er godkjenning av reiseregninger.

Som utgangspunkt for risikovurderingen må revisor ta hensyn til at regnskapet utarbeides av selskapet, og at det er nærmest uunngåelig at det vil oppstå feil. Dette kan for eksempel skje gjennom at transaksjoner blir registrert med feil beløp, i feil periode, eller ikke registrert i hele tatt. Regnskapssystemet kan være av for dårlig kvalitet, eller det kan anvendes feil. Risikoen for dette kalles iboende risiko, og kan reduseres på lengre sikt ved at revisor informerer selskapet om områder med høyere risiko, slik at selskapet kan iverksette tiltak (Gulden, 2015, s. 427-428).

Revisor vil gjøre en vurdering av regnskaps- og internkontrollsystemene i selskapet. Revisor vil se på hvordan systemene er bygd opp, for å opparbeide seg en forståelse av hvordan regnskapstallene oppstår og hvilke kontrolltiltak som skal sikre at disse blir korrekte (Gulden, 2015, s. 22-23). Deretter foretar revisor en vurdering av kvaliteten på systemene, det vil si om utformingen av systemene er egnet til å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Det er likevel ikke mulig eller lønnsomt å ha en intern kontroll som oppdager alle feil, og selskapet vil derfor kun ha den interne kontrollen de finner hensiktsmessig etter en kost-nytte analyse. Det vil derfor alltid være risiko for at vesentlig feilinformasjon ikke oppdages av den interne kontrollen, og dette kalles kontrollrisikoen. Også denne kan reduseres på lengre sikt ved at revisor gjør selskapet oppmerksom på svakheter i internkontrollsystemene, og ber om at tiltak iverksettes for å forbedre disse (Gulden, 2015, s. 428).

I det ureviderte regnskapet foreligger det forekomstrisiko, det vil si risiko for at det finnes vesentlig feilinformasjon. Dette skyldes at vesentlig feilinformasjon har oppstått som følge av

iboende risiko, og har kommet seg igjennom den interne kontrollen (kontrollrisikoen). Det er denne risikoen revisor skal redusere ved hjelp av revisjonshandlinger (Gulden, 2015, s. 428-429).

Risikovurderingen resulterer i at revisor lager en plan for hvilke kontrollhandlinger det er nødvendig å gjennomføre av systemene og regnskapsinformasjonen. Dette er kalt henholdsvis test av kontroller og substanshandlinger. Formålet med kontrollhandlingene er å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon til et akseptabelt lavt nivå. Dersom revisor vurderer at systemene har god utforming, vil revisor normalt planlegge relativt lite testing av regnskapsinformasjon. En dårlig utforming vil derimot føre til at den planlagte testingen av regnskapsinformasjonen må være mer omfattende. Revisjonsplanen inneholder en oversikt over arten, omfanget og tidspunktet for test av kontroller og substanshandlinger (Gulden, 2015, s. 24-25).

2.4.4 Funn

Funnene revisor gjør i løpet av revisjonen blir etter revisorloven og revisjonsstandardene hovedsakelig delt inn i fire kategorier; feil, misligheter, brudd på lover og forskrifter, og mangler i intern kontroll. Disse er forklart nærmere under.

Feil

I den daglige driften av et selskap og i selve utarbeidelsen av regnskapet kan det gjøres feil som får betydning for informasjonen i regnskapet. Slike feil kan blant annet oppstå som følge av forglemmelser (f.eks. manglende registrering av faktura), skrivefeil, manglende forståelse av regelverk, feil i IT-systemer eller lignende (Gulden, 2015, s. 427-428).

Revisorloven § 5-1 tredje ledd stiller krav til at revisor skal bidra til å forebygge og avdekke feil i regnskapet. Ifølge ordlisten til ISA-ene (DnR, 2018m, s. 46) består feil av utilsiktet feilinformasjon i regnskapet. Feilinformasjon er definert i ISA 200 punkt 13 (i) som «en forskjell mellom beløpet, klassifiseringen, presentasjonen eller tilleggsopplysningene som gjelder en regnskapspost, og beløpet, klassifiseringen, presentasjonen eller tilleggsopplysningene som kreves for at posten skal være i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering» (DnR, 2018b, s. 104).

For at feil skal være vesentlige må de ifølge ISA 320 punkt 2 utgjøre feilinformasjon som «enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet» (DnR, 2018i, s. 255). Ved skatte- og

avgiftsfeil skal det benyttes en svært lav vesentlighetsgrense, ifølge den særnorske standarden SA 3801 punkt 18.

Misligheter

I alle selskap er det potensiale for at ansatte og ledelsen kan ha interesse av å berike seg selv eller andre på selskapets bekostning. De samme personene kan også forsøke å fremstille selskapets prestasjoner som bedre eller dårligere enn de reelt er, for eksempel i sammenheng med bonusordninger.

Revisorloven § 5-1 tredje ledd stiller krav til at revisor skal bidra til å forebygge og avdekke misligheter. Feilinformasjon i regnskapet kan etter ISA 240 punkt 2 oppstå som følge av feil eller misligheter, hvor det som skiller disse er at handlingen er tilsiktet ved misligheter. Revisors oppmerksomhet retter seg mot misligheter som fører til vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Det er to typer misligheter; feilinformasjon som resultat av uredelig regnskapsrapportering, og som resultat av underslag av eiendeler (ISA 240 pkt. 3).

Brudd på lover og forskrifter

Alle selskap i Norge må følge et omfattende lovverk, hvor noen lover har større betydning for regnskapet enn andre. Eksempler på disse er regnskapsloven, bokføringsloven, og skatte- og avgiftslovene. I tillegg er det lover som kan få regnskapsmessige konsekvenser gjennom blant annet bøter, for eksempel aksjeloven og arbeidslovgivningen (Gulden, 2015, s. 148).

Revisorloven § 5-2 første ledd krever at revisor vurderer om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet, men ISA 250 punkt 4 påpeker at det ikke kan forventes at revisor oppdager alle brudd. Brudd på lover og forskrifter oppstår som en følge av selskapets handlinger eller unnlattelse av handlinger, og kan skje med hensikt eller uaktsomhet (ISA 250 pkt. 12).

ISA 250 punkt 6 fastslår at det er to grupper med lover og forskrifter som er relevant for revisjonen:

1. Bestemmelser i lover og forskrifter som generelt anses for å ha direkte betydning for fastsettelsen av vesentlige beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet
2. Andre lover og forskrifter som ikke har direkte betydning for fastsettelsen av beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet, men der overholdelsen av disse

lovene og forskriftene kan være av avgjørende betydning for enhetens driftsmessige forhold eller enhetens evne til å fortsette driften, eller for å unngå betydelige bøter (DnR, 2018d, s. 183)

Mangler i intern kontroll

For å sikre at den finansielle informasjonen i selskapet er korrekt vil ledelsen ta i bruk regnskaps- og internkontrollsystemer. Regnskapssystemet har til hensikt at alle relevante transaksjoner blir korrekt behandlet og registrert, mens internkontrollsystemene skal forebygge, avdekke og korrigere eventuell feilinformasjon (Gulden, 2015, s. 427).

Revisorloven § 5-1 annet ledd krever at revisor vurderer om selskapet har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll (intern kontroll). ISA 265 punkt 2 forklarer at revisor er pålagt å “opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen ved identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon” (DnR, 2018f, s. 207). Formålet med dette er ikke å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av den interne kontrollen, men for å utforme hensiktsmessige revisjonshandlinger. Punkt 6 definerer disse mangelbegrepene:

(a) Mangel i intern kontroll – Dette foreligger når:

- (i) En kontroll er utformet, implementert eller blir gjennomført på en slik måte at den ikke er i stand til å forhindre, eller avdekke og korrigere, feilinformasjon i regnskapet i rett tid; eller
- (ii) En kontroll som er nødvendig for å forhindre, eller avdekke og korrigere, feilinformasjon i regnskapet i rett tid, mangler.

(b) Vesentlig mangel i intern kontroll – En mangel eller kombinasjon av mangler i intern kontroll som, etter revisors profesjonelle skjønn, er tilstrekkelig viktig til at den fortjener oppmerksomhet fra [styret]. (DnR, 2018f, s. 208)

Kapittel 3: Teori

Kapittelet presenterer teorien som benyttes for å besvare oppgavens problemstilling. Dette inkluderer kravene revisorloven og revisjonsstandardene setter til hvilken informasjon styret og ledelsen skal motta fra revisor om plan, risiko, vesentlighet og funn.

3.1 Viktigheten av kommunikasjon

Revisjonsberetningen er det endelige produktet revisor leverer, og er av stor betydning for selskapene. Den har derfor fått mye oppmerksomhet, men det er imidlertid like viktig at kommunikasjonen underveis i revisjonen er god og forståelig (Abrahamsen, 2010). Det er her revisor informerer om feil og mangler de oppdager under revisjonen. Denne informasjonen gjør det mulig for selskapet å fikse feil og utbedre mangler, og det er viktig at informasjonen er tydelig og kommer i rett tid slik at selskapet kan ta tak i problemet (Rafen, 2016, s. 5).

Det har i praksis vist seg at det er et gap mellom hva brukerne av regnskapet forventer av revisor, og hva revisor faktisk gjør under revisjonen (Koh, 1998). Tydelig kommunikasjon av revisors oppgaver og plikter, og det forventede generelle innholdet i kommunikasjonen bidrar til å danne et grunnlag for en effektiv toveiskommunikasjon (ISA 260 pkt. A37). Tydelig kommunikasjon om revisors oppgaver og plikter kan være et godt tiltak for å redusere et potensielt gap i forståelsen av revisors arbeid. Dette kan føre til mindre kritikk av revisors arbeid, og tap av tillit til revisor (Porter, Baskerville og HÓgartaigh, 2012, s. iii-iv:). Dette gjør det viktig å planlegge kommunikasjonen med selskapet godt, og er viktig for å ha en god relasjon med kunden (Abrahamsen, 2010).

3.2 Agent-Prinsipal teori

Agent-prinsipal problematikken kjennetegnes ved at agenten tar beslutninger på vegne av prinsipalen, og at disse personene ikke nødvendigvis har de samme målene. Samtidig innehar agenten ofte informasjon som prinsipalen ikke har, såkalt asymmetrisk informasjon, noe som gir agenten muligheten til å skjule sine handlinger for prinsipalen (Andresen og Idsø, 2016).

Som bakgrunn for agent-prinsipal problematikken i aksjeselskap er det nødvendig å klargjøre forholdet mellom eierne, styret og ledelsen. Etter aksjeloven §§ 6-1 og 6-3 skal alle aksjeselskap ha et styre, og det er eierne i generalforsamling som velger dette. I små

aksjeselskap vil ofte hele eller store deler av styret bestå av eierne. Styret ansetter daglig leder dersom annet ikke er bestemt, jf. aksjeloven § 6-2.

Den daglige lederen har ansvaret for den daglige ledelsen av selskapets virksomhet. Dette inkluderer at regnskapet er i samsvar med lover og forskrifter, og at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte, jf. aksjeloven § 6-14. Styrets ansvar er regulert i aksjeloven §§ 6-12 og 6-13. Styret er ansvarlig for forvaltningen av selskapet, og for at det er forsvarlig organisert. Det er styret som fastsetter planer, budsjetter og retningslinjer for virksomheten. Styret skal påse at selskapets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll. I tillegg skal styret føre tilsyn med den daglige ledelsen (Aksjeloven, 1999, §§ 6-12, 6-13 og 6-14).

I utgangspunktet er det eierne som er prinsipalen og den daglige ledelsen som er agenten. Imidlertid fungerer styret som et ledd mellom disse, og har som mål å føre tilsyn med at den daglige ledelsen gjennomfører driften av selskapet i tråd med eierne's mål. Det er her revisor kommer inn i bildet. Revisor er valgt av generalforsamlingen (eierne), og det er til generalforsamlingen revisor avgir revisjonsberetningen, jf. aksjeloven § 7-1 og 7-4. Revisor gjennomfører på vegne av eierne og styret et uavhengig tilsyn av hvordan ledelsen oppfyller sitt ansvar for utarbeidelsen av årsregnskapet og den interne kontrollen. Dette vil i mange tilfeller kreve en annen kompetanse enn styret innehar.

Revisor vil også være å anse som en agent for eierne, og vil ha egne problemer knyttet til agent-prinsipal problematikken. For eksempel kan revisor unngå å rapportere ubehagelige forhold dersom han er usikker, eller han tror dette kan føre til tap av fremtidig oppdrag. Et godt eksempel på dette er Enron-skandalen i 2001, hvor revisor ikke informerte eierne eller styret om misligheter begått av ledelsen. Revisjonsselskapet Arthur Anderson & Co hadde i denne situasjonen en meget innbringende kontrakt med Enron, og ønsket ikke å miste denne (de Lange og Arnold, 2004). For at revisorer skal opprettholde tilliten til eierne er det ekstremt viktig at de både er, og blir opplevd, som uavhengige og objektive. Uten tillit er det tvilsomt om eierne vil se nytten av revisors rapportering, og revisor vil da ikke kunne fungere som en kontroll på ledelsen.

Som man vil se senere i kapitlet er agent-prinsipal problematikken tatt hensyn til i informasjonskravene ved at revisor skal informere styret om sine vurderinger rundt ledelsens kompetanse, integritet, håndtering og lignende. Dette er forhold som er avgjørende for styrets

tilsyn med ledelsen, og deres vurdering av om ledelsen driver selskapet i tråd med eiernes mål.

3.3 Nytte og revisjonskvalitet

I 2017 gjennomførte Chartered Professional Accountants of Canada og Canadian Financial Executives Research Foundation studien «How Management Contributes to Audit Quality». Det argumenteres innledningsvis for at ulike brukergrupper vil ha forskjellige oppfatning av hva som utgjør revisjonskvalitet. Myndighetene kan for eksempel vurdere revisjonskvalitet ut i fra om revisjonsstandardene blir fulgt, mens ledelsen og styret kan være mer opptatt av hvor nyttig kommunikasjonen fra revisor er (CPA Canada og FEI Canada, 2017, s. 1-3). Studien har derfor undersøkt hvilke forhold ledelsen og styret anser som nyttige i en revisjon, og knyttet dette opp imot hvordan de opplever revisjonskvalitet. Tabell 1 viser hvor nyttig de anser ulike forhold.

Hvor nyttig har de følgende aspektene av revisjonen vært for ditt selskap?	Ekstremt nyttig	Nyttig	Litt nyttig	Ikke nyttig	Vet ikke
Innsikt i komplekse områder og estimater	30%	43%	19%	8%	0%
Mer nøyaktig regnskap	17%	38%	32%	13%	0%
Større forståelse av risiko for misligheter	12%	30%	33%	25%	0%
Bedre intern kontroll	11%	38%	34%	16%	1%

Bedre identifikasjon og oppmerksomhet rundt risiko	11%	37%	31%	20%	1%
--	-----	-----	-----	-----	----

Tabell 1: Nyttige aspekter ved revisjonen (CPA Canada og FEI Canada, 2017, s. 34. Oversatt av Anders S. Tollefsen og Markus J. Telnes)

Som man ser i tabell 1 svarer ledelsen og styret at det er innsikt i komplekse områder og estimater, mer nøyaktig regnskap, forbedret intern kontroll, og bedre bevissthet og identifikasjon av risiko som gir mest nytte. For at ledelsen og styret skal få nytte av disse forholdene, er det en forutsetning at revisor kommuniserer om det. De vil for eksempel ikke dra nytte av revisors vurdering av den interne kontrollen, dersom revisor ikke informerer om mangler.

3.4 Revisorlovens informasjonskrav

Revisorloven § 5-2 fjerde ledd stiller krav til hvilken informasjon revisor skal gi til selskapets ledelse og styre skriftlig, og begrenser seg til forhold i forbindelse med funn. For å besvare oppgavens problemstilling er disse punktene i revl. § 5-2 fjerde ledd relevante:

1. Mangler ved plikten til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger
 2. Feil og mangler ved organiseringen av og kontrollen med formuesforvaltningen
 3. Misligheter og feil som kan medføre feilinformasjon i årsregnskapet
 4. Forhold som kan føre til ansvar for medlem av styret ... eller daglig leder
- (Revisorloven, 1999, § 5-2)

I styrets tilfelle settes det krav til at den skriftlige informasjonen om disse forholdene skal skje gjennom nummererte brev til styreleder, jf. revisorloven § 5-4. Brevene kan sendes elektronisk dersom «det er benyttet en betryggende metode som autentiserer avsender og sikrer dokumentets innhold i lang tid» (Revisorloven, 1999, § 5-4). Nummererte brev understreker alvorligheten av forholdet, og gir bedre grunnlag for å følge opp svakheter. Det er også en mulighet for revisor til å sette frister for retting av forholdene, og forklare konsekvensene dersom dette ikke blir gjort (Rafen, 2016, s. 5).

Revisorloven § 2-3 setter krav til at styret skal ha ett årlig møte med revisor, der den daglige ledelsen ikke er til stede. På dette møtet skal revisor «drøfte regnskapsmessige forhold der revisor ser vesentlige svakheter og mangler ved de vurderingene den daglige ledelsen har gjort, samt andre forhold som revisor mener styret bør informeres om» (Revisorloven, 1999, § 2-3). Formålet med dette er å legge forholdene til rette for at revisor føler seg komfortabel med å komme med kritikk av ledelsen (Gulden, 2015, s. 188-189). Det er også en mulighet for revisorene til å vise styret hvordan de bidrar til å utvikle selskapets lønnsomhet, styring og kontroll (Rafen, 2016, s. 5). Dette kravet gjelder ikke for de aksjeselskapene som er definert som små etter regnskapsloven § 1-6. Det vil si de selskapene som ikke overskrider grensene for to av følgende tre vilkår:

1. Salgsinntekt: 70 millioner kroner
2. Balansesum: 35 millioner kroner
3. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk (Regnskapsloven, 1998, § 1-6)

Dersom selskapet er under disse grensene vil det fortsatt være mulig for styret å møte revisor uten ledelsens nærvær, men det er altså ikke et krav etter revisorloven.

3.5 Revisjonsstandardenes informasjonskrav

Revisjonsstandardene er utarbeidet for å gi innhold til begrepet «god revisjonsskikk», som man finner i revl. § 5-2 andre ledd. I eventuelle tilfeller der revisjonsstandardene kommer i konflikt med lover og forskrifter, er det lovgivningen som går foran. I andre tilfeller setter revisjonsstandardene høyere krav enn lovgivningen, og da må disse følges (Forord ISA pkt. 6 og 10).

Det er viktig å ha kunnskap om hvordan revisjonsstandardene er bygd opp, for å forstå informasjonskravene. Hver revisjonsstandard (ISA) består normalt av fem kapitler:

1. Innledning
2. Mål
3. Definisjoner
4. Krav
5. Veiledning og utfyllende forklaringer

ISA 200 punkt 18 forklarer forholdet mellom disse kapitlene, og understreker at revisor er forpliktet til å sette seg inn i hele teksten i en ISA. Vi har valgt å kun beskrive forholdet mellom mål-, krav- og veiledningskapittelet, ettersom disse har størst relevans for å forstå standardene. Målkapittelet beskriver revisors overordnede mål for revisjonen, mens kravkapittelet gir føringer for hvordan disse målene skal nås. Både mål- og kravkapittelet er nummerert med tallpunkter (1, 2 osv.). Kapittelet «Veiledning og utfyllende forklaringer» gir revisor informasjon som er nødvendig for å forstå ISA-ens mål, og for å etterleve kravene (ISA 200 pkt. 19). Det kan for eksempel inneholde mer utfyllende informasjon om hva et krav betyr eller er ment å dekke, og eksempler på handlinger som kan være hensiktsmessige å gjennomføre etter omstendighetene (ISA 200 pkt. A60-A63). Veiledning og utfyllende forklaringer er nummerert med bokstavpunkter (A1, A2 osv.) eller som Vedlegg (Vedlegg 1, Vedlegg 2 osv.). Dette kapittelet setter altså ikke krav til revisor, men revisor bør likevel ha gode grunner for å avvike fra veiledningen som er gitt her.

Det er også viktig å forstå hvilke personer revisor skal rette informasjonen til. ISA-ene setter krav til at revisor skal informere to grupper i selskapet, og disse er definert slik i ISA 260 punkt 10:

1. Ledelsen: «den eller de personen(e) som har utøvende ansvar for å lede [selskapets] virksomhet»
2. De som har overordnet ansvar for styring og kontroll: «den eller de personen(e) eller organisasjonen(e) ... som har som oppgave å føre tilsyn med den strategiske styringen av [selskapet] og forpliktelser knyttet til oppfølgingen av [selskapets] ansvar. Dette omfatter å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen.» (DnR, 2018e, s. 192)

Den relevante ledelsen i ett revisjonspliktig selskap er i hovedsak daglig leder og økonomisjef, men kan i noen tilfeller også være andre i ledelsen. I små aksjeselskap vil ledelsen som regel bestå av få personer, og det vil variere om selskapet har økonomisjef i tillegg til daglig leder. I små aksjeselskap er det uansett naturlig at revisor retter informasjonen til daglig leder eller økonomisjef, eller en kombinasjon av disse. Vanligvis vil dette være avtalt med revisor på forhånd.

Hvilke personer som utgjør «de som har overordnet ansvar for styring og kontroll» vil variere etter selskapsform. Aksjeloven § 6-1 pålegger alle aksjeselskap å ha et styre, og styrets plikter

og ansvar finner man i aksjeloven §§ 6-12 og 6-13.³ I aksjeselskap er det styret som fyller definisjonen av «de som har overordnet ansvar for styring og kontroll». Ettersom revisorloven § 5-4 stiller krav til at det er styreleder som skal motta nummererte brev, vil revisor vanligvis også rette annen informasjon til denne personen dersom annet ikke er avtalt. Heretter vil «styret» bli brukt istedenfor «de som har overordnet ansvar for styring og kontroll».

Det vil videre bli forklart hvilke krav revisjonsstandardene setter til revisors informasjon om plan, risiko, vesentlighet og funn. Det er ikke meningen å inkludere absolutt alle krav, da flere av kravene kun er aktuelle i spesielle tilfeller.

3.5.1 Styret

Informasjonskravene for styret er relativt omfattende, og vi har derfor forsøkt å fremstille disse i en forkortet form. I noen tilfeller vil informasjonen under likevel være direkte kopi av teksten i en ISA, da vi vurderer det til å være nødvendig for å ikke miste noe av meningsinnholdet.

Plan, risiko og vesentlighetskonseptet

ISA 260 punkt 15 krever at revisor skal kommunisere en oversikt over revisjonens planlagte innhold og tidspunkt til styret. Denne informasjonen skal også inneholde de særskilte risikoene revisor har identifisert,⁴ fordi det kan hjelpe styret å føre tilsyn med den finansielle rapporteringsprosessen (ISA 260 pkt. A12). Revisor må likevel ta hensyn til at for detaljert informasjon om innhold og tidspunkt kan redusere revisjonens effektivitet, for eksempel ved at det kan gjøre typen og tidspunktet for detaljerte revisjonshandlinger forutsigbare (ISA 260 pkt. A16).

Punkt A11-A13 foreslår at revisor kan informere om disse forholdene for å hjelpe styret med å forstå konsekvensene av revisors arbeid:

- Vesentlighetskonseptet og dets bruk i revisjonen
- Risikoer: Hvordan revisor planlegger å håndtere særskilte risikoer og områder med høyere anslått risiko for vesentlig feilinformasjon, uansett om de skyldes misligheter eller feil

³ For beskrivelse av disse se oppgavens kapittel 3.2.

⁴ Særskilt risiko er definert i ISA 315 punkt 4 (e) som «en identifisert og anslått risiko for vesentlig feilinformasjon som etter revisors skjønn krever spesiell revisjonsmessig oppmerksomhet».

- Eventuelle endringer av betydning innenfor det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering eller i selskapets miljø, finansielle vilkår eller aktiviteter, og konsekvensene dette kan få
- Tilnærmingen til intern kontroll som er relevant for revisjonen

Funn

Kravene til funn er delt opp i mangler i intern kontroll, feil, misligheter, brudd på lover og forskrifter, og betydelige funn.

Mangler i intern kontroll

ISA 265 punkt 9 krever at revisor skriftlig og til rett tid informerer styret om vesentlige mangler i den interne kontrollen. Punkt 11 krever at den skriftlige informasjonen om vesentlige mangler inkluderer en beskrivelse av:

- Manglene og deres mulige effekt, samt gir nok informasjon til at styret forstår bakgrunnen for informasjonen
- At formålet med revisjonen var å gi uttrykk for en mening om regnskapet, og i den forbindelse ble det gjennomført en vurdering av den interne kontrollen. Denne vurderingen hadde ikke til formål å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av den interne kontrollen, men forhold som revisor oppdager og som han mener er tilstrekkelig viktig vil bli rapportert
- Ifølge punkt A28 kan revisor også inkludere forslag til utbedrende tiltak og vurdering av ledelsens håndtering av manglene

Styret kan i tillegg ønske seg informasjon om «andre mangler» i den interne kontrollen (selv om disse ikke er vesentlige), og revisor kan finne det hensiktsmessig å kommunisere slike mangler til styret. Dette kan være særlig relevant dersom ledelsen ikke utbedrer mangler revisor tidligere har kommunisert. Det er opp til revisors profesjonelle skjønn å avgjøre når dette er relevant (ISA 265 pkt. A24-A25). Ifølge punkt 10 (a) og A20 bør revisor gi ekstra informasjon til styret ved vesentlige mangler i den interne kontrollen dersom disse kan trekke i tvil ledelsens integritet eller kompetanse. Eksempler på dette er når manglene skyldes ledelsesmisligheter, eller dersom ledelsen utviser en manglende evne til å føre tilsyn med utarbeidelsen av regnskapet.

Når revisor vurderer tidspunktet for skriftlig informasjon, skal det legges vekt på om informasjonen har stor betydning for at styret skal kunne utføre sine tilsynsoppgaver. Revisor står fritt til å først kommunisere mangler i den interne kontrollen muntlig, slik at styret raskere kan iverksette utbedrende tiltak (ISA 265 pkt. A12-A14). Merk at revisorloven § 5-2 fjerde ledd jf. § 5-4 krever at den skriftlige informasjonen om vesentlige mangler i den interne kontrollen skal skje gjennom nummererte brev.

Feil

ISA 450 punkt 12 krever at revisor informerer styret om tilfeller av ikke-korrigert feilinformasjon fra nåværende og tidligere perioder, og virkningen de kan få på revisjonsberetningen. Revisor kan informere om årsakene til og konsekvensene av manglende korrigerende informasjon (ISA 450 pkt. A28). Merk at revisorloven § 5-2 fjerde ledd jf. § 5-4 krever at den skriftlige informasjonen om vesentlige feil i regnskapet skal skje gjennom nummererte brev.

Misligheter

ISA 240 punkt 41 krever at revisor informerer styret i tilfeller der det er mistanke om eller identifisert misligheter begått av følgende ansatte:

- (a) Ledelsen (ved mistanke skal informasjonen også inkludere hvilke revisjonshandlinger som er nødvendige for å få klarhet i forholdet)
- (b) Ansatte som utfører betydelige oppgaver i den interne kontrollen
- (c) Andre der mislighetene fører til vesentlig feilinformasjon i regnskapet

Revisor kan finne det hensiktsmessig at også misligheter som ikke fører til vesentlig feilinformasjon blir kommunisert til styret, og dette kan være et ønske fra styret. Revisor anbefales derfor å avtale dette med styret på forhånd (ISA 240 pkt. A62). Ifølge punkt A61 kan informasjon om misligheter skje skriftlig eller muntlig, og det er opp til revisor å vurdere om det er nødvendig med skriftlig kommunikasjon. Merk at revisorloven § 5-2 fjerde ledd jf. § 5-4 krever at informasjonen om vesentlige misligheter skal skje gjennom nummererte brev.

ISA 240 punkt 42 krever at revisor også informerer styret om alle andre forhold knyttet til misligheter som etter revisors profesjonelle skjønn er innenfor styrets ansvarsområde. Dette kan etter punkt A64 omfatte:

- Forhold vedrørende arten, omfanget og hyppigheten av ledelsens vurderinger av kontroller for å forhindre og avdekke misligheter og av risikoen for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon
- Svikt hos ledelsen til å håndtere identifiserte vesentlige mangler i den interne kontrollen på en formålstjenelig måte, eller til å reagere på identifiserte misligheter på en formålstjenelig måte
- Revisors vurdering av [selskapets] kontrollmiljø, herunder spørsmål med hensyn til ledelsens kompetanse og integritet
- Handlinger foretatt av ledelsen som kan tyde på uredelig regnskapsrapportering, som for eksempel ledelsens valg og anvendelse av regnskapsprinsipper som kan tyde på at ledelsen forsøker å styre resultatet for å villedde brukere av regnskapet ved å påvirke deres oppfatning av [selskapets] prestasjon og lønnsomhet
- Forhold vedrørende tilstrekkeligheten og fullstendigheten av godkjenningen av transaksjoner som synes å falle utenfor [selskapets] vanlige virksomhet. (DnR, 2018c, s. 174)

Nært knyttet til misligheter er kravene til revisors informasjon om forhold rundt nærstående parter. ISA 550 punkt 27 krever at revisor informerer styret om betydelige forhold som har dukket opp under revisjonen med hensyn til nærstående parter. Dette kan blant annet være at ledelsen ikke har opplyst om nærstående, slik at betydelige relasjoner eller transaksjoner ikke er kjent for styret eller tilstrekkelig godkjent (ISA 550 pkt. A50).

Brudd på lover og forskrifter

ISA 250 punkt 23 krever at revisor informerer styret om alle mistanker og brudd på lover og forskrifter, med mindre de er åpenbart ubetydelige. Punkt 24 krever at slik informasjon blir gitt umiddelbart dersom bruddet på lover og forskrifter etter revisors profesjonelle skjønn er bevisst og vesentlig. Styret skal uansett informeres i alle tilfeller der ledelsen er involvert i brudd på lover og forskrifter. Merk at revisorloven § 5-2 fjerde ledd jf. § 5-4 krever at den skriftlige informasjonen om vesentlige brudd på lover og forskrifter skal skje gjennom nummererte brev.

Betydelige funn

ISA 260 punkt 16 krever at revisor informerer styret om betydelige funn i revisjonen, og lister opp følgende forhold:

(a) Revisors synspunkter på viktige kvalitative forhold ved [selskapets] regnskapspraksis, herunder regnskapsprinsipper, regnskapsestimer og tilleggsopplysninger i regnskapet. Når det er relevant, skal revisor forklare for [styret], hvorfor revisor mener at en viktig regnskapspraksis, som er akseptabel i henhold til det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, ikke er den mest hensiktsmessige i lys av [selskapets] særlige omstendigheter. (DnR, 2018e, s. 193)

(b) Eventuelle betydelige vanskeligheter som revisor har støtt på under revisjonen. Dette kan ifølge punkt A21 inkludere tilfeller der ledelsen legger begrensninger på revisor, forårsaker betydelige forsinkelser, eller viser manglende vilje til å gi informasjon eller tilgang til ansatte. Det kan også være at forventet informasjon ikke var tilgjengelig. (DnR, 2018e, s. 193 og 198)

(c) Vesentlige forhold som fremkommer under revisjonen og som er diskutert eller har vært gjenstand for korrespondanse med ledelsen. Dette kan ifølge punkt A22 omfatte forhold som:

- Betydelige hendelser eller transaksjoner i løpet av året.
- Forretningsvilkår som påvirker [selskapet], og forretningsplaner og strategier som kan påvirke risikoen for vesentlig feilinformasjon.
- Betenkeligheter med hensyn til ledelsens innhenting av råd fra andre revisorer om regnskaps- eller revisjonsspørsmål.
- Diskusjoner eller korrespondanse i forbindelse med regnskapspraksis, anvendelsen av revisjonsstandarder, revisjonshonorarer eller andre tjenester for nye eller løpende oppdrag.
- Forhold av betydning som det var uenighet med ledelsen om, med unntak av innledende meningsforskjeller som følge av ufullstendige fakta eller foreløpig informasjon som senere ble avklart ved at revisor innhentet ytterligere relevante fakta eller informasjon. (DnR, 2018e, s. 193 og 199)

(d) Eventuelle omstendigheter som påvirker formen på og innholdet i revisjonsberetningen. Ifølge punkt A23 er dette relevant når revisjonsberetningen kan avvike fra sin forventede form og innhold, eller kan inneholde ytterligere informasjon om revisjonen som ble utført. (DnR, 2018e, s. 193 og 199)

(e) Eventuelle andre vesentlige forhold som fremkommer under revisjonen og som etter revisors profesjonelle skjønn er relevante for tilsynet med den finansielle rapporteringsprosessen. (DnR, 2018e, s. 193)

3.5.2 Ledelsen

I forhold til styret setter revisjonsstandardene færre eksplisitte krav til hvilken informasjon ledelsen skal få fra revisor. Dette gjelder særlig om forhold rundt plan, risiko og vesentlighet. Det antas at dette skyldes en forventning om at det er tettere kommunikasjon mellom revisor og ledelsen, og at det derfor ikke er nødvendig med så detaljerte krav.

ISA 260 omhandler i utgangspunktet kun kommunikasjon til styret, men i veiledningsdelen finnes det ett punkt som er relevant for informasjon til ledelsen. Punkt A41 forklarer at forhold som etter ISA 260 skal informeres til styret, også kan være relevant for ledelsen. Ledelsen har det utøvende ansvaret for selskapets virksomhet, og et særlig ansvar for å utarbeide regnskapet. Vi mener derfor at det er naturlig å legge til grunn at ledelsen bør få mye av den samme informasjonen som styret. Punkt A42 tar likevel forbehold om at dette kan være lite hensiktsmessig ved informasjonskravene rundt ledelsens kompetanse eller integritet. I fremstillingen under vil vi kommentere hvor vi mener at punkt A41 er relevant, og presentere relevante krav i tekstbokser slik at disse tydelig skiller seg fra de andre kravene.

Plan, risiko og vesentlighetskonseptet

ISA 300 punkt A3 påpeker at revisor kan velge å diskutere deler av planleggingsarbeidet med ledelsen, men at det er viktig å utvise aktsomhet med hensyn til at for detaljert informasjon om innhold og tidspunkt kan redusere revisjonens effektivitet, for eksempel ved at det kan gjøre typen og tidspunktet for detaljerte revisjonshandlinger forutsigbare.

I dette tilfellet vil det være naturlig at ISA 260 punkt A41 slår inn. Vi vurderer det til at alle kravene i ISA 260 punkt 15 og A11-A13 også er relevante for ledelsen. Disse følger i tekstboksen under.

ISA 260 punkt 15 krever at revisor skal kommunisere en oversikt over revisjonens planlagte innhold og tidspunkt. Denne informasjonen skal også inneholde de særskilte risikoene revisor har identifisert. Revisor må likevel ta hensyn til at for detaljert informasjon om innhold og tidspunkt kan redusere revisjonens effektivitet, for eksempel ved at det kan gjøre typen og tidspunktet for detaljerte revisjonshandlinger forutsigbare. Merk at dette hensynet er spesielt relevant ved informasjon til ledelsen.

Punkt A11-A13 foreslår at revisor kan informere om disse forholdene for å hjelpe med å forstå konsekvensene av revisors arbeid:

- Vesentlighetskonseptet og dets bruk i revisjonen
 - Risikoer: Hvordan revisor planlegger å håndtere særskilte risikoer og områder med høyere anslått risiko for vesentlig feilinformasjon, uansett om de skyldes misligheter eller feil
 - Eventuelle endringer av betydning innenfor det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering eller i selskapets miljø, finansielle vilkår eller aktiviteter, og konsekvensene dette kan få
- Tilnærmingen til intern kontroll som er relevant for revisjonen

Funn

Kravene til funn er delt opp i mangler i intern kontroll, feil, misligheter, brudd på lover og forskrifter, og betydelige funn.

Mangler i intern kontroll

ISA 265 punkt 10 krever at revisor i rett tid skal informere ledelsen om:

- Vesentlige mangler i intern kontroll (de samme som revisor har til hensikt å informere styret om). Informasjonen skal være skriftlig.
- Andre mangler i intern kontroll som etter revisors profesjonelle skjønn er tilstrekkelig viktig til at ledelsen bør gi dem oppmerksomhet. Informasjonen kan være skriftlig eller muntlig (ISA 265 pkt. A23).

Revisor står fritt til å først kommunisere muntlig ved begge typer mangler, slik at ledelsen raskere kan iverksette utbedrende tiltak (ISA 265 pkt. A14). Som nevnt over må det for vesentlige mangler følges opp med skriftlig informasjon, noe som også er kravet etter revisorloven § 5-2 fjerde ledd.

Punkt 11 krever at den skriftlige informasjonen om vesentlige mangler inkluderer en beskrivelse av:

- Manglene og deres mulige effekt, samt gir nok informasjon til at ledelsen forstår bakgrunnen for informasjonen
- At formålet med revisjonen var å gi uttrykk for en mening om regnskapet, og i den forbindelse ble det gjennomført en vurdering av den interne kontrollen. Denne vurderingen hadde ikke til formål å gi uttrykk for en mening om effektiviteten av den interne kontrollen, men forhold som revisor oppdager og som han mener er tilstrekkelig viktig vil bli rapportert
- Ifølge punkt A28 kan revisor også inkludere forslag til utbedrende tiltak

Feil

ISA 450 punkt 8 krever at revisor informerer ledelsen om all feilinformasjon akkumulert under revisjonen. Feilinformasjon som er klart ubetydelig er ikke med i akkumulert feilinformasjon (ISA 450 pkt. 5). Merk at revisorloven § 5-2 fjerde ledd krever at informasjonen om vesentlige feil skal skje skriftlig.

Misligheter

ISA 240 punkt 40 krever at revisor informerer ledelsen dersom revisor mistenker eller har oppdaget misligheter. Punkt A60 forklarer at dette gjelder selv om forholdet anses for å være ubetydelig, og gir som eksempel på dette mindre underslag utført av ansatte på lavt nivå i selskapet. Dette kan for eksempel være juks med en reiseregning. Merk at revisorloven § 5-2 fjerde ledd krever at informasjonen om vesentlige misligheter skal skje skriftlig.

Brudd på lover og forskrifter

ISA 250 punkt 20 krever at revisor skal diskutere med ledelsen om brudd og mistanker om brudd på lover og forskrifter. Merk at revisorloven § 5-2 fjerde ledd krever at informasjonen om vesentlige brudd på lover og forskrifter skal skje skriftlig.

Betydelige funn

I dette tilfellet vil det være naturlig at ISA 260 punkt A41 slår inn. Vi vurderer det til at de utvalgte kravene i tekstboksen under også er relevante for ledelsen.

ISA 260 punkt 16 krever at revisor informerer om betydelige funn i revisjonen, og lister opp følgende forhold:

(a) Revisors synspunkter på viktige kvalitative forhold ved [selskapets] regnskapspraksis, herunder regnskapsprinsipper, regnskapsestimer og tilleggsopplysninger i regnskapet. Når det er relevant, skal revisor forklare, hvorfor revisor mener at en viktig regnskapspraksis, som er akseptabel i henhold til det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, ikke er den mest hensiktsmessige i lys av [selskapets] særlige omstendigheter. (DnR, 2018e, s. 193)

(c) Vesentlige forhold som fremkommer under revisjonen. Dette kan ifølge punkt A22 omfatte forhold som:

- Forretningsvilkår som påvirker [selskapet], og forretningsplaner og strategier som kan påvirke risikoen for vesentlig feilinformasjon. (DnR, 2018e, s. 193 og 199)

(d) Eventuelle omstendigheter som påvirker formen på og innholdet i revisjonsberetningen. Ifølge punkt A23 er dette relevant når revisjonsberetningen kan avvike fra sin forventede form og innhold, eller kan inneholde ytterligere informasjon om revisjonen som ble utført. (DnR, 2018e, s. 193 og 199)

3.6 Revisors adgang til å gi informasjon utover kravene i revisorlov og revisjonsstandard

Det er svært få begrensninger til hvilken informasjon revisor kan gi revisjonsklienten utover minimumskravene i revisorloven og revisjonsstandardene. Dette finner man igjen i revisjonsstandardene, der det er uttrykt som at «det er ingenting i denne ISA-en som hindrer revisor i å kommunisere andre forhold ... som revisor har identifisert under revisjonen til [styre], samt ledelsen» eller lignende.⁵ Det er likevel viktig å være oppmerksom på de tre tilfellene under, som regulerer revisors adgang til dette nærmere.

1. Der hvor det er forbudt ved lov eller forskrift

I noen tilfeller kan myndighetene ha sett seg nødt til å gi revisor forbud mot å dele informasjon med selskapet. Dette gjelder som oftest i de tilfeller der informasjonsdeling kan skade en eventuell etterforskning eller tilsyn fra myndighetene. Dette kan for eksempel være aktuelt i forbindelse med misligheter og brudd på lover og forskrifter. I revisjonsstandardene er dette uttrykt som at «revisor skal kommunisere disse forholdene, hvis det ikke er forbudt i henhold til lov eller forskrift».⁶ Eventuelle forbud av denne typen får ingen betydning videre i oppgaven.

2. Særlig om adgangen til rådgivningstjenester for egne revisjonsklienter

Revisorloven § 4-5 regulerer adgangen til å utføre rådgivningstjenester for egne revisjonsklienter. Dette er kun tillatt dersom det ikke er «egnet til å påvirke eller reise tvil om revisors uavhengighet og objektivitet». Det er altså i utgangspunktet opp til revisors selv å vurdere dette. Det er likevel alltid forbudt for revisor å yte tjenester som hører inn under den revisjonspliktiges egne ledelses- og kontrolloppgaver. Revisorforskriften § 4-4 utdyper dette med å si at revisor skal være påpasselig med at det ikke oppstår risiko for at han må revidere resultatet av egne rådgivningstjenester, eller at han ivaretar funksjoner som er en del av den revisjonspliktiges beslutningsprosess (Revisorforskriften, 1999, § 4-4). Gulden (2016, s.73) hevder at det foregår vesentlige brudd på dette i praksis, og antageligvis mest i mindre selskaper. For denne oppgavens del er dette spesielt relevant i forbindelse med hvilke

⁵ Se for eksempel ISA 200 punkt 3 og ISA 265 punkt 3.

⁶ Se for eksempel ISA 240 punkt 40.

anbefalinger revisor kan gi rundt mangler i intern kontroll, og ved veiledning rundt regnskapsprinsipper og regnskapsestimer.

3. Revisors opplysningsplikt

Revisorloven § 6-2 fastslår at revisor har opplysningsplikt om visse forhold når det kreves av daglig leder eller styre. Denne plikten gjelder at revisor «innenfor rammen av oppdraget [skal] gi opplysninger om forhold vedrørende den revisjonspliktige som revisor har fått kjennskap til under revisjonen». Opplysningsplikten gjelder ikke «dersom de opplysninger som kreves ikke kan gis uten uforholdsmessig skade for den revisjonspliktige» (Revisorloven, 1999, § 6-2). Normalt sett vil altså daglig leder og styre ha full adgang til å kreve informasjonen de ønsker fra revisor, når denne informasjonen kommer som et resultat av revisjonen.

Kapittel 4: Metode

Kapittelet presenterer valg av forsknings- og datainnsamlingsmetode, og definerer populasjon og utvalg. Det forklarer også hvordan vi har innhentet data fra respondentene, og gir en vurdering av undersøkelsens reliabilitet og validitet.

4.1 Forskningsdesign

I en forskningsstudie er det viktig å velge et undersøkelsesopplegg som er godt egnet til å besvare studiens problemstilling. Undersøkelsesopplegget er den overordnede strategien for hvordan informasjon skal innhentes (Jacobsen, 2015, s. 89 og 125). Denne studien har som formål å undersøke om styret og ledelsen opplever at revisor har fulgt informasjonskravene i revisorloven og revisjonsstandardene, og hvordan dette samsvarer med deres forventninger. Det må derfor velges et undersøkelsesopplegg som er godt egnet til å gi svar på dette.

4.1.1 Kvalitativ metode

Det skiller mellom to typer forskningsmetoder, kvantitativ og kvalitativ. En kvantitativ forskningsmetode har som hensikt å innhente informasjon som kan systematiseres og standardiseres. I denne metoden tvinges svarene fra respondentene inn i forhåndsdefinerte kategorier, for eksempel svaralternativer (Jacobsen, 2015, s. 251). Kvalitativ forskningsmetode egner seg når hensikten er å få fram en persons tolkning og opplevelse, og for å få frem en nyansert beskrivelse. Metoden egner seg godt til å innhente detaljert informasjon fra et begrenset utvalg (Jacobsen, 2015, s. 133 og 137). For å besvare problemstillingen er det nødvendig å innhente detaljert informasjon fra styret og ledelsen om deres opplevelse, forventninger og ønsker. Vi har derfor valgt å basere oss på en kvalitativ forskningsmetode.

4.1.2 Datainnsamlingsmetode

Informasjon kan innhentes via ulike metoder, og det er viktig å tilpasse datainnsamlingsmetoden til hva man studerer. Det er for eksempel forskjell på om man ønsker et øyeblikksbilde av en situasjon, eller vil studere et fenomen over tid. Skal man kartlegge hva som har skjedd, eller finne utdypende svar på hvorfor noe har hendt? En hensiktsmessig datainnsamlingsmetode sikrer at den innhentede informasjonen er relevant og

troverdig (Sekaran og Bougie, 2016, s. 112). Ifølge Jacobsen (2015, s. 139-140) kan den innhentede informasjonen deles inn i primær- og sekundærdata, og det er ofte en fordel å benytte begge typer. Under vil vi forklare hvordan vi har innhentet data til bruk i studien.

Primærdata er data som er innhentet av forskeren selv, og hvor datainnsamlingen er skreddersydd for studiens problemstilling (Jacobsen, 2015, s. 140). Vi valgte å gjennomføre dybdeintervju for å innhente primærdata. Dette gir respondenten muligheten til å uttrykke seg med egne ord, men det gir også intervjueren muligheten til å stille oppfølgingsspørsmål eller oppklare misforståelser. Dette gjør den egnet til innhenting av detaljert og beskrivende informasjon (Sekaran og Bougie, 2016, s. 123). Vi utarbeidet en strukturert intervjuguide (som er nærmere forklart i kap. 4.1.3) til bruk i intervjuene, noe som sikret at alle respondentene fikk de samme spørsmålene, og i lik rekkefølge. Dette medfører ifølge Jacobsen (2015, s. 152) at undersøkelsen nærmer seg den kvantitative metoden, men ettersom respondentene kan svare med egne ord er intervjuet likevel kvalitativt. Vi var også åpne for å stille oppfølgingsspørsmål eller gå nærmere inn på svarene til respondentene.

Sekundærdata er data som har blitt innhentet i andre sammenhenger, og som oftest av andre enn forskeren i den nåværende studien. I de fleste tilfeller innebærer dette at dataene ble samlet inn til et annet formål, og de vil derfor ikke ha samme bruksverdi som primærdata (Jacobsen, 2015, s. 140). Av den grunn vil det sjeldent være aktuelt å kun benytte sekundærdata som et gyldig grunnlag å basere konklusjoner på. Sekundærdata kan imidlertid være et nyttig komplement til primærdata, for eksempel ved at de underbygger studiens funn. Sekundærdata kan dermed bidra til økt validitet for resultatene i studien (Sekaran og Bougie, 2016, s. 106 og 349). I denne oppgaven har det blitt innhentet sekundærdata i form av litteratur, tidligere forskning, og artikler som omhandler temaene studien undersøker. Disse sekundærdataene har blitt benyttet til å forklare hvorfor styret og ledelsen bør få informasjon, og for å forklare årsakene til deres forventninger og ønsker. De har også blitt brukt som grunnlag for mulige årsaker til at revisor ikke følger informasjonskravene. Der det har vært aktuelt har vi i tillegg anvendt sekundærdata for å underbygge eller sammenligne egne resultater.

4.1.3 Intervjuguide

Ettersom revisorloven og revisjonsstandardene stiller omfattende krav til revisors informasjon, var det nødvendig å benytte seg av en intervjuguide. Dette sikret at vi fikk

innhentet informasjonen som var nødvendig for å undersøke om revisor overholder kravene. Intervjuguiden har en sterk strukturingsgrad, ved at spørsmålene er fullstendig formulert og satt opp i en spesiell rekkefølge. Som nevnt medfører dette ifølge Jacobsen (2015, s. 152) at undersøkelsen nærmer seg den kvantitative metoden, men ettersom respondentene kan svare med egne ord er intervjuet likevel kvalitativt. Det er tatt utgangspunkt i samme intervjuguide for styret og den daglige ledelsen, slik at svarene kan sammenlignes. Det er likevel noen tilleggsspørsmål for styret, ettersom det stilles krav om at de skal få informasjon om ledelsens kompetanse, integritet, håndtering og lignende. Intervjuguiden er lagt ved i Vedlegg 1.

Intervjuguiden starter med spørsmål om hvordan respondenten har vært involvert i revisjonen, og hvordan revisjonen fungerer i deres selskap. Deretter stilles noen spørsmål som har som formål å få frem respondentens forståelse av revisjonen. Disse spørsmålene ble brukt for å få en innledning til det vi senere skulle snakke om, og fordi de gir oss et grunnleggende inntrykk av hvilke begreper som må forklares for respondenten. De er også viktige for å vurdere troverdigheten av respondentens svar. Det stilles deretter spørsmål innenfor områdene plan, vesentlighet, risiko og funn. Disse har som formål å innhente informasjonen som er nødvendig for å besvare problemstillingen.

Spørsmålene i områdene plan, vesentlighet, risiko og funn er bygget opp med bakgrunn i informasjonskravene. Disse spørsmålene er typisk spørsmål som «Opplever du at dere har blitt informert om alle vesentlige feil?», ettersom dette ofte er kravet. Spørsmålene er også bygget opp med bakgrunn i våre forventninger til hva de kan ønske seg informasjon om. Det er for eksempel ingen krav om at det skal informeres om vesentlighetsgrenser, men vi forventet at dette kunne være et ønske fra respondentene. Vi stilte derfor spørsmålet «Ønsker du informasjon om vesentlighetsgrenser?». Slike spørsmål basert på våre forventninger er benyttet flere steder i intervjuguiden.

Intervjuguiden består i tillegg også av noen til dels ledende spørsmål, for eksempel «Ønsker dere også en vurdering av hvordan de interne kontrollene kan forenkles?». Slike spørsmål leder respondenten mot å svare bekreftende, og vi har derfor forsøkt å unngå slike spørsmål. Det har likevel vært nødvendig å stille slike spørsmål i intervjuer hvor respondenten selv ikke har nevnt dette, for å ha et sammenligningsgrunnlag med de respondentene som nevnte dette av seg selv. Dette har sannsynligvis påvirket svarene til respondentene, og vil ha betydning for validiteten til resultatene, ettersom informasjon som kommer uoppfordret fra respondenten som regel ilegges høyere validitet (Jacobsen, 2015, s. 232).

4.2 Populasjon og utvalg

Vi vil under beskrive undersøkelsens populasjon og utvalg. Det er viktig å klart definere populasjonen, for å kunne trekke et gyldig utvalg fra denne (Sekaran og Bougie, 2016, s. 240).

4.2.1 Undersøkelsens populasjon

En populasjon kan defineres som alle enheter i den gruppen undersøkelsen omtaler (Ringdal, 2007, s. 186). Problemstillingen i oppgaven legger klare føringer for populasjonen, ved at den begrenser oppgaven til styret og ledelsen i små revisjonspliktige aksjeselskap. Dette har bakgrunn i at det er disse gruppene revisorloven og revisjonsstandardene krever at revisor informerer om ulike forhold. Det er brukt følgende definisjon på små aksjeselskap (hvor alle innenfor denne er revisjonspliktige):⁷

1. Antall ansatte: 10-50
2. Salgsinntekt: 20-100 millioner kroner
3. Balanse: 20-100 millioner kroner

Vi har dermed to populasjoner i studien:

- Styre i små revisjonspliktige aksjeselskap (heretter kalt “styret”)
- Daglig ledelse i små revisjonspliktige aksjeselskap (heretter kalt “daglig ledelse”)

Som diskutert i kapittel 3.5 kan revisor overholde informasjonskravene ved å informere daglig leder eller økonomisjef, eller en kombinasjon av disse. I denne studien blir disse behandlet samlet, slik at hvert av de revisjonspliktige små aksjeselskapene kun har en populasjon av “daglig ledelse”. Dette betyr at antallet i populasjonen “daglig ledelse” vil være lik antall revisjonspliktige små aksjeselskap, og det samme er tilfellet for styre. I praksis vil det si at det kun er mulig å trekke et utvalg på én “daglig ledelse” og én “styre” fra hvert aksjeselskap.

Populasjonene er i dette tilfelle for store til å undersøkes i sin helhet, og av den grunn må vi trekke et utvalg subjekter fra populasjonene. I en kvantitativ undersøkelse kan resultatet generaliseres til hele populasjonen, dersom utvalget er representativt for populasjonen. Dette er vanskelig å oppnå i en kvalitativ undersøkelse, ettersom man sjelden har et stort nok utvalg

⁷ Se kapittel 1.1 for forklaring på hvor denne definisjonen er hentet fra.

til å konkludere med betryggende sikkerhet for populasjonen (Jacobsen, 2015, s. 238). I kvalitative studier er det ofte heller et fokus på å få et stort nok utvalg til at man får inn all informasjon på området, såkalt «metning». Når man ikke får inn ny informasjon, er det ikke nødvendig å fortsette innhenting. Dette gjør at det er viktig å analysere og innhente informasjon samtidig, slik at man vet når dette punktet er nådd (Jacobsen, 2015, s. 192-193).

4.2.2 Utvalg og utvalgsmetode

Det er ingen fasit på hva som anses som normal utvalgsstørrelse i kvalitative studier, men dette vil i stor grad bestemmes ut fra problemstillingen og populasjonen (Andersen, 2019). I en studie som denne, hvor vi har begrenset med tid og ressurser til disposisjon, kan det ifølge Johannessen et al. (2011) være hensiktsmessig med 5-10 intervjuer. Ettersom vi har to populasjoner må det trekkes et utvalg fra hver av dem. Ifølge Jacobsen (2015, s. 180-182) kan et utvalg trekkes ut fra flere forskjellige kriterier, hvor disse i stor grad bestemmes ut fra problemstillingen og formålet med undersøkelsen. Utvalgene i studien ble trukket med bakgrunn i kriteriene som beskrives nedenfor.

I små aksjeselskap er det ofte ikke et klart skille mellom daglig ledelse og styret. Dette skyldes i mange tilfeller at den daglige ledelsen har eierandel i selskapet, og de er derfor ofte også medlem av styret. Ved rolleblanding (dvs. at respondenten både er medlem av den daglige ledelsen og styret) vil det ikke være mulig å undersøke om kravene til den enkelte populasjonen overholdes, ettersom informasjonskravene for styret og ledelsen er ulike. Det er derfor nødvendig med et klart skille mellom daglig ledelse og styret i selskapene i utvalget. I utvelgelsen av personer fra styret og den daglige ledelsen har det vært en forutsetning at personen er den som har ansvaret for å kommunisere med revisor, slik at personen har god oversikt over hvilken informasjon som er mottatt. Dette er nødvendig for å kunne undersøke om informasjonskravene overholdes.

Vi har tidligere definert hvilke grenser som gjelder for små aksjeselskap, men vi har som utvalgs-kriterium benyttet andre grenser. Dette har bakgrunn i at det for små selskaper sjeldent vil være aktuelt å informere om mange av forholdene i informasjonskravene. Et selskap med 10 ansatte vil for eksempel ha svært lite intern kontroll, og informasjonskravene rundt dette blir derfor sjelden relevante. Det har derfor vært nødvendig å velge selskaper som har et visst omfang av både ansatte og salgsinntekter, slik at informasjonskravene oftere vil være

aktuelle. Selskapene i utvalget er derfor av en viss størrelse, og vi har benyttet grenser på minst 50 millioner kroner i salgsinntekt og minst 30 ansatte.

Vi har basert utvalget på at det skal være en variasjon i størrelse og bransje på selskapene i utvalget. I tillegg har vi sørget for at utvalget inkluderer selskaper som revideres av ulike revisjonsselskaper, både mindre selskaper og de fem store (EY, PWC, Deloitte, KPMG og BDO). Utvalget er begrenset til selskaper i Buskerud fylke. Dette var primært for lettere tilgang til intervjuobjektene, ettersom kostnad er en faktor ved benyttelse av besøksintervju (Sekaran og Bougie, 2016, s. 120).

Som en oppsummering har følgende utvalgskriterier ligget til grunn for utvalget:

- Ledelsen og styret i selskapet er adskilt
- Personen har ansvar for å kommunisere med revisor
- Størrelse på selskapet:
 1. Antall ansatte: 30-50
 2. Salgsinntekt: 50-100 millioner kroner
 3. Balanse: 20-100 millioner kroner
- Variasjon i størrelse og bransje på selskapene
- Variasjon i selskapenes revisjonsselskap
- Geografisk plassering (Buskerud fylke)

Med bakgrunn i kriteriene som er beskrevet ovenfor trakk vi et utvalg på fire respondenter fra styret, og fire respondenter fra daglig ledelse. Alle respondentene fra styret besto av styreledere, mens det fra populasjonen daglig ledelse ble trukket to daglig ledere og to økonomisjefer. For en oversikt over selskapene utvalget er trukket fra, se kapittel 5.1. Vi har trukket et utvalg med fokus på bredde og variasjon, ved å benytte kriteriene ovenfor. Dette sikret at vi fikk en viss spredning i utvalget, noe som vil ha betydning for overførbarheten av resultatene (Jacobsen, 2015, s. 239-240).

Utvalget i denne undersøkelsen vil ikke kunne sees på som representativt for populasjonen, men dette har heller ikke vært målet for oppgaven. Dette er i hovedsak fordi utvalget er for begrenset til å kunne generalisere resultatene (Jacobsen, 2015, s. 87). Det er viktig å understreke at selv om funnene i undersøkelsen ikke kan generaliseres til hele populasjonen,

er de fortsatt av verdi for belysning av området og åpning for videre forskning (Jacobsen, 2015, 90).

Den primære grunnen til at vi ikke trakk et større utvalg var mangel på tid til gjennomføring av studien, ettersom oppgaven har en tidshorisont på fem måneder. Besøksintervju er også en krevende metode for innhenting av data, og tar mye tid å gjennomføre (Sekaran og Bougie, 2016, s. 123). Ideelt burde det ha blitt innhentet informasjon fra flere respondenter for å være sikker på å oppnå «metning», samt for å ha et bedre sammenligningsgrunnlag for dataene. Vi mener imidlertid at de respondentene vi har fått tilgang til har vært veldig aktuelle, og gitt et godt grunnlag for videre drøfting.

4.3 Datainnsamling

Datainnsamling forklarer hvordan vi har innhentet og behandlet informasjon i undersøkelsen, og inkluderer en beskrivelse av gjennomføringen av intervjuene, utfordringer og feilkilder med disse, samt bearbeiding av data.

4.3.1 Gjennomføringen av intervjuene

Samtaleintervju kan utføres over telefonen, eller gjennom et møte med respondenten. Jacobsen (2015, s. 152) forklarer at konteksten intervjuet er satt i kan påvirke innholdet i det, såkalt konteksteffekt. Generelt kan kunstige settinger også gi kunstige svar, og det vil derfor være mest naturlig at intervju i sammenheng med respondentens arbeid gjennomføres på arbeidsstedet (Jacobsen, 2015, s. 152). Vi har derfor gjennomført intervjuene på respondentenes arbeidssted, ettersom revisors informasjon har direkte sammenheng med respondentenes arbeid.

Vi avtalte intervjuene ved å ringe til respondenten, der vi kort forklarte at studien skulle omhandle informasjon de får fra revisor og hvilke forventninger de har til denne. Intervjuene var beregnet å ta rundt en time, og som nevnt ble de gjennomført ved personlig oppmøte. Dette ga oss muligheten til å lese kroppsspråket til respondentene, noe som gjorde det lettere for oss å oppdage om respondenten ikke forstod spørsmålene, eller var ukomfortabel med å svare (Sekaran og Bougie, 2016, s. 120). Vi kunne dermed utdype eller forklare nærmere slik at vi var sikker på at respondenten forstod spørsmålet.

Vi åpnet intervjuet med en kort introduksjon til oppgaven, for deretter å videre benytte intervjuguiden. Som nevnt er denne strukturert slik at vi stiller de samme spørsmålene til alle respondentene, og i lik rekkefølge. Svarene til respondentene er likevel åpne, og det har derfor vært nødvendig å stille oppfølgingsspørsmål for å innhente ytterligere informasjon. Dette har for eksempel vært aktuelt når en respondent har svart at han ønsker informasjon om alle misligheter, men ikke forklart hvorfor. Dette er en fremgangsmåte som baserer seg på tipsene til Jacobsen (2015, s. 155-158) om hvordan man gjennomfører et godt intervju.

Det er imidlertid ikke alltid respondentene har svart på alle spørsmål, da de har vært usikre eller ikke husket om de har fått informasjon. Dette kan for eksempel være fordi respondenten ikke hadde så god kjennskap til forholdet. I motsatt ende kan det tenkes at enkelte respondenter svarte selv om de var usikre, eller ikke forstod spørsmålene (Sekaran og Bougie, 2016, s. 117). Det bør også nevnes at vi ikke forventet at alle respondentene hadde like gode kunnskaper om revisjon, og vi har derfor forklart relevante begreper (for eksempel vesentlighet) for respondentene der dette har vært nødvendig.

For å registrere informasjon man innhenter i intervjuene har man valg mellom notater eller lydopptak. Vi har tidligere opplevd at enkelte respondenter har mislikt lydopptak, da primært på grunn av hensynet til egen anonymitet. Dette nevner også Jacobsen (s. 153) at kan være et problem, og for å ikke miste potensielle respondenter valgte vi derfor å kun benytte notater til innsamling av informasjon. Ifølge Sekaran og Bougie (2016, s. 119) er det viktig at notater blir nedskrevet underveis i intervjuet, eller ihvertfall umiddelbart etterpå. Dette skyldes at det ofte blir upresist å basere seg på hva man husker av intervjuene. Intervjuene i denne undersøkelsen ble utført av to personer, der en stilte spørsmål og den andre noterte. Denne oppdelingen av arbeidet følte vi fungerte bra, og bidro til at vi kunne holde en naturlig flyt i intervjuet. Dette ga intervjueren som noterte muligheten til å skrive ned informasjonen uten hast og forstyrrelser, og dermed sikre at informasjon ble korrekt registrert. Standardiseringen på intervjuet gjorde dette lettere, ved at vi innhentet informasjonen gjennom en strukturert fremgangsmåte. Nøyaktig nedskrivning av data er en forutsetning for god validitet (Jacobsen, 2015, s. 245).

4.3.2 utfordringer og feilkilder ved intervjuene

Dybdeintervju kan være en utfordrende metode å benytte, men den gir forskeren muligheten til å stille oppfølgingsspørsmål og oppklare uklare spørsmål (Sekaran og Bougie, 2016, s.

120). Dette har vært svært viktig i denne studien, ettersom det benyttes mange begrep i revisjonen. Respondentene hadde ofte ikke kjennskap til akkurat hva disse begrepene inneholder, selv om de kunne ha en formening. Det har derfor vært viktig å forklare slike begrep, ettersom det har økt sikkerheten for at respondentene forstod hva de svarte på. Det har også vært viktig å ha muligheten til å stille oppfølgingsspørsmål, slik at vi innhentet tilstrekkelig og forståelig informasjon. Denne friheten medfører imidlertid problemer relatert til reliabiliteten i undersøkelsen, og andre forskere vil mest sannsynlig ikke klare å gjenskape undersøkelsen nøyaktig (Ringdal, 2007, s. 217). Ettersom vi hadde behov for omfattende informasjon for å kunne konkludere med om revisor følger informasjonskravene, var det nødvendig å ha en intervjuguide. Bruk av denne sikret at vi innhentet informasjonen vi hadde behov for.

Intervjuere må være oppmerksomme på egen oppførsel under utførelsen av intervjuene, fordi det kan gjøres mange feil som reduserer validiteten til forskningsresultatene, den såkalte intervjuereffekten (Jacobsen, 2015, s. 242). Enkle feil ved intervju er at man snakker utydelig, for raskt, eller for lavt. Man kan også lede respondenten mot bestemte svar, ved for eksempel å stille spørsmål som «Trenger dere at revisor forteller dere hva vesentlighet er?». Spørsmål som dette henter om hvilket svar vi ønsker å motta, og kan ha innflytelse på respondentens svar (Ringdal, 2007, s. 194 og 218). Vi har vært oppmerksomme på dette før vi begynte intervjuene, og har også erfaring med tilsvarende intervjuform fra bacheloroppgaven. Vi tenkte gjennom styrker og svakheter ved disse intervjuene, og benyttet denne erfaringen i denne studien. Vi tror derfor at vi har håndtert disse problemene på en tilstrekkelig god måte.

4.3.3 Bearbeiding av data

Informasjonen vi innhentet fra respondentene ble notert ned av en av intervjuerne mens intervjuet foregikk, og har etterpå blitt gjennomgått av begge intervjuerne. Dette ble gjort for å sikre at notatene var korrekte. Vi opplevde ikke å bli uenige om hva som hadde blitt fortalt gjennom intervjuene, og ser på dette som et godt tegn på at vi har fått med oss riktig informasjon. Det ble innhentet omfattende informasjon, og som følge av dette hadde vi en stor mengde data å analysere. I en kvalitativ undersøkelse er det ofte en utfordring at man har mye data. Ifølge Miles og Huberman (referert i Sekaran og Bougie, 2016, s. 333) er det generelt tre steg i en kvalitativ analyse; datareduksjon, datapresentasjon, og utarbeiding av konklusjoner. Det blir videre forklart hvordan vi har gjennomført disse stegene.

Datareduksjon består av koding og kategorisering, hvor formålet er å trekke viktig informasjon ut fra tekstdata, og kategorisere det under et tema (Sekaran og Bougie, 2016, s. 334). Før vi startet analysen av dataene har vi derfor forsøkt å organisere og komprimere datamaterialet til en mer håndterbar størrelse. Ettersom vi har brukt en strukturert intervjuguide hvor spørsmålene allerede er delt opp i temaer, har det ikke vært et stort behov for å flytte data mellom temaene. Vi har imidlertid gått gjennom informasjonen grundig, og flyttet informasjon der dette har vært nødvendig.

I datapresentasjonen skal man presentere den reduserte datamengden på en organisert og kortfattet måte (Sekaran og Bougie, 2016, s. 347). Vi har samlet inn omfattende data, og det var nødvendig å finne en presentasjonsform som fikk frem den viktigste informasjonen på en kortfattet og oversiktlig måte. Vi har presentert det meste av dataene fra undersøkelsen i tabeller i kapittel 5, men også noen utfyllende forklaringer i teksten.

I det siste steget skal problemstillingen besvares, ved at det utarbeides konklusjoner basert på datamaterialet. Informasjonen må analyseres for å se om man finner sammenhenger og forklaringer (Sekaran og Bougie, 2016, s. 347). Vi har gjennomført analysen delvis sammenhengende med organiseringen av informasjonen, da mye av organiseringen går ut på å finne den informasjonen vi bruker i analysen. For å gjøre dette kan det være en fordel å undersøke materialet både for hva som ble sagt, men også hvordan det ble sagt (Ringdal, 2007, s. 218). Dette er viktig for å tolke hvor sterkt respondentene føler om forholdene vi undersøker, for eksempel hvor sterkt ønsket om mer informasjon er. Vi har analysert dataene for å undersøke hvilken informasjon styret og ledelsen har mottatt fra revisor. Dette har vi sammenlignet opp mot kravene i revisorloven og revisjonsstandardene, for å konkludere med om revisor overholder kravene. Vi har også analysert dataene om hvilke forventninger og ønsker de har til informasjon, og sammenlignet disse opp mot kravene. Dette gjør det mulig å konkludere på hvilke områder de har høyere eller lavere forventninger enn kravene. Vi har i tillegg innhentet data fra respondentene om hvorfor de forventer eller ønsker informasjon. Disse dataene har vi brukt sammen med litteratur, tidligere forskning og artikler for å analysere årsakene til deres forventninger og ønsker. Selv om formålet med denne studien ikke er å analysere årsakene til at revisor ikke informerer om forhold, har vi i noen tilfeller inkludert forslag til mulige årsaker.

4.4 Reliabilitet og validitet

I enhver studie er det nødvendig å vurdere om resultatene fra undersøkelsen er troverdige og pålitelige (Sekaran og Bougie, 2016, s. 349). Det er viktig å vurdere om undersøkelsen måler det vi er ute etter, og om vi kan trekke gyldige konklusjoner ut fra funnene. Dette kan ses på som et tegn på forskningens kvalitet (Ringdal, 2007, s. 85-90).

4.4.1 Reliabilitet

Reliabilitet, eller pålitelighet, omtaler stabiliteten i forskningsresultatene. Hadde vi oppnådd samme resultat hvis vi hadde gjennomført undersøkelsen igjen? Dersom dette ikke er tilfelle vil studiens reliabilitet være begrenset, og følgelig være preget av målefeil (Svartdal, 2018). Det stilles imidlertid høyere krav til reliabilitet i en kvantitativ undersøkelse, enn det gjør i en kvalitativ undersøkelse. Dette kommer av at det er vanskeligere å replikere en kvalitativ undersøkelse, der mye av informasjonen som innhentes er meget detaljert og i stor grad preget av hvordan datainnsamlingen ble utført (Jacobsen, 2015, s. 241-243). Blant annet kan intervjuer stille spørsmål eller utdype på en annen måte enn det har blitt gjort i denne studien. Dette er ikke nødvendigvis negativt, ettersom det kan hjelpe forskeren å få inn korrekt informasjon, men det vil naturligvis også redusere reliabiliteten i studien.

Innhenting og analyse av data har utelukkende blitt utført av oss, og av den grunn er det meget mulig at subjektive holdninger har satt sitt spor på de innhentede dataene og analysen av de (Jacobsen, 2015, s. 242). Selv om vi har tatt forholdsregler er det ingen garanti for at vi ikke har mistolket svar, glemt eller ikke hatt nok kunnskap til å forstå alt som har blitt sagt. Vi har derfor vært oppmerksomme på at det er vanskelig å utføre en slik undersøkelse fullstendig objektivt, og har forsøkt å motvirke dette så godt som mulig. I dette har det vært en stor fordel at undersøkelsen ble utført av to personer, da vi har sett over notatene og bekreftet at vi forstod svarene likt. Vi har også forsøkt å gi en detaljert beskrivelse av hvordan vi gjennomførte undersøkelsen, og har inkludert intervjuguiden (Vedlegg 1) og hvilke utvalgsriterier vi benyttet. Dette gjør det enklere å replikere undersøkelsen, og dermed bedre reliabiliteten.

I alle kvalitative studier er det utfordringer med reliabiliteten fordi det intervjues et begrenset utvalg. Dette begrensede utvalget medfører at en annen undersøkelse kan få svært forskjellige resultater, ettersom potensielle ytterpunkter i populasjonen vil få større vekt (Jacobsen, 2015,

178-180). Vi har kun trukket et utvalg på fire respondenter fra styret og fire fra den daglige ledelsen, mens populasjonen er svært stor. Dette er en klar svakhet ved reliabiliteten til studien, ettersom et annet utvalg vil kunne medføre andre resultater. Det er også viktig å nevne at for å bedre både validiteten og reliabiliteten, burde resultatene kunne drøftes opp mot eller forklares av andre studier (Sekaran og Bougie, 2016, s. 106 og 349). Vi nevner dette nærmere i validitetskapittelet.

4.4.2 Validitet

Validitet, eller gyldighet, er et begrep som omtaler hvor godt vi har målt det vi faktisk skal måle. Kan vi trekke gyldige konklusjoner basert på informasjon vi har innhentet?

Validitetsbegrepet kan deles inn i indre og ytre validitet, og blir diskutert nedenfor (Dahlum, 2018).

Ytre validitet ser på om resultatet av undersøkelsen kan generaliseres til hele populasjonen, eller kan overføres på andre lignende situasjoner og forhold (Sekaran og Bougie, 2016, s. 349). Denne studien intervjuer kun et mindre antall respondenter i et geografisk begrenset område, som følge av lite tid og ressurser. Dette begrensede utvalget gjør at resultatene fra undersøkelsen ikke kan sies å representere hele populasjonen, og kan dermed ikke generaliseres (Jacobsen, 2015, s. 131). Studiens utvalgsriterier har også stor betydning for om resultatene kan generaliseres til populasjonen. Det er i denne studien brukt en definisjon på små aksjeselskap, mens det som utvalgsriterium er satt en annen grense. Dette skyldes i hovedsak at det er nødvendig med en viss størrelse på selskapene (se kapittel 4.2.2 for nærmere forklaring). Dette medfører at utvalget kun er trukket fra et stratum av populasjonen, og dette er dermed en stor svakhet for den ytre validiteten. Det er også noen av utvalgsriteriene som styrker den ytre validiteten. Dette gjelder først og fremst at utvalget inkluderer variasjon i størrelse og bransje på selskapene, samt variasjon i deres revisjonsselskap. Vi mener imidlertid at forskningen vil ha en overføringsverdi, ved at den kan gi en indikasjon på hvordan forhold er i praksis, og åpne for videre forskning.

Indre validitet ser på om informasjonen er troverdig, og er et tegn på kvaliteten til informasjonen. Det går på om resultatene oppfattes som riktige, og om det er samsvar med virkeligheten. Det er viktig å reflektere rundt studieobjektene, det vil si respondentene. Har vi fått tak i riktige kilder, har disse gitt en sann beskrivelse, og har de nødvendig kunnskap til å kunne formidle dette (Jacobsen, 2015, s. 228-229). Vi var nøye i utvelgelsen av respondenter,

og valgte kun respondenter som hadde ansvar for kommunikasjonen med revisor i tidligere revisjoner. Vi opplevde at respondentene var ærlige, og det virket som de svarte etter beste evne. Undersøkelsen vi utførte gikk utelukkende på deres opplevelser av revisor, og ikke på eget arbeidsområde. Det er imidlertid mulig at de har vært usikre på egen anonymitet, eller følt at de burde hatt bedre kunnskap, og dermed avgitt feil eller unøyaktige svar. Etter vår vurdering virket imidlertid ikke dette som et problem.

For å ytterligere bedre validiteten burde svarene vært tolket av noen uten tilknytning til oppgaven, ettersom vi som utførte studien vil ha en forventning til resultatet (Sekaran og Bougie, 2016, s. 221). Tolkningen har imidlertid utelukkende blitt utført av oss, og selv om vi mener at vi har gjort dette så nøytralt som mulig, er det alltid muligheter for at vi har tolket et svar feil, eller potensielt ilagt et svar mer mening enn det som var tiltenkt. Andre forhold som kan ha en innvirkning på validiteten i en undersøkelse er om tidligere forskning kan anvendes for å forklare eller underbygge egne resultater (Sekaran og Bougie, 2016, s. 106 og 349). Vi har i begrenset grad funnet seriøs tidligere forskning som studerer lignende tema, men har prøvd å trekke dette inn der det har vært aktuelt.

En ytterligere svakhet ved undersøkelsen er at vi kun har benyttet intervju for å innsamle data. For bedre validitet i studien kan det være en fordel å innhente data gjennom andre metoder som observasjon og/eller kvantitative undersøkelser. På grunn av begrenset med tid har vi imidlertid valgt å fokusere på kun en metode. For å forbedre validiteten har vi derfor forsøkt å beskrive undersøkelsen så detaljert som nødvendig. På den måten vil andre selv kunne se styrkene og svakhetene med undersøkelsen, og dermed selv bestemme i hvilken grad forskningen er overførbar (Sekaran og Bougie, 2016, s. 106 og 349).

Kapittel 5: Presentasjon og analyse av funn

Dette kapitlet presenterer og analyserer funnene fra undersøkelsen. Kapitlet er delt opp i områdene plan, risiko, vesentlighetskonseptet og funn. Svarene fra respondentene har blitt tolket og presentert kortfattet i tabeller. Deretter utdyper og trekker vi frem viktige og interessante forhold fra denne informasjonen i teksten. Vi mener at en slik fremstilling gir en klar og oversiktlig fremstilling av funnene i undersøkelsen. Dette gjør det også lettere å sammenligne svarene til de ulike respondentene i analysedelen. Vi ønsket å undersøke om styret og ledelsen opplever at revisor følger informasjonskravene i revisorloven og revisjonsstandardene, og hvordan deres forventninger stemmer overens med dette.

5.1 Oversikt over respondentene i undersøkelsen

Vi har valgt å kort presentere nøkkelinformasjon om aksjeselskapene som respondentene i denne undersøkelsen er trukket fra. Vi har inkludert denne oversikten for å gjøre en eventuell replikering så lett som mulig, og fordi størrelsen på selskapene og valg av revisor kan ha betydning for resultatene i undersøkelsen. Siden utvalget i denne studien er geografisk begrenset har vi tatt hensyn til respondentenes anonymitet, og har derfor kun gitt en indikasjon på hvor store selskapene er. Informasjonen om selskapene er derfor svært begrenset, og alle tall er presentert som omtrentlige størrelser. Vi har også valgt å indikere størrelsen på revisjonsselskapet respondentene benytter, ved betegnelsene “big 5” eller “annet”. Big 5 viser til en av de fem store (EY, PWC, Deloitte, KPMG og BDO), mens annet er mellomstore eller mindre selskaper.

Respondent	L1	L2	L3	L4	S1	S2	S3	S4
Antall ansatte	30	45	40	50	45	40	35	50
Balansesum (1 000 000)	40	30	50	60	60	25	35	45

Salgsinntekt (1 000 000)	55	65	80	95	95	60	70	85
Revisjons- selskap	Annet	Big 5	Annet	Big 5	Big 5	Annet	Annet	Big 5

Tabell 2: Oversikt over selskapene i undersøkelsen

5.2 Plan

Vi ønsket å undersøke hvordan revisor informerte om forhold relatert til planleggingen av revisjonen. Dette gjelder spesielt revisors plan for omfanget av test av kontroller og substanshandlinger.

Plan - Daglige ledelsen

Spørsmål	Ledelse 1	Ledelse 2	Ledelse 3	Ledelse 4
1. Har revisor kommunisert en oversikt over revisjonens planlagte innhold og tidspunkt?	Fått informasjon om tidspunkt, ikke innhold	Fått informasjon om tidspunkt, ikke innhold	Fått informasjon om tidspunkt, og diskuterer noe om innholdet	Fått informasjon om tidspunkt, ikke innhold
2. Har revisors informert om sin tilnærming til intern kontroll?	Nei, ønsker dette	Nei, ønsker dette	Får noe informasjon om dette	Nei, ønsker dette
3. Hvor detaljert forventer du at informasjon om plan er?	Ikke veldig detaljert	Ikke veldig detaljert	Trenger kun informasjon dersom det er nødvendig for å forbedre revisjonen	Ikke veldig detaljert

4. Informasjon om endringer av betydning innenfor det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering eller i enhetens miljø, finansielle vilkår eller aktiviteter?	Nei, men ønsker dette	Vet ikke, men ønsker dette	Vet ikke, men ønsker dette	Nei, men ønsker dette
---	-----------------------	----------------------------	----------------------------	-----------------------

Tabell 3: Ledelsens svar under plan

Det er interessant å merke seg at ledelsen opplever å få lite til ingen informasjon om revisors plan over revisjonen. Revisors informasjon begrenser seg til hvilke dager de planlegger å besøke selskapet, men sier ingenting om hva revisor planlegger å utføre av revisjonshandlinger. Det så likevel ikke ut til at de fleste av respondentene forventet at revisors informasjon om dette skulle være veldig detaljert, altså ikke presis informasjon om omfanget og tidspunktet av revisjonshandlingene. De ønsket til en viss grad å vite hvilke kontroller revisor tester, for å kunne påvirke dette. Det virket som ledelsen opplevde at de har bedre kjennskap til selskapets interne kontroll enn revisor. De mente derfor at de kunne utpeke kontroller med høyere risiko eller kontroller som er spesielt viktig, og som revisor derfor burde teste.

Plan - Styre

Spørsmål	Styreleder 1	Styreleder 2	Styreleder 3	Styreleder 4
1. Har revisor kommunisert en oversikt over revisjonens planlagte innhold og tidspunkt?	Ja, men opplever å få alt for lite informasjon	Til en viss grad, men kan godt få mer informasjon	Ja, synes dette blir godt kommunisert	Opplever å få lite informasjon

2. Har revisors informert om sin tilnærming til intern kontroll?	Opplever å få for lite informasjon	Får lite informasjon	Opplever å få noe av dette	Får noe informasjon, men opplever ikke dette som nok
3. Hvor detaljert forventer du at informasjon om plan er?	Ønsker oversikt over hvilken intern kontroll som skal testes	Forventer noe detaljer, men regner med at revisor gjør det som er nødvendig, og plan er derfor ikke veldig viktig	Forventer ikke en veldig detaljert plan	Ønsker en oversikt, eller ihvertfall en god indikasjon på planen
4. Informasjon om endringer av betydning innenfor det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering eller i enhetens miljø, finansielle vilkår eller aktiviteter?	Ikke opplevd	Ja	Vet ikke	Nei, tror ikke dette blir informert noe særlig om

Tabell 4: Styrets svar under plan

Styret opplever at de får informasjon om tidspunkt og innhold, men ikke veldig utfyllende. De fleste respondentene syntes det var for lite informasjon rundt innholdet i planen. Bare en av respondentene opplevde denne som god, mens de tre andre gjerne ville ha mer informasjon. Dette gjelder spesielt hvilken intern kontroll revisor planlegger å teste. Spesielt en respondent hadde liten tillit til at revisor hadde god nok innsikt i selskapets bransje til å gjennomføre revisjonen på en god nok måte. H*n ønsket derfor mer informasjon for å forsikre seg om at revisor sjekket viktige områder.

Analyse av plan

Ledelsen virker å være de som er mest fornøyd med kommunikasjonen rundt plan, selv om de ser ut til å få lite informasjon om denne. Informasjonen begrenset seg i stor grad til hvilke dager revisor besøker selskapet. Innholdet og tilnærmingen til intern kontroll blir i liten til

ingen grad informert om. Dette stemmer overens med kravene i ISA 260 punkt 15 og ISA 300 punkt A3, som understreker at revisor må være forsiktig med slik informasjon til ledelsen. Ledelsen virket heller ikke særlig opptatt av planen, da de stolte på at revisor gjør det som er nødvendig. De ønsket å få noe informasjon om hvilke interne kontroller som revisor planlegger å teste, mest for å få muligheten til å påvirke dette. Dette var likevel ikke noe de var veldig opptatt av. Vi opplevde det som om ledelsen ikke alltid så nytten av revisor, og dette har nok hatt betydning for hva ledelsen ønsket av videre kommunikasjon.

Styrelederne fikk også informasjon om tidspunkt, men i varierende grad om innholdet og tilnærmingen til intern kontroll. Dette stemmer overens med kravene i ISA 260 punkt 15, som understreker at revisor i større grad kan gi slik informasjon til styret, men også her må de være forsiktig med slik informasjon. Styret ønsket mer informasjon om dette, for å forsikre seg om at revisor kontrollerer viktige områder i selskapet, og særlig den interne kontrollen. Dette har sammenheng med agent-prinsippal problematikken, hvor revisor hjelper styret med å føre tilsyn med ledelsen. Abrahamsen og Thorsen (2008) nevner at god kommunikasjon fra revisor er viktig for styrets tilsyn med ledelsen og selskapet. Revisors plan for revisjonen har dermed stor betydning for hvilket utbytte og sikkerhet styret får av revisors tilsyn. Det var i tillegg to styreledere som nevnte at de var usikre på om revisor kjente selskapet og bransjen godt nok, og at de derfor muligens ikke var kompetente til å revidere selskapet. En god oversikt over revisors plan ville derfor virke betryggende, og samtidig gi muligheten til å komme med innspill til planen.

Det viser seg at ledelsen og styret opplever at kvaliteten av revisjonen øker jo mer de er involvert i prosessen (CPA Canada og FEI Canada, 2017). Imidlertid kan detaljert informasjon om planen medføre motsatt effekt, der kvaliteten og effektiviteten blir redusert. Dette kan komme av at revisjonshandlingene blir for forutsigbare, og følgelig kan bli utsatt for manipulasjon. Hvor detaljert revisor bør være med informasjonen om plan kan være vanskelig å fastslå, og det er derfor naturlig at revisor velger å kommunisere lite som en sikkerhet. Dette kan imidlertid medføre at styret og ledelsen opplever at revisjonen har lavere kvalitet.

Styret kan nok være spesielt avhengig av revisor for å sikre informasjonen de får fra ledelsen og selskapet, og det er nok en grunn til at styrelederne vi intervjuet ganske enstemmig ønsket å kunne diskutere mer med revisor. Flere ledere ville også diskutere dette mer, men de uttrykte ikke et like sterkt ønske. Dette er naturlig ut fra agent-prinsippal teorien, ved at

ledelsen allerede sitter på mer informasjon, og at de derfor ikke har like stort behov for informasjon fra revisor. Styret bruker denne informasjonen for å føre tilsyn med ledelsen, og det vil derfor være naturlig for dem å ønske at revisor reviderer de områdene de anser som risikable.

5.3 Risiko

Et område med høyere risiko vil ha større sjanse for å inneholde feilinformasjon, og det er derfor viktig for revisor å identifisere disse områdene. Vi ønsket å undersøke om revisor har informert om hvordan de vurderer risiko i selskapet.

Risiko - Daglige ledelsen

Spørsmål	Ledelse 1	Ledelse 2	Ledelse 3	Ledelse 4
1. Fått informasjon om revisors risikovurdering?	Nei, savner dette	Nei, ønsker dette	Ja, men lite. Ønsker det til en viss grad	Ja, men lite. Ikke veldig viktig, føler at de har god kontroll selv
2. Informert om betryggende sikkerhet?	Nei	Nei	Nei	Nei
3. Informert om hvordan revisor planlegger å håndtere risiko? (særskilt og områder med høyere)	Nei, men ønsker dette	Nei, men ønsker dette	Fått litt informasjon, og ønsker det til en viss grad	Nei. Ikke veldig viktig, føler at de har god kontroll selv

Tabell 5: Ledelsens svar under risiko

Bare to av respondentene fra ledelsen har fått informasjon om hvordan revisor har vurdert risiko i selskapet, men informasjonen oppleves lite utfyllende. De følte ikke at den ga dem noen spesiell innsikt. Revisor ser heller ikke ut til å informere om hva de legger i betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlige feil. De fleste av respondentene ønsker mer informasjon om revisors risikovurdering, og hvordan revisor planlegger å håndtere den. Det

virker imidlertid som om ikke alle opplevde dette som like nødvendig, og en respondent presiserer at de mener de har god kontroll på dette selv.

Risiko - Styre

Spørsmål	Styreleder 1	Styreleder 2	Styreleder 3	Styreleder 4
1. Fått informasjon om revisors risikovurdering?	Ja, men ønsker mer	Lite informasjon om dette, ønsker mer	Diskuteres med revisor, og ønsker det til en viss grad	Nei, ønsker dette
2. Informert om betryggende sikkerhet?	Nei	Kjenner ikke til dette	Nei	Vet ikke helt hva dette er, men antar at det er ganske høyt
3. Informert om hvordan revisor planlegger å håndtere risiko? (særskilt og områder med høyere)	Nei, ønsker dette	Ja, men veldig lite. Ønsker de viktigste tiltakene	Nei, ønsker litt av dette	Tror ikke h*n får det, ønsker dette

Tabell 6: Styrets svar under risiko

De fleste styrelederne hadde fått noe informasjon om revisors risikovurdering, men de opplever likevel at det blir informert for lite om risiko. De ønsker å diskutere dette mer med revisor, så de kan sørge for at revisor undersøker viktige områder. De opplever ofte at de har bedre innsikt i selskapet og bransjen enn revisor, og vil være mer med i prosessen for å sikre seg at revisor deler deres forståelse. Ingen av respondentene hadde kjennskap til hva revisor legger i betryggende sikkerhet, men de ser ut til å være av den oppfatning av at dette må være rimelig høyt.

Analyse av risiko

ISA 260 punkt 15 skiller mellom særskilt risiko og områder med høyere risiko. Vi behandler dette samlet som risiko, fordi revisor ikke virker å bruke disse betegnelse i samtaler med respondentene. Det er derfor ikke mulig å konkludere for hver av dem separat.

Respondentene fra både styret og ledelsen opplever at revisor i varierende grad informerer om sin risikovurdering, og hvordan risikoen skal håndteres. De får generelt lite informasjon, og omtrent halvparten svarer at de ikke blir informert om dette i det hele tatt. Dette er en indikasjon på at revisorene ikke følger kravet i ISA 260 punkt 15. Noe overraskende virker det som at styrelederne ikke er klar over at tilnærmingen til intern kontroll er en måte å håndtere risiko. De sier altså at de har fått noe informasjon om tilnærmingen til intern kontroll (se kap. 5.2), men svarer samtidig at de ikke får informasjon om håndteringen av risiko. Dette viser at de har en noe begrenset forståelse av revisjonen, og vil ha betydning for svarene i resten av undersøkelsen. Ifølge Porter et al (2012, iv) kan det være viktig å sikre at regnskapsbrukerne har en realistisk tilnærming til revisjonen, for å redusere misnøye og mistillit. Dette kan derfor være et område revisor kan forbedre revisjonen gjennom.

Få av respondentene anså revisors informasjon om risiko som tilstrekkelig, men ledelsen virket mer fornøyd enn styret. Det var likevel slik at ledelsen følte at de hadde rimelig god kontroll på risiko, og at informasjonen derfor noen ganger ble ansett som unødvendig eller overflødig. Dette skyldtes at de allerede visste om disse forholdene, eller følte at de hadde gode ordninger på plass for å håndtere risiko. Både styret og ledelsen ønsket mer informasjon relatert til risiko, men styret virket å ha høyere forventninger til dette. Styrelederne svarte ganske bestemt at de ønsket mer informasjon, noe som kan ha sammenheng med agent-prinsipal problematikken. Dette er naturlig ettersom ledelsen er nærmere på driften og regnskapsutarbeidelsen enn styret. Styret tror også at revisor har en bedre dialog med ledelsen, og at styret dermed kan gå glipp av en del informasjon. Styrelederne opplever heller ikke alltid at revisors risikovurdering er god nok, og at revisor dermed kan unngå å revidere viktige områder i selskapet. Ofte vil styre og ledelsen ha en dypere forståelse av selskapet og dens omgivelser, og kan identifisere risiko og andre forhold revisor bør undersøke eller kjenne til i forbindelse med revisjonen (CPA Canada og FEI Canada, 2017).

En grunn til hvorfor revisor ikke informerer mye om risiko kan være at kravet til å informere om risiko er relativt nytt, og ble først gjort gyldig i 2016 (IFAC, 2015). Det er derfor mulig at revisor ikke er kjent med kravet. Det kan også komme av at revisor føler at de har for dårlig tid, ettersom flere respondenter poengterte av revisor ofte var travle. Revisor kan i tillegg tro at ledelsen og styret allerede har en bedre forståelse av risiko i selskapet, og dermed se på dette som unødvendig å informere om. Dette er naturlig, ettersom styret, og spesielt ledelsen, er dypt involvert i den daglige driften av selskapet, og sitter derfor sannsynligvis på mye informasjon (CPA Canada og FEI Canada, 2017). Revisor skal imidlertid være høyt

kompetent innenfor sitt felt, og kan komme med nyttig informasjon. Dette kan spesielt være aktuelt for styret og ledelsen i mindre selskap, som kanskje ikke har den samme kompetansen. Dette kan uansett være en fordel for både revisor og styre/ledelse å diskutere dette, for å bedre deres forståelse av risiko i selskapet. Enkelte av styrelederne påpekte at de mente det kunne være nyttig å ha en diskusjon på risiko.

Studien utført av CPA Canada and FEI Canada (2017) viser at styret og ledelsen opplever at revisjonskvalitet har sammenheng med at de får bedre bevissthet om risiko, og kunnskap om hvordan man identifiserer risiko. Dette er et område revisor bør vurdere å kommunisere mer om, ettersom styret og ledelsen generelt ønsket mer informasjon om dette. Denne kommunikasjonen kan bidra til å forbedre den opplevde kvaliteten på revisjonen.

5.4 Vesentlighetskonseptet

Vesentlighetskonseptet er en sentral del av revisjonen, men det har ifølge Brakenhoof vist seg i praksis at brukerne av regnskapet har liten forståelse av dette (referert i Rooij, 2009, s141). Vi ønsket å undersøke om styret og ledelsen hadde forståelse for konseptet, og om revisor hadde forklart det.

Vesentlighetskonseptet - Daglige ledelsen

Spørsmål	Ledelse 1	Ledelse 2	Ledelse 3	Ledelse 4
1. Hvor mye av regnskapet sjekker revisor? Hvor riktig er et revidert regnskap?	Ganske høyt, vet at revisor ikke sjekker hele regnskapet	Veldig høyt, tror revisor er relativt nøye. Vet at de ikke sjekker hele regnskapet	Høyt, vet at revisor ikke sjekker hele regnskapet	Høyt, forventer ikke at alle poster sjekkes
2. Kjennskap til vesentlighetskonseptet? Hva det innebærer og dets bruk i revisjonen?	Nei	Nei	Nei	Nei
3. Har revisor informert om dette?	Nei, og ønsker det heller ikke	Nei, ønsker litt	Tror ikke det, og ser heller ikke behovet	Nei, ønsker litt

4. Ønsker du informasjon om vesentlighetsgrenser? Kun total eller for hver regnskapspost?	Nei	Ja, begge	Ja, men virker ikke å være veldig opptatt av det	Ja, begge
---	-----	-----------	--	-----------

Tabell 7: Ledelsens svar under vesentlighetskonseptet

Ledelsen mener at et revidert regnskap har høy sikkerhet, men de forventer ikke at revisor sjekker hele regnskapet eller oppdager alle feil. Alle respondentene visste at revisor benytter seg av utvelgelse, og ikke tester alle transaksjoner og poster. Dette er naturlig ettersom de har sett revisor ta stikkprøver. Det var imidlertid ingen som visste hva vesentlighetskonseptet innebærer, eller hvordan det brukes i en revisjon. Dette hadde heller ikke revisorene informert noe om. Kun to av respondentene ønsket litt informasjon om vesentlighetskonseptet. Vesentlighetsgrensene derimot ble ønsket av tre respondenter, der to av dem ønsket grensene totalt for regnskapet og for enkelte poster. Det virket imidlertid ikke som om dette ønsket var veldig sterkt hos ledelsen.

Vesentlighetskonseptet - Styre

Spørsmål	Styreleder 1	Styreleder 2	Styreleder 3	Styreleder 4
1. Hvor mye av regnskapet sjekker revisor? Hvor riktig er et revidert regnskap?	Uten større feil, vet at revisor ikke sjekker 100% av regnskapet	Høyt, vet at revisor ikke sjekker 100% av regnskapet	Skal være så godt som uten feil, vet at revisor ikke sjekker hele regnskapet	Revisor sjekker ikke 100%. Synes det er forskjell på dette mellom revisorene
2. Kjennskap til vesentlighetskonseptet? Hva det innebærer og dets bruk i revisjonen?	Ja, men har for det meste tilegnet seg kunnskap om dette selv	Nei	Nei	Nei
3. Har revisor informert om dette?	Kun nevnt kort at det er viktig for revisjonen	Tror det har blitt informert litt om dette, men ikke nok til at han forsto det	Nei, og ser heller ikke behovet	Nei, og usikker på om det er nødvendig å bli informert om

4. Ønsker du informasjon om vesentlighetsgrenser? Kun total eller for hver regnskapspost?	Ja, begge	Ja, begge	Ikke nødvendig	Kan godt få det, men ikke veldig opptatt av det
---	-----------	-----------	----------------	---

Tabell 8: Styrets svar under vesentlighet

Styret mener at et revidert regnskap har høy sikkerhet, men de forventer ikke at revisor sjekker hele regnskapet eller oppdager alle feil. Alle respondentene visste at revisor benytter seg av utvelgelse, og ikke tester alle transaksjoner og poster. To av respondentene opplevde at det var stor forskjell på hvor feilfritt et revidert regnskap er, og at dette avhenger av hvem som reviderte. Det var imidlertid kun en styreleder som hadde noe kunnskap om vesentlighetskonseptet, og hvordan det brukes i en revisjon. Revisor hadde informert litt om dette til to av respondentene, men ikke nok til at de opplevde å få en forståelse av det. To av respondentene ønsket informasjon om vesentlighetskonseptet og vesentlighetsgrensene, mens de to andre ikke anså dette som nødvendig.

Analyse av vesentlighetskonseptet

Ingen fra ledelsen har fått informasjon om vesentlighetskonseptet, mens to av styret har fått litt, men ikke nok til at de forsto det. Veiledning til ISA 260 punkt 15 foreslår at vesentlighetskonseptet kan diskuteres, men dette virker det altså ikke som at revisor følger. Vesentlighetskonseptet er sentralt for å forstå revisors arbeid og hvor riktig et regnskap er, og vi finner det derfor litt merkelig at dette ikke blir gjort. I studien til Brakenhoff (Rooij, 2009, 141) var det kun en tredjedel av brukerne som var informert om vesentlighet, mens Houghton poengterer at dette har vært forskjellig mellom brukergruppene, så dette tyder på at vesentlighet er lite informert om i praksis, også til styret og ledelsen. Houghton (2011) kommer også frem til at informasjon om vesentlighet er ønsket av brukerne, men det poengteres at dette kan være vanskelig å gjøre på en enkel måte.

Det var kun en av respondentene som opplevde å ha en forståelse av vesentlighetskonseptet, og dette hadde personen tilegnet seg selv. Respondentene i begge gruppene var delt i om de ønsket informasjon om konseptet og vesentlighetsgrensene. Flere anså dette for å være dypt nede i revisors arbeid, og de fortalte at de ikke er så interessert i hvordan revisor gjennomfører arbeidet. Alle respondentene visste at revisor ikke undersøker hele regnskapet, men samtidig forventet de at det var få feil av betydning. Vi fikk en oppfatning av at respondentene hadde lavere toleranse for feil enn det en revisor vil ha. Dette stemmer overens

med tidligere forskning som viser at brukerne av regnskapet har en høyere forventning til revisor, og at brukerne forventer at et revidert regnskap er tilnærmet uten feil (Koh, 1998).

Ofte setter også brukerne av regnskapet en lavere vesentlighetsgrense enn revisor (Messier, Ellifsen, Martinov-Bennie, 2005, s. 157). Det kan tyde på at dette også er tilfelle her, ettersom alle respondentene i denne undersøkelsen tror at et revidert regnskap er uten betydelige feil. Dette er spesielt interessant, ettersom revisorer i motsetning ofte opplever at vesentlighetsgrensene settes for lavt (Haaland og Jorstad, 2014). Det ser ikke ut til at styret eller ledelsen har full forståelse for hva revisors arbeid innebærer. For å gi brukerne en bedre forståelse av revisjonen kan vesentlighet være veldig aktuelt å informere om. Dette vil gi brukerne en forklaring på hvilke feil revisor oppdager, og dermed gi dem et bedre grunnlag for å forstå hvor riktig et revidert regnskap faktisk er. Det er derfor mulig at flere ville ønsket seg vesentlighetsgrensene, dersom de hadde hatt kunnskap om vesentlighetskonseptet og hvordan revisor vurderer feil. Dette burde kommuniseres bedre for å sørge for at styre og ledelsen har en realistisk tilnærming til revisjonen. På den annen side viser det seg at norske selskap har høy tillit til revisor, og det er mulig at revisor av den grunn ikke tror det er nødvendig å gå nærmere inn på hvordan revisjonen har blitt utført (EPSI Norge, 2018) Respondentene i denne undersøkelsen ser også ut til å ha tillit til revisor.

5.5 Funn

Vi er interresert i å undersøke om ledelsen og styre opplever at revisor informerer om funn de har oppdaget under revisjonen, og hvilke forventninger de har til dette. Funn deles opp i feil, mangler i intern kontroll, misligheter, brudd på lover og forskrifter, og betydelige funn.

5.5.1 Regnskaps-, skatte- og avgiftsfeil

Regnskaps-, skatte- og avgiftsfeil inkluderer kun feilinformasjon som følge av utilsiktede feil. Vi ønsket å se på hvilken informasjon styret og ledelsen mottar om feil, og hvilke forventninger de har til dette.

Regnskaps-, skatte- og avgiftsfeil - Daglige ledelsen

Spørsmål	Ledelse 1	Ledelse 2	Ledelse 3	Ledelse 4
----------	-----------	-----------	-----------	-----------

1. Hvilke regnskapsfeil forventer/ønsker dere å bli informert om? Hva med skatte- og avgiftsfeil?	Ønsker ikke minste feilene, viktigere på skatter og avgifter	Ønsker ikke minste feilene, viktigere på skatter og avgifter	Ønsker ikke minste feilene, viktigere på skatter og avgifter	Ønsker ikke minste feilene, viktigere på skatter og avgifter
2. Opplever du at dere har blitt informert om alle vesentlige feil?	Ja, skriftlig	Ja, skriftlig	Ja, skriftlig	Ja, skriftlig
3. Informert om årsaken bak feilen? Ønskes dette?	I noen tilfeller, ønsker dette på større og gjennomgående feil	Ja, ønsker dette	Nei, ønsker dette på feil av litt betydning	I så liten grad at det ikke gir noe nytte, ønsker mer av dette
4. Informert i rett tid om all akkumulert feilinformasjon?	Ja	Ja	Ja	Ja

Tabell 9: Ledelsens svar under regnskaps-, skatte- og avgiftsfeil

Ledelsen ønsker ikke å bli informert om mindre feil, men vi vurderer det sånn at deres oppfatning av hva som utgjør en mindre feil er lavere enn revisors (se kap. 5.4 om vesentlighetskonseptet). For skatte- og avgiftsfeil setter de grensen enda lavere enn andre feil. Alle oppfattet å få informasjon om vesentlige og akkumulerte feil skriftlig, og to presiserte at dette kom i form av en liste med nødvendige justeringsposter. De opplevde i varierende grad å bli informert om årsaken bak feilene, men mente at dette kun var nødvendig ved større eller gjentagende feil.

Regnskaps-, skatte- og avgiftsfeil - Styre

Spørsmål	Styreleder 1	Styreleder 2	Styreleder 3	Styreleder 4
1. Hvilke regnskapsfeil forventer/ønsker dere å bli informert om? Hva med skatte- og avgiftsfeil?	Kun vesentlige feil, viktigere på skatter og avgifter	Kun feil av betydning, viktigere på skatter og avgifter	Må være en størrelse på det, viktigere på skatter og avgifter	Nei, må være av en viss betydning. Viktigere på skatter og avgifter

2. Opplever du at dere har blitt informert om alle vesentlige feil?	Ja	Ja	Ja	Ja
3. Rapporteres vesentlige feil i nummererte brev?	Ja	Opplever at dette har vært slurvete, at ikke alle vesentlige feil er med	Ja	Ja
4. Informert om årsaken bak feilen? Ønskes dette?	Litt lite, viktigst å få informasjon dersom feil har vært gjentakende	Ja, viktigst å få vite detaljer dersom det er større beløp	Nei, kan godt få det	Får noe. Presiserer at det viktigste er å få informasjon om hvordan ledelsen behandler dette
5. Dersom ledelsen nekter å korrigere feilinformasjon, har revisor kommunisert om dette, og den virkningen de samlet eller enkeltvis kan ha på konklusjonen i revisjonsberetningen?	Ikke relevant - har ikke opplevd dette	Ikke relevant - har ikke opplevd dette	Ikke relevant - har ikke opplevd dette	Tror det, men er veldig usikker

Tabell 10: Styrets svar under regnskaps-, skatte- og avgiftsfeil

Styrelederne ønsket kun å bli informert om større feil, men også disse mente at det er viktigere å få informasjon om skatte- og avgiftsfeil. To nevnte at dette var ekstra viktig på grunn av hvilke konsekvenser slike feil kan få for dem, altså at de kan bli ansvarliggjort for lovbrudd. Alle styrelederne opplevde at de ble informert om vesentlige feil, men kun tre var sikre på at de hadde fått dette i nummererte brev. Respondent “Styreleder 2” opplevde å få informasjon i nummererte brev, men ikke alltid at alle vesentlige feil var inkludert i disse. Som eksempel på dette ble det gitt at revisor hadde oppdaget at to millioner kroner i gjeld hadde blitt ført som eiendel i balansen. Denne feilen var altså ikke inkludert i et nummerert brev. Styret opplevde at revisor informerte for lite om årsakene til feilene, og dette var noe de ønsket. Det gjelder spesielt når feilen er stor eller gjentakende, og de ønsket gjerne også revisors vurdering av ledelsens håndtering.

Analyse av regnskaps-, skatte- og avgiftsfeil

ISA 450 punkt 8 krever at revisor informerer ledelsen om all feilinformasjon akkumulert under revisjonen. Det skal i tillegg informeres skriftlig om vesentlige feil til ledelsen etter revl. § 5-2, og i nummererte brev til styret etter revl. § 5-4 jf. § 5-2. Ut fra svarene til respondentene ser det ut som revisor følger disse kravene, med unntak av at den ene styrelederen mener at ikke alle vesentlige feil har vært inkludert i nummerert brev.

Styrelederne er forøvrig ikke opptatt av om informasjonen kommer i nummerert brev eller vanlig brev, ettersom de uansett får informasjonen. Nummererte brev kan være et nyttig verktøy for revisor, ettersom det viser at det er et viktig forhold som blir informert om. Uten denne formaliteten kan informasjonen miste noe av alvoret, og det er mulig at forholdet ikke blir gjort noe med så raskt som det burde. Finanstilsynet har flere ganger funnet at kravet til nummererte brev ikke følges i praksis (Rafen, 2016, s. 5). Det kan tyde på at dette fortsatt er tilfelle, men dette tilfelle kan også forklares ut fra respondentens forståelse av revisjonen. Feilen ble av respondenten opplevd som vesentlig, men respondenten har selv fortalt at han ikke har forståelse for hvordan revisor bruker vesentlig, så dette kan heller komme av en forskjell i oppfattelsen av vesentlighet (se kap. 5.4).

Ledelsen forventer å bli informert om alle feil med unntak av små, mens styrelederne kun ønsket informasjon dersom det var litt størrelse på feilen. Men som tidligere nevnt vurderer vi det sann at deres oppfatning av feilene i disse kategoriene er lavere enn det revisors vil være (se kap. 5.4 om vesentlighetskonseptet). Begge gruppene poengterte at skatte- og avgiftsfeil er viktigst. De trakk også fram at det er viktig å få informasjon om årsakene til større eller gjentakende feil, noe de ikke alltid opplevde at revisor forklarte. Dette kunne for eksempel være når feilene viste at det manglet kompetanse eller at forståelsen av regnskapsreglene var feil, og det ble påpekt at bedre forklaringer på dette kunne gi mer nytte av revisjonen.

Styrelederne ønsket i tillegg å få mer informasjon om hvordan ledelsen håndterte oppdagede feil, noe som har sammenheng med agent-prinsipal problematikken. Dette gir styret muligheten til følge opp at ledelsen handler i samsvar med eiernes mål, og dermed redusere agentkostnadene. De var opptatt av at dette var et område som skilte revisorene, og med bakgrunn i dette er det potensiale for at revisor kan levere en bedre opplevd revisjonskvalitet på dette området.

5.5.2 Intern kontroll

Intern kontroll er selskapets system for å sørge for at regnskapet er uten vesentlige feil, som følge av verken feil eller misligheter. Dette er en svært viktig del av enhver virksomhet, og det er ledelsens ansvar å sørge for god intern kontroll, under styrets tilsyn. Dette er naturligvis derfor et viktig område for dem, og vi ønsket å se hvordan de opplevde kommunikasjonen med revisor på dette.

Intern kontroll - Daglige ledelsen

Spørsmål	Ledelse 1	Ledelse 2	Ledelse 3	Ledelse 4
1. Hvilke mangler i intern kontroll forventer/ønsker dere informasjon om?	Ikke nødvendig å få informasjon om mangler som ikke har praktisk betydning	Helst alle	Vil ha alle	Kan godt bli informert om alle
2. Kommuniseres mangler skriftlig og i rett tid?	Ikke relevant - Har ikke fått informasjon om mangler i intern kontroll	Ja	Ikke relevant - Har ikke fått informasjon om mangler i intern kontroll	Ja
3. Inkluderer den en beskrivelse og mulig virkning av manglene?	Ikke relevant	Ja	Ikke relevant	Virket litt usikker, vil helst ha en bedre diskusjon på det
4. Opplevs kommunikasjonen som klar og forståelig?	Ikke relevant	Ja	Ikke relevant	Nei
5. Hvor langt forventes det at revisor går i sine råd om å utbedre mangler i intern kontroll?	Hjelp med å forbedre kontrollen, ikke bygge den opp	Hjelp med å forbedre kontrollen, ikke bygge den opp	Hjelp med å forbedre kontrollen, ikke bygge den opp	Hjelp med å forbedre kontrollen, ikke bygge den opp

6. Ønskes det en vurdering av hvordan kontrollen kan forenkles?	Ja	Ja	Ja	Ja
---	----	----	----	----

Tabell 11: Ledelsens svar under intern kontroll

Det var kun to fra ledelsen som hadde opplevd å blitt informert om mangler i intern kontroll. Den ene var fornøyd med hvordan det ble informert om mangelen og dens virkning, mens den andre hadde ønsket seg en bedre forklaring. Ledelsen vil ha informasjon om så godt som alle mangler, og også der det er mulig å forenkle kontrollen.

Intern kontroll - Styre

Spørsmål	Styreleder 1	Styreleder 2	Styreleder 3	Styreleder 4
1. Hvilke mangler i intern kontroll forventer/ønsker dere informasjon om?	Vesentlige	Må være av en viss betydning	Trenger ikke informasjon om mindre mangler	Må være av en viss betydning
2. Kommuniseres mangler skriftlig og i rett tid? Nummerert brev for vesentlige feil?	Ja	Ikke relevant - Har ikke fått informasjon om mangler i intern kontroll	Ja	Ja
3. Inkluderer den nok informasjon for å forstå mangelen?	Nei, ville hatt mer informasjon	Ikke relevant	Ja	Var veldig lite utfyllende
4. Opplevs kommunikasjonen som klar og forståelig?	Nei	Ikke relevant	Ja	Ikke helt
5. Hvor langt forventes det at revisor går i sine råd om å utbedre	Hjelper med å forbedre kontrollen, ikke bygge den opp	Hjelper med å forbedre kontrollen, ikke bygge den opp	Hjelper med å forbedre kontrollen, ikke bygge den opp	Hjelper med å forbedre kontrollen, ikke bygge den opp

mangler i intern kontroll?				
6. Ønskes det en vurdering av hvordan kontrollen kan forenkles?	Ja, forventer at revisor informerer ledelsen om dette	Ja, forventer at revisor informerer ledelsen om dette	Ja, forventer at revisor informerer ledelsen om dette	Ja, forventer at revisor informerer ledelsen om dette
7. Har revisor informert om sine vurderinger rundt hvordan ledelsen oppfyller sitt ansvar med tanke på intern kontroll?	Veldig lite	Ja, revisor syns ledelsen gjør en god jobb med dette	Savner informasjon om dette	Det virker som om respondenten savner litt her

Tabell 12: Styrets svar under intern kontroll

Styrelederne ønsket kun informasjon om større mangler, men flere presiserte at informasjon om hvordan ledelsen håndterer mangler er viktigere. Respondentene savner informasjon om revisors vurdering av ledelsens ansvar i forbindelse med intern kontroll. Tre av styrelederne hadde blitt informert om mangler, men det var varierende hvor utfyllende revisor informerte.

Analyse av intern kontroll

Det er kun fem av åtte respondenter som har blitt informert om mangler, og dette gjør det vanskelig å vurdere om lovkravene er oppfylt. Dette gjelder særlig kravene om skriftlighet og nummererte brev, ettersom det er kun vesentlige feil som må informeres på denne måten. Alle fem har fått manglene skriftlig, men tre var ikke fornøyd med hvor utfyllende informasjonen var. De syntes at revisor ikke ga nok informasjon til at de forsto mangelen skikkelig. Dette tyder på at revisor slurver med kravet i ISA 265 punkt 11, som sier at revisor skal gi nok informasjon til at styret forstår mangelen og dens virkning. Dette kan tilsi at revisor og styre/ledelsens oppfatning av hva som bør kommuniseres for å forstå mangelen/forholdet er forskjellig. Revisor har kanskje en annen kompetanse enn den de rapporterer forholdet til, og derfor opplever de mangelen som klarere. Eller fordi de gjennom en prosess har opparbeidet seg mye informasjon for å forstå forholdet, der denne informasjonen forkortes, og mister noe av meningen.

Ledelsen ønsker å få informasjon om så godt som alle mangler. Dette vil sannsynligvis gå utover revisors tolkning av kravet i ISA 265 punkt 10, som kun gjelder vesentlige og tilstrekkelige viktige mangler. Ledelsen vil ikke nødvendigvis fikse alle manglene, men vil gjerne ha muligheten til å vurdere selv når dette er nødvendig. Ledelsen ønsker også å bli informert dersom kontroller kan forenkles. Det bør nevnes her at det virket som om to av ledelsen trodde det var svært små sjanser for at det kunne oppstå feil i den interne kontrollen deres. Dette har nok sammenheng med størrelsen på selskapet, ved at de selv kan sjekke hele selskapet, i motsetning til et større selskap hvor du er avhengig av andres vurderinger. Dette kan imidlertid også være en indikasjon på at revisor er viktig for selskapet, ettersom ledelsen tror de har kontroll, og dette gjør dem mindre oppmerksomme på å oppdage nye mangler.

Styret ønsker kun informasjon om større mangler, noe som virker å stemme godt overens med kravet i ISA 265 punkt 9 som kun setter krav til vesentlige feil. Styret forventer også at ledelsen blir informert dersom kontroller kan forenkles. Styrelederne er mer opptatt av hvordan ledelsen håndterer mangler og generelt oppfyller sitt ansvar for den interne kontrollen. Dette har sammenheng med agent-prinsipal problematikken. Styret bruker slik informasjon i sitt tilsyn med ledelsen. Dette er noe styrelederne generelt mener at revisor bør bli bedre på, ettersom de har fått veldig lite informasjon om dette.

5.5.3 Misligheter

Misligheter er tilsiktet feilinformasjon, og er vanligvis vanskeligere å oppdage enn feil. Det er ledelsens og styrets ansvar å forebygge og avdekke misligheter. Vi ønsket å se hva ledelsen og styret forventet av informasjon fra revisor på dette, og om de opplever at revisor informerer om misligheter.

Misligheter - Daglige ledelsen

Spørsmål	Ledelse 1	Ledelse 2	Ledelse 3	Ledelse 4
1. Hvilke misligheter forventer/ønsker dere å bli informert om?	Alle	Alle	Alle	Alle

2. Oppfatter du å ha blitt informert om alle oppdagede/mistenkte misligheter? Skriftlig?	Revisor har etter respondentens kunnskap aldri oppdaget misligheter	Ja, ble informert muntlig om en mistanke som senere ble avkreftet	Ja, og det ble gjort skriftlig	Revisor har etter respondentens kunnskap aldri oppdaget misligheter
3. Ønsker du en vurdering av selskapets rutiner for å forhindre, avdekke og reagere på misligheter?	Ja, men føler at de har god kontroll på dette selv	Ja	Ja	Ja, men føler at de har god kontroll på dette selv

Tabell 13: Ledelsens svar under misligheter

Kun to av respondentene fra ledelsen har opplevd å bli informert om misligheter, mens de to andre antar at revisor ikke har oppdaget dette. Ledelsen forventer å få informasjon om alle misligheter i selskapet, og at revisor har stort fokus på og informerer om hvordan selskapets rutiner for misligheter kan forbedres. To av respondentene presiserer likevel at de opplever å ha god kontroll på dette selv.

Misligheter - Styre

Spørsmål	Styreleder 1	Styreleder 2	Styreleder 3	Styreleder 4
1. Hvilke misligheter forventer/ønsker dere å bli informert om?	Alle	Alle	Alle, men presiserer at det viktigste er å få misligheter i forbindelse med ledelsen	Alle
2. Hvilke ansatte i selskapet ønsker du alltid informasjon om uavhengig av størrelse?	Alle	Alle	Alle	Alle

3. Oppfatter du at styret har blitt informert om misligheter revisor har oppdaget/mistenker på personene nevnt over? Har dette blitt gjort i nummererte brev?	Ja, men ble kun informert muntlig	Revisor har etter respondentens kunnskap aldri oppdaget misligheter	Ja, tror også dette har blitt gjort i nummererte brev	Revisor har etter respondentens kunnskap aldri oppdaget misligheter
4. Ønsker du en vurdering av selskapets rutiner for å forhindre, avdekke og reagere på misligheter? Ledelsens ansvar og holdninger til dette?	Ja	Ja	Ja	Ja
5. Har du blitt informert om forhold rundt nærstående parter?	Nei, revisor kan ha et litt snevert syn på dette	Ja, opplever dette som greit	Stoler på at revisor oppdager dette, og presiserer at det er svært viktig dersom aktuelt	Har aldri fått informasjon om dette, men presiserer at det er svært viktig dersom aktuelt

Tabell 14: Styrets svar under misligheter

Styret forventer at revisor har stort fokus på misligheter. Kun to av respondentene fra styret har opplevd å bli informert om misligheter, mens de to andre antar at revisor ikke har oppdaget dette. Styret ønsker å få informasjon om alle misligheter i selskapet, og hvordan selskapets rutiner for misligheter kan forbedres. De ønsker i tillegg revisors vurdering av hvordan ledelsen håndterer misligheter, og forhold til nærstående parter dersom det er aktuelt.

Analyse av misligheter

Respondentene fra begge gruppene forventer at revisor har stort fokus på å oppdage misligheter. Ledelsen forventer å bli informert om alle misligheter, noe som også er kravet etter ISA 240 punkt 40. Dette var som forventet, og vi syntes det hadde vært merkelig om ledelsen i små aksjeselskap ikke ønsket informasjon om dette. Som den ene av respondentene påpeker vil selv en mindre mislighet si noe om hvordan personen er, og kan bety at personen har gjort dette før, eller vil fortsette med dette. Dette forteller h*n at de har nulltoleranse for.

Styret forventer også å bli informert om alle misligheter, noe som går utover kravet i ISA 240 punkt 41. Det skal etter dette punktet informeres til styret om misligheter i forbindelse med ledelsen, ansatte i intern kontroll, og andre der misligheten medfører vesentlig feil i regnskapet. Revisor bør derfor være oppmerksom på at styret har større forventninger enn kravet på dette området. Denne forventningen har sannsynligvis sammenheng med at undersøkelsen ser på små selskaper med kun 30-50 ansatte. I mindre selskap som vi undersøker kan det godt hende at styrelederen kjenner enkelte ansatte personlig. Styrelederne påpeker likevel at det er aller viktigst å få informasjon om misligheter i forbindelse med ledelsen. Dette er naturlig ut fra agent-prinsipal teorien, ettersom styret trenger denne informasjonen i tilsynet med ledelsen, og manglende tilsyn medfører ifølge Donaldson (referert i de Lange og Arnold, 2004) at ledelsen vil handle i egen interesse. For å sørge for at ledelsen handler i eiernes interesse er det derfor nødvendig med tilsyn med ledelsen.

Det var kun to fra ledelsen og to fra styret som hadde fått informasjon om misligheter, og det er derfor vanskelig å vurdere om kravene er fulgt. For tre av disse virker det som kravene er oppfylt. For respondent "Styreleder 1" er det oppdaget brudd på kravet om nummererte brev etter revl. § 5-4 jf. § 5-2. Forholdet gjaldt en mislighet begått av en ansatt som resulterte i et relativt stort økonomisk tap for selskapet. Revisor tok forholdet opp med styreleder (og daglig leder) i et møte, altså muntlig. Der forklarte revisor at h*n vurderte det til at styret og ledelsen ikke hadde oppfylt sin plikt til å føre betryggende kontroll med formuesforvaltningen (intern kontroll) jf. aksjeloven. §§ 6-12 og 6-14. Revisor følger her veiledningen i ISA 240 punkt A61 som sier at det er revisors valg å informere muntlig eller skriftlig, men slike alvorlige/vesentlige misligheter skal altså etter revl. § 5-4 jf. § 5-2 påpekes i nummerert brev til styret.

Både ledelsen og styret ønsker at revisor har et særlig fokus på å vurdere den interne kontrollen som skal forebygge og avdekke misligheter. ISA 240 punkt 42 krever at revisor informerer styret om sine synspunkter på ledelsens integritet, holdninger, kompetanse og håndtering av misligheter. Dette er noe styret ønsker, men som de opplever at revisor informerer lite om, og mer informasjon kan derfor være med å øke den opplevde revisjonskvaliteten. Dersom det finnes nærstående parter ønsker de også en vurdering av dette. En av styrelederne oppdaget at daglig leder hadde gitt konas vaskefirma oppdrag på for gode vilkår, og var skuffet over at revisor ikke hadde oppdaget dette. Dette er det viktig at revisor å gjøre en grundig sjekk av, og styrelederen i denne undersøkelsen opplevde at dette var noe som svekket hans tillit til revisor betraktelig. Dette er selvfølgelig ikke alltid like lett

å oppdage, og det kan hende at styre og ledelsen setter for store krav til revisor på dette. Baron (referert i Koh, 1998) finner at brukerne av årsregnskapet ofte forventer at revisor har større fokus på å oppdage misligheter og lovbrudd enn revisorer mener selv. Det kan tyde på at dette fortsatt er tilfelle, ettersom brukerne så ut til å forvente mye av revisor på dette. Samtidig var det også enkelte som nevnte at de ikke forventet at revisor oppdaget alle feil.

5.5.4 Lover og forskrifter

Revisorloven § 5-2 første ledd krever at revisor vurderer om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet. ISA 250 punkt 23 krever at revisor informerer styret om alle mistanker og brudd på lover og forskrifter, med mindre de er åpenbart ubetydelige. Vi ønsket derfor å se om ledelsen og styre opplever, og ønsker, å bli informert om alle brudd.

Lover og forskrifter - Daglige ledelsen

Spørsmål	Ledelse 1	Ledelse 2	Ledelse 3	Ledelse 4
1. Har revisor informert om hvilke lover og forskrifter de sjekker?	Nei	Nei	Nei	Nei
2. Ønsker dere en oversikt over dette?	Nei, men fint om de sier ifra om betydelige endringer	Nei, verken forventer eller ønsker dette	Ikke nødvendig	Nei, trenger ikke dette
3. Hvilke brudd/mistanker om brudd på lover og forskrifter forventer/ønsker dere informasjon om?	Alle	Alle	Alle	Alle
4. Oppfatter du å bli informert om alle brudd?	Ja	Ja	Ja	Ja, men er noe usikker

Tabell 15: Ledelsens svar under lover og forskrifter

Ledelsen blir ikke informert om hvilke lover og forskrifter revisor sjekker, men dette ønsker de heller ikke. Flere av respondentene presiserte at det er viktig at selskapet følger lovverket, men at de stoler på at revisor oppdager og informerer om brudd på dette. Ledelsen ønsket å bli informert om alle brudd, uansett hvor alvorlig bruddet var.

Lover og forskrifter - Styre

Spørsmål	Styreleder 1	Styreleder 2	Styreleder 3	Styreleder 4
1. Har revisor informert om hvilke lover og forskrifter de sjekker?	Nei, opplever ikke å bli spesielt informert om dette	Nei, tror ikke det	Nei	Nei
2. Ønsker dere en oversikt over dette?	Ja	Nei	Nei, trenger ikke dette	Gjerne, men dette er ikke så viktig
3. Hvilke brudd/mistanker om brudd på lover og forskrifter forventer/ønsker dere informasjon om?	Trenger ikke informasjon om mindre brudd	Viktig at revisor sjekker at lover overholdes, men virket ikke som h*n ville ha alle brudd	Ja, det er viktig for h*n at selskapet følger lover og regler	Bare dersom det er av betydning
4. Oppfatter du å bli informert om alle brudd? (Ikke brudd som er ubetydelige)	Vet ikke	Ja	Ja	Husker ikke noe spesielt om dette
5. I nummererte brev?	Usikker	Ja	Ja, tror dette er tilfelle	Ikke besvart

6. Ønsker du en vurdering av selskapets rutiner for å forhindre/avdekke brudd? Ledelsens ansvar og holdninger til dette?	Ja, ønsker dette	Virket ikke som veldig viktig for respondenten	Ja	Ja
--	------------------	--	----	----

Tabell 16: Styrets svar under lover og forskrifter

Styret blir ikke informert om hvilke lover og forskrifter revisor sjekker. To av respondentene kunne gjerne få en oversikt over dette, men det var ikke veldig viktig for noen av respondentene. Bare en av respondentene ønsket informasjon om alle brudd på lover og forskrifter, mens de andre respondentene svarte at de ville ha brudd dersom det var av betydning, eller at det ikke var snakk om mindre brudd. To av styrelederne hadde ikke noe ordentlig svar på om de ble opplyst om brudd, mens de to andre ble informert.

Analyse av lover og forskrifter

Det er en viss forskjell mellom hva respondentene opplever å bli informert om av forhold rundt lover og forskrifter. Brudd oppleves generelt å bli informert om når dette har skjedd, men alle respondentene er imidlertid ikke enige i dette. Ledelsen ønsket ikke mer informasjon om dette, men enkelte av styrelederne ville gjerne ha en oversikt. Ledelsen forventer generelt at revisor informerer dem om alle brudd, uansett hvor alvorlig, og informerer dem om endringer på områder som de trenger å vite. Flere av styrelederne synes imidlertid ikke det var relevant å bli informert om mindre brudd. Dette er forståelig ut fra ledelsen og styrets forskjellige posisjoner. Ledelsen vil sannsynligvis være mer interessert i detaljer i driften, ettersom dette er deres ansvarsområde, mens styret er ansvarlige for å holde oversikt over driften og ledelsen jf. ISA 210 punkt 3. For styret vil det være mer naturlig å ønske informasjon om viktige forhold i selskapet, og spesielt ledelsens prestasjoner. For dette formålet vil derfor ikke mindre brudd ha samme betydningen for de fleste styreledere, men heller være aktuelt for de som er spesielt aktive i driften av selskapet. Dette kan ses i sammenheng med agent-prinsipal problematikken.

5.5.5 Betydelige funn

Betydelige funn ser på om revisor kommuniserer om blant annet betydelige vanskeligheter som oppstår under revisjonen, og/eller forhold som kan endre revisjonsberetningen blant annet. Dette er revisor pålagt å kommunisere om med styret jf. ISA 260 punkt 16. Siden dette ofte er forhold ledelsen kan ha nytte av har vi også valgt å undersøke dette i forbindelse med ledelsen.

Betydelige funn - Daglige ledelsen

Spørsmål	Ledelse 1	Ledelse 2	Ledelse 3	Ledelse 4
1. Informerer revisor om sine synspunkter på viktige kvalitative forhold ved enhetens regnskapspraksis m.fl?	Har ikke opplevd at de bruker feil regnskapsprinsipp. Har diskutert riktig estimat	Har diskutert lite om regnskapsprinsipp, men blir noen ganger enig med revisor om estimer	Ja, blir enig med revisor om estimer, men opplever ikke at revisor dikterer hva som er rett	Ja, blir enig med revisor om estimat
2. Dersom revisor mener at det er brukt feil regnskapsprinsipp/estimat, hvor langt forventer du at revisor går i å veilede?	Føler de har god kunnskap selv, så forventer ikke detaljert veiledning	Fram til beløp	Forventer at de kan spørre revisor dersom de trenger hjelp	Fram til beløp
3. Informerer revisor om omstendigheter påvirker formen på og innholdet i revisjonsberetningen før den blir gitt ut?	Dette har ikke vært nødvendig før, men respondenten forventer dette om det blir aktuelt	Opplever ikke at revisor har funnet forhold som gjør dette nødvendig før	Dette blir kommunisert, og er forventet av respondenten	Dette blir kommunisert, og er forventet av respondenten

Tabell 17: Ledelsens svar under betydelige funn

Alle fra ledelsen opplever at revisor informerer om sine synspunkter på regnskapspraksisen i selskapet. De har sjelden opplevd at dette gjelder regnskapsprinsipp, men estimer har alle hatt en diskusjon om. De nevner at det har vært nyttig å diskutere estimer med revisor. To

av respondentene har opplevd at det er revisor som beløpsfester estimat. Alle har fått informasjon om revisjonsberetningen på forhånd.

Betydelige funn - Styre

Spørsmål	Styreleder 1	Styreleder 2	Styreleder 3	Styreleder 4
1. Informerer revisor om deres synspunkter på viktige kvalitative forhold ved enhetens regnskapspraksis m.fl?	Ikke opplevd å bli informert om dette før, men forventer det dersom det skulle være aktuelt	Har ikke fått informasjon om dette før, men forventer dette om det er noe viktig	Dette opplever h*n å bli informert om	Har ikke opplevd å bli informert om et uriktig regnskapsprinsipp eller estimat
2. Dersom revisor mener at det er brukt feil regnskapsprinsipp, hvor langt forventer du at revisor går i å veilede?	Forventer at revisor gir så mye veiledning som ledelsen behøver	Usikker	Har ikke noe spesielt forhold til dette, forventer at ledelsen kan bruke revisor for råd	Forventer at revisor forteller hva som skal brukes
3. Informerer revisor om omstendigheter som påvirker formen på og innholdet i revisjonsberetningen før den blir gitt ut?	Ja, forventer dette	Ja, forventer dette	Ja, forventer dette om det er nødvendig	Ja, forventer dette
4. Har styret hatt møte med revisor uten at daglig ledelse var tilstede? Hva ble diskutert på dette møtet?	Ja, men fikk lite utbytte av møte. Veldig overfladisk vurdering	Ikke relevant pga størrelse	Ikke relevant pga størrelse	Ja, opplevde at revisor tok opp et forhold der ledelsen hadde gjort en god jobb

5. Informerer revisor om betydelige vanskeligheter under revisjonen?	Ikke opplevd dette	Ikke opplevd dette	Ja	Ikke opplevd dette
6. Informerer revisor om vesentlige forhold oppdaget under revisjonen, og som har blitt kommunisert med ledelsen?	Alt for lite, forventer mye mer informasjon om dette	Lite, ønsker seg mer informasjon	Ja, fornøyd med revisors informasjon	Usikker, har ikke diskutert mye rundt dette

Tabell 18: Styrets svar under betydelige funn

En av styrelederne er fornøyd med revisors informasjon om betydelige forhold, mens tre av dem opplever lite kommunikasjon rundt dette. De forventer mer av revisors informasjon om betydelige vanskeligheter, spesielt i forhold til ledelsen, og vesentlige forhold som har blitt diskutert med ledelsen. Alle styrelederne har blitt informert om revisjonsberetningen på forhånd.

Analyse av betydelige funn

Ledelsen diskuterer i liten grad regnskapsprinsipper med revisor, men estimer er noe alle har diskutert. Tre av de fire styrelederne har ikke opplevd å få informasjon om dette. Ifølge studien fra CPA Canada and FEI Canada (2017) er økt innsikt i komplekse problemer/estimer det forholdet som de fleste i styret og ledelsen opplevde å få mest nytte av. Flere av ledelsen har nevnt at det har vært nyttig å diskutere estimer og andre forhold med revisor. At det nærmest kun er ledelsen som har hatt noen særlig diskusjon på dette kan nok forklares ut fra rollene til styre og ledelsen. Ledelsen er ansatt for drive selskapet, og utarbeide regnskapet. De har da et mye tettere forhold til selskapet, og et nærmere arbeidsforhold til revisor. Revisor kan derfor oppleve det som lettere å kommunisere med ledelsen, og kanskje tro at dette ikke er nødvendig å informere styret om. Flere styreledere påpekte at de trodde revisor hadde en bedre dialog med ledelsen, og at de derfor kunne miste noe informasjon.

To av respondentene fra ledelsen har blitt enig med revisor om beløp på estimat, og dette er også noe de forventer at revisor kan hjelpe dem med. Dette er et brudd på reglene om rådgivning i revisorloven § 4-5 og den tilhørende revisorforskriften § 4-4, ettersom revisor da

må revidere resultatet av egne rådgivningstjenester. Det er altså ikke lov for revisor å sette beløp på estimater da dette fører til at man må revidere sitt eget arbeid, noe som etter definisjonen av ekstern revisjon er en umulighet. En grunn til at revisorene gjør dette kan være fordi de ikke har god nok kjennskap til reglene i forbindelse med rådgivning, og derfor ikke ser på dette som en trussel til deres objektivitet. De kan tro at dette ikke påvirker deres dømmekraft, og ikke tenker på at dette kan påvirke den opplevde objektiviteten. De store selskapene innen revisjonsbransjen har ofte blitt kritisert for å bruke revisjonen som et inngangspunkt for rådgivningstjenester (Beardsworth og Browning, 2019). Det kan tyde på at styre og ledelsen har store forventninger til revisorer på dette.

Tre av de fire styrelederne opplever at de får lite informasjon fra revisor om betydelige funn. Slike funn består i stor grad av at revisor skal vurdere hvordan ledelsen har samarbeidet, og hvordan de overordnet oppfyller sitt ansvar for å utarbeide regnskapet i samsvar med det gjeldende finansielle rammeverket. Dette er noe de savner, og som kan ha stor betydning for deres ansvar med å føre tilsyn med ledelsen. Det vil for eksempel være viktig for styret å få informasjon om tilfeller der ledelsen utarbeider estimater som ligger i grenseland for hva som er lov etter regelverket, særlig når dette er gjentakende. Dette kan være et forsøk på å tilpasse regnskapet til bonusordninger.

Betydelige funn er kanskje det området som vil være mest relevant for styret ut fra agent-prinsippal problematikken. Helt generelt kan vi si at hvis styret og ledelsen hadde besittet samme informasjon ville styret ikke hatt noen problemer med å føre tilsyn med ledelsen, og selv om revisor bidrar til å utligne dette, vil det fortsatt være håpløst å få dette til å fungere i praksis. Derfor er det isteden viktig at revisor informerer om hvordan ledelsen har håndtert selskapet, har de gitt revisor noen vanskeligheter under revisjonen, og vesentlige forhold som har blitt diskutert med ledelsen. Dette vil gi styret et mye bedre vurderingsgrunnlag, uten å overveldes av informasjon, og har nok hatt betydning for hvorfor styrelederne ønsket mer informasjon på dette.

5.5.6 Generelt

Andre forhold ser på om respondentene opplever at revisor tar seg god nok tid til å kommunisere/diskutere, og om revisor informerer i rett tid. Hvordan revisor kommuniserer med respondenten har betydning for hvordan respondenten oppfatter informasjonen som formidles. Om ikke revisor bruker tid på å forklare godt kan ledelsen og styret bli misfornøyd

med samarbeid, og eventuelt mistolke eller ikke forstå informasjonen som formidles. Dette kan forhindre god kommunikasjon, og kvaliteten av revisjonen.

Ledelsen var generelt fornøyd med hvordan revisor tok seg av kommunikasjonen. To av respondentene opplever at revisor kunne være litt travel, men bare en av respondentene virket å se på dette som et betydelig problem. Respondentene ønsker i mer eller mindre grad mer informasjon på enkelte områder. Det var som regel ingen spesielle ønsker fra respondentene om noe mer informasjon utenom det vi allerede har gått gjennom. Det er også verdt å merke at selv om revisor ikke kommuniserte mye om enkelte forhold virket det ikke alltid som om dette var veldig viktig for flere i ledelsen, der flere virket å tro at de hadde god kontroll selv.

Styrelederne vi intervjuet var delt i oppfatningen om hvor god revisors kommunikasjon ble opplevd generelt. Bare en av respondentene var virkelig fornøyd med dette. De tre andre opplevde i varierende grad at revisor ofte var travel, og tok seg for dårlig tid til å kommunisere. De fleste respondentene opplevde for øvrig at informasjonen revisor faktisk informerte om stort sett var forståelig, men de var ikke alltid helt fornøyde, og flere ønsket en bedre dialog og mer informasjon. En respondent var spesielt misfornøyd, og syntes ikke revisor var god nok på dette. H*n opplevde ofte at revisor ikke hadde god nok innsikt i bransjen de reviderte til at han kunne føle seg trygg på resultatet, eller kunne bruke revisor «videre i prosessen».

Kommunikasjonen med revisor ble sett på litt forskjellig av ledelsen og styret. Ledelsen var stort sett fornøyd. Få av ledelsen hadde problemer med å få tid til å snakke med revisor. Det ble nevnt at revisor noen ganger kunne være litt travel, men de fleste hadde forståelse for dette, og det virket ikke som at dette hadde påvirket samarbeidet betydelig.

Styrelederene var mindre fornøyd med kommunikasjonen. Flere nevnte at revisor ikke tok seg god nok tid, og at dette hindret styret i å få fullt utnyttet revisor. Styret kan være veldig avhengig av revisor til å holde oppsyn med bedriften, spesielt om de ikke er veldig involvert i vanlig drift, og dårlig kommunikasjon med revisor kan derfor være frustrerende. Flere av styrelederene opplevde at revisor hadde en bedre dialog med ledelsen, som er naturlig, ettersom revisor må kommuniserer med ledelsen for å kunne revidere selskapet. De jobber dermed tett på hverandre. Revisor er i motsetning lovpålagt til å snakke med styret, uten ledelsens nærvær, kun en gang i året jf. revl. § 2-3. Dette forhindrer ikke styre og revisor i å møtes flere ganger selvfølgelig, og informasjon skal fortsatt bli formidlet til styret. Det virker imidlertid som om styret opplever at dette blir lite, og skulle ønske mer informasjon, samt bedre tid til å diskutere den med revisor.

Noen styreledere opplevde også at revisor formidler informasjonen for sent. Informasjonen var fremdeles nyttig, men de opplevde at de gjerne skulle hatt den før, og at når de først fikk den var det ikke alltid så mye de kunne gjøre med den. Ifølge ISA 260 punkt 21 skal revisor informere om forhold i rett tid. Dette tidspunktet vil ikke alltid være like enkelt å fastsette, og avhenger av forholdet som skal kommuniseres. Revisor har selvfølgelig heller ikke lyst til å rapportere alvorlige forhold, for eksempel antatte misligheter, som de ikke er sikre på. Derfor kan det nok brukes mye tid på å finne ut av hvor riktig informasjonen faktisk er. Skulle forholdet oppdages å ikke være noe betydelig likevel kan dette ha store konsekvenser for de involverte partene. Det er derfor naturlig at revisor er forsiktig med å informere om forholdene.

Kapittel 6: Konklusjon

Kapittelet presenterer konklusjonen på oppgavens problemstilling. Deretter forklares oppgavens begrensninger, og det gis forslag til videre forskning.

Opgavens problemstilling er: *Opplever styret og ledelsen i små revisjonspliktige aksjeselskap at kravene i revisorloven og revisjonsstandardene til revisors informasjon om plan, risiko, vesentlighet og funn blir overholdt, og hvordan samsvarer dette med deres forventninger?*

6.1 Konklusjon

Formålet med oppgaven har vært å undersøke om revisor følger informasjonskravene i revisorloven og revisjonsstandardene til plan, risiko, vesentlighet og funn, samt å undersøke styret og ledelsen sine forventninger til dette. Problemstillingen ble besvart gjennom dybdeintervju med fire styreledere og fire fra daglig ledelse (daglig leder eller økonomisjef).

Revisjonsstandardene stiller krav til at revisor skal informere om revisjonens innhold og tidspunkt, og foreslår at dette også kan inkludere tilnærmingen til intern kontroll. Det tas samtidig forbehold om at informasjonen ikke må være for detaljert, slik at revisjon blir forutsigbar. Vår undersøkelse viser at revisor i praksis informerer om hvilke dager de planlegger å besøke selskapet, men i liten grad om innholdet og tilnærmingen til intern kontroll. Dette baserer seg på en tolkning av kravene, og må sies å være i samsvar med disse. Ledelsen har ikke forventninger utover kravene. Styret ønsker mer informasjon om tilnærmingen til intern kontroll, men dette ser ut til å komme i konflikt med hvordan revisorene praktiserer kravet.

Revisjonsstandardene stiller krav til at innholdet i revisjonsplanen inkluderer kommunikasjon om de særskilte risikoer identifisert av revisor. Vi kan ikke i denne studien konkludere med om revisor informerer om særskilte risikoer i henhold til kravet. Dette er vanskelig å bedømme om faktisk har blitt informert om, men ut fra svarene kan det være en indikasjon på at dette ikke følges. Det viser seg at få av respondentene har fått informasjon om revisors risikovurdering, og hvordan revisor planlegger å håndtere risiko i selskapet. En grunn til dette kan være at kravet i standarden på dette er relativt ny. Her er det imidlertid tre av styrelederne som oppgir at de har fått informasjon om tilnærmingen til intern kontroll, som egentlig er en

måte å håndtere risiko på. Generelt ønsket de fleste i både styret og ledelsen mer informasjon om dette.

Veiledningen til revisjonsstandardene foreslår at revisor kan informere om vesentlighetskonseptet og hvordan det brukes i revisjonen. Det er kun to av respondentene som har fått informasjon om dette, men de opplevde at informasjonen ikke var nok til at de forstod konseptet. Respondentene var delt i om de ønsket informasjon om konseptet og vesentlighetsgrenser, men uttalelsene deres tyder på at de har lavere toleranse for feil enn det en revisor vil ha. Ut fra dette kan vi konkludere med at revisorene ikke følger veiledningen som foreslår at vesentlighetskonseptet kan informeres om, og at det er behov for slik informasjon for at ledelsen og styret skal forstå revisjonen, ettersom denne har betydning for hvilke feil revisor informerer om.

Funn deles opp i feil, mangel i intern kontroll, misligheter, brudd på lover og forskrifter, og betydelige funn. Revisorloven § 5-2 fjerde ledd og § 5-4 stiller krav til at vesentlige forhold i kategoriene over skal rapporteres skriftlig til ledelsen og i nummererte brev til styret, mens revisjonsstandardene utdyper dette og stiller ekstra krav. Det konkluderes for de overnevnte kategoriene i avsnittene under.

I tillegg til lovkravet er det krav i revisjonsstandarden at feilinformasjon skal kommuniseres akkumulert til ledelsen, og be denne rettes opp. Samlet opplever både ledelsen å styre å få informasjon om vesentlige feil. Ledelsen får også feilinformasjonen akkumulert, og ønsker ikke de minste feilene, mens styrelederne kun ønsker feil av en viss størrelse. Begge gruppene presiserer at dette er viktigere for skatte- og avgiftsfeil. Vanligvis opplever de å få lite informasjon om årsaken bak feilene, og ønsker i stor grad mer informasjon om dette.

Vesentlige mangler i intern kontroll, samt andre mangler som etter revisors profesjonelle skjønn er tilstrekkelig viktig for ledelsen å vite, skal ifølge revisjonsstandardene kommuniseres skriftlig til ledelsen. Styret skal kun få vesentlige mangler skriftlig. Kun fem av respondentene har blitt informert om vesentlige mangler, der tre ikke opplever at bedriften har hatt vesentlige mangler i intern kontroll. Ledelsen i denne studien ønsker i praksis alle mangler uansett størrelse, mens styrelederne helst ville at det skulle være en viss størrelse før de ble informert. For styrets del stemmer dette godt overens med standarden, men for ledelsens del virker det som om de har et høyere ønske om hvilke mangler revisor skal informere om, enn det som kreves av standarden. Dette er imidlertid naturlig, ettersom

ledelsen har ansvar for å utforme den interne kontrollen, og kan nok også ha sammenheng med selskapenes begrensede størrelse.

Revisjonsstandardene stiller krav til at revisor skal informere styret om misligheter som omfatter ledelsen, ansatte i den interne kontrollen, og andre der mislighetene fører til vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Ledelsen skal derimot få informasjon om alle misligheter. Styret forventer også å bli informert om alle misligheter, noe som går utover kravet. Kun fire av respondentene hadde fått informasjon om misligheter, og for tre av disse virker det som kravene er fulgt. For en styreleder er det oppdaget at en vesentlig mislighet kun ble kommunisert muntlig, altså et brudd på kravet om nummerert brev.

Revisjonsstandardene stiller krav til at revisor skal informere styret om alle brudd på lover og forskrifter med unntak av ubetydelige, mens ledelsen skal få informasjon om alle. Dette ser ut til å stemme godt overens med deres forventninger, og det ser også ut som revisorene overholder disse kravene.

Revisjonsstandardene stiller krav til at betydelige funn oppdaget under revisjonen skal informeres til styret, og vi vurderer det til at ledelsen også kan ha nytte av mye av dette. Ledelsen har som regel opplevd å diskutere med revisor angående riktig prinsipp, og spesielt estimat, mens styret sjeldent har opplevd mye informasjon fra revisor angående viktige kvalitative forhold. Her oppdaget vi brudd både ved at revisor forteller korrekt estimat, og ved manglende informasjon angående kvalitative forhold. Få av styret har opplevd å bli informert om betydelige forhold, og få har opplevd å få mye informasjon av revisor på det lovpålagte møtet. Flere savner mer informasjon om revisors vurdering av ledelsen, og deres håndtering av selskapet. Generelt gjennom hele studien uttrykte styrelederne et større ønske om mer informasjon, spesielt informasjon om hvordan ledelsen hadde utført ansvaret sitt. Dette har sammenheng med agent-prinsipal teorien, ved at styret ønsker å forsikre seg om at ledelsen driver selskapet i tråd med eiernes interesser.

Som vist i redegjørelsen over er det varierende om revisor følger informasjonskravene i revisorloven og revisjonsstandardene. Ledelsen og styret har også i mange tilfeller forventninger og ønsker som går utover kravene. Det er dermed avdekket et stort potensial for at revisor kan levere mer av det styret og ledelsen anser som revisjonskvalitet.

6.2 Begrensninger på studien

Denne studien undersøker kun kommunikasjonen sett fra ledelsens og styrets perspektiv. Vi har også kun sett på hvordan respondentene opplever kommunikasjonen, og innebærer ikke sjekking av dokumenter eller andre undersøkelser. Dette medfører en klar begrensning av oppgaven, ettersom vi ikke kan slå fast om revisor faktisk informerer om forholdene vi undersøker. Revisor kan ha informert om forhold som ledelsen og styret senere har glemt. En del kommunikasjon foregår også muntlig, og dette kan være vanskelig å få med seg i detalj.

Det er viktig å presisere at undersøkelsen ikke intervjuer et stort nok utvalg til å kunne regnes som representativt for populasjonen. Vi kan dermed ikke generalisere resultatene fra denne undersøkelsen. Studien viser imidlertid at flere av forholdene vi undersøker har blitt opplevd som utilstrekkelige av enkelte respondenter. Selv om dette ikke er nok til å fastslå om det er et problem for populasjonen, er det enkelte styreledere og ledere som ikke opplever revisors informasjon som tilfredsstillende. Dette kan tyde på at det er et større problem i populasjonen.

6.3 Forslag til videre forskning

Ettersom denne studien kun undersøker et fåtall små revisjonspliktige aksjeselskap vil det som sagt ikke være mulig å generalisere resultatene fra denne undersøkelsen på populasjonen. Et naturlig neste steg i forskningen på dette vil være å undersøke hvor utbredt dette er i resten av populasjonen. Dette kan gjennomføres gjennom en kvantitativ studie, som omfatter et mye større utvalg, men som til gjengjeld ikke vil gå så dypt inn på hver respondent. En slik studie vil, om den er gjennomført korrekt, kunne trekke konklusjoner som kan generaliseres for styret og ledelsen i alle små revisjonspliktige aksjeselskap.

Annen forskning som vil være interessant ut fra forholdene vi oppdaget, er om ledere og styreledere i større AS/ASA opplever informasjonen fra revisor mer eller mindre tilsvarende. Lederne og styrelederne i større selskaper kan forventes å ha en økt forståelse av økonomi. Disse personene er antagelig valgt inn i denne posisjonen nettopp på grunn av deres økonomiske forståelse. Det vil være interessant å undersøke om disse opplever informasjonen fra revisor som tilstrekkelig, eller om også de erfarer at dette ikke er nok.

I tillegg vil det være naturlig å se på disse forholdene fra revisor synspunkt. Revisor kan mene at det blir informert om flere av forholdene respondentene i denne undersøkelsen ikke opplevde å bli informert om. En undersøkelse av dette fra revisors side vil kunne bekrefte om revisor kommunisere ifølge gjeldende lover og regler. I den forbindelse burde også den skriftlige kommunikasjonen mellom styre/ledelse og revisor undersøkes. Denne studien ser kun på hvordan ledelsen og styre opplever informasjonen fra revisor. Dersom en studie oppdager at revisor faktisk informerer om forholdene respondentene i denne undersøkelsen etterspør vil det reise spørsmål om hva som er årsaken til dette gapet i forståelsen. Dersom studien oppdager at revisor ikke informerer om dette vil det reise spørsmål om hvorfor det ikke blir kommunisert.

Litteraturliste

Abrahamsen, H. (2010). Planlegg også kommunikasjonen nøye. *Revisjon og Regnskap*, 2010(6), 5. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2010/6/rr06-10-revisjon-2>

Abrahamsen, H og Thorsby, Ø. (2008). Revisors rolle i eierstyring og selskapsledelse. *Revisjon og Regnskap*, 2008(8). Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2008/8/revisjon-08-08-7>

ACCA. (u.å.) The IAASB Clarity Project. Hentet fra <https://www.accaglobal.com/uk/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/iaasb-clarity-project.html>

Aksjeloven. (1997). Lov om aksjeselskaper (LOV-1997-06-13-44). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44>

Andersen, G. (2019, 31. januar). Valg av informanter. Hentet 5. mars 2019 fra <https://ndla.no/subjects/subject:19/topic:1:195989/topic:1:195829/resource:1:56943>

Andresen, M og Idsø, J. (2016). Prinsipal-agent-teori. Hentet 05. april 2019 fra <https://snl.no/prinsipal-agent-teori>

Arnold, B og De Lange, P. (2004). *Enron: an examination of agency problems*. Hentet fra <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1045235404000085>

Beardsworth, T og Browning, J. (2019, 2 april). Big 4 Accounting Firms Should Separate Auditing, Consulting Work: UK Lawmakers. *Insurance Journals*. Hentet 16. mai 2019 fra <https://www.insurancejournal.com/news/international/2019/04/02/522554.htm>

Christoffersen, L., Johannessen, A. & Tufte, P. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Oslo: Abstrakt forlag.

CPA Canada og FEI Canada. (2017). *How Management Contributes to Audit Quality*. Hentet fra <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/enhancing-audit-quality/publications/how-management-contributes-to-audit-quality>

Dahlum, S. (2018, 20. februar). Validitet. Hentet 12. mars 2019 fra <https://snl.no/validitet>

Den Norske Revisorforeningen. (2018a). Forord til internasjonale standarder for kvalitetskontroll, revisjon, forenklet revisorkontroll, andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018b). ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018c). ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018d). ISA 250 (revidert) Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018e). ISA 260 (revidert) Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018f). ISA 265 Kommunikasjon av mangler i intern kontroll til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, samt ledelsen. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018g). ISA 300 Planlegging av revisjon av et regnskap. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018h). ISA 315 (revidert) Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018i). ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018j). ISA 450 Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018k). ISA 550 Nærstående parter. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018l). SA 3801 Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Den Norske Revisorforeningen. (2018m). Ordliste. *Revisors Håndbok 2018*. Bergen: Fagbokforlaget

Epsi Norge. (2018). Revisjon og regnskap 2018. Hentet fra <http://www.epsi-norway.org/report/revisjon-og-regnskap-2018/>

European Commission. (u.å). What is an SME?. Hentet fra <http://ec.europa.eu/growth/smes/business-friendly-environment/sme-definition/>

Finansdepartementet. (2010). *Endringer i revisorloven og enkelte andre lover (unntak fra revisjonsplikt for små aksjeselskaper)*. (Prop. 51 L 2010–2011). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop-51-l-20102011>

Haaland, G og Jorstad, H. L. (2014). Vesentlighetsgrenser i praktisk revisjon. *Revisjon og Regnskap*, 2014(6), 25-31. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2014/6/rr05-2014-b-724>

Harris, S. (2014, 20 mars). The Importance of Auditing and Audit Regulation to the Capital Markets. Hentet fra https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/03202014_American.aspx

Houghton, K. I. (2011). *Materiality in the context of audit: the real expectations gap*. Hentet fra <https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02686901111142549>

IFAC. (2015). *International Standard on Auditing (ISA) 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance*. Hentet fra <https://www.ifac.org/publications-resources/international-standard-auditing-isa-260-revised-communication-those-charged-g>

Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3 utg.). Oslo: Cappelen Damm.

Koh, H. C. (1998). *The expectation gap in auditing*. Hentet fra <https://www.emeraldinsight.com/doi/full/10.1108/02686909810208038>

Larsen, K. (2006, 1. februar). Nye utfordringer i revisjon. *Forskning.no*. Hentet fra <https://forskning.no/okonomi-norges-handelshoyskole-naeringsliv/nye-utfordringer-i-revisjon/1014791>

- Messier, W. Eilifsen, A. Martinov-Bennie, N. (2005). *A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later*. Hentet fra https://www.researchgate.net/publication/228307497_A_Review_and_Integration_of_Empirical_Research_on_Materiality_Two_Decades_Later
- Porter, B. Baskerville, R. & HÓgartaigh, C. (2012). *Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom*. Hentet fra https://www.researchgate.net/publication/254933146_Audit_Expectation-Performance_Gap_Revisited_Evidence_from_New_Zealand_and_the_United_Kingdom_Part_2_Changes_in_the_Gap_in_New_Zealand_1989-2008_and_in_the_United_Kingdom_1999-2008
- Rafen, N. (2016). Tid for kommunikasjon. *Revisjon og Regnskap*, 2016(1), 5. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2016/1/revisjon-01-2016-5>
- Regnskapsloven. (1999). Lov om årsregnskap m.v. (LOV-1998-07-17-56). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- Revisorforskriften. (1999). Forskrift om revisjon og revisorer (FOR-1999-06-25-712). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/1999-06-25-712>
- Revisorloven. (1999). Lov om revisjon og revisorer (LOV-1999-01-15-2). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2>
- Ringdal, K. (2007). *Enhet og Mangfold: Samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode* (2 utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Rooij, D. (2009). *Materiality of misstatements from the perspective of the users of the financial statements - Narrowing the expectation gap between users and auditors*. Hentet fra https://repub.eur.nl/pub/15576/_id628867/
- Schilder, A (2015, 30. september). Standard-Setting in the Public Interest—IAASB Milestones. Hentet fra <https://www.ifac.org/news-events/2015-09/standard-setting-public-interest-iaasb-milestones>
- Sekaran, U. og Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business: A Skill Building Approach* (7 utg.). Chichester: Wiley.

Stuart, I. (2012). *Auditing and Assurance Services: An Applied Approach*. New York: McGraw-Hill.

Svartdal, F. (2018, 18. mai). Reliabilitet. Hentet 11. mars 2019 fra <https://snl.no/reliabilitet>

Vedlegg

Vedlegg 1: Intervjuguide

1. Om respondenten og selskapet

Hvor mange revisjoner har du vært med på? Når var forrige gang du var involvert i en revisjon?

Hvordan fungerer regnskapsarbeidet i ditt selskap? Egen ansatt eller ekstern regnskapsfører?

Hvem har ansvar for å ha kontakt med revisor? Har dere avtalt med revisor om hvem han skal kommunisere med?

2. Respondentens forståelse av revisjon

Hvor mye av regnskapet sjekker revisor? Hvor riktig er et revidert regnskap?

Kjenner du til vesentlighet/vesentlighetskonseptet?

Kjenner du til hvilken intern kontroll som er relevant for revisjonen? Hvilken intern kontroll tester revisor? Tester revisor all intern kontroll?

Kjenner du sammenhengen mellom revisors vurdering av risiko, intern kontroll og hvordan regnskapet blir gjennomgått?

3. Plan

1. Har revisor kommunisert en oversikt over revisjonens planlagte innhold og tidspunkt? Hva inneholdt denne? Hva forventer/ønsker dere?

- Systematisk angivelse av kontrollene revisor planlegger å utføre av substanshandlinger og test av kontroller

2. Hvor detaljert forventer/ønsker dere at informasjonen om plan er?

- *“For eksempel kan kommunikasjon av typen og tidspunktet for detaljerte revisjonshandlinger redusere revisjonshandlingenes effektivitet ved å gjøre dem for forutsigbare.”*

3. Har dere fått informasjon om endringer av betydning innenfor det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering eller i selskapets miljø, finansielle vilkår eller aktiviteter, og hvilke konsekvenser dette får for regnskapet? Revisors planlagte angrepvinkel for å håndtere dette?

4. Vesentlighet

1. Hvor mye av regnskapet sjekker revisor? Hvor riktig er et revidert regnskap?
2. Kjenner du til vesentlighet/vesentlighetskonseptet? Har revisor spurt deg om du kjenner til det? Har revisor informert om hva vesentlighet innebærer, og hvordan det blir brukt i revisjonen?
3. Ønsker du informasjon om vesentlighetsgrenser? Kun total eller for hver regnskapspost?

5. Risiko

1. Har dere fått informasjon om revisors risikovurdering? Hva inneholdt denne?

Eksempel: Eksterne og interne forhold som kan påvirke risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet;

- Omgivelsene selskapet opererer i (bransje)
- Intern kontroll

2. Revisor gjennomfører en revisjon for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett er uten vesentlige feil. Blir dere informert om hva revisor legger i betryggende sikkerhet?

3. Har revisor informert om særskilte risikoer for vesentlig feilinformasjon? Hvordan revisor planlegger å håndtere de?

- En identifisert og anslått risiko for vesentlig feilinformasjon som etter revisors skjønn krever spesiell revisjonsmessig oppmerksomhet

4. Informasjon om områder med høyere anslått risiko for vesentlig feilinformasjon? Hvordan revisor planlegger å håndtere de?

6. Funn

6.1 Intern kontroll

Følgende forklaring er gitt på hva en mangel i intern kontroll er:

- utformet, implementert eller blitt gjennomført på en slik måte at den ikke er i stand til å forhindre, eller avdekke og korrigere, feilinformasjon i regnskapet i rett tid
- mangler helt

1. Kjenner du til hvilken intern kontroll som er relevant for revisjonen? Hvilken intern kontroll tester revisor? Tester revisor all intern kontroll?

2. Forklarer revisor hvilken intern kontroll som er relevant for revisjonen?

- Regnskapssystemer
- Intern kontroll

3. Informerer revisor om hvilken tilnærming han har til den interne kontrollen? Hvilken intern kontroll som planlegges testet?

4. Forventer/ønsker dere en oversikt over hvilke interne kontroller som ble testet? Og antall feil av typen "ikke utført" f.eks?

5. Hvilke mangler i intern kontroll forventer/ønsker dere informasjon om?
(størrelse/alvorlighet)

6. Har dere blitt informert om mangler i intern kontroll? Hvilken form kom informasjon i? Ble det spesifisert om det var en vesentlig eller ikke-vesentlig mangel? Opplever du at dere blir informert om alle vesentlige mangler?

7. Hva inkluderte denne informasjonen? Hva forventer/ønsker dere at den skal inneholde?

- Den skal inkludere beskrivelse og mulig virkning av manglene, samt gi nok informasjon til at de forstår bakgrunnen for kommunikasjonen

8. Opplever dere revisors kommunikasjon om mangler i intern kontroll som klar og forståelig?

9. Hvor langt forventer/ønsker dere at revisor går i sine råd om å utbedre mangler i intern kontroll? Kun informasjon om hva som bør fikses, anbefalinger om hvordan det bør gjøres, eller forslag til hvordan en kontroll kan bygges opp fra bunnen av?

10. Ønsker dere også en vurdering av hvordan de interne kontrollene kan forenkles?

KUN STYRE

11. Har revisor informert om sine vurderinger rundt hvordan ledelsen oppfyller sitt ansvar for den interne kontrollen?

- Arten, omfanget og hyppigheten av ledelsens vurderinger av kontroller
- Svikt hos ledelsen til å håndtere/reagere på identifiserte vesentlige mangler i den interne kontrollen
- Enhetens kontrollmiljø, herunder spørsmål med hensyn til ledelsens kompetanse og integritet
- Ledelsens unnlattelse av å iverksette hensiktsmessige forebyggende tiltak knyttet til vesentlige mangler som tidligere er blitt kommunisert

6.2 Regnskapsfeil (beløp, klassifisering osv), og skatte- og avgiftsfeil

1. Hvilke regnskapsfeil forventer/ønsker dere å bli informert om? Hva med skatte- og avgiftsfeil? (størrelse/alvorlighet)

2. Opplever du at dere har blitt informert om alle vesentlige feil? Hvilken form kom informasjon i?

3. Har revisor informert om årsakene til feilene? Hvilke forventninger/ønsker har du til dette?

Eksempler:

- Manglende forståelse av reglene
- Manglende kompetanse på ansatte

KUN LEDELSEN

4. Har revisor informert i rett tid om all feilinformasjon akkumulert under revisjonen?

- *Ledelsens korrigerende av alle tilfeller av feilinformasjon, herunder dem som er kommunisert av revisor, gjør det mulig for ledelsen å sørge for nøyaktige regnskapsbøker og annet regnskapsmateriale, og reduserer risikoen for vesentlig feilinformasjon i fremtidige regnskaper på grunn av den kumulative virkningen av uvesentlig ikke-korrigert feilinformasjon fra tidligere perioder*

KUN STYRE

5. Dersom ledelsen nekter å korrigere feilinformasjon, har revisor kommunisert om dette, og den virkningen det samlet eller enkeltvis kan ha på konklusjonen i revisjonsberetningen?
6. Har revisor informert om årsakene til og konsekvensene av manglende korrigerende av feilinformasjon, og mulige konsekvenser for fremtidige regnskaper?
7. Har revisor informert om virkningen av ikke korrigert feilinformasjon fra tidligere perioder på transaksjonsklasser og regnskapet totalt sett?

6.3 Misligheter

Følgende forklaring er gitt om misligheter: Misligheter er tilsiktet feilinformasjon, det vil si feilinformasjon som resultat av uredelig regnskapsrapportering eller som resultat av underslag av eiendeler.

1. Hvilket fokus forventer du at revisor har på å avdekke misligheter? Forventer du at revisor skal avdekke alle misligheter?
2. Hvilke misligheter forventer/ønsker dere å bli informert om? (størrelse/alvorlighet)
 - f.eks juks med reiseregning på den laveste ansatte

KUN LEDELSEN

3. Opplever du at ledelsen har blitt informert om alle misligheter revisor har oppdaget/mistenker? Hvilken form kom informasjon i? Ble det spesifisert om det var en vesentlig eller ikke-vesentlig mislighet?
4. Forventer/ønsker du en vurdering av selskapets rutiner for å forhindre, avdekke og reagere på misligheter?

5. Forventer/ønsker du en anbefaling av revisor for hva som kan gjøres for å unngå fremtidige misligheter?

KUN STYRE

6. Hvilke ansatte i selskapet forventer/ønsker du alltid informasjon om uavhengig av størrelsen/alvorligheten på misligheten?

- Ledelsen
- Ansatte med betydelige oppgaver i intern kontroll
- Andre der mislighetene fører til vesentlig feilinformasjon i regnskapet

7. Opplever du at styret har blitt informert om misligheter revisor har oppdaget/mistenker på personene nevnt over? Hvilken form kom informasjonen i? Ble det spesifisert om det var en vesentlig eller ikke-vesentlig mislighet?

8. Forventer/ønsker du en vurdering av selskapets rutiner for å forhindre, avdekke og reagere på misligheter? Ledelsens ansvar og holdninger til dette?

9. Forventer/ønsker du en anbefaling av revisor for hva som kan gjøres for å unngå fremtidige misligheter?

10. Har dere blitt informert om forhold rundt nærstående parter?

- Tilfeller der ledelsen (bevisst eller ubevisst) ikke har opplyst revisor om nærstående parter eller betydelige transaksjoner med disse
- Identifikasjon av betydelige transaksjoner med nærstående parter som ikke er behørig autorisert eller godkjent
- Uenighet med ledelsen om regnskapsmessig behandling av og tilleggsopplysninger om betydelige transaksjoner med nærstående parter
- Manglende overholdelse av gjeldende lover eller forskrifter som forbyr eller begrenser bestemte typer transaksjoner med nærstående parter
- Vanskeligheter med å identifisere parten som i siste instans har den egentlige kontrollen over enheten

6.4 Lover og forskrifter

Følgende forklaring er gitt på hva brudd på lover og forskrifter innebærer:

- Bestemmelser i lover og forskrifter som generelt anses for å ha direkte betydning for fastsettelsen av vesentlige beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet
- Andre lover og forskrifter som ikke har direkte betydning for fastsettelsen av beløp og tilleggsopplysninger i regnskapet, men som for eksempel kan innebære bøter

1. Hvilke lover og forskrifter undersøker revisor om selskapet overholder? Har revisor informert om dette? Forventer/ønsker dere en oversikt over disse?

2. Hvilke brudd/mistanker om brudd på lover og forskrifter forventer/ønsker dere informasjon om? (størrelse/alvorlighet)

3. Opplever du at dere har blitt informert om alle brudd/mistanker om brudd på lover og forskrifter som revisor får kjennskap til under revisjonen? Hvilken form kom informasjonen i? Ble det spesifisert om det var et vesentlig eller ikke-vesentlig brudd?

4. Forventer/ønsker du en vurdering av selskapets rutiner for å forhindre, avdekke og reagere på brudd på lover og forskrifter?

- **KUN STYRE** Ledelsens ansvar og holdninger til dette?

5. Ønsker du en anbefaling av revisor for hva som kan gjøres for å unngå fremtidige brudd på lover og forskrifter?

6.5 Betydelige funn

1. Hvordan beløpsfester dere estimer, og hvordan innflytelse har revisor på dette? (nedskrivning, avsetning for tap, garantiavsetninger)

2. Revisor skal kommunisere sine synspunkter på viktige kvalitative forhold ved selskapets regnskapspraksis, herunder regnskapsprinsipper, regnskapsestimer og tilleggsopplysninger i regnskapet. Blir dette informert om?

3. Når det er relevant skal revisor forklare hvorfor han mener at en viktig regnskapspraksis, som er akseptabel i henhold til det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, ikke er den mest hensiktsmessige i lys av selskapets særlige omstendigheter. Blir dette informert om?

4. Dersom revisor mener at det er brukt feil regnskapsprinsipp, hvor langt forventer du at revisor går i å veilede? Kun om hvilket prinsipp, eller helt fram til beløp?

5. Informerer revisor om omstendigheter som påvirker formen på og innholdet i revisjonsberetningen før den har blitt utgitt?

KUN STYRE

6. Har styret hatt møte med revisor uten at daglig ledelse var tilstede? Hva ble diskutert på dette møtet? Hvordan forventninger/ønsker har dere til et slikt møte?

7. Informerer revisor om betydelige vanskeligheter som har oppstått under revisjonen?

- Forsinkelser og manglende vilje fra ledelsen
- Begrensninger ledelsen pålegger revisor
- Manglende tilgang til personell
- Forventet informasjon er ikke tilgjengelig

8. Informerer revisor om vesentlige forhold oppdaget under revisjonen, og som har blitt diskutert/kommunisert med ledelsen?

- Betydelige hendelser eller transaksjoner i løpet av året
- Forretningsvilkår som påvirker enheten, og forretningsplaner og strategier som kan påvirke risikoen for vesentlig feilinformasjon
- Betenkeligheter med hensyn til ledelsens innhenting av råd fra andre revisorer om regnskaps- eller revisjonsspørsmål
- Diskusjoner eller korrespondanse i forbindelse med regnskapspraksis, anvendelsen av revisjonsstandarder, revisjonshonorarer eller andre tjenester for nye eller løpende oppdrag
- Forhold av betydning som det var uenighet med ledelsen om, med unntak av innledende meningsforskjeller som følge av ufullstendige fakta eller foreløpig informasjon som senere ble avklart ved at revisor innhentet ytterligere relevante fakta eller informasjon

7. Andre forhold

“Det er ingenting i denne ISA-en som hindrer revisor i å kommunisere andre forhold som revisor har identifisert under revisjonen til” styret og ledelsen.

Opplever dere at revisor tar seg god nok tid til å informere om forhold?

Er informasjonen forståelig?

Er det noe annet dere ønsker at revisor skal bruke sin kompetanse til å vurdere?

Er det noe dere savner at revisor informerer om?

Til slutt: Er det noe annet dere ønsker å fortelle oss?

Vedlegg 2: Refleksjonsnotat Anders Stevning Tollefsen

Oppgavens tema er revisors informasjon om plan, risiko, vesentlighet og funn. Formålet er å undersøke hvordan forventninger styret og ledelsen har til informasjonen, og om de opplever at revisor overholder kravene i revisorloven og revisjonsstandardene. Vi har undersøkt dette i små revisjonspliktige aksjeselskap, ved å intervju fire styreledere og fire fra daglig ledelse. Undersøkelsen har avdekket at revisor informerer svært begrenset om plan, men dette må likevel sies å være i samsvar med kravene. Det informeres også lite om revisors vurdering av risiko, og det er her potensial for å levere mer nytte til klienten. Revisor informerer ikke om vesentlighetskonseptet, noe som kan være viktig for at styret og ledelsen skal forstå revisjonen. Undersøkelsen avdekker også at det virker som revisor følger de fleste kravene om informasjon av funn, men at det mangler noe på forklaringer. Et annet viktig funn er at styret og ledelsen virker å ha høyere forventninger til informasjon enn kravene som stilles i revisorloven og revisjonsstandardene. Det er dermed avdekket et stort potensiale for at revisor kan levere mer nytte til klienten.

Revisjonsbransjen i Norge benytter de internasjonale regnskapsstandardene (ISA-ene) ved gjennomføringen av revisjonen. Dette medfører at revisjonsbransjen i stor grad blir påvirket av internasjonale trender, slik som man så ved IAASB`s Clarity Project. Dette prosjektet hadde blant annet utgangspunkt i Enron og WorldCom skandalene, hvor revisjonsbransjen tapte tillit i samfunnet. I etterkant av dette gjennomgikk revisjonsstandardene en omfattende revidering, slik at det ikke skulle være tvil om hvilket ansvar revisor har. Disse endringene har også blitt innført i Norge. Internasjonalt ser man også et fokus på at revisor skal dele mer av informasjonen de har innhentet gjennom revisjonen. Det har nylig blitt innført et nytt avsnitt i revisjonsberetningen (også i Norge) hvor revisor skal forklare sentrale forhold ved den utførte revisjonen. Dette er et forsøk på å gjøre revisors arbeid mer relevant og åpent for samfunnet. Samtidig kan dette få negative konsekvenser for de reviderte selskapene, særlig dersom revisor bruker sentrale forhold til å avdekke svakheter ved hvordan de blir drevet.

Revisjonsbransjen driver allerede i dag med utstrakt rådgivning til sine revisjonsklienter, på mange områder. Jeg ser derfor ingen store behov i markedet, som ikke allerede er dekket av dette. Undersøkelsen vår viser likevel at det er et stort potensiale for at revisor kan levere mer nytte til sine klienter, gjennom å følge informasjonskravene og i tillegg informerer utover disse under revisjonen. Revisor har for eksempel stor kompetanse i å vurdere risiko og intern kontroll, og det er muligheter for å bruke denne i større grad. Styret og ledelsen har store

forventninger til revisors informasjon, og revisor kan oppfylle disse ved å dele sine vurderinger. Dette gir styret og ledelsen muligheten til å øke sin egen kompetanse på disse områdene.

Revisor har et stort ansvar i forhold til brukerne av regnskapet, og de må derfor vise stor ansvarlighet. Brukerne baserer seg på at revisor har utført revisjonen etter faglige standarder, slik at de kan stole på årsregnskapet. Dette er også viktig for styret og ledelsen i selskapene. I vår undersøkelse har flere av respondentene inntrykk av at revisorene er travle, og dette kan være en trussel mot ansvarligheten. Det er viktig at revisor tar seg god tid til revisjonen, slik at den får en god kvalitet. Ledelsen i revisjonsselskapene må derfor vise ansvarlighet, og sørge for at de ikke påtar seg for mange klienter.

Vedlegg 3: Refleksjonsnotat Markus Johannesen Telnes

Formålet med dette refleksjonsnotatet er å reflektere over kunnskapen opparbeidet gjennom arbeidet med masteroppgaven. Dette er viktig for å kunne anvende kunnskapen ved en senere anledning, forhåpentligvis i arbeidslivet. Vi utførte en kvalitativ undersøkelse, gjennom dybdeintervju, ettersom vi ønsket å innhente beskrivende og troverdig informasjon. Formålet var å kunne si noe om revisor fulgte kravene i lov og standard. Jeg vil under kort trekke arbeidet vi har gjennomført opp mot internasjonalisering, innovasjon og ansvar.

Internasjonalisering

Internasjonalisering går kort ut på hvordan selskaper kan involvere seg sterkere i internasjonale markeder. Dette er av stor betydning for revisjonsvirksomhet, som er det vi omtaler oss om i oppgaven. Revisorer må rette seg etter omfattende internasjonale regelverk som ISAene for å kunne revidere selskaper. Disse ISAene gir mening til begrepet god revisjonsskikk, og vil som regel ha stor betydning for om en revisjon kan sies å ha revidert et selskap med betryggende sikkerhet. Dette gjør det viktig å ha gode kunnskaper om, og kunne bruke standardene. Omfanget av denne masteroppgaven har vært betydelig, hvor vi har måtte nedlegge mye arbeid i å tolke disse standardene. Dette tror jeg har gitt oss gode forutsetninger for å anvende disse i senere jobbsammenheng, og på den måten bidra til at revisjonsvirksomhet kan hevde seg i et internasjonalt miljø, med mye konkurranse. Et sentralt poeng med dette er at det blir lettere å diskutere med andre i bransjen, ved at reglene er like, og kan gjøre det lettere å jobbe med internasjonale selskaper.

Innovasjon

Innovasjon er meget viktig i dagens samfunn, der endringer kommer raskt, og kan ha store påvirkninger. Spesielt i revisjonsbransjen, som har sterk konkurranse mellom selskapene kan innovasjon være avgjørende. Her er et godt eksempel all forskningen som blir gjort på AI og automatisering. Dette er innovasjon som kan medføre betydelige konkurransefordeler, med å forbedre kvaliteten og effektiviteten av revisjonen. Det trengs forøvrig fortsatt god kommunikasjon mellom de involverte partene, og vi har valgt å se på dette for å undersøke om det er muligheter for å forbedre kvaliteten gjennom en "tradisjonell" metode.

Jeg snakket under internasjonaliseringen om hvordan ISAene gir uttrykk for begrepet god regnskapsskikk. Standarden gir en veiledning for hvordan en kan levere en revisjon med betryggende sikkerhet, og gir noen krav til kommunikasjonen. Disse mener vi at kan være

viktige å følge, revisor må imidlertid ta en vurdering, ettersom ikke alt kan kommuniseres. Vi tror at ved å kunne kommunisere bedre med klientene kan revisor oppnå et konkurransefortrinn i markedet. Uavhengig av innovasjoner i bransjen tror vi kundene vil ønske at informasjonen revisor meddeler skal være tydelig, og gi nok informasjon til å forstå hva revisor har oppdaget.

Ansvar

Revisor spiller en viktig rolle i samfunnet. De har ofte blitt omtalt som vakthunder, og mange har store forventninger (og tillit) til at revisor oppdager feil og misligheter. Her har det blant annet vist seg at mange har for store forventninger. Revisor hjelper til å sørge for velfungerende kapitalmarkeder, og sørger for at investorer og kreditorer kan føle seg trygge, ved at selskapene vet at noen holder øye med dem. Uten denne funksjonen vil ikke disse markedene fungere som de gjør i dag. Det er derfor veldig alvorlig når det oppdages at revisorer ikke har gjort jobben sin, og spesielt der de selv har utnyttet sin stilling for egen fordel. Dette ødelegger tilliten til hele bransjen.

Oppgaven vår ser på om revisor følger kravene i lover og standarder. Dette er forhold som går på revisors ansvar til kunden. Uten at revisor informerer om feil og mangler de oppdager er det langt fra sikkert at disse vil bli oppdaget, eller rettet om de faktisk blir oppdaget. Vi tror derfor at oppgaven kan være et viktig bidrag både for revisorer og standardsettere, ettersom revisor blant annet kan få et innblikk i hva styret og ledelsen ønsker av informasjon, og kan rette seg etter dette. Standardsetterne kan få informasjon som kan gi dem grunnlag for å vurdere fremtidig standarder. Etter å ha utført denne oppgaven tror jeg at vi har fått et bedre innblikk i hvordan revisjonen fungerer, og kan være med og forbedre mange av forholdene vi oppdaget at var mangelfulle.