

## **Arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon**

En studie om den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet i planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger

STINE BJØRNSTAD &  
MAY LINN SKRYTEN ERIKSEN

VEILEDER  
Geir Haaland

**Universitetet i Agder, 2019**  
Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder

Master

# Forord

Denne oppgaven er vår avsluttende masteroppgave i regnskap og revisjon - siviløkonom ved Handelshøyskolen ved Universitet i Agder. Oppgaven er skrevet i siste semester av studiet og utgjør 30 studiepoeng.

Vi ønsket å skrive en masteroppgave innenfor revisjon, da dette er et fagfelt vi begge har stor interesse for. Masteroppgaven tar for seg hvordan arbeidsvesentlighet blir benyttet i praktisk revisjon, og kunnskapen vi har opparbeidet oss vil vi ta med oss videre i arbeidslivet.

Vi har arbeidet jevnt med masteroppgaven siden semesterstart, og har hatt et kjempefint samarbeid. Vi vil benytte anledningen til å takke vår veileder, Geir Haaland, for et godt samarbeid, gode diskusjoner og konstruktive tilbakemeldinger i løpet av våren. Hans faglige kunnskap og engasjement har bidratt til å løfte vår oppgave, samt gitt oss en dypere innsikt i vesentlighetskonseptet. Vi vil også takke alle revisorene som har tatt seg tid til å la seg intervju i en hektisk periode. De har bidratt til å gi oss en bredere forståelse av og innsikt i den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet.

Kristiansand, 1. juni 2019

Stine Bjørnstad og May Linn Skryten Eriksen

# Sammendrag

Arbeidsvesentlighet ble innført som et nytt begrep i revisjonsstandardene fra 1. januar 2010, og skal gi revisor sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjonsstandardene åpner for at revisor må gjøre skjønnsmessige vurderinger ved anvendelse av arbeidsvesentlighet. Videre antyder både faglitteratur og tidligere forskning at revisjonsselskap anvender arbeidsvesentlighet ulikt. Denne masteroppgaven tar for seg temaet arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon og har som formål å besvare problemstillingen:

*Hvordan benyttes arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon?*

Oppgaven belyser den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet i planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger. Videre er formålet med oppgaven å undersøke om de store og mellomstore revisjonsselskapene anvender arbeidsvesentlighet likt. Oppgaven har en kvalitativ tilnærming og vi har gjennomført semistrukturerte dybdeintervjuer med tilhørende caseløsning av totalt åtte store og mellomstore revisjonsselskap. Ytringer fra en rådgiver i Den norske Revisorforening er inkludert i oppgaven for å skape en dypere forståelse av den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet.

Våre hovedfunn viser at det foreligger ulikheter i anvendelsen av arbeidsvesentlighet i den praktiske revisjonen. I planleggingsfasen har vi funnet likheter i fastsettelsen av arbeidsvesentlighetsgrensen, men våre funn viser at de store revisjonsselskapene i større grad benytter arbeidsvesentlighet etter sin hensikt som buffer og til scoping. Begrepene transaksjonsklasse og kontosaldo er et sentralt utgangspunkt for scoping, og våre funn viser at det foreligger stor usikkerhet tilknyttet begrepene. I gjennomføringsfasen viser undersøkelsen klare ulikheter ved anvendelse av arbeidsvesentlighetsgrensen. Revisjonsselskap som anvender statistiske verktøy, forklarer at arbeidsvesentlighet er en nyttig parameter og at de anvender arbeidsvesentlighet i stor grad. Revisjonsselskap som ikke anvender statistiske verktøy forklarer at de ikke klarer å anvende arbeidsvesentlighetsgrensen til dens formål under gjennomføringen av revisjonen. I avsluttende revisjonshandlinger fant vi klare ulikheter i anvendelsen av arbeidsvesentlighet. Halvparten av revisjonsselskapene i vår undersøkelse benytter arbeidsvesentlighetsgrensen i denne fasen, mens den andre halvparten benytter totalvesentlighetsgrensen. Generelt ser vi et mønster ved at de store revisjonsselskapene har en annen tilnærming til arbeidsvesentlighet, enn de mellomstore revisjonsselskapene.

# Innholdsfortegnelse

Forord.....	II
Sammendrag .....	III
Innholdsfortegnelse .....	IV
Oversikt over tabeller og figurer .....	VI
Forkortelser .....	VII
<b>Kapittel 1: Innledning .....</b>	<b>1</b>
1.1 Tema og problemstilling.....	1
1.2 Tidligere forskning .....	2
1.3 Struktur .....	5
<b>Kapittel 2: Bakgrunn .....</b>	<b>6</b>
<b>2.1 Revisjon.....</b>	<b>6</b>
2.1.1 Formålet med revisjon .....	7
2.1.2 Revisors rolle.....	10
2.1.3 Godkjenning av revisor .....	10
2.1.4 Revisjonsprosessen.....	11
2.1.5 Regulering og lov .....	13
2.1.5.1 God revisjonsskikk og beste skjønn .....	13
2.1.5.2 De internasjonale revisjonsstandardene .....	14
2.1.6 Etikk .....	15
<b>Kapittel 3: Teori .....</b>	<b>17</b>
<b>3.1 Vesentlighet .....</b>	<b>17</b>
3.1.1 Definisjon av vesentlighet .....	17
<b>3.2 Risiko.....</b>	<b>17</b>
3.2.1 Definisjon av risiko .....	17
3.2.2 Revisjonsrisikomodellen .....	18
<b>3.3 Vesentlighet og risiko i sammenheng .....</b>	<b>21</b>
3.3.1 Kvantitative og kvalitative faktorer.....	22
<b>3.4 Planleggingsfasen.....</b>	<b>23</b>
3.4.1 Risiko for vesentlig feilinformasjon.....	23
3.4.2 Profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis .....	24
3.4.3 Totalvesentlighet .....	25
3.4.4 Særskilte vesentlighetsgrenser.....	26
3.4.4.1 Særskilte vesentlighetsgrenser ved skatt og avgift.....	26
3.4.5 Arbeidsvesentlighet .....	27
3.4.6 Grense for ubetydelige feil .....	29
<b>3.5 Gjennomføringsfasen.....</b>	<b>30</b>
3.5.1 Test av kontroller.....	30
3.5.2 Substanshandlinger.....	31
3.5.3 Utvalgsstørrelse og tolererbar feil .....	32
3.5.4 Utvalgsteori .....	33
<b>3.6 Avsluttende revisjonshandlinger .....</b>	<b>34</b>
3.6.1 Vurdering av feilinformasjon .....	34
3.6.2 Ikke-korrigert feilinformasjon .....	35
3.6.3 Ikke-korrigert feilinformasjon og vesentlighet i sammenheng .....	37
3.6.4 Revisjonsberetningen .....	38
<b>Kapittel 4: Metode.....</b>	<b>40</b>
<b>4.1 Vitenskapsteoretisk tilnærming.....</b>	<b>40</b>

<b>4.2</b>	<b>Forskningsdesign .....</b>	<b>41</b>
4.2.1	Intensivt design.....	41
4.2.2	Kvalitativ metode .....	41
4.2.3	Tidsperspektiv .....	42
4.2.4	Hoveddesign .....	42
<b>4.3</b>	<b>Datainnsamling .....</b>	<b>43</b>
4.3.1	Metode for datainnsamling.....	43
4.3.2	Valg av datakilder.....	44
4.3.3	Gjennomføring av intervjuene.....	45
<b>4.4</b>	<b>Dataanalyse.....</b>	<b>47</b>
4.4.1	Systematisk meningskategorisering .....	48
<b>4.5</b>	<b>Metodekvalitet og etikk .....</b>	<b>49</b>
4.5.1	Reliabilitet .....	50
4.5.2	Validitet .....	51
4.5.3	Etikk .....	51
<b>Kapittel 5:</b>	<b>Presentasjon av funn.....</b>	<b>53</b>
<b>5.1</b>	<b>Informasjon om intervjuobjektene .....</b>	<b>53</b>
<b>5.2</b>	<b>Presentasjon av funn fra intervjuene .....</b>	<b>54</b>
5.2.1	Planleggingsfasen .....	54
5.2.1.1	Fastsettelse av totalvesentlighet .....	56
5.2.1.2	Fastsettelse av arbeidsvesentlighet.....	56
5.2.1.3	Fastsettelse av grense for ubetydelige feil.....	58
5.2.1.4	Buffer .....	58
5.2.1.5	Transaksjonsklasse og kontosaldo .....	60
5.2.1.6	Scoping.....	62
5.2.2	Gjennomføringsfasen .....	65
5.2.2.1	Retningslinjer og bruk av arbeidsvesentlighet i gjennomføringsfasen .....	66
5.2.2.2	Nytten av arbeidsvesentlighet i gjennomføringsfasen .....	69
5.2.3	Avsluttende revisjonshandlinger .....	71
5.2.3.1	Retningslinjer ved avsluttende revisjonshandlinger og ikke-korrigert feilinformasjon.....	71
5.2.4	Generelle funn rundt revisjon.....	74
5.2.4.1	Revisjonsstandardenes tydelighet .....	74
5.2.4.2	Revisors erfaring, og fordeler og ulemper med arbeidsvesentlighet.....	75
5.2.4.3	Har den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet gjort revisjonen mer effektiv?.....	78
<b>5.3</b>	<b>Presentasjon av caseløsning .....</b>	<b>80</b>
5.3.1	Case 1 - planleggingsfasen .....	80
5.3.2	Case 2 - gjennomføringsfasen .....	84
5.3.3	Case 3 - avsluttende revisjonshandlinger .....	85
<b>Kapittel 6:</b>	<b>Analyse og diskusjon.....</b>	<b>88</b>
<b>6.1</b>	<b>Planleggingsfasen .....</b>	<b>88</b>
<b>6.2</b>	<b>Gjennomføringsfasen.....</b>	<b>93</b>
<b>6.3</b>	<b>Avsluttende revisjonshandlinger .....</b>	<b>97</b>
<b>6.4</b>	<b>Generelle funn .....</b>	<b>100</b>
<b>Kapittel 7:</b>	<b>Konklusjon.....</b>	<b>103</b>
<b>7.1</b>	<b>Konklusjon .....</b>	<b>103</b>
<b>7.2</b>	<b>Forslag til videre forskning .....</b>	<b>105</b>
<b>Litteraturliste.....</b>		<b>108</b>
<b>Vedlegg .....</b>		<b>112</b>
<b>Vedlegg 1:</b>	<b>Intervjuguide.....</b>	<b>112</b>
<b>Vedlegg 2:</b>	<b>Case .....</b>	<b>115</b>
<b>Vedlegg 3:</b>	<b>Informasjonsskriv .....</b>	<b>118</b>
<b>Vedlegg 4:</b>	<b>Refleksjonsnotat 1.....</b>	<b>120</b>
<b>Vedlegg 5:</b>	<b>Refleksjonsnotat 2.....</b>	<b>124</b>

# Oversikt over tabeller og figurer

<b>Tabell 1:</b> Nøkkeltall for bransjen.....	7
<b>Tabell 2:</b> Informasjon om intervjuobjektene .....	54
<b>Tabell 3:</b> Referanseverdier .....	55
<b>Tabell 4:</b> Oppsummering av scoping.....	65
<b>Tabell 5:</b> Nyttan av arbeidsvesentlighet i gjennomføringsfasen .....	70
<b>Tabell 6:</b> Vurderingsgrunnlag for ikke-korrigert feilinformasjon.....	74
<b>Tabell 7:</b> Har den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet gjort revisjonen mer effektiv? ....	79
<b>Tabell 8:</b> Case 2 - gjennomføringsfasen .....	85
<b>Tabell 9:</b> Case 3 - avsluttende revisjonshandlinger .....	87
<b>Figur 1:</b> Relasjon mellom prinsipal og agent .....	8
<b>Figur 2:</b> Revisjonsprosessen.....	12
<b>Figur 3:</b> Illustrasjon av arbeidsvesentlighet .....	28
<b>Figur 4:</b> Fastsettelse av totalvesentlighetsgrense .....	82
<b>Figur 5:</b> Fastsettelse av arbeidsvesentlighetsgrense .....	83
<b>Figur 6:</b> Fastsettelse av grense for ubetydelige feil.....	83

# Forkortelser

ASB	Auditing Standards Board
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Boards
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	De internasjonale revisjonsstandardene
ISA 200	Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene
ISA 220	Kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper
ISA 240	Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper
ISA 300	Planlegging av revisjon av et regnskap
ISA 315	Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser
ISA 320	Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon
ISA 330	Revisors håndtering av anslåtte risikoer
ISA 450	Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen
ISA 520	Analytiske handlinger
ISA 530	Stikkprøver i revisjon
ISA 700	Konklusjon og rapportering om regnskaper
ISA 705	Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning
NSD	Norsk senter for forskningsdata
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SA 3801	Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter
SA 3802	Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen
SMB-markedet	Små og mellomstore bedrifter

# Kapittel 1: Innledning

I dette kapittelet presenteres tema og problemstilling for oppgaven. Videre introduseres tidligere forskning som er gjort vedrørende temaet, og avslutningsvis presenteres strukturen for oppgaven.

## 1.1 Tema og problemstilling

Tema for oppgaven er hvordan revisor benytter arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon. Vi ønsker å undersøke hvordan revisor fastsetter og anvender arbeidsvesentlighet i de ulike fasene i revisjonen. Kravet om å fastsette arbeidsvesentlighet ble innført i 2010 som en følge av clarity-prosjektet. Prosjektet hadde som formål at revisjonsprosessen skulle bli mer effektiv og presis ved at revisjonsstandardene ble omstrukturert (Gulden, 2016, s. 34). Ved planleggingen av revisjonen skal revisor fastsette en vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett, og arbeidsvesentlighet som er en lavere vesentlighetsgrense. Vesentlighetskonseptet er fundamentalt i revisjonen og har sammenheng med presisjonsnivået, samtidig som et vesentlighetsfokus skal sikre en måleffektiv revisjon (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 38). Arbeidsvesentlighetsgrensen benyttes blant annet for å definere hvilke poster revisor kan unnlate å revidere, da poster under denne grensen ikke vil inneholde enkeltstående feilinformasjon som brukerne av regnskapet vil betrakte som vesentlig for sine beslutninger. Arbeidsvesentlighetsgrensen skal gi revisor en sikkerhet for at summen av uavdekket og ikke-korrigert feilinformasjon ikke overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 39-40). Fokuset i oppgaven ligger på hvordan konseptet benyttes i planleggingen, gjennomføringen og ved avslutningen av revisjonen.

Problemstillingen er som følger: *Hvordan anvendes arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon?*

Motivasjonen for valg av problemstillingen er knyttet til at reguleringen av arbeidsvesentlighet stiller få konkrete krav og i stor grad åpner for bruk av revisors profesjonelle skjønn. Det foreligger lite faglitteratur og tidligere forskning på bruk av arbeidsvesentlighet, noe som resulterte i en nysgjerrighet knyttet til hvordan norske revisjonsselskap anvender denne vesentlighetsgrensen i praksis revisjon. Videre finner vi det interessant å skrive om revisjon da vi begge skal starte arbeidslivet innen revisjonsbransjen.



For å besvare problemstillingen må det innhentes data ved å gjennomføre intervjuer med revisorer. Det er også interessant og relevant å komme i kontakt med praktiserende revisorer for å lytte til deres erfaringer knyttet til bruken av arbeidsvesentlighet, samt hvordan de anvender grensen i dagens revisjon.

For å besvare problemstillingen ønsker vi å intervjuer revisorer som representerer både store og mellomstore revisjonsselskap. Intervjuobjektene vil få spørsmål knyttet til bruk av arbeidsvesentlighet, før de skal løse tre illustrerende case. Begrunnelsen for å benytte både caseløsning og spørsmål er for å avdekke eventuelle ulikheter mellom teoretiske og praktiske løsninger. Vi ønsker videre å studere om arbeidsvesentlighet blir benyttet likt av de ulike selskapene, og om størrelsen på revisjonsselskapene har betydning. Som et supplement til oppgaven vil vi diskutere relevante funn og betraktninger med en rådgiver i Den norske Revisorforening.

## 1.2 Tidligere forskning

Denne oppgaven bygger på rammeverket i ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon* og ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*. Disse revisjonsstandardene inneholder krav til revisor i planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og ved avslutningen av en revisjon. Standardene åpner for tolkning, og revisor må gjøre skjønnsmessige betraktninger i revisjonsprosessen. Det er dermed interessant å studere om tidligere forskning viser klare likheter eller ulikheter ved anvendelse av vesentlighetskonseptet.

Mot slutten av 1980-tallet ble revisjonsrisikomodellen introdusert i revisjonsstandardene og videre inkludert i metodikken til revisjonsselskapene, noe som resulterte i økt interesse rundt vesentlighet (Messier, Martinov-Bennie & Eilifsen, 2005, s. 157). I 1987 publiserte Steinbart en undersøkelse av ti revisjonsselskap i USA (Steinbart, 1987, s. 101). Steinbart fant at fastsettelsen av vesentlighet innebar to ulike vurderinger. Det ble vurdert hvilke kvalitative faktorer (referanseverdier) som var mest hensiktsmessig å benytte, og videre hvilken kvantitativ faktor som skulle benyttes for å beregne vesentligheten. Den kvantitative faktoren var en prosentsats av et regnskapselement, og utgjorde vesentlighetsgrensen. Ved valg av prosentsats var det viktig å identifisere om det forelå faktorer som representerte økt risiko,

samt revisors vurdering av disse. Undersøkelsen viste at revisor vurderte de objektive egenskapene til klienten og brukernes behov for regnskapet i den kvalitative vurderingen (Steinbart, 1987, s. 109-110).

Friedberg, Strawser og Cassidy publiserte i 1989 en undersøkelse som inkluderte seks av de åtte store revisjonsselskapene i USA. I undersøkelsen studerte de retningslinjene til revisjonsselskapene, samt hvordan de ble benyttet ved fastsettelse av vesentlighet. Funnene viste at både kvalitative og kvantitative faktorer ble benyttet ulikt av revisjonsselskapene ved fastsettelsen (Friedberg, Strawser & Cassidy, 1989, s. 199). Martinov og Roebuck publiserte i 1998 en tilsvarende undersøkelse hvor retningslinjene knyttet til vesentlighet og fastsettelse av risiko i de seks største revisjonsselskapene i Australia ble studert (Martinov & Roebuck, 1998, s. 103). Funnene viste seg å være i overensstemmelse med funnene til Friedberg et al., samt Steinbart (Messier et al., 2005, s. 158).

McKee og Eilifsen publiserte i 2000 en artikkel som omhandler revisors fastsettelse av vesentlighet. Denne artikkelen vektlegger at revisor betrakter både kvalitative og kvantitative faktorer ved fastsettelse av vesentlighet for regnskapet (McKee & Eilifsen, 2000, s. 2). I henhold til artikkelen viser tidligere empirisk forskning om vesentlighet at revisorer kan gjøre ulike vesentlighetsvurderinger ved bruk av referanseverdier, selv når omgivelsene og øvrig informasjon er lik. Vesentlighet har en direkte tilknytning til mengden revisjonshandlinger som må gjennomføres, hvilket kan resultere i at revisorer innenfor samme revisjonsselskap vil kunne gjøre ulik mengde revisjonshandlinger på tilnærmede like kunder (McKee & Eilifsen, 2000, s. 5-6).

Forskning og artikler presentert ovenfor fokuserer ikke på skillet mellom brukerfokustert vesentlighetsgrense og operasjonell vesentlighetsgrense. Den operasjonelle vesentlighetsgrensen ble først introdusert i revisjonsstandardene i 2010, da det kom krav til å fastsette arbeidsvesentlighet. Arbeidsvesentlighetsgrensen settes lavere enn vesentlighetsgrensen for totalregnskapet, og gir revisor en sikkerhet for at summen av uavdekket og ikke-korrigert feilinformasjon ikke overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Arbeidsvesentlighetsgrensen kan også benyttes som begrunnelse for å unnlate og revidere elementer i regnskapet dersom beløpet er lavere enn arbeidsvesentlighetsgrensen (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 39-40). For å avdekke om

arbeidsvesentlighet benyttes til disse formålene, er det interessant å studere forskning etter året 2010 når kravet om arbeidsvesentlighet ble innført.

På bakgrunn av at arbeidsvesentlighet er et relativt nytt begrep, foreligger det lite forskning på området (Emby & Pecchiari, 2013, s. 284). Emby og Pecchiari gjennomførte i 2013 et felteksperiment i Canada hvor formålet var å undersøke effekten av kvalitativ risikorelatert informasjon på revisors estimer av arbeidsvesentlighet. 94 praktiserende revisorer deltok (Emby & Pecchiari, 2013, s. 281-285). Funnene viste at de fleste revisorene reduserte arbeidsvesentligheten dersom informasjonen indikerte høyere risiko for feilinformasjon, og oppjusterte den dersom informasjonen indikerte lavere risiko. Majoriteten tenderte til å justere arbeidsvesentligheten når informasjonen omhandlet risikofaktorer. På individnivå var funnene mer varierende. Enkelte deltakere revurderte ikke arbeidsvesentligheten og enkelte uttrykte videre at arbeidsvesentligheten ikke skulle revurderes basert på risikorelatert informasjon (Emby & Pecchiari, 2013, s. 281).

Eilifsen og Messier skrev i en forskningsartikkel fra 2015 at de ønsket å avdekke hvordan vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett og arbeidsvesentlighet var integrert i de åtte største amerikanske revisjonsselskapene. Undersøkelsen viste at revisjonsselskapene i stor grad benyttet de samme kvantitative faktorene ved fastsettelse av vesentlighetsgrensene. Imidlertid avdekket de at det forelå klare ulikheter ved vurderingen av risikoen for at det kunne foreligge uavdekket feilinformasjon (Eilifsen & Messier, 2015, s. 3). Videre viste undersøkelsen at syv av de åtte revisjonsselskapene fastsatte arbeidsvesentligheten i intervallet 50-75 % av vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Ett av selskapene kunne fastsette arbeidsvesentligheten opp til 90 % av totalvesentligheten. Revisjonsselskapene hadde retningslinjer for hvordan revisorene skulle fastsette arbeidsvesentlighet som en prosent i det aktuelle intervallet. Det fremkom også at selskapene hadde egne retningslinjer ved fastsettelse av arbeidsvesentlighet for kunder som var børsnoterte. Undersøkelsen viste også at enkelte kvalitative faktorer kunne resultere i at revisor benyttet en lavere proSENTSATS, enn tidligere antatt, ved fastsettelsen av arbeidsvesentlighet. Eksempler som ble trukket frem er (Eilifsen & Messier, 2015, s.13-14):

- Det generelle risikobildet ble vurdert som høyt
- Det forelå risiko for tilsiktede feil
- Revisor har tidligere avdekket mye feil

Forskningsartikkelen avdekket også en ulik praktisering av vesentlighetsgrensene i avsluttende revisjonshandlinger. Tre av de åtte amerikanske revisjonsselskapene benyttet arbeidsvesentlighetsgrensen i vurderingen om ikke-korrigert feilinformasjon skulle betraktes som vesentlig for regnskapet totalt sett (Eilifsen & Messier, 2015, s.17).

Kravet om å fastsette arbeidsvesentlighet i planleggingsfasen ble først innført i 2010, og det foreligger foreløpig lite publisert internasjonal og fagfellevurdert nasjonal forskning på området. Det vil være interessant å sammenligne våre funn med den internasjonale forskningen som foreligger, både fordi de store revisjonsselskapene i Norge er internasjonale, revisjonsstandardene er transnasjonale og forskning antyder at selskapene benytter vesentlighetskonseptet ulikt.

### **1.3 Struktur**

Oppgavens utforming består av syv kapitler, hvor vi allerede har presentert forord, sammendrag og kapittel 1 *Innledning*. Kapittel 2 *Bakgrunn* omhandler bakgrunnsinformasjon om revisjonsprosessen, hvilke lover og regler som regulerer prosessen, i tillegg til revisors rolle. Teori knyttet til problemstillingen er presentert i kapittel 3, der de ulike fasene i revisjonsprosessen blir gjennomgått samt at risiko- og vesentlighetsbegrepet forklares. I kapittel 4 er metodevalgene for datainnsamlingen beskrevet. I kapittel 5 *Presentasjon av funn* vil først alle intervjuobjektene bli presentert, før deres sentrale resonnementer blir gjengitt i kortversjon. I kapittel 6 *Analyse og diskusjon* ønsker vi å sammenligne funn fra intervjuene med teori og tidligere forskning. Avslutningsvis, i kapittel 7, konkluderer vi på problemstillingen og summerer opp de viktigste funnene, samt presenterer forslag til videre forskning.

# Kapittel 2: Bakgrunn

For å få en helhetsforståelse av problemstillingen vil vi i dette kapittelet gjennomgå noen viktige momenter som legges til grunn i revisjon. Hva revisjon er, hvem revisor er og hvorfor det er viktig at den økonomiske informasjonen til et selskap er uten vesentlig feil, vil bli belyst.

## 2.1 Revisjon

Ordet revisjon stammer fra latin og betyr *ettersyn* eller *gjensyn*. I økonomisk sammenheng er revisjon en uavhengig gransking av økonomiske forhold som er tilknyttet et selskap. En revisor er uavhengig av selskapet og fra alle regnskapsbrukere, og skal kontrollere samt attestere den økonomiske informasjon som selskapet gir til omverdenen. Dette er viktig fordi en rekke regnskapsbrukere tar avgjørelser basert på denne informasjonen. Eksempelvis kan det være potensielle investorer som vurderer om det vil være lønnsomt å investere penger i et selskap, leverandører som ønsker å vite om det er trygt å levere varer på kreditt til selskapet eller finansinstitusjoner som må bedømme om det kan forventes at selskapet er i stand til å betjene sine lån (Gulden, 2016, s. 27-28).

Den norske revisjonsbransjen domineres av de fem store, internasjonale revisjonsselskapene EY, PwC, Deloitte, KPMG og BDO. De nyeste publiserte tallene viser at de fem store revisjonsselskapene hadde 48,6 % av alle revisjonsoppdrag og mottok 69,2 % av revisjonsinntektene i Norge (Finanstilsynet, 2018, s. 4). Tabell 1, som er tilsendt på mail fra Den norske Revisorforening, viser at seks revisjonsselskap i Norge i 2017 hadde en inntekt på over 100 millioner og en markedsandel på 76,4 %. De resterende 554 mellomstore og små revisjonsselskapene hadde en markedsandel på 23,6 % i 2017.

# NØKKELTALL FOR BRANSJEN

## OMSETNING, ANTALL SELSKAPER OG MARKEDSANDELER – UTVIKLING 2016-2017

Firma- størrelse	Omsetning 2017	Markeds- andel 2017	Omsetning 2016	Markeds- andel 2016	Endring 2016-2017	Antall firma 2017	Antall firma 2016
> 100 mill.	9 776 061	76,4 %	9 217 559	76,4 %	6,10 %	6	6
25-100 mill.	785 531	6,1 %	747 692	6,2 %	5,10 %	25	20
10-25 mill.	1 043 200	8,2 %	981 122	8,1 %	6,30 %	70	64
5-10 mill.	506 996	4,0 %	459 546	3,8 %	10,30 %	75	75
< 5 mill.	686 710	5,4 %	663 414	5,5 %	5,40 %	384	406
<b>Sum</b>	<b>12 798 498</b>	<b>100,1 %</b>	<b>12 069 333</b>	<b>100,0 %</b>	<b>6,00 %</b>	<b>560</b>	<b>571</b>

*Tabell 1: Nøkkeltall for bransjen*

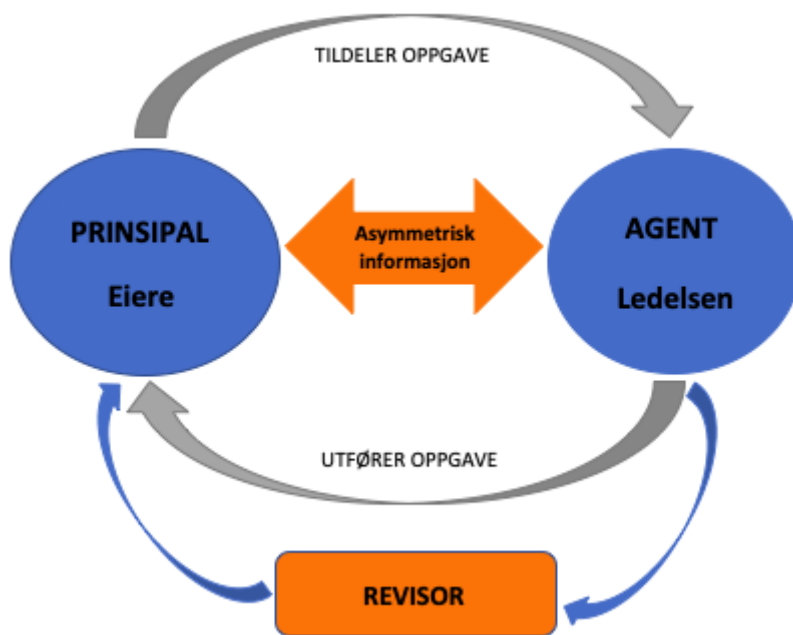
Revisjonsmarkedet kan deles inn i små og store foretak. I regnskapsloven § 1-6 står det skrevet at foretak som har under 70 millioner i salgsinntekt, 35 millioner i balansesum og gjennomsnittlig 50 årsverk, regnes som små foretak dersom to av disse tre kriteriene er oppfylt på balansedagen. Regnskapsloven definerer videre store foretak som foretak som er allmennaksjeselskap eller børsnotert, samt foretak som ikke faller inn under definisjonen av små foretak (regnskapsloven, 1998, § 1-5). Det norske markedet består hovedsakelig av små og mellomstore bedrifter, heretter kalt SMB-markedet. Per 1. januar 2019 viser tall fra statistisk sentralbyrå at det var 581 956 virksomheter i Norge, hvorav 1,7 % av disse hadde mer enn 50 ansatte (Statistisk sentralbyrå, 2019).

### 2.1.1 Formålet med revisjon

Revisjonens fremvekst kan forklares med prinsipal-agent relasjonen som teorigrunnlag. Prinsipal-agent teorien forklarer relasjonen mellom to parter, der den ene utfører oppgaver på vegne av den andre parten. Prinsipalen er den som tildeler en oppgave og agenten er den som utfører oppgaven. Jensen og Meckling definerer dette slik (Jensen & Meckling, 1976, s. 308):

“We define an agency relationship as a contract under which one or more persons (the principal(s)) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision making authority to the agent”.

I en virksomhet vil ofte ledelsen være ansatt av eierne for å forvalte virksomheten. Med prinsipal-agent teorien som utgangspunkt vil ledelsen da være agent, og eierne prinsipal. Teorien bygger på prinsipal-agent problematikken som omhandler at begge parter ønsker å maksimere sin egen nytte samt at informasjonen mellom partene er asymmetrisk. Maksimering av egen nytte kan eksempelvis være at ledelsen ønsker å handle etter sine egne interesser, fremfor interessene til eierne og selskapet (Jensen & Meckling, 1976, s. 308). Dette kan typisk oppstå dersom ledelsen har bonusordninger som gir insentiver til å styre elementer av regnskapet i en gitt retning. Forholdet mellom ledelsen og eierne vil ofte være preget av asymmetrisk informasjon, som betyr at det er skjevfordeling av informasjon. Følgelig kan ledelsen få tilgang til mer informasjon enn eierne knyttet til blant annet selskapets drift, rapporter og den økonomiske stillingen (Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, 2014, s. 5-6).



Figur 1: Relasjon mellom prinsipal og agent. Basert på Eilifsen et al., 2014, s. 7

En revisor vil ha en sentral rolle i relasjonen mellom prinsipal og agent. Dette er knyttet til at revisjonsprosessen kan redusere effekten av asymmetrisk informasjon og at ledelsen handler etter egne interesser. Ved å gjennomføre revisjonshandlinger, og følgelig innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, vil revisor øke troverdigheten til informasjon gitt av ledelsen til eierne i tillegg til omverdenen, slik at prinsipal-agent problematikken reduseres (Eilifsen et al., 2014, s. 6-7).

I små selskap kan ofte ledelsen og eieren være samme person, slik at prinsipal-agent problematikken ikke eksisterer på lik linje som i store selskap (Collis & Jarvis, 2000, s. 34). Når eieren av selskapet også er en del av ledelsen, vil det naturligvis ikke foreligge risiko for at ledelsen forsøker å feilinformere eier. Det kan derfor tenkes at selskap som ikke er revisjonspliktige, velger bort revisjon, basert på at det ikke foreligger prinsipal-agent problematikk. Likevel tyder studien til Collins og Jarvis på at det foreligger andre agentforhold i små selskap, og at de velger å ha revisor til tross for at det ikke kreves. Studien viser at andre interessenter har større tillit til å fatte beslutninger basert på et revidert selskap, enn et selskap som ikke er revidert. Et eksempel på en slik regnskapsbruker kan være kredittinstitusjoner som vurderer finansiering av små selskap. Prinsipal-agent problematikken kan da knyttes til forholdet mellom revisor og kredittinstitusjoner, der kredittinstitusjoner må fatte beslutninger basert på informasjon bekreftet av revisor. Andre årsaker til at slike selskap velger å ha revisor kan være at ledelsen ønsker å forsikre seg om at informasjonen tilknyttet regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon. I små selskap er det ofte eieren (som også kan være i ledelsen) som er den viktigste regnskapsbrukeren, og det er viktig at den daglige driften blir styrt basert på riktig informasjon i regnskapet. På bakgrunn av dette kan det tenkes at det alltid vil foreligge prinsipal-agent problematikk, da eier/ledelse ønsker en bekreftelse på at regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon for å kunne ta riktige beslutninger angående den daglige driften av selskapet, i tillegg til å sikre at regnskapsbrukere fatter beslutninger basert på riktig grunnlag (Collis & Jarvis, 2000, s. 16-19).

Revisors beslutninger skal tas med utgangspunkt i brukernes behov for informasjon. Formålet med revisjon er å øke brukernes tillit til regnskapet, slik at de kan ta økonomiske beslutninger basert på årsregnskapet (ISA 200. 3). Brukere av regnskapet kan være eierne av selskapet, ledelsen, kunder, kreditorer, ansatte, skatte- og avgiftsmyndigheter eller samfunnet. Eierne vil ofte være interessert i økonomisk informasjon om selskapet fordi de har investert penger, og ønsker å få størst mulig avkastning på investeringen (Gulden, 2016, s. 39-42). For potensielle investorer vil det også være spesielt viktig med økonomisk informasjon om selskapet for å avgjøre om en investering bør gjennomføres. Regnskapet vil være viktig for ledelsen, da det er viktig å ha kontroll over selskapets økonomiske situasjon for å kunne styre selskapet i riktig retning. Ledelsen er ansvarlig for verdiskapning og forsvarlig organisering, og dermed vil en revisjonsberetning blant annet kunne fortelle ledelsen om de har klart å oppfylle sine plikter. Det er viktig for kunden å vite om det foreligger risiko for at leverandøren kan gå konkurs eller lignende. For ansatte kan behovet for informasjon være stort fordi de ønsker en



sikkerhet når det gjelder utbetaling av lønn, om arbeidsplassen er trygg i fremtiden og utbetaling av pensjon. For skatte- og avgiftsmyndighetene er det viktig å ha tilgang på økonomisk informasjon, da denne informasjonen ligger til grunn ved beregning av skatt. Det vil også være et generelt behov for økonomisk informasjon for samfunnet. Dette gjelder spesielt i små samfunn der noen få aktører er viktige for å holde samfunnet i gang. Alle de nevnte brukerne tar ulike beslutninger basert på økonomisk informasjon og det er særs viktig at informasjonen er troverdig (Gulden, 2016, s. 40-41). Det er revisors oppgave å utarbeide revisjonsberetningen som skal bekrefte eller avkrefte om regnskapet er utarbeidet i samsvar med det gjeldende finansielle rammeverket (ISA 700. 10).

### **2.1.2 Revisors rolle**

Etter revisorloven § 1-2 regnes revisor for å være allmennhetens tillitsperson. Med dette menes at revisor skal utøve sitt arbeid med integritet, objektivitet og aktsomhet. Det er revisors jobb å sørge for at den økonomiske informasjonen som fremkommer av årsregnskapet gir et rettmessig bilde av selskapet, slik at brukernes beslutninger er basert på riktig grunnlag. I ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* punkt 11 fremlegges revisors overordnede mål ved revisjon av et regnskap:

- “(a) å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil, og dermed gjøre det mulig for revisor å gi uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med et gjeldende rammeverk for finansiell rapportering; og
- (b) å rapportere om regnskapet, og å kommunisere slik det kreves i ISA-ene, i samsvar med revisors funn”.

### **2.1.3 Godkjenning av revisor**

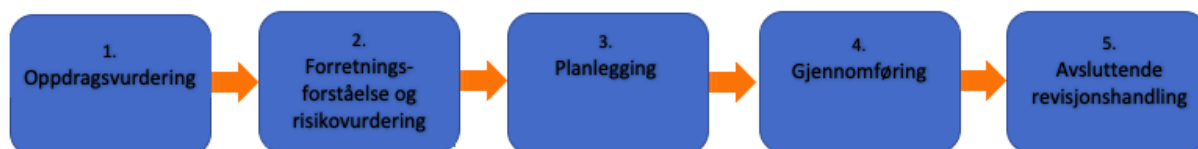
For å bli registrert eller statsautorisert revisor må revisor oppfylle en rekke lovbestemmelser. Når kravene er oppfylt er det Finanstilsynet som gir godkjenning til å praktisere revisjon (revisorloven, 1999, § 3-1). Av revisorlovens kapittel 3 kommer det frem at det stilles krav til utdanning, praksis og vandel for å bli godkjent av Finanstilsynet. For å bli registrert revisor

stilles det krav til å ha oppnådd en bachelorgrad i revisjon, og for å bli statsautorisert revisor må revisor oppnå en mastergrad innen regnskap og revisjon (revisorloven, 1999, § 3-2). Kravet til praksis er likt for både registrert og statsautorisert revisor. Minst tre års praksis er kravet, der minst to av årene må utføres etter endt utdanning. Etter praktisk og teoretisk opplæring må revisor gjennomføre en praktisk prøve for å dokumentere at vedkommende er egnet til å påta seg revisjonsoppdrag (revisorloven, 1999, § 3-3). Videre må både registrert og statsautorisert revisor oppfylle kravene knyttet til vandel. Revisor må ha ført en hederlig vandel, være i stand til å oppfylle sine forpliktelser etter hvert som de forfaller og være myndig. For å få godkjenning fra Finanstilsynet må ordinær politiattest legges frem (revisorloven, 1999, § 3-4). Finansdepartementet har i forskrift utformet krav til etterutdanning som må oppfylles og har fastsatt et konkret antall timer som revisor årlig må etterutdannes i. Kursene revisor må igjennom er knyttet til regnskap, skatterett, revisjon og etiske prinsipper som styrer revisors profesjonelle oppgaver og plikter (Finansdepartementet, 2012, s. 4).

Revisorlovutvalget har sendt ut forslag til ny revisorlov som vil ha en bedre struktur, samt at den er tilpasset EUs revisjonsdirektiv. Forutsatt godkjent, vil den nye loven påvirke revisorutdanningen ved at en bachelorgrad i regnskap og revisjon ikke lenger vil gi grunnlag for revisorgodkjenning. Dette begrunnes med at det kreves et solid teoretisk grunnlag for å møte et stadig mer spesialisert og sammensatt næringsliv (NOU 2017:15, s. 13-14).

#### **2.1.4 Revisjonsprosessen**

Det fremkommer av revisorloven § 5-1 første ledd at revisor skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet og fastsatt i samsvar med lov og forskrifter. For å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon må revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis gjennom hele revisjonsprosessen. Revisjonsprosessen består av flere elementer; oppdragsvurdering, forretningsforståelse og risikovurdering, planlegging, gjennomføring og avsluttende revisjonshandlinger (Gulden, 2016, s. 55-56).



Figur 2: Revisjonsprosessen

Revisjonsprosessen starter med en oppdragsvurdering. I vurderingen må revisor vurdere sin objektivitet, uavhengighet og kapasitet, samt revisjonskundens integritet (ISA 220. A8). Generelle krav tilknyttet uavhengighet, objektivitet og etikk er strengt regulert av revisorloven § 4-1. Kravene er knyttet til om revisor har nærstående som har en slik tilknytning til revisjonskunden at dette kan svekke revisors uavhengighet og objektivitet. Hvitvaskingsloven stiller i tillegg krav til at revisor må utføre kundekontroll, og løpende følge den opp så lenge kundeforholdet eksisterer (hvitvaskingsloven, kapittel 4, 2018).

Det neste steget i revisjonsprosessen er forretningsforståelse og vurdering av risikofaktorer. Gjennom en forståelse av virksomheten, og dens interne og eksterne forhold, skal revisor vurdere risiko for vesentlig feilinformasjon som kan foreligge på regnskaps- og påstandsnivå. Når revisor mottar informasjon om årsregnskapet, fremmer ledelsen en rekke påstander om regnskapet. Revisor skal videre samle inn tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å bekrefte ledelsens påstander (Stuart, 2012, s. 13-14). Veiledningspunkt A127 i ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser* trekker frem at når “ledelsen uttaler at regnskapet er i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, fremmer ledelsen, implisitt eller eksplisitt, påstander vedrørende regnskapsføring, måling, presentasjon av transaksjonsklasser og hendelser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger”. På grunnlag av dette må revisor teste riktigheten i regnskapet på regnskaps- og påstandsnivå. Den identifiserte risikoen legges til grunn når revisor skal utarbeide og iverksette videre revisjonshandlinger for å håndtere den anslåtte risikoen for vesentlig feilinformasjon (ISA 315. 3, 25).

Planlegging av revisjonen er beskrevet i ISA 300 *Planlegging av revisjon av et regnskap*. Det fremkommer av punkt 4 i ISA 300 at revisors mål er å planlegge revisjonen slik at revisjonsarbeidet blir utført på en måleffektiv måte. Dette betyr at revisor må planlegge hvor mye revisjonshandlinger som kreves for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Revisor skal utarbeide en revisjonsplan og en overordnet revisjonsstrategi for

revisjonsoppdraget. Videre i planleggingen fastsettes en vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett og en arbeidsvesentlighetsgrense. Disse grensene er sentrale både for at revisor skal trekke en konklusjon med betryggende sikkerhet, samt unngå at revisor bruker ressurser på ubetydelige poster (Gulden, 2015, s. 426).

Når revisjonsplanen er ferdig utarbeidet starter utførelsen av revisjonen. I gjennomføringen av revisjonen skal revisor utføre planlagte revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. Slike handlinger kan være inspeksjon av dokumenter, observasjon av ansatte som utfører en rutine, forespørsel til leverandører for å få bekreftet leverandørgjeld og verifisering av revisjonskundens matematiske kalkulasjoner (Stuart, 2012, s. 141-142). Dersom revisor under revisjonshandlingene blir oppmerksom på nye forhold som tilsier at et annet beløp vil bli betraktet som vesentlig, skal revisor revurdere vesentligheten for regnskapet totalt sett (ISA 320. 12).

Det neste steget i revisjonsprosessen er avsluttende revisjonshandlinger. I denne fasen bør revisor ha innsamlet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å danne seg en mening om regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon. Revisor skal utarbeide en revisjonsberetning der det skal konkluderes for om årsregnskapet som helhet er uten vesentlig feilinformasjon, samt at det er utarbeidet i samsvar med det finansielle rammeverket (Stuart, 2012, s. 340).

I denne masteroppgaven er fokuset på planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger. Begrunnelsen for dette er at arbeidsvesentlighet kommer til anvendelse i disse fasene, og ikke i oppdragsvurderingen.

## **2.1.5 Regulering og lov**

### **2.1.5.1 God revisjonsskikk og beste skjønn**

Revisorloven omhandler blant annet revisors oppgaver og krav til utførelsen av disse. Revisorloven § 5-2 annet ledd viser til at revisor skal utføre sin virksomhet etter god revisjonsskikk. Den rettslige standarden *god revisjonsskikk* har et dynamisk innhold og det foreligger ikke en fast definisjon knyttet til begrepet i dag. Dette skaper et handlingsrom for utøvende revisorer, hvilket igjen skaper rom for vurderinger i blant annet erstatningssaker (Gulden, 2016, s. 32). God revisjonsskikk ble definert i forarbeidene til revisorloven av 1964,

men definisjonen ble avløst da den nye revisorloven av 1999 ble innført. Den definisjonen som ble gitt av Norges Statsautoriserte Revisorers Forening, som i dag er en del av Den norske Revisorforening, er den mest anvendte definisjonen i dag (Gulden, 2015, s. 126):

“God revisjonsskikk er å utføre revisjonsoppdrag i overensstemmelse med den oppfatning av etiske og revisjonstekniske prinsipper som til enhver tid er alminnelig anerkjent og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket”.

Lover og reguleringer gir revisor og revisjonsteamet handlingsrom, da lovgivningen åpner opp for tolkninger knyttet til arbeidsmetoder og prinsipper som skal benyttes (Gulden, 2015, s. 122). Revisorloven § 5-2 første ledd omhandler revisors plikter og viser til at revisor skal utføre revisjonen etter *beste skjønn*. Hva som ligger i å utføre en revisjon etter beste skjønn er på lik linje med god revisjonsskikk ikke definert. Likevel kan beste skjønn bli betraktet som oppfylt dersom revisjonen er gjennomført slik en ansvarsbevisst og dyktig revisor ville gjennomført revisjonen (Gulden, 2015, s. 140). Sammenhengen mellom god revisjonsskikk og beste skjønn blir av Gulden beskrevet som “hvis revisjon etter “beste skjønn” er av samme kvalitet som det god revisjonsskikk tilsier, er revisjonen derfor utført i henhold til god revisjonsskikk, og det eksisterer ikke noe problem” (Gulden, 2015, s. 140-141).

#### **2.1.5.2 De internasjonale revisjonsstandardene**

International Federation of Accountants, heretter kalt IFAC, er en organisasjon for revisjonsprofesjonen, og består av en sammenslutning av revisorforeninger. IFAC består av flere komiteer som arbeider fagrelatert. En av de viktigste komiteene er International Auditing and Assurance Standards Boards, heretter kalt IAASB. Denne komiteen utarbeider de internasjonale revisjonsstandardene som vi kjenner som ISA-ene (Myhre, 2004). Formålet med standardene er å oppnå en global, lik praksis for gjennomføringen av revisjonen. Den norske Revisorforening er medlem av IFAC, hvilket medfører en plikt til å arbeide for å gjøre innholdet i de internasjonale revisjonsstandardene gjeldende i den nasjonale standarden (Gulden, 2015, s. 131).

Den norske Revisorforening oversetter de internasjonale standardene utgitt av IAASB, med tilpasninger til norsk lovgiving og revisjonspraksis. I tillegg til de internasjonale standardene er de særnorske standardene for attestasjonsoppdrag, SA 3801 og SA 3802 gjeldende for

norske revisorer. Standardene for attestasjonsoppdrag pålegger revisorer i Norge oppgaver som ikke er omtalt av IAASB (Gulden, 2015, s. 133).

I forkant av 2010 ble enkelte standarder omstrukturert, hvilket er betegnet som clarity-prosjektet. Standardene ble delt opp i tre deler; formål, krav og veiledning, hvor hensikten var å skape større forståelse omkring standardene. Som en følge av clarity-prosjektet ble et nytt sett omarbeidede standarder gjeldende for revisjon av regnskap for perioder som begynte 1. januar 2010 eller senere. Det omarbeidede standardverket er det som vi i dag betegner som *internasjonale standarder for kvalitetskontroll, revisjon, forenklet revisorkontroll, andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester* (Gulden, 2016, s. 34). Dette rammeverket er den norske versjonen av de internasjonale standardene, hensyntatt norsk lovgivning om revisors oppgaver og plikter (Den norske Revisorforening, 2018, s. 42).

En av de store endringene som kom som følge av de nye standardene, var at RS 320 *Vesentlighet* ble erstattet med de omarbeidede standardene ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon* og ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*. ISA 320 er knyttet til planleggingsfasen og gjennomføringsfasen, og ISA 450 er tilknyttet avsluttende revisjonshandlinger. Standardene tydeliggjør hvilke krav som foreligger for revisor, og gir veiledning for hvordan kravene kan oppnås. Som følge av de nye revisjonsstandardene om revisors bruk av vesentlighet, kom kravet om at revisor må fastsette arbeidsvesentlighet – en operasjonell vesentlighetsgrense som er lavere enn totalvesentlighetsgrensen (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 38).

Fastsettelse av arbeidsvesentlighet er et krav som først var gjeldende fra revisjon av regnskap i perioder som begynte 1. januar 2010 eller senere. ISA 320 punkt 11 stiller krav til revisor vedrørende fastsettelse av arbeidsvesentlighet i planleggingsfasen, men standardene gir ingen videre krav knyttet til bruken av arbeidsvesentlighet i gjennomføringsfasen og i avsluttende revisjonshandlingene. Som tidligere forskning viser, foreligger det usikkerhet knyttet til anvendelse av arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon.

### **2.1.6 Etikk**

Den norske Revisorforenings regler om etikk er oversatt fra IFACs *Code of Ethics for Professional Accountants*. Reglene er grunnleggende etiske prinsipper som er gjeldende for

medlemmer av Den norske Revisorforening, og er ment som et bidrag for å sikre revisors rolle som allmennhetens tillitsperson. Det at reglene karakteriseres som prinsippbaserte innebærer at de har som hensikt å være veiledende, samt fungere som retningslinjer.

Forordene til Den norske Revisorforenings regler om etikk vektlegger at de grunnleggende prinsippene skal dekke hovedområdene “integritet, objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet, konfidensialitet og profesjonell atferd” (Den norske Revisorforening, 2018, s. 1055-1056).

Etikk omhandler hva beslutningstakeren oppfatter som riktig handlingsvalg. Revisor skal utføre revisjonen slik at revisors beslutninger ikke bryter med etiske retningslinjer (Gulden, 2014, s. 19). En revisjon er regulert av et strengt lovverk som stiller krav til både revisjonsselskapet, revisor og medarbeiderne. Likevel vil revisor i praksis stå overfor komplekse problemstillinger, da lovverket krever utøvelse av profesjonelt skjønn. I en situasjon hvor etterlevelsen av de etiske prinsippene blir truet, skal en revisor som er medlem av Den norske Revisorforening løse konflikten etter elementene nevnt i Den norske Revisorforenings regler om etikk punkt 100.17. Basert på disse elementene må revisor forsøke å løse konflikten etter egnede handlingsmåter, før revisor eventuelt må rådføre seg med egnede personer i revisjonsselskapet eller arbeidsgiver/oppdragsgiver. Dersom den etiske konflikten forblir uløst, må revisor vurdere å trekke seg (Den norske Revisorforenings regler om etikk. 100.21).

I motsetning til etikk, som omhandler hva beslutningstakeren oppfatter som er riktig handlingsvalg, handler moral om hva samfunnet oppfatter som riktig handlingsvalg. Revisor regnes for å være allmennhetens tillitsperson, og regnskapsbrukerne forventer at den økonomiske informasjonen som revisor reviderer er uten vesentlig feilinformasjon. Det er dermed viktig at revisor ikke villeder regnskapsbrukerne, slik at beslutninger ikke blir basert på feilaktig informasjon. Dette innebærer at revisor må utføre revisjonen innenfor en etisk og moralsk kontekst (Gulden, 2014, s. 44).

# Kapittel 3: Teori

I dette kapitlet vil relevant teori knyttet til oppgavens problemstilling bli presentert. Først forklares revisjonsrisikomodellen, da denne er sentral for forståelsen av vesentlighetsbegrepet. Videre defineres ulike begrep knyttet til vesentlighet før revisjonsrisikomodellen og vesentlighet sees i sammenheng, og til slutt belyses relevant teori knyttet til planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger.

## 3.1 Vesentlighet

Under planleggingen av revisjonen må revisor fastsette grenser for å avgjøre hvilken feilinformasjon som skal tillegges betydning. Revisor kan ikke være opptatt av enhver feil i årsregnskapet, da det vil gjøre revisjonen svært kostbar, omfattende og i noen tilfeller umulig å gjennomføre. Revisor skal derfor konsentrere seg om å avdekke og korrigere feilinformasjon som er vesentlig for årsregnskapet (Gulden, 2015, s. 426).

### 3.1.1 Definisjon av vesentlighet

En av revisors viktigste oppgaver er å definere hva som kan regnes som vesentlig feilinformasjon. Det fremkommer av ISA 200 punkt 6 at vesentlighetskonseptet legges til grunn i planleggingen, gjennomføringen og avslutningen av revisjonen, og at feilinformasjon anses å være vesentlig “dersom den, enkeltvis eller samlet, med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som fattes av brukerne på grunnlag av regnskapet”. Det kan være problematisk for revisor å definere hvem som kan komme til å benytte årsregnskapet som beslutningsgrunnlag, og revisor må som regel benytte skjønnsmessige betraktninger ved fastsettelsen av vesentlighetsgrensene (Gulden, 2015, s. 426-427).

## 3.2 Risiko

### 3.2.1 Definisjon av risiko

I enhver revisjon vil det eksistere risiko for vesentlig feilinformasjon. Selv om en revisjon er utført i samsvar med ISA-ene, vil det foreligge iboende begrensninger knyttet til revisjonen,



hvilket resulterer i at risikoen for vesentlig feilinformasjon vil være tilstede (ISA 240. 5). Revisor er ansvarlig for å identifisere og anslå risikoen for om årsregnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, og må deretter innhente hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon. ISA 200 punkt 6 beskriver vesentlig feilinformasjon som feil som enkeltvis eller samlet sett vil kunne påvirke brukernes beslutninger basert på regnskapet. Revisor må være oppmerksom på at mindre, enkeltstående feil akkumulert kan bli vesentlig feilinformasjon for årsregnskapet som helhet (Gulden, 2015, s. 431).

For å identifisere og anslå risikoen for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet må revisor ha en forståelse av revisjonskundens virksomhet og bransjen den opererer innenfor. Feilinformasjon kan eksempelvis være knyttet til mangler ved selskapets interne kontroller eller transaksjoner som ikke har blitt registrert (Arens, Elder, Beasley & Hogan, 2017, s. 302). Feilinformasjon kan videre deles inn i utilsiktede feil og misligheter. ISA 240 punkt 2 uttrykker at “det som skiller misligheter fra er feil, er hvorvidt den underliggende handlingen som fører til feilinformasjonen i regnskapet, er tilsiktet eller utilsiktet”. Tilsiktede feil kan være forfalskninger, manipulering samt å unnlate å registrere transaksjoner. Tilsiktede feil er ofte godt planlagt og skjult, slik at de er vanskeligere for revisor å oppdage. Med dette som grunnlag er risikoen for å ikke oppdage misligheter større enn risikoen for å ikke oppdage utilsiktede feil (ISA 240. 6). Fastsettelsen av risiko for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet krever derfor en høy grad av profesjonell skepsis. Risikoen for feilinformasjon blir også vurdert ettersom om feil forekommer på regnskapsnivå eller på påstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger. Feilinformasjon på regnskapsnivå vil ofte bli betegnet som gjennomgripende for regnskapet totalt sett, hvorimot feilinformasjon på påstandsnivå påvirker de videre revisjonshandlingene (ISA 200. A36-A38).

### **3.2.2 Revisjonsrisikomodellen**

Til tross for at revisor reviderer årsregnskapet i henhold til god revisjonsskikk og revisjonsstandardene, vil regnskapet kunne inneholde vesentlig feilinformasjon. Det vil derfor alltid foreligge en risiko for at revisor kan trekke feil konklusjon, en risiko som betegnes som revisjonsrisiko. ISA 200 punkt 17 viser til at revisor skal innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå. Revisjonsstandardene definerer revisjonsrisiko som “risikoen for at revisor gir uttrykk for en

uriktig mening i revisjonsberetningen når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon” (Den norske Revisorforening, 2018, s. 54). Revisjonsrisikoen settes vanligvis til 5 %, som følgelig betyr at akseptabel sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon er 95 % (Arens et al., 2017, s. 312; Stuart, 2012, s. 38-39). Revisjonsrisikoen kan i enkelte tilfeller settes lavere enn 5 % dersom forhold tilsier det. Dette kan være forhold tilknyttet ledelsens integritet, regnskapsbrukerne, om selskapet er av allmenn interesse, risiko for konkurs eller tap av midler. Dersom eksempelvis brukerne i stor grad belager seg på årsregnskapet, kan revisor finne det hensiktsmessig å sette revisjonsrisikoen lavere enn 5 %, og dermed øke behovet for revisjonsbevis for å oppnå ønsket presisjonsnivå (Arens et al., 2017, s. 313-315). Matematisk er revisjonsrisikoen lik produktet av risiko for vesentlig feilinformasjon og oppdagelsesrisikoen (Stuart, 2012, s. 38):

$$\text{Revisjonsrisiko} = \text{risiko for vesentlig feilinformasjon} * \text{oppdagelsesrisiko}$$

Risiko for vesentlig feilinformasjon kan forklares som feilinformasjon som har oppstått i årsregnskapet og passert selskapets interne kontroll. Dette kan videre uttrykkes som:

$$\text{Risiko for vesentlig feilinformasjon} = \text{iboende risiko} * \text{kontrollrisiko}$$

Feilinformasjon som har oppstått i årsregnskapet forklares som iboende risiko (Gulden, 2015, s. 428-429). I henhold til revisjonsstandarden ISA 200 defineres iboende risiko slik (ISA 200. 13n(i)):

“Iboende risiko – Muligheten for at en påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning kan inneholde feilinformasjon som kan være vesentlig, enten enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon, før eventuelle tilhørende kontroller tas i betraktning”.

Det vil alltid foreligge en viss iboende risiko knyttet til at årsregnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon. For å fastslå den iboende risikoen så vurderer revisor risikofaktorer som for eksempel bransjen samt ledelsens kompetanse og integritet. I mange tilfeller vil det likevel være hensiktsmessig å forutsette en høy iboende risiko, fremfor å argumentere og innhente dokumentasjonen som kreves for å redusere den iboende risikoen. Ved høy iboende risiko kreves det at revisor innhenter mer revisjonsbevis under revisjonen, og ofte er merkostnadene ved dette lavere enn ved å dokumentere den iboende risikoen (Gulden, 2015,

s. 431-432). Når den iboende risikoen skal fastsettes i revisjonsrisikomodellen, bør revisor forsøke å forutsi hvilke elementer av årsregnskapet der feilinformasjon mest sannsynligvis kan oppstå (Arens et al., 2017, s. 316).

Feilinformasjon som har passert selskapets interne kontroll kan forklares som kontrollrisiko. I henhold til ISA 200 kan kontrollrisiko forklares slik (ISA 200.13n(ii)):

“Kontrollrisiko – Risikoen for at feilinformasjon som kan forekomme i en påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning og som kan være vesentlig, enten enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon, ikke forhindres eller avdekkes og korrigeres i rett tid av enhetens interne kontroll”.

Formålet med intern kontroll er å forebygge forekomsten av vesentlig feilinformasjon i regnskapet samt å avdekke og korrigere feilinformasjon som har oppstått, innen rimelig tid. Normalt er det ikke mulig å ha interne kontrollrutiner som garanterer for at alle feil blir avdekket og kontrollert. Dermed vil det alltid foreligge en viss kontrollrisiko knyttet til feilinformasjon i årsregnskapet. Revisor vil på lang sikt kunne medvirke til å redusere kontrollrisikoen ved å gjøre ledelsen oppmerksom på ulike interne kontrollrutiner som kan iverksettes. Kontrollrisiko og iboende risiko vil i utgangspunktet være ukjent for revisor. Revisor må derfor gjøre risikovurderingshandlinger av selskapet for å finne ut om risikoene er høy, middels eller lav. I mange tilfeller er risikovurderingshandlinger omfattende, og det kan være mer effektivt å sette risiko for vesentlig feilinformasjon som høy og heller bruke ressurser på å gjennomføre flere og grundigere revisjonshandlinger, slik at oppdagelsesrisikoen reduseres (Gulden, 2015, s. 428-429).

Oppdagelsesrisiko er risikoen for at revisor ikke avdekker vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet. I henhold til ISA 200 kan oppdagelsesrisiko forklares slik (ISA 200. A45):

“Oppdagelsesrisiko er knyttet til typen, tidspunktet og omfanget av revisors handlinger som er fastsatt av revisor for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå. Den er derfor en funksjon av hvor effektiv en revisjonshandling er og hvordan revisor anvender den”.

Når revisor skal definere hvor omfattende revisjonshandlinger som må gjennomføres, kan revisjonsrisikomodellen benyttes slik (Gulden, 2015, s. 430):

$$\text{Oppdagelsesrisiko} = \text{revisjonsrisiko} / (\text{iboende risiko} * \text{kontrollrisiko})$$

Oppdagelsesrisikoen er avhengig av de tre faktorene; revisjonsrisiko, iboende risiko og kontrollrisiko, og vil bare endre seg dersom en av disse faktorene endres. Iboende risiko og kontrollrisiko kan ikke påvirkes av revisor på kort sikt, og revisjonsrisikoen er satt basert på hva brukerne kan akseptere. Revisor må dermed fastsette oppdagelsesrisikoen basert på hvor store mengder og hvor grundige revisjonshandlinger revisor må gjennomføre, for å oppnå den akseptable revisjonsrisikoen (Arens et al., 2017, s. 311). Desto mer omfattende granskningen av regnskapstallene er, jo lavere kan oppdagelsesrisikoen settes (Gulden, 2016, s. 118).

Revisjonsrisikoen er et produkt av risikoen for at feil kan oppstå og ikke bli avdekket, verken av selskapets interne kontroll eller revisor. På bakgrunn av revisjonsrisikomodellen er det en tydelig sammenheng mellom risiko og vesentlighetsbegrepet. Risikovurderingshandlingene er fastsatt med utgangspunkt risikoen for vesentlig feilinformasjon. Hvis vesentlighetsgrensen settes lavt, vil følgelig iboende risiko og kontrollrisiko være høyere. Det innebærer at revisor må gjøre grundigere revisjonshandlinger for å få revisjonsrisikoen til et akseptabelt nivå (Gulden, 2015, s. 431).

### **3.3 Vesentlighet og risiko i sammenheng**

Risiko og arbeidsvesentlighet har en grunnleggende sammenheng, da risikobildet er en av faktorene som påvirker fastsettelsen av arbeidsvesentlighet. Dersom revisor anslår at det er høy risiko for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet, må arbeidsvesentlighetsgrensen settes lavere (Eilifsen et al., 2014, s. 84-85). Dette innebærer at revisor må revidere med en høyere presisjon, slik at revisor oppnår betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder feilinformasjon som vil bli betraktet som vesentlig av regnskapsbrukerne. Dersom risikoen fastsettes for høyt, vil følgelig arbeidsvesentlighetsgrensen settes for lavt, og revisor vil overrevidere årsregnskapet (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 39). For å oppnå en måleffektiv revisjon er det derfor viktig at både risiko og arbeidsvesentlighet blir vurdert i sammenheng.

### 3.3.1 Kvantitative og kvalitative faktorer

Både totalvesentlighet og arbeidsvesentlighet fastsettes ved å vurdere kvalitative og kvantitative faktorer. For å avgjøre hvilken kvantitativ faktor revisor skal benytte ved fastsettelse av totalvesentlighetsgrensen, må det først gjøres en kvalitativ vurdering. Public Company Accounting Oversight Board, heretter kalt PCAOB forklarer viktigheten med at revisor foretar en kvalitativ vurdering før de kvantitative faktorene vurderes til fastsettelsen av totalvesentligheten (PCAOB, 2010). Ved fastsettelse av totalvesentlighetsgrensen vil ikke revisor benytte samme referanseverdi for alle kunder. Revisor vil heller ikke kunne benytte samme prosentsats av referanseverdien ved alle de ulike kundene. Dette kan illustreres med at det vil være lite hensiktsmessig å definere totalvesentlighetsgrensen til et selskap uten økonomiske formål med utgangspunkt i resultatregnskapet. På en annen side kan resultatregnskapet være best egnet som grunnlag til å fastsette en referanseverdi i et driftsselskap der resultatet er et sentralt styringsverktøy. Dette er en grunn til at revisor må gjøre en kvalitativ vurdering før den kvantitative vurderingen (McKee & Eilifsen, 2000, s. 4).

ISA 320 veiledningspunkt A4 trekker frem faktorer som revisor må inkludere i den kvalitative vurderingen. Ulike regnskapselementer som eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter og kostnader er eksempel på slike faktorer. Videre er det viktig at revisor har en forståelse av brukerperspektivet og hva brukerne tenderer å fokusere på. I tillegg må revisor ta hensyn til livssyklus, bransje og de økonomiske omgivelsene. Selskapets eierstruktur og hvordan det er finansiert, samt referanseverdiens stabilitet er kvalitative faktorer som må inkluderes i vurderingen. I en artikkel skrevet av Eilifsen og McKee trekkes det frem at risikoen for inntektsmanipulering, tidligere forhold ved regnskapet og indikasjoner på tilsiktede feil også må vurderes ved fastsettelse av vesentlighetsgrensene. Disse underliggende faktorene kan påvirke hva brukerne anser som vesentlig feilinformasjon, risiko for at vesentlig feilinformasjon kan oppstå og risiko for at vesentlig feilinformasjon ikke vil bli forhindret eller avdekket av interne kontroller. De kvalitative faktorene er dermed sentrale, da de påvirker hva brukerne anser som vesentlig feilinformasjon (McKee & Eilifsen, 2000, s. 2).

Kvantitative faktorer er de faktiske tallstørrelsene som revisor benytter ved beregningen av totalvesentligheten, og er basert på de kvalitative vurderingene som er tatt av revisor. Totalvesentligheten er utledet av en kvantitativ faktor, men kan økes eller reduseres basert på revisor sitt profesjonelle skjønn knyttet til effekten fra de kvalitative faktorene (McKee &

Eilifsen, 2000, s. 2). I ISA 320 veiledningspunkt A5 gis det eksempler på referanseverdier som kan være hensiktsmessige å benytte. Dette kan være resultat før skatt, samlede inntekter, bruttofortjeneste, samlede kostnader, samlet egenkapital eller verdi av netto eiendeler. Videre står det skrevet i ISA 320 veiledningspunkt A8:

“Revisor kan for eksempel vurdere at fem prosent av resultat før skatt for videreført virksomhet er hensiktsmessig for en kommersiell enhet i en produksjonsbransje, mens revisor kan vurdere at en prosent av samlede inntekter eller samlede kostnader er hensiktsmessig for en enhet uten økonomisk formål. Høyere eller lavere prosenter kan imidlertid bli ansett som hensiktsmessige etter omstendighetene”.

Dette er de mest konkrete angivelsene av prosentstørrelser i ISA-ene og peker samtidig på at virksomhetens formål og omstendigheter forøvrig er viktig å vurdere ved valg av referanseverdi.

## **3.4 Planleggingsfasen**

For at revisjonen skal utføres mest mulig måleffektivt må revisjonen planlegges. “Revisor skal utarbeide en overordnet revisjonsstrategi som beskriver revisjonens innhold, når den skal utføres og angrepsmåte, samt gir veiledning for utarbeidelsen av revisjonsplanen” (ISA 300.

7). Planlegging av revisjon er en kontinuerlig prosess som ikke avsluttes før revisjonen er utført. Dette skyldes at det under utførelsen av revisjon kan det dukke opp ny informasjon som gjør at revisor endrer den opprinnelige revisjonsplanen (Gulden, 2015, s. 426)

Ved utarbeidelsen av den overordnede revisjonsstrategien følger det av ISA 320 punkt 10 og 11 at revisor skal fastsette en vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett og en arbeidsvesentlighetsgrense.

### **3.4.1 Risiko for vesentlig feilinformasjon**

ISA 315 *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser* stiller krav til at revisor må identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet. For å anslå og identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå, må revisor gjennomføre risikovurderingshandlinger (ISA 315. 5).

Transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning er svært sentrale begrep som ofte går igjen i revisjonsstandardene. Det følger av ISA 315 punkt 25 (b) at revisor skal identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger. Revisjonsstandarder definerer ikke begrepene, men det følger av ISA 315 veiledningspunkt A129 at transaksjonsklasser er relatert til resultatregnskapet og at kontosaldoer er relatert til balanseposter. I den engelske utgivelsen av ISA-ene benyttes henholdsvis begrepene *class of transaction* og *account balances*. Læreboken til Stuart forklarer class of transaction som poster i resultatregnskapet og account balances som poster i balansen (Stuart, 2012, s. 12-13).

Ifølge ISA 315 punkt 6 må risikovurderingshandlinger omfatte følgende handlinger:

- “(a) Forespørsler til ledelsen, relevante personer i internrevisjonsfunksjonen (hvis enheten har intern revisjon), og til andre personer i enheten som etter revisors skjønn kan inneha informasjon som forventes å være til hjelp i arbeidet med å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller feil.
- (b) Analytiske handlinger.
- (c) Observasjon og inspeksjon”.

Gjennom risikovurderingshandlinger skal revisor opparbeide seg en forståelse av enheten og dens omgivelser. Med dette som grunnlag skal revisor utforme og iverksette handlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon (ISA 315. 3, 5).

### **3.4.2 Profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis**

ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon* regulerer revisors oppgaver og plikter ved anvendelsen av vesentlighetskonseptet i planleggings- og gjennomføringsfasen. Revisor skal fastsette vesentlighet for regnskapet som helhet, en fastsettelse som krever både bruk det profesjonelle skjønnnet samt profesjonell skepsis. ISA 200 definerer profesjonelt skjønn som følger (ISA 200. 13(k)):

“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”.

Revisor skal utøve profesjonelt skjønn gjennom hele revisjonsprosessen. Med dette menes at revisor skal anvende opplæring, erfaring og kunnskap ved planlegging, utførelse og avsluttende av revisjonshandlingene. Ved fastsettelse av totalvesentlighetsgrense skal revisor gjennomføre kvalitative og kvantitative undersøkelser for å avgjøre hvilken referanseverdi som er hensiktsmessig å benytte, og hvilken prosentsetning som skal anvendes. For å avgjøre dette må revisor benytte profesjonelt skjønn (Stuart, 2012, s. 145).

ISA 200 definerer profesjonell skepsis som følger (ISA 200. 13(1)):

“En holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis”.

Profesjonell skepsis innebærer at revisor alltid skal være kritisk ved innhenting av revisjonsbevis. Revisor skal ha tro på at kunden har integritet og ærlighet, men samtidig være kritisk og spørrende. Det betyr at revisor må ha tillit til kunden, men likevel bør alle opplysninger verifiseres. Dette er viktig for å redusere sannsynligheten for at vesentlig feilinformasjon ikke blir avdekket under revisjonen (Arens et al., 2017, s. 173).

### **3.4.3 Totalvesentlighet**

En av revisors oppgaver er å avdekke feilinformasjon som er vesentlig for regnskapet. ISA 300 punkt 4 stiller krav til at revisor skal planlegge revisjonen slik at den blir gjennomført på en måleffektiv måte. For å gjennomføre en måleffektiv revisjon må revisor definere skillet mellom ikke-vesentlig og vesentlige feil. For å definere dette skillet må revisor bruke sitt profesjonelle skjønn for å gjøre seg opp en mening om hvilke behov for finansiell informasjon regnskapsbrukerne har. Denne informasjonen kan ofte være vanskelig å innhente, slik at revisor i enkelte tilfeller må fastsette vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett basert på antakelser om hvem som er regnskapsbrukerne (Gulden, 2015, s. 426-427).

Totalvesentlighetsgrensen fastsettes basert på referanseverdier som et utgangspunkt, og hvilken referanseverdi som vil bli benyttet avhenger ofte i stor grad av hvilke poster som brukerne tenderer til å fokusere på (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 38). Eksempler på ulike kvantitative referanseverdier som ofte blir brukt ved fastsettelse av totalvesentlighet er (Eilifsen et al., 2014, s. 84):



- Resultat før skatt: 3-10 %
- Sum eiendeler: 0,25-2 %
- Totale inntekter: 0,5-5 %
- Sum egenkapital: 1-5 %

Ved valg av referanseverdi vil det også være sentralt om revisjonskunden eksempelvis er børsnotert eller ikke, om selskapet ikke har økonomiske formål eller om det er et investeringsselskap. Videre må revisor benytte sitt profesjonelle skjønn for å avgjøre hvor i intervallet det vil være mest hensiktsmessig å legge seg (Eilifsen et al., 2014, s. 84).

### **3.4.4 Særskilte vesentlighetsgrenser**

Dersom det foreligger særlige omstendigheter knyttet til en bestemt transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysninger, kan revisor fastsette en vesentlighetsgrense som er lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett på dette elementet (ISA 320. 10). Fastsettelsen gjøres på bakgrunn av at revisor forventer at særskilte regnskapsbrukerne vil endre sine økonomiske beslutninger dersom det forekommer feilbeløp i et bestemt regnskapselement som er lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. I slike tilfeller fastsettes en særskilt vesentlighetsgrense for dette elementet.

#### **3.4.4.1 Særskilte vesentlighetsgrenser ved skatt og avgift**

Revisors rapportering til skatte- og avgiftsmyndighetene reguleres av SA 3801 *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*. Dette er en særnorsk bestemme som er utarbeidet og vedtatt av Den norske Revisorforening (Den norske Revisorforening, 2018, s. 804). Revisor er, i henhold til SA 3801 punkt 9, pålagt å utføre særattestasjon ved alle revisjonspliktige kunder som er knyttet opp mot offentlig skattemelding. Attestasjonsstandarder krever at revisor utfører mer omfattende kontrollhandlinger ved behandling av skatter og avgifter, enn vesentlighetsgrensen normalt tilsier (SA 3801. 15). SA 3801 punkt 15 vektlegger at dette skyldes “at områder som er særlig relevante for skatter og avgifter, ikke kan utelates kontrollert selv om de er uvesentlige for årsregnskapet totalt sett”. Når revisor skal vurdere om en feil knyttet til skatter og avgifter vil bli betraktet som vesentlig, må det vurderes om skatte- og avgiftsmyndighetene ville reagert

annerledes dersom de var kjent med feilen (SA 3801. 18). SA 3801 stiller ikke krav til at revisor skal tallfeste vesentlighetsgrenser for skatter og avgifter (SA 3801. 15).

Vi har bevisst valgt å utelukke den generelle bruken av særskilte vesentlighetsgrenser i revisjonen fra denne oppgaven. Målsettingen bak særskilte vesentlighetsgrenser er en faglig utfordring som revisor må håndtere parallelt med det å utføre en måleffektiv revisjon for årsregnskapet. For å begrense omfanget av oppgaven, har vi valgt å ikke gå dypere inn i dette momentet.

### **3.4.5 Arbeidsvesentlighet**

Fastsettelse av arbeidsvesentlighet er et krav som ble gjeldende for revisjon av regnskap for perioder som begynte 1. januar 2010 eller senere. ISA 320 punkt 9 definerer arbeidsvesentlighet som:

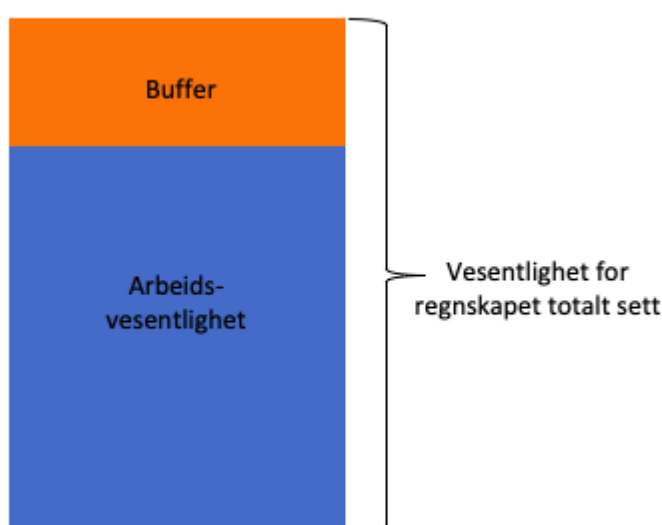
“det eller de beløpene som er fastsatt av revisor som lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett for å redusere muligheten for at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett, til et hensiktsmessig lavt nivå”.

Arbeidsvesentlighetsgrensen skal fastsettes av revisor i planleggingsfasen for å anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon, samt for å anslå typen, tidspunktet og omfanget av videre revisjonshandlinger (ISA 320. 11). Arbeidsvesentligheten settes lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett og fastsettes for å forhindre at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon skal overstige vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett (ISA 320. A13).

ISA 320 gir ingen tallmessige indikatorer på sammenhengen mellom totalvesentlighetsgrensen og arbeidsvesentlighetsgrensen, men internasjonal forskning og faglitteratur viser til at det er vanlig praksis å fastsette arbeidsvesentlighetsgrensen i intervallet 50-75 % av totalvesentlighetsgrensen (Arents et al., 2017, s. 278; Eilifsen et al., 2014, s. 84-85; Stuart, 2012, s. 31). En artikkel publisert i *Revisjon og Regnskap*, der seks norske revisjonsselskap ble intervjuet, viser at også disse fastsetter arbeidsvesentlighetsgrensen i intervallet 50-75 % av totalvesentlighetsgrensen (Jorstad & Haaland, 2014, s. 27).

Fastsettelsen av arbeidsvesentlighet er forøvrig ikke en enkelt mekanisk beregning og revisor må i stor grad benytte det profesjonelle skjønnnet, da fastsettelsen blir påvirket av revisors forståelse av enheten (ISA 320. A13). Dersom revisor fastsetter arbeidsvesentligheten i det øvre sjiktet av intervallet, innebærer det at revisor kan redusere omfanget av revisjonshandlingene og likevel oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Dette kan kun gjøres dersom revisor har forventninger til lite feil i årsregnskapet. Dersom revisor forventer at regnskapet kan inneholde vesentlig feilinformasjon må arbeidsvesentlighetsgrensen settes lavere. Dette betyr at revisor må utføre mer omfattende revisjonshandlinger for å sikre at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Dersom revisor teoretisk sett hadde satt arbeidsvesentligheten lik null ville dette medført at revisor måtte revidert alle postene i årsregnskapet for å kunne konkludere med at årsregnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 39).

Arbeidsvesentlighetsgrensen skal sikre at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon ikke skal overstige vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Dersom revisor forventer å avdekke lite feil under revisjonen kan arbeidsvesentlighetsgrensen fastsettes i det øvre sjiktet, og omfanget av revisjonshandlinger kan reduseres. Ved høy arbeidsvesentlighetsgrense vil imidlertid revisor ha en mindre gjenværende sikkerhet for uavdekket feilinformasjon (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 39).



*Figur 3: Illustrasjon av arbeidsvesentlighet. Basert på Andersen & Eilifsen, 2010, s. 40*

Figur 3 viser hvordan bruk av arbeidsvesentlighetsgrensen kan betraktes som en buffer. En arbeidsvesentlighet fastsatt til 75 % av totalvesentligheten, gir en buffer på 25 % av totalvesentligheten. Denne bufferen gir revisor en sikkerhet for at summen av uavdekket og ikke-korrigert feilinformasjon ikke overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett.

En anvendelse av arbeidsvesentligheten innebærer at revisor kan vurdere å unnlate og revidere transaksjonsklasser og kontosaldoer som har en avvikende verdi lavere enn arbeidsvesentligheten. Dette innebærer at revisor *scoper* vekk poster med den begrunnelse at postene er under arbeidsvesentligheten og/eller ikke forventes å avvike med et beløp større enn arbeidsvesentligheten. Revisor kan benytte arbeidsvesentligheten til scoping, fordi bufferen skal bidra til å sikre at eventuelle feil tilknyttet de ikke-reviderte transaksjonsklassene og kontosaldoene ikke innebærer en uakseptabel risiko for at summen av uavdekket og ikke-korrigert feilinformasjon overstiger totalvesentlighetsgrensen. Det er likevel viktig at revisor anvender profesjonelt skjønn ved scoping, da særskilte risikoer må bli hensyntatt. Dersom det eksempelvis foreligger en forventning til at regnskapet ikke er fullstendig, kan ikke revisor unnlate å revidere den tilknyttede transaksjonsklassen eller kontosaldoen med den begrunnelse at elementet har et beløp lavere enn arbeidsvesentlighetsgrensen (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 39-40).

ISA 320 punkt 10 knytter transaksjonsklasse og kontosaldo sammen med vesentlighetskonseptet ved at vesentlighet skal vurderes med hensyn til om feil i transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet. Begrepene er videre et naturlig utgangspunkt for scoping av elementer i regnskapet, og som deretter ligger til grunn for den videre gjennomføringen av revisjonen (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 39-40).

### **3.4.6 Grense for ubetydelige feil**

I standarden som omhandler planlegging og gjennomføring av en revisjon fremkommer det ikke krav til at revisor skal fastsette grense for klart ubetydelig feilinformasjon i planleggingsfasen. Av ISA 450 veiledningspunkt A3 fremkommer det derimot at revisor kan fastsette en beløpsgrense som viser til at beløp under denne grensen vil være klart ubetydelig enkeltvis eller samlet. Disse beløpene behøver ikke akkumuleres med andre avdekkede feil.

Med klart ubetydelig feilinformasjon menes slike beløp som åpenbart ikke vil regnes som vesentlig feilinformasjon for regnskapet (ISA 450. A2-A3).

En undersøkelse gjennomført av Eilifsen og Messier viser til at mange av de store amerikanske revisjonsselskapene fastsetter grensen for ubetydelige feil til 3-5 % av totalvesentlighetsgrensen (Eilifsen & Messier, 2015, s. 4). Jorstad og Haaland presenterer i sin artikkel at de norske revisjonsselskapene i deres undersøkelse normalt fastsetter grense for ubetydelige feil til 10 % av totalvesentlighetsgrensen (Jorstad & Haaland, 2014, s. 28).

## **3.5 Gjennomføringsfasen**

I gjennomføringsfasen av revisjonen skal revisor gjennomføre revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å anslå om regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon. ISA 330 *Revisors håndtering av anslåtte risikoer* viser til oppgaver og plikter revisor har når revisjonshandlinger skal utformes og utføres for å håndtere risiko for vesentlig feilinformasjon. Revisor skal ta et utvalg fra grunnmaterialet i regnskapet for å teste om det inneholder vesentlig feil. Revisor skal, uavhengig av anslått risiko, utføre substanshandlinger og kan utføre test av kontroller for å innhente revisjonsbevis. Avslutningsvis i gjennomføringsfasen skal revisor evaluere de innhentede bevisene, før revisor går videre til avsluttende revisjonshandlinger (Arens et al., 2017, s. 524).

### **3.5.1 Test av kontroller**

Det følger av ISA 330 punkt 8 krav om at revisor skal utforme og utføre test av kontroller for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Dette kravet gjelder for relevante kontroller, dersom substanshandlinger alene ikke gir hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis på påstandsnivå. Test av kontroller er definert av ISA 330 punkt 4 (b) som:

“Revisjonshandlinger som er utformet for å vurdere måleffektiviteten av kontrollene med hensyn på å forebygge, eller avdekke og korrigere, vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå”.

Test av kontroller innebærer å teste om de interne kontrollene har fungert etter sin hensikt gjennom hele revisjonsperioden, samt å teste at prosedyrer rundt de interne kontrollene har

blitt fulgt. Ved å gjennomføre test av kontroller for relevante kontroller, innhenter revisor revisjonsbevis for at rutiner tilknyttet kontroller har blitt fulgt og at kontroller har fungert etter sin hensikt. Med dette som grunnlag kan revisor underbygge sin antakelse om kontrollrisikoen (Gulden, 2016, s. 160).

### 3.5.2 Substanshandlinger

ISA 330 punkt 4 (a) definerer substanshandling som:

“Revisjonshandling som er utformet for å avdekke vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå. Substanshandlinger omfatter:

- (i) detaljtester (av transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger), og
- (ii) analytiske substanshandlinger”.

ISA 330 punkt 18 stiller krav til at revisor skal utforme og utføre substanshandlinger, uavhengig av risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet totalt sett. Når revisor vurderer risiko er det en anvendelse av det profesjonelle skjønnnet, og dermed kan det foreligge risiko for at ikke all vesentlig feilinformasjon blir avdekket. I tillegg vil det foreligge iboende begrensninger ved den interne kontrollen, som for eksempel overstyring fra ledelsen. På bakgrunn av dette foreligger det krav i ISA 330 punkt 18 at skal revisor “utforme og utføre substanshandlinger for hver enkelt vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning”. Det skal også vurderes om eksterne bekreftelser skal benyttes som er en substanshandling (ISA 330. 19).

Ved å benytte substanshandlinger, tester revisor riktigheten av informasjonen og tar sikte på å redusere oppdagelsesrisikoen til et akseptabelt lavt nivå (Gulden, 2016, s. 170).

Substanshandlinger omfatter både analytiske handlinger og detaljtester. Analytiske substanshandlinger omhandles i ISA 520 *Analytiske handlinger*. Analytiske handlinger blir definert i ISA 520 punkt 4 som “evalueringer av finansiell informasjon gjennom en analyse av plausible sammenhenger mellom både finansielle og ikke-finansielle data”. Bruk av denne type substanshandling vil være hensiktsmessig ved store transaksjonsvolumer som tilsynelatende er forutsigbare over tid. Det foreligger videre krav om at revisor må benytte analytiske substanshandlinger ved innledende og avsluttende revisjonshandlinger, da disse revisjonshandlingene har til hensikt å identifisere risiko og underbygge konklusjoner som revisor kan benytte når det skal konkluderes på regnskapet som helhet (ISA 520. 5-6).

Detaljtester er knyttet til typen risiko og påstand som skal bekreftes (ISA 330. A45). Ved testing av påstandenes eksistens og gyldighet kan en detaljtest eksempelvis være å innhente relevante revisjonsbevis knyttet til enkelte elementer i årsregnskapet.

### 3.5.3 Utvalgsstørrelse og tolererbar feil

Ifølge ISA 530 *Stikkprøver i revisjon* punkt 6 skal revisor ved utformingen av et utvalg “ta hensyn til formålet med revisjonshandlingen og egenskapene ved populasjonen som utvalget skal trekkes fra”. Ved fastsettelse av utvalget skal hver utvalgsenhet i populasjonen ha like stor sannsynlighet til å bli valgt ut. Når formålet med revisjonshandlingene er definert, samt at revisor har opparbeidet seg en forståelse av hvilke revisjonshandlinger som er mest hensiktsmessig, må revisor fastslå hvilken populasjon det vil være mest hensiktsmessig å teste. Videre ved fastsettelse av utvalgsstørrelsen må flere faktorer bli hensyntatt (Gulden, 2016, s. 198):

- utvalgsrisikoen
- tolererbar feil
- forventet feil
- populasjonens størrelse

Utvalgsrisiko blir i ISA 530 punkt 5 (c) definert som risikoen “for at den konklusjonen revisor trekker på grunnlag av et utvalg, kan være forskjellig fra den konklusjonen revisor ville ha trukket dersom hele populasjonen var gjenstand for den samme revisjonshandlingen”.

Tolererbar feil uttrykker for graden av presisjon som revisor ønsker i konklusjonen. I ISA 530 punkt 5 (i) blir tolererbar feil definert som en “beløpsgrense fastsatt av revisor, som legges til grunn når revisor søker å oppnå en tilstrekkelig grad av sikkerhet for at den fastsatte beløpsgrensen ikke overstiges av den faktiske feilen i populasjonen”. Fastsettelsen av denne beløpsgrensen er en anvendelse av arbeidsvesentligheten, ved at tolererbar feil settes lik arbeidsvesentlighetsgrensen eller til et lavere beløp (ISA 530. A3). Begrepet tolererbar feil blir benyttet som det maksimale feilavvik som revisor kan akseptere ved test av kontroller for å kunne konkludere med at kontrollene fungerer etter sin hensikt. Dersom revisor benytter substanshandling blir tolererbar feil benyttet som den høyeste tallmessige verdien revisor kan akseptere, om det skal konkluderes med at det ikke foreligger vesentlig feilinformasjon knyttet til en påstand eller regnskapsopplysning. Revisors fastsettelse av tolererbar feil vil derfor påvirke utvalgsstørrelsen, ved at en lav tolererbar feil krever et større utvalg (Gulden,

2016, s. 200). Det foreligger usikkerhet knyttet til begrepet tolererbar feil. Eilifsen og Messier skriver i sin artikkel at IAASB og Auditing Standards Board benytter *performance materiality* om begrepet arbeidsvesentlighet, mens PCAOB benytter *tolerable misstatement* (Eilifsen & Messier, 2015, s. 8). Stuart trekker også frem i sin lærebok at begge de engelske begrepene anvendes likt som det norske begrepet arbeidsvesentlighet (Stuart, 2012, s. 31).

Ved fastsettelsen av utvalg må revisor videre ta hensyn til forventet feil. Ved test av kontroller vil forventet feil være knyttet til revisors antakelse om kontrollens nøyaktighet, mens ved substanshandling vil forventet feil være beløpsmessige feil revisor forventer før det gjennomføres substanshandlinger. Populasjonens størrelse vil også påvirke utvalgsstørrelsen, da en stor populasjon vil kreve et større utvalg for at utvalget skal bli representativt for hele populasjonen (Gulden, 2016, s. 201).

### 3.5.4 Utvalgsteori

Det er svært sjeldent at revisor gransker alt tilgjengelig grunnmateriale for det regnskapet som revideres. Revisor tar et utvalg av elementer fra regnskapet og tester disse, men kan unnlate å revidere elementer som har en verdi eller forventet avvik under arbeidsvesentlighetsgrensen. Dersom revisor ønsker en høy presisjon i revisjonen må utvalget økes. Dette må sees i sammenheng med arbeidsvesentlighetsgrensen, da den gjenspeiler presisjonsnivået. Videre skal revisor trekke en konklusjon vedrørende hele regnskapet, basert på de utvalgte testene. Det er derfor viktig at revisor er bevisst på dette når utvalget skal tas. For å velge hvilke elementer av regnskapet som skal testes finnes det flere metoder, både statistiske- og ikke-statistiske metoder (Arens et al., 2017, s. 524-525). Ved fastsettelse av utvalg må revisor anvende det profesjonelle skjønnnet, både ved statistisk og ikke-statistiske metoder. Revisjonsstandardene indikerer at utvalgsstørrelsen bør være sammenlignbar, uavhengig om det benyttes ikke-statistisk eller statistisk metode (Eilifsen et al., 2014, s. 264, 283).

For å benytte statistisk metode til å bestemme utvalget må revisor benytte matematiske regler, slik at utvalgsrisikoen kan kvantifiseres. En viktig forutsetning ved statistisk utvelgelse er at alle enhetene har lik sannsynlighet til å bli valgt (Arens et al., 2017, s. 524-525). For å fastsette utvalget med ikke-statistisk metode må revisor bruke profesjonelt skjønn og selskapets retningslinjer (Eilifsen et al., 2014, s. 264). Arbeidsvesentlighetsgrensen kommer til anvendelse når revisor bruker det profesjonelle skjønnnet for å definere utvalgsstørrelsen.



Dersom revisor anslår høy risiko ved et revisjonsoppdrag vil arbeidsvesentlighetsgrensen fastsettes i det nedre sjiktet, og følgelig må revisor øke utvalget (Arens et al., 2017, s. 525).

## **3.6 Avsluttende revisjonshandlinger**

ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen* omhandler avsluttende revisjonshandlinger og hvilke oppgaver og plikter som foreligger, dersom det er identifisert feilinformasjon under gjennomføringen av revisjonen. Standarden omhandler vurderinger knyttet til feilinformasjon som er identifisert under revisjonen, samt vurderinger av hvilken virkning ikke-korrigert feilinformasjon får for årsregnskapet totalt sett. Når revisor skal avgi en konklusjon for om regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon må revisor blant annet konkludere om hvorvidt ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig, enkeltvis eller samlet (ISA 700. 10-11).

### **3.6.1 Vurdering av feilinformasjon**

ISA 450 punkt 3 forklarer at målet til revisor er å vurdere:

- “(a) Virkningen av identifisert feilinformasjon for revisjonen; og
- (b) Virkningen av eventuell ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet”.

Feilinformasjon identifisert under revisjonen kan skyldes misligheter eller feil.

Feilinformasjon kan være knyttet til det rapporterte beløpet, utelatelse av beløp eller en feilaktig klassifisering (IAS 450. 4(a), A1). Ikke-korrigert feilinformasjon er feilinformasjon som revisor har akkumulert under revisjon og som ledelsen ikke har valgt å korrigere (ISA 450. 4(b)). Akkumulert feilinformasjon er de feil som skal summeres under revisjonen.

Dersom revisor anser det som hensiktsmessig, kan feilinformasjon innenfor samme kontosaldo eller transaksjonsklasse utligne hverandre. Feilinformasjon som er identifisert under revisjonen, og som ikke er klart ubetydelig eller som ikke er hensiktsmessig å utligne, skal akkumuleres (ISA 450. A19). Revisor definerer i planleggingsfasen en beløpsgrense for hva som vil bli betraktet som klart ubetydelige feil, og de identifiserte feilene som er under denne grensen vil derfor ikke påvirke revisjonsberetningen (ISA 450. A3).

Identifiserer revisor feilinformasjon under revisjonshandlingene som tilsier at det kan eksistere uavdekket feilinformasjon som sammen med akkumulerte feil kan være vesentlig, skal revisor vurdere om den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen skal endres. Dette gjelder også dersom akkumulert feilinformasjon alene nærmer seg vesentlighetsgrensen fastsatt i planleggingsfasen (ISA 450. 6). For å vurdere virkningen av akkumulert feilinformasjon skiller ISA 450 mellom ulike typer feilinformasjon; faktisk-, skjønsmessig- og projisert feilinformasjon. Faktisk feil innebærer at det ikke foreligger tvil knyttet til feil avdekket av revisor. Skjønsmessig feilinformasjon er feil som oppstår på grunnlag av skjønsmessige vurderinger som blant annet er gjort av ledelsen. Projiserte feil er et estimat på feilinformasjon knyttet til en populasjon. Dersom revisor tar et utvalg fra en populasjon, må feilen som avdekkes projiseres for å være gjeldende for hele populasjonen og ikke bare utvalget. Dette innebærer at revisor projiserer feilene som er avdekket i et utvalg for å kunne uttale seg om populasjonen som helhet (Arens et al., 2017, s. 281).

Revisor skal kommunisere den akkumulerte feilinformasjon til ledelsen og be om at den rettes, med mindre det er forbudt ved lov eller forskrift (ISA 450. 8). Kommunikasjon til riktig ledelsesnivå er sentralt for at de som har ansvar skal ha mulighet til å endre feilinformasjon, samt iverksette tiltak for å unngå at det oppstår feil i regnskapet (ISA 450. A10).

### **3.6.2 Ikke-korrigert feilinformasjon**

Dersom ledelsen ikke ønsker å rette avdekket feilinformasjon, forblir feilene ikke-korrigerte. Revisor må dernest skape en forståelse av ledelsens avgjørelse og deretter vurdere om dette får en betydning for om regnskapet totalt sett er uten vesentlig feilinformasjon (ISA 450. 9). Før revisor skal avgjøre hvilken virkning det har at ikke-korrigert feilinformasjon, enkeltvis eller samlet, nærmer seg totalvesentlighetsgrensen, skal revisor revurdere vesentlighetsgrensen fastsatt under planleggingen. En revurdering kan baseres på nye forhold som revisor blir oppmerksom på, slik at det kan tenkes at revisor ville betraktet et annet beløp som vesentlig, om disse opplysningene var kjent i planleggingsfasen. Denne justeringen vil som regel ikke være betydelig, da revisor som oftest vil bli oppmerksom på avgjørende forhold som kan endre vesentlighetsgrensen på et tidligere tidspunkt, enn ved vurdering av ikke-korrigert feilinformasjon. Dersom en justering resulterer i en lavere

totalvesentlighetsgrense, vil dette også tilsi at revisor revurderer arbeidsvesentligheten og kan få et behov for ytterligere revisjonshandlinger (ISA 450. A14-A15).

Ved avgjørelsen om regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, enkeltvis eller samlet, må flere faktorer vurderes. I henhold til ISA 450 punkt 11 må revisor i denne avgjørelsen vurdere:

- “(a) Størrelsen på og typen feilinformasjon, både i forhold til bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger og regnskapet totalt sett, og de særlige omstendighetene rundt dens forekomst; og
- (b) Virkningen av ikke-korrigert feilinformasjon fra tidligere perioder på de relevante transaksjonsklassene, kontosaldoene eller tilleggsopplysningene, og på regnskapet totalt sett”.

Veiledningspunkt A19 i ISA 450 fastslår at det er usannsynlig at ett enkelt tilfelle av vesentlig feilinformasjon kan utlignes av en annen type feilinformasjon. Dette blir i veiledningen eksemplifisert (ISA 450. A19): “Dersom for eksempel inntekter er blitt vesentlig overvurdert, vil regnskapet totalt sett inneholde vesentlig feilinformasjon, selv om virkningen av feilinformasjon på inntekter fullstendig utlignes av en tilsvarende overvurdering av kostnader”.

Ved vurdering av om en klassifiseringsfeil er vesentlig, vil kvalitative vurderinger være sentralt. En klassifiseringsfeil over totalvesentlighetsgrensen knyttet til en balansepost, kan ha en forholdsvis liten resultatpåvirkning, slik at revisor kan konkludere med at feilen ikke er gjennomgripende for regnskapet som helhet (ISA 450. A20). Om ikke-korrigert feilinformasjon er gjennomgripende avhenger av hvilken virkning feilinformasjonen har på regnskapet som helhet og ikke kun knyttet til enkelte poster. Omstendighetene rundt forekomsten av feilen vil også kunne påvirke revisors vurdering av vesentligheten. Om feilinformasjon enkeltvis eller samlet påvirker lånevilkår i bank eller om feilen kan relateres til forholdstall i økonomisk vurdering av selskapet, kan feilinformasjon betraktes som vesentlig selv om feilinformasjonen er under totalvesentlighetsgrensen. Omstendigheter rundt feil vil påvirke vurderingen av vesentlighet ulikt, samt at dette vil avhengig fra revisjonskunde til revisjonskunde (ISA 450. A21). Revisor må også ta hensyn til virkningen av ikke-korrigert feilinformasjon fra tidligere år, dersom det er relevant. Veiledningspunkt A23 i ISA 450

tydeliggjør viktigheten av å benytte lik vurderingsmetode ved hver revisjon for å sikre at vurderinger som blir gjort er konsistente.

### **3.6.3 Ikke-korrigert feilinformasjon og vesentlighet i sammenheng**

Ved vurdering av identifisert feilinformasjon er ISA 450 tydelig på at summen av akkumulert feilinformasjon skal måles mot vesentlighetsgrensen fastsatt i planleggingsfasen, når det skal vurderes om revisor må revurdere den overordnede revisjonsstrategien og revisjonsplanen (ISA 450. 6). Dersom den akkumulerte feilinformasjonen avdekket under gjennomføringsfasen nærmer seg vesentlighetsgrensen, vil det foreligge risiko for at summen av akkumulert og uoppdaget feilinformasjon kan overstige vesentlighetsgrensen (ISA 450. A8). Henvisningen til *vesentlighetsgrensen* viser formodentlig til vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett, selv om det ikke er understreket i standarden om grensen er vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett eller arbeidsvesentlighetsgrensen. I ISA 450 punkt 11 blir det satt krav til at revisor skal avgjøre om ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig, enkeltvis eller samlet. I vurderingen av om ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig, gir veiledningspunktene eksempler på ulike faktorer som kan påvirke hva som vil bli betraktet som vesentlig feilinformasjon, men ikke hvilken vesentlighetsgrense ikke-korrigert feilinformasjon skal måles mot (ISA 450. A21). ISA 320 omhandler hvordan arbeidsvesentlighetsgrensen skal benyttes ved planlegging og gjennomføring av revisjonen. Det fremkommer ikke om, og i så fall hvordan arbeidsvesentlighetsgrensen skal benyttes ved avsluttende revisjonshandlinger og vurderingen av ikke-korrigert feilinformasjon skaper dermed rom for anvendelse av profesjonelt skjønn.

Faglitteratur og artikler viser noe ulik praksis for hvilken grense som skal anvendes i vurderingen av ikke-korrigert feilinformasjon. Gulden, Stuart, Andersen og Eilifsen, og Arens et al. uttrykker at ikke-korrigert feilinformasjon skal vurderes mot vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 41; Arens et al., 2017, s. 281; Gulden, 2016, s. 112; Stuart, 2012, s. 352). Eilifsen et al. anfører derimot at ikke-korrigert feilinformasjon skal vurderes mot arbeidsvesentligheten (Eilifsen et al., 2014, s. 372). Forskningsartikkelen til Eilifsen og Messier avdekket også en ulik praktisering av grensene i avsluttende revisjonshandlinger.

Det foreligger ikke tydelige bestemmelser i ISA-ene om hvordan vesentlighetsgrensene skal benyttes i avsluttende revisjonshandlinger. Det fremkommer av ISA 450 at revisor skal vurdere om ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig, men ingen videre veiledning til om ikke-korrigerte feil skal vurderes mot arbeidsvesentlighetsgrensen eller totalvesentlighetsgrensen (ISA 450. 11). Dette skaper rom for ulike tolkninger av anvendelsen av vesentlighetsgrensene i denne fasen, og faglitteraturen viser til at ikke-korrigert feilinformasjon vurderes mot ulike vesentlighetsgrenser.

### **3.6.4 Revisjonsberetningen**

Revisor er, i henhold til revisorloven § 5-6, pliktig til å trekke en konklusjon for om det er oppnådd betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisor skal vurdere om det er innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis og hvorvidt ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig, enten enkeltvis eller samlet (ISA 700. 11). Revisjonsberetningen skal avgis skriftlig (ISA 700. 20).

Revisor skal avgi en umodifisert konklusjon dersom regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (ISA 700. 16). Dersom revisor konkluderer med at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, eller ikke er i stand til å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å dokumentere at regnskapet er uten vesentlige feil, skal revisor modifisere konklusjonen i beretningen (ISA 705. 2(a)). *ISA 705 Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning* beskriver hvordan revisor skal avgi en hensiktsmessig beretning dersom det foreligger forhold som tilsier at revisor må å avgi en modifisert konklusjon (ISA 705. 1). Revisor kan da velge å avgi en konklusjon med forbehold, negativ konklusjon eller en konklusjon om at revisor ikke ønsker å uttale seg om regnskapet.

Revisor må ta skjønnsmessige vurderinger for å avgjøre om virkningen er gjennomgripende for totalregnskapet (ISA 705. 2). Dersom revisor mener feil ikke kan begrenses til spesifikke elementer, representerer en betydelig del av regnskapet eller er fundamental for brukernes forståelse av regnskapet, vil en feil være gjennomgripende (ISA 705. 5(a)). Dersom revisor avdekker feilinformasjon som er vesentlig, men ikke gjennomgripende for totalregnskapet, skal revisor avgi en konklusjon med forbehold (ISA 705. 7). Ved ikke-korrigert feilinformasjon som vurderes som gjennomgripende for totalregnskapet skal revisor avgi en

negativ konklusjon (ISA 705. 8). Revisor skal avgi en konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet dersom det ikke foreligger tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, og feilen som eventuelt hadde blitt avdekket kunne vært vesentlig og gjennomgripende for regnskapet totalt sett (ISA 705. 9).

# Kapittel 4: Metode

I dette kapitlet skal den vitenskapsteoretiske tilnærmingen gjennomgås. Videre vil vi presentere og begrunne våre teoretiske og metodiske valg som er tatt med utgangspunkt i å besvare vår problemstilling: *Hvordan benyttes arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon?* Datainnsamling og dataanalyse blir deretter gjennomgått, før vi tilslutt diskuterer metodekvalitet og etikk.

## 4.1 Vitenskapsteoretisk tilnærming

Basert på riktig valg av metode ønsker vi ved bruk av datainnsamling og dataanalyse å undersøke om arbeidsvesentlighet har fått en større relevans i særlig gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger enn tidligere forskning viser til. For å forstå bruken av arbeidsvesentlighet må hele revisjonsprosessen sees i sammenheng og fortolkes i sin egen kontekst. Vår datainnsamling vil ikke utelukkende basere seg på bruk av ISA-ene og god revisjonsskikk, da flere revisjonsselskap har utarbeidet egne metodikker og retningslinjer for bruk av arbeidsvesentlighet. Begrepet arbeidsvesentlighet er komplekst og må sees i sammenheng med både interne retningslinjer samt internasjonal lovgivning.

For å oppnå en forståelse om bruken av arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon vil hermeneutikk bli benyttet som vitenskapsteoretisk tilnærming. Den hermeneutiske vitenskapsteoretiske tilnærmingen er opptatt av sammenhengen mellom helheten og delene. Med det menes at delene kan ha en selvstendig betydning, men for å forstå helheten må de sees i sammenheng (Gripsrud, Olsson & Silkoset, 2010, s. 17). I vår oppgave er det viktig å skille mellom de ulike fasene i revisjonsprosessen, men for å forstå den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet må hele revisjonen sees i sammenheng.

Datainnsamlingen skilles mellom de to vitenskapsteoretiske tilnærmingene induktiv og deduktiv som to ytterpunkter. En induktiv tilnærming innebærer at forskeren går fra empiri til teori, i motsetning til et deduktivt utgangspunkt hvor forskeren har tilgang til teorien og tester dette mot empiri (Sekaran & Bougie, 2016, s. 26). Abduktiv tilnærming er en blanding av den induktive og deduktive tilnærmingen, og beveger seg kontinuerlig mellom empiri og teori (Busch, 2013, s. 51-52). Reguleringen er åpen for ulike tolkninger, og i denne oppgaven ønskes det å undersøke om arbeidsvesentlighet blir anvendt likt av forskjellige

revisjonsselskap. På bakgrunn av dette er den teoretiske tilnærmingen abduktiv. Ved bruk av en abduktiv tilnærming vil vår undersøkelse av arbeidsvesentlighet være en pågående prosess, der funn vil lede oss inn på nye spørsmål som vil kreve videre undersøkelse.

## 4.2 Forskningsdesign

Forskningsdesign er knyttet til hva og hvem som skal undersøkes (Johannessen, Christoffersen & Tufte, 2011, s. 77). For å forstå bruken av arbeidsvesentlighet må vi gå i dybden på hvordan de ulike revisjonsselskapene benytter denne vesentlighetsgrensen, og vårt valg av forskningsdesign må følgelig tilpasses dette.

### 4.2.1 Intensivt design

Det foreligger mange ulike forskningsdesign som kan benyttes. Valget av forskningsdesign blir påvirket av om datainnsamlingen har et ekstensivt eller intensivt design. Et ekstensivt design innebærer at dataene blir innsamlet fra mange kilder, i motsetning til et intensivt design som karakteriseres av få intervjuobjekter hvor intervjuet går dypere i temaet (Busch, 2013, s. 52-53). Vår problemstilling er: *Hvordan benyttes arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon?* For å besvare denne ønsker vi å ha dybdeintervju med revisorer for å få et helhetlig inntrykk av deres bruk av arbeidsvesentlighet gjennom revisjonsprosessen. Til slutt vil caseløsning bli benyttet for å illustrere deres praktiske bruk av vesentlighetsgrensene. Hensikten med å benytte både dybdeintervju og caseløsning er for å avdekke eventuelle ulikheter og likheter mellom den teoretiske og praktiske bruken av arbeidsvesentlighet. Dette lar seg best gjennomføre ved å benytte et intensivt design, da intervjuene går i dybden. En svakhet ved å velge denne tilnærmingen er at antall intervjuobjekter blir begrenset og utvalget vil derfor ikke kunne bli representativt. Til tross for dette, velger vi å benytte et intensivt design som er typisk for kvalitativt forskningsdesign.

### 4.2.2 Kvalitativ metode

Et vanlig skille mellom forskningsdesign er kvalitative- og kvantitative design. Den kvantitative tilnærmingen har forankring i positivismen, og ønsker å forklare og tallfeste virkeligheten. Kvantitativt design underbygges av statistikk og gir grunnlag for



generalisering. Forskeren henter inn data ved spørreundersøkelser, eksisterende data eller foreliggende statistikk (Brottveit, 2018, s. 68-72). En kvalitativ tilnærming har derimot forankring i hermeneutikken, og ønsker å forstå og begrepsfeste virkeligheten. Kvalitativt design går i dybden på et felt og forsøker å forstå virkeligheten vi omgir oss med. Designet benyttes særlig når det skal forskes på fenomener, som det foreligger lite kunnskap rundt (Brottveit, 2018, s. 65-68). Vi ønsker en dypere forståelse av bruken av arbeidsvesentlighet, og kvalitativt design er følgelig best egnet. Dette er på bakgrunn av at vi ønsker å benytte et semistrukturert dybdeintervju der vi har mulighet til å stille oppfølgingsspørsmål for å få et helhetlig inntrykk av intervjuobjektene bruk av arbeidsvesentlighet.

### **4.2.3 Tidsperspektiv**

Tidsperspektivet for datainnsamlingen kan påvirke resultatene. Vår masteroppgave skal skrives på et semester, slik at dette begrenser tidsperspektivet. Datainnsamlingen fra intervjuobjektene er begrenset til en kort periode, hvilket beskrives som en tverrsnittsundersøkelse (Johannessen et al., 2011, s. 78-79). Dataene som vil bli benyttet i vår analyse vil følgelig kun gi et øyeblikksbilde av hvordan arbeidsvesentlighet benyttes i dag, og ikke hvordan det har blitt brukt for en stund tilbake eller vil bli brukt i fremtiden. En svakhet i vår analyse vil videre være knyttet til at det kan foreligge ulike årsak-virkningssammenhenger som kan påvirke bruken og nytten av arbeidsvesentlighet, slik som teknologi og revisjonsverktøy.

### **4.2.4 Hoveddesign**

Det foreligger mange ulike forskningsdesign innenfor kvalitativ metode. Vi vil benytte fenomenologi, da vi ønsker å avdekke intervjuobjektene meninger og forståelse rundt bruken av arbeidsvesentlighet. En fenomenologisk tilnærming har som formål å utforske et fenomen nærmere, da det på forhånd ikke er noen klar oppfatning av hvilke sammenhenger som kan tenkes å foreligge (Brottveit, 2018, s. 46).

## 4.3 Datainnsamling

Ved datainnsamling er det to typer innsamling som er sentrale, primær- og sekundærdata. Primærdata kjennetegnes ved at det må innhentes data til det tenke formålet. Kjennetegnet ved sekundærdata er at dataene er innsamlet av noen andre til et annet formål. For å besvare vår problemstilling er det i første omgang benyttet sekundærdata ved å studere litteratur og data innhentet fra andre. Dette for å danne oss et grunnlag av hvilke teorier som allerede foreligger og for å få en dypere forståelse av problemstillingen. Videre må det innhentes egne data som er direkte tilknyttet vår problemstilling. Primærdata kan innhentes på flere ulike måter. Kommunikasjon med mennesker, observasjon av mennesker og dokumentanalyse er vanlige metoder (Gripsrud et al., 2010, s. 79). I denne oppgaven er kommunikasjon med mennesker lagt til grunn for datainnsamlingen på bakgrunn av vår kvalitative tilnærming.

### 4.3.1 Metode for datainnsamling

Innenfor kvalitativ metode foreligger det ulike metoder for datainnsamling som blant annet gruppeintervjuer, observasjoner og individuelle intervjuer (Busch, 2013, s. 57). Vårt formål med datainnsamlingen er å undersøke både den teoretiske og praktiske bruken av arbeidsvesentlighet. For å besvare problemstillingen kreves informasjon tilknyttet hele revisjonsprosessen. Revisjonsselskapene kan ha ulik praksis knyttet til bruken av arbeidsvesentlighet, hvilket betyr at metoden for datainnsamlingen må skape rom for diskusjon og refleksjon. Metoden som vil skape best utgangspunkt, og som vil bli benyttet for datainnsamlingen vår er kvalitativt dybdeintervju. Ved å benytte kvalitative dybdeintervjuer vil intervjuobjektene få større frihet til å uttrykke seg både når det gjelder den generelle praksisen rundt arbeidsvesentlighet, men også deres meninger og tolkninger (Johannessen et al., 2011, s. 144). Fordelen ved dybdeintervju er at vi kan tydeliggjøre spørsmål, klargjøre informasjon dersom intervjuobjektene viser usikkerhet samt lede intervjuobjektene tilbake til spørsmålet i tilfelle avsporing. Ulemper ved dybdeintervjuer er at det krever tid for intervjuobjektene, slik at det kan redusere villigheten til å delta. I tillegg kan intervjuobjektene bli usikker på konfidensialiteten knyttet til den etterspurte informasjonen (Sekaran & Bougie, 2016, s. 123).

Ved gjennomføringen av intervjuene ønsker vi å bruke et semistrukturert intervju. Under dybdeintervjuet vil vi forholde oss til en intervjuguide som et utgangspunkt, men det åpnes

opp for å stille tilleggsspørsmål, samt at vi kan bevege oss friere i intervjuguiden. En fordel ved å benytte en intervjuguide er at alle intervjuobjektene vil få de samme generelle spørsmålene, noe som skaper et sammenligningsgrunnlag (Johannessen et al., 2011, s. 146-147).

Vi har kategorisert spørsmålene i intervjuguiden etter planleggingsfasen, gjennomføringsfasen, avsluttende revisjonshandlinger samt andre generelle spørsmål. Intervjuguiden er utformet slik at vi kan stille oppfølgingsspørsmål der det er behov, i tillegg til at intervjuobjektene får mulighet til å tilføye annen informasjon om ønskelig. Avslutningsvis vil intervjuobjektene få i oppgave å løse tre illustrerende case. Casene dekker planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og de avsluttende revisjonshandlingene.

### **4.3.2 Valg av datakilder**

Ved kvalitativ metode må det tas stilling til hvem utvalget skal bestå av. Et utvalg er de elementer som er valgt ut fra en større populasjon. Med populasjon menes summen av alle undersøkelsesenheter som står i sammenheng med hverandre innenfor et bestemt geografisk område (Sekaran & Bougie, 2016, s. 236). Det geografiske området er avgrenset til Osloregionen og Kristiansand. Populasjonen i denne oppgaven er definert som alle store og mellomstore revisjonsselskap i Norge. Med *store revisjonsselskap* menes revisjonsselskapene EY, PwC, Deloitte, KPMG og BDO. *Mellomstore revisjonsselskap* definerer vi som alle revisjonsselskap som har flere enn 20 ansatte.

Ved utvelgelse av revisjonsselskap er det viktig at de har riktige forutsetninger for å ta stilling til forskningsspørsmålet. Det legges ikke vekt på at revisjonsselskapene skal være tilfeldig valgt ut fra en større populasjon, men heller hvilke kvaliteter de har. Dette er et ikke-sannsynlighetsutvalg, som betyr at det ikke foreligger krav til at hvert enkelt intervjuobjekt skal ha lik sannsynlighet for å bli utvalgt. Videre kan ikke-sannsynlighetsutvalg deles inn i tre kategorier; bekvemmelighetsutvalg, kvoteutvalg og vurderingsutvalg (Gripsrud et al., 2010, s. 136-137). I denne sammenhengen er vurderingsutvalg den best egnede metoden, da vi ved bruk av denne metoden velger revisjonsselskap fra populasjonen basert på bestemte egenskaper (Gripsrud et al., 2010, s. 139)

Vår problemstilling er knyttet til den norske revisjonsbransjen, og dermed er det naturlig at utvalget består av revisorer fra ulike norske revisjonsselskap. Vi har valgt å inkludere alle de fem store revisjonsselskapene, da disse følger en internasjonal metodikk og har utviklet egne dokumentasjonsverktøy. Videre har vi valgt å inkludere tre mellomstore revisjonsselskap, slik at utvalget totalt utgjør åtte revisjonsselskap. Vi ønsker også å undersøke om størrelsen på revisjonsselskapet kan ha betydning for svarene vi får. De mellomstore revisjonsselskapene er i stor grad enkeltstående kontorer uten internasjonal tilknytning, og har derfor ikke de samme dokumentasjonsverktøyene tilgjengelig som de store revisjonsselskapene. I tillegg reviderer ofte de mellomstore revisjonsselskapene mindre kunder enn de store revisjonsselskapene, og det er dermed interessant å studere om dette påvirker svarene. De mellomstore selskapene har vi valgt på bakgrunn av lokasjon og antall ansatte i selskapet. Grunnlaget for å kun inkludere tre mellomstore selskap er knyttet til tidsrammen for oppgaven.

Som et supplement til oppgaven har vi intervjuet en rådgiver i Den norske Revisorforening. Han er inkludert da vi ønsker begrepsavklaringer, samt en eksperts meninger om den praktiske bruken av vesentlighetskonseptet. Hans uttalelser vil bli benyttet for å opparbeide oss en dypere forståelse av problemstillingen, i tillegg til å oppnå en bredere analyse og diskusjon.

### **4.3.3 Gjennomføring av intervjuene**

Før rekrutteringen av intervjuobjektene og datainnsamlingen startet, ble masteroppgaven meldt inn til Norsk senter for forskningsdata, heretter kalt NSD, grunnet at vi ønsket å bruke diktafon under intervjuene. Innmeldingen er på grunnlag av at det foreligger nye krav etter personopplysningsloven om at alle prosjekter som skal benytte diktafon må meldes inn til NSD (NSD, 2019). Prosjektet ble godkjent av NSD før datainnsamlingen startet.

Rekrutteringen av intervjuobjektene startet i januar ved å avtale og fastsette datoer for intervjuene. Det var viktig å starte denne prosessen tidlig, da revisjonsbransjen har svært mye å gjøre i første kvartal. Alle de utvalgte revisjonsselskapene sa seg villige til å stille til intervju. Intervjuene ble gjennomført i tidsrommet januar til mars for å sikre at vi hadde god tid til å sammenligne og analysere innhentet data.

I forkant fikk intervjuobjektene tilsendt en mail med påminnelse om tidspunktet, samt en kort beskrivelse av hovedelementene i intervjuet. Det var viktig at alle hadde lik informasjon og at

ingen fikk tildelt spørsmålene på forhånd, da dette ga alle et likt utgangspunkt. Informasjonen intervjuobjektene ble tilsendt var at intervjuet ville dekke planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger, og at bruken av arbeidsvesentlighet var sentral.

For å skape en naturlig setting ble intervjuene gjennomført på et møterom hos det aktuelle revisjonsselskapet (Jacobsen, 2015, s. 152). Før intervjuet startet fikk intervjuobjektene utgitt et skriv om målene for masteroppgaven, hva deltakelsen ville innebære for dem, samt en samtykkeerklæring. Skrivet inneholdt videre opplysninger om deres rettigheter vedrørende personvern og bruk av opplysningene. Alle intervjuobjektene ble videre informert om at både selskapet og de selv ville bli anonymisert i masteroppgaven. Intervjuobjektene fikk beholde hver sin kopi slik at de hadde tilgang til sine rettigheter, samt at vi beholdt et signert eksemplar.

Fem av revisjonsselskapene var representert med revisorer fra fagavdelingene, og de resterende tre stilte med ansatte som enten var statsautorisert revisor, registrert revisor eller siviløkonom. Alle intervjuobjektene jobbet som praktiserende revisorer og fastsatte eller bistod årlig i fastsettelse av vesentlighetsgrenser. Vi forsøkte å komme i kontakt med fagavdelingen til samtlige av revisjonsselskapene, da praktiserende revisorer kan rådføre seg med fagavdeling i situasjoner der de trenger faglig bistand, og vi antok derfor at revisorer i fagavdelingene hadde faglig tyngde. Et revisjonsselskap har ikke fagavdeling, og to av revisjonsselskapene hadde ikke anledning til å stille med revisorer fra fagavdelingen.

De åtte revisjonsselskapene som er representert i vårt utvalg stilte med et ulikt antall intervjuobjekter. Fire av revisjonsselskapene var representert med ett intervjuobjekt, tre revisjonsselskap var representert med to intervjuobjekter og et revisjonsselskap var representert med tre intervjuobjekter. Vi informerte intervjuobjektene om at intervjuet ville ta omkring en time, inkludert spørsmålene og casene. Underveis i datainnsamlingen viste det seg at tiden lå fra 50 til 90 minutter. Det var et tydelig skille mellom revisjonsselskapene som stilte med én, to eller tre intervjuobjekter. Selskapene som var representert med flere enn én hadde diskusjoner seg i mellom på enkelte spørsmål og resonnerte høyt, før de samlet kom frem til et svar på spørsmålet. I enkelte tilfeller var intervjuobjektene som representerte samme revisjonsselskap uenig i det endelige svaret, noe som åpnet for gode diskusjoner.

Før intervjuet begynte spurte vi om vi fikk lov til å ta opp intervjuet ved bruk av en diktafon. Begrunnelsen for å benytte diktafon var at vi ønsket å ha en åpen dialog gjennom hele intervjuet, fremfor å bruke mye tid på å notere svar. Diktafonen var i henhold til NSDs personvernlovgivning ikke tilknyttet internett. Dette ble alle intervjuobjektene informert om og samtlige godtok bruken av denne. Vi startet intervjuet med å presentere oss selv, formålet med masteroppgaven og grunnen til vi skrev om arbeidsvesentlighet. Alle intervjuobjektene fikk utlevert spørsmålene på papir, da vi ønsket å forhindre eventuelle misforståelser knyttet til spørsmålene i tillegg til at intervjuobjektene skulle få tid til å lese over spørsmålet selv samt å resonnerer. Diktafonen ble ikke benyttet i starten når intervjuobjektene presenterte seg selv av hensyn til deres anonymitet. Det ble kun notert ned spesielle ting som kroppsspråk, betenkningstid og oppfølgingspørsmål når dette var naturlig. Bruken av diktafonen resulterte i at vi begge var aktivt med å stille spørsmål og tilleggs spørsmål, slik at vi fikk en naturlig dialog og flyt gjennom intervjuet.

Som avslutning til hvert tema i intervjuguiden ble intervjuobjektene spurt om det var noe annet de ønsket å tillegge før vi gikk over til de illustrerende casene. Dette var for å sikre at intervjuobjektene fikk formidlet den informasjon han eller hun ønsket. Samtlige revisjonsselskap i utvalget svarte på alle spørsmålene. I intervjuet med et revisjonsselskap fikk vi ikke anledning til å gjennomgå casene, da diskusjon i ulike temaer førte til at tiden ble knapp.

## 4.4 Dataanalyse

Lydfilene ble transkribert i kort tid etter hvert intervju var gjennomført, slik at eventuell usikkerhet og betenkningstid fra intervjuobjektene ble inkludert. Transkriberingen besto av å overføre lydfilen fra muntlig til skriftlig form, og det vil derfor foreligge en viss risiko for at meningsinnhold kan bli tolket feil. Den videre behandlingen av datainnsamlingen ble gjort på en strukturert måte ved at de åtte revisjonsselskapene fikk tildelt hver sin bokstav. De fem store ble tildelt bokstavene A til E og de mellomstore ble gitt bokstavene F til H. Dette ble gjort i en tilfeldig rekkefølge for å sikre anonymiteten. For å bevare intervjuobjektene anonymitet i presentasjon av funn, vil vi sensurere kjønn ved å skrive *h\*n* fremfor *han* eller *hun*.

#### 4.4.1 Systematisk meningskategorisering

For å analysere innhentet data er det to ulike analysemetoder som er vanlig å benytte ved kvalitativ forskning. Dersom forskeren er interessert i lengre fortellinger og historier vil det være hensiktsmessig å benytte et narrativt perspektiv ved analysen. Dersom forskeren er interessert i ulike meningsfortolkninger kan det være fornuftig å arbeide med kategorisering (Busch, 2013, s.61). Ved datainnsamling som er basert på fenomenologisk forskningsdesign, slik som i dette prosjektet, er det vanlig å studere meningsinnholdet (Johannessen et al., 2011, s. 195). Metodevalget for prosjektet er kvalitativ metode og datainnsamlingen ble innhentet ved å benytte semistrukturert intervjuguide. Det vil derfor ikke være hensiktsmessig å bruke ulike statistiske metoder, som er foretrukket ved kvantitativ forskning. Våre data må bearbeides ved å benytte en systematisk meningskategorisering.

En analyse av meningsinnholdet består av følgende hovedsteg (Johannessen et al., 2011, s. 195):

- “1. helhetsinntrykk og sammenfatning av meningsinnhold
2. koder, kategorier og begreper
3. kondensering
4. sammenfatning”

I den første fasen ligger fokuset på at hele transkriberingen må leses igjennom for å få et overblikk over dataen som er innsamlet. Vi vil i denne fasen lete etter sentrale og interessante temaer som senere kan karakteriseres som funn. Det er viktig å konsentrere seg om hovedtemaene og essensen rundt disse. Irrelevant informasjon vil bli fjernet og meningsinnholdet vil bli forsøkt forkortet. Denne meningsfortettingen av innholdet vil gi den første forståelsen av dataen, men oppfatningen kan endre seg etterhvert som innholdet blir bearbeidet (Johannessen et al., 2011, s. 195-196).

Den neste fasen omfatter koder, kategorisering og begreper. Det sentrale er å trekke ut det som er relevant for vår problemstilling: *Hvordan benyttes arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon?* Koding er et sentralt verktøy som benyttes til å organisere den relevante dataen. Dette forenkler den analytiske prosessen som omhandler å sammenligne informasjon fra de ulike revisjonsselskapene (Johannessen et al., 2011, s. 196). Ved gjennomføringen av intervjuene, svarte intervjuobjektene på alle spørsmålene i intervjuguiden og det vil derfor

være hensiktsmessig å benytte spørsmålene ved kodingen. Dette innebærer at vi vil opprette et dokument hvor vi samler svar som omhandler det samme spørsmålet. Videre vil vi ved hjelp av kategorisering kunne dele kodingen inn i planleggingsfasen, gjennomføringsfasen, avsluttende revisjonshandlinger og andre relevante funn.

Den tredje fasen i dataanalysen er kondensering. I denne fasen vil det være aktuelt å slå sammen ulike koder. Dette begrunnes med at intervjuobjektene ofte har gitt utfyllende informasjon knyttet til et annet spørsmål enn det som ble stilt. I tillegg må flere av de stilte spørsmålene sees i sammenheng, slik at det vil være sentralt å trekke ut de meningsbærende delene av teksten. Dette vil skape et enklere utgangspunkt for å koble sammen svar med likheter (Johannessen et. al., 2011, s. 198).

Det siste leddet i analysen av meningsinnholdet er sammenfatning. Vi må i denne fasen undersøke om den forståelsen vi sitter igjen med er i samsvar med den oppfatningen vi hadde fra transkriberingen. Formålet er å avdekke sammenhenger og mønstre i den innsamlede dataen, samt å sikre at relevant informasjonen ikke har blitt stilt til side under kodingen (Johannessen et al., 2011, s. 198-199). Etter at analysen er fullført vil våre funn bli sammenlignet med tidligere forskning og teorier for å avdekke eventuelle likheter eller ulikheter. I tillegg skal vi analysere om det er noen klare likheter eller ulikheter i svarene fra de store revisorselskapene sammenlignet med de mellomstore revisjonsselskapene. Dersom det viser seg at enkelte spørsmål i intervjuguiden gir svar som ikke er relevant for vår problemstilling, vil vi bevisst velge å utelukke spørsmålene fra oppgaven.

## **4.5 Metodekvalitet og etikk**

Når analysen er ferdig må undersøkelsens kvalitet vurderes. Det må tas stilling til om resultatene er gode og hvor mye vi kan stole på dem. Reliabilitet, validitet og generalisering må diskuteres, og det er viktig å ha en kritisk holdning når kvaliteten i undersøkelsen skal vurderes (Busch, 2013, s. 61-62).



### 4.5.1 Reliabilitet

Reliabilitet måler om svarene er pålitelige og at resultatet som blir presentert er til å stole på. Prosjektet er å anse som reliabelt dersom undersøkelsen gjennomføres med samme metode, på et annet utvalg, og svarene forblir de samme. Høy reliabilitet oppnås når tilfeldige feil er så små som mulig. For å ta stilling til om resultatet er pålitelig må det vurderes om det har oppstått situasjoner underveis i intervjuet som kan ha forstyrret svarene. Dersom slikt oppstår underveis i intervjuet og det påvirker svarene eller svekker forskerens grunnlag for videre arbeid, vil det gi svakere reliabilitet (Gripsrud et al., 2010, s. 102-103).

For å styrke oppgavens reliabilitet, har vi forsøkt å intervju intervjuobjekter som kan antas å være faglig sterke personer. Totalt hadde syv av revisjonsselskapene i undersøkelsen fagavdeling. Vi forsøkte å komme i kontakt med revisorer i fagavdelingene for å gjøre svarene mer representative, enn om utvalget kun bestod av revisorer uten sterk faglig forankring. To av disse revisjonsselskapene hadde ikke mulighet til å stille med revisorer fra deres fagavdeling, men de resterende intervjuobjektene antas å ha en sterk forandring til selskapets metodikk da de jobber i fagavdeling. Det revisjonsselskapet som ikke har fagavdeling stilte likevel med to revisorer som antas å ha en faglig sterk forankring til selskapets metodikk.

Til tross for at de fleste intervjuobjektene i vår undersøkelse har en faglig sterk forankring til selskapets metodikk, er det viktig å være kritisk til svarene deres. Det foreligger alltid en risiko for at intervjuobjektene svarer noe annet enn det som er realiteten. Det kan skyldes at vi har stilt spørsmål på en ledende måte, eller at intervjuobjektene gir svar de tror er *riktige*. Intervjuobjektene kan ha antydning at de benytter arbeidsvesentlighet annerledes enn det som faktisk. Vi må dermed alltid være kritisk til svarene fra intervjuobjektene, til tross for deres faglige kompetanse.

Dersom vår undersøkelse skulle blitt gjennomført på nytt foreligger det risiko for at svarene ikke ville blitt de samme som vi fikk. Intervjuguiden er semistrukturert, noe som resulterte i at intervjuobjektene bruke ulik mengde tid på de forskjellige spørsmålene samt at noen fikk oppfølgingsspørsmål for å komme frem til et konkret svar på spørsmålet. Fire revisjonsselskap stilte med flere revisorer, hvorimot fire stilte med bare én revisor. De som stilte med flere revisorer fikk mulighet til å diskutere svaret seg imellom, og det kan ha

påvirket det endelige svaret. Ved gjennomførelse av personlige intervju vil det også være knyttet risiko til objektiviteten. Vi kan ha misforstått det som har blitt sagt eller tolket svar feil, på lik linje som intervjuobjektet kan ha tolket spørsmål feil. En vedlagt intervjuguide og nærmere beskrivelse av gjennomføringen av intervjuene vil styrke reliabiliteten til vår undersøkelse.

#### **4.5.2 Validitet**

I den avsluttende fasen er det viktig å vurdere datamaterialets validitet, som betyr gyldighet og relevans. Validitet kan deles inn i intern og ekstern validitet. Lav intern validitet betyr at undersøkelsen ikke besvarer det som i utgangspunktet var hensikten. Graden av ekstern validitet avgjør om undersøkelsen kan overføres til andre beslektede utvalg (Gripsrud et al., 2010, s. 99). Det er følgelig ønskelig å oppnå både en høy intern og ekstern validitet. Til tross for at en undersøkelse kan ha høy reliabilitet, er det ikke sikkert at den har høy grad av validitet. En undersøkelse kan være pålitelig og nøyaktig, selv om hensikten med undersøkelsen ikke er oppnådd (Gripsrud et al., 2010, s. 52).

Formålet med oppgaven er å undersøke hvordan arbeidsvesentlighetsgrensen benyttes i praktisk revisjon. Utvalget vårt er for lite til å generalisere funnene til større grupper. Svarene fra intervjuene representerer intervjuobjektene personlige erfaringer knyttet til vesentlighetsgrensene samt selskapets retningslinjer, og svarene vil dermed ikke kunne generaliseres til andre utvalg. Dette begrenser oppnåelsen av ekstern validitet i denne oppgaven. Likevel kan svarene gi indikasjoner på hvordan arbeidsvesentlighet benyttes i praktisk revisjon.

#### **4.5.3 Etikk**

Forskningsetiske problemstillinger som må tas stilling til ved slike prosjekter er blant annet om prosjektet er meldepliktig, samt at man skal informere om samtykkeerklæring, konfidensialitet og hvilke konsekvenser prosjektet kan få for intervjuobjektene (Busch, 2013, s. 62-63). Etske forhold som må tas stilling til er om forskeren har personlig tilknytning til enten tema eller intervjuobjektene. Vi som skriver denne masteroppgaven har fått jobb i to av revisjonsselskapene som ble intervjuet. Det er dermed naturlig å diskutere om dette kan

påvirke måten vi tolker svarene på, eller om intervjuobjektene gir andre svar på grunnlag av at de visste om ansettelsen. På bakgrunn av at intervjuene inneholdt de samme spørsmålene og at vi intervjuet revisorer ved andre kontorer enn der vi skal starte å jobbe, er det forsvarlig å mene at dette ikke påvirker oppgaven.

# Kapittel 5: Presentasjon av funn

I dette kapitlet skal vi presentere funn fra datainnsamlingen. Først vil informasjon om intervjuobjektene bli presentert, før vi presenterer funn fra intervjuene og tilslutt caseløsningen. Både gjennomgangen av intervjuene og caseløsningen er strukturert etter de ulike fasene i revisjonsprosessen.

## 5.1 Informasjon om intervjuobjektene

I tabell 2 er informasjon om intervjuobjektene presentert. Revisjonsselskapene er presentert i tabellen med bokstavene A til H, hvor A til E er de store revisjonsselskapene og F til H er de mellomstore revisjonsselskapene. Intervjuobjektene som representerer de ulike revisjonsselskapene er presentert i tabellen med samme bokstav som det tilhørende revisjonsselskapet. For å skille intervjuobjektene innad i et revisjonsselskap fra hverandre, er de presentert med tallene 1, 2 eller 3, ut fra hvor mange intervjuobjekter som deltok i intervjuet. Samtlige intervjuobjekter jobber som praktiserende revisorer, i tillegg til at flere er ansatt i fagavdelingen til revisjonsselskapene. Ett av selskapene som er presentert hadde ikke egen fagavdeling. Videre viser tabell 2 hvilke intervjuobjekter som er oppdragsansvarlige, samt antall år de har jobbet innenfor revisjon. Antall år de har jobbet innenfor revisjon er noe ulik, men alle intervjuobjekter deltar eller bistår årlig i fastsettelse av vesentlighetsgrenser. Med dette som grunnlag har alle intervjuobjektene kjennskap og kunnskap til å kunne besvare spørsmålene og casene.

Selskap	Intervju-objekt	Størrelse på selskap	Stilling	Tittel	Oppdragsansvarlig	Erfaring innenfor revisjon
A	A1	Stort	Fagavdeling	Statsautorisert	Ja	31 år
	A2		Fagavdeling	Statsautorisert	Nei	25 år
B	B1	Stort	Fagavdeling	Statsautorisert	Ja	15 år
	B2		Fagavdeling	Statsautorisert	Nei	8,5 år
C	C1	Stort	Fagavdeling	Statsautorisert	Ja	16 år
D	D1	Stort	Praktiserende	Siviløkonom	Nei	4 år
E	E1	Stort	Praktiserende	Statsautorisert	Nei	4,5 år

F	F1	Mellomstort	Praktiserende	Statsautorisert	Ja	23 år
	F2		Praktiserende	Statsautorisert	Ja	9 år
G	G1	Mellomstort	Fagavdeling	Statsautorisert	Ja	18 år
H	H1	Mellomstort	Fagavdeling	Statsautorisert	Ja	30 år
	H2		Praktiserende	Statsautorisert	Ja	17 år
	H3		Fagavdeling	Registrert	Nei	20 år

Tabell 2: Informasjon om intervjuobjektene

## 5.2 Presentasjon av funn fra intervjuene

I dette delkapittelet er funn knyttet til planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger presentert. Først gjengis de aktuelle spørsmålene fra intervjuet, før revisjonsselskapenes svar blir presentert i kronologisk rekkefølge.

### 5.2.1 Planleggingsfasen

Alle intervjuobjektene har opplyst at det tilknyttede revisjonsselskapet har retningslinjer for fastsettelse av de ulike vesentlighetsgrensene. Selskap F bruker referanseverdier fra dokumentasjonsverktøyet Maestro, mens selskap H bruker referanseverdier som har vært oppgitt i en tidligere versjon av dokumentasjonsverktøyet Descartes. Referanseverdiene og intervallene er presentert i tabell 3.

Selskap	Totalvesentlighetsgrense (TVG)	Arbeidsvesentlighetsgrense (AVG)	Grense for ubetydelige feil (GUF)
<b>A</b>	Resultat før skatt: 10 %	50, 75 eller 90 % av TVG	0, 3, 5 eller 10 % av TVG
<b>B</b>	Ikke børs: Brutto: 0,5-3 % Netto: 3-10 % Børs: Brutto: 0,5-1 % Netto: 3-5 %	50, 65 eller 75 % av TVG	Ikke oppgitt referanseverdi, men fastsettes av TVG

<b>C</b>	Driftsinntekt: 0,5-2 % Resultat før skatt: 3-10 % Totale eiendeler: 1-2 % Egenkapital: 2-5 %	50, 75 eller 90 % av TVG	5 % av TVG
<b>D</b>	Driftsinntekt: 1-2 % Balansesum (kun ved eiendomsselskap og investeringsselskap): 1-2 % Egenkapital (kun ved eiendomsselskap og investeringsselskap): 1-2 %	85 eller 90 % av TVG	5 - 10 % av TVG
<b>E</b>	Inntjeningsbasert: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Resultat før skatt, brutto, EBITDA, EBIT</li> </ul> Aktivitetsbasert: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Omsetning, kostnader</li> </ul> Kapitalbasert: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Egenkapital, eiendeler</li> </ul>	50 – 75 % av TVG	5 % av TVG
<b>F</b>	Driftsinntekter: 0,5-1 % Eiendeler: 0,5-1 % Resultat før skatt: 5-10 % Egenkapital: 5-10 %	50, 75 % eller lavere av TVG	Under 5, 5 eller 10 % av AVG
<b>G</b>	Driftsinntekter: 0,5-2 % Sum eiendeler: 0,5-2 % Sum egenkapital: 3-5 % Driftsresultat: 5-10 % Ikke lavere enn kr 100 000	70 eller 80 % av TVG	3 % av TVG Ikke lavere enn kr 10 000
<b>H</b>	Driftsinntekt Eiendeler Egenkapital	50 eller 75 % av TVG	10 % av TVG Ikke lavere enn kr 10 000

*Tabell 3: Referanseverdier*

Selskap E har ikke oppgitt intervallene ved bruk av referanseverdiene, da det i henhold til deres retningslinjer ikke kan oppgis. Intervjuobjektet uttrykte at intervallet trolig var i samsvar med hva de andre store revisjonsselskapene benytter. Selskap H har heller ikke oppgitt intervallene ved bruk av referanseverdiene.

### **5.2.1.1 Fastsettelse av totalvesentlighet**

ISA 320 omhandler vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon og punkt 10 stiller krav til at revisor skal fastsette vesentlighet for regnskapet totalt sett.

Intervjuobjektene ble spurt om hvilke faktorer som påvirker valget av referanseverdier ved fastsettelse av totalvesentlighetsgrensen, i tillegg til hvilke skjønnsmessige vurderinger de gjør når det skal avgjøres om grensen skal settes i det øvre eller nedre sjiktet av intervallet.

I alle revisjonsselskapene er det stort fokus på brukerperspektiv og skjønnsmessige vurderinger ved fastsettelsen av totalvesentlighetsgrensen. De store og mellomstore revisjonsselskapene ramser opp en rekke ulike faktorer som bør inngå i vurderingen av hvor totalvesentlighetsgrensen skal fastsettes. I de mellomstore revisjonsselskapene er det brukermassen og ledelsens målsettinger som vektlegges i størst grad. Faktorene som går igjen i både store og mellomstore revisjonsselskap, er om kunden er børsnotert eller ikke, hva virksomheten styrer etter, eierstruktur, tidligere erfaringer med kunden, bransje, livssyklus og erfaringer med regnskapsføreren.

### **5.2.1.2 Fastsettelse av arbeidsvesentlighet**

ISA 320 stiller krav om at revisor må fastsette arbeidsvesentlighet for å anslå risikoen for vesentlig feilinformasjon (ISA 320. 11). Veiledningspunkt A13 i ISA 320 uttrykker at “fastsettelsen av arbeidsvesentlighet er ikke en enkelt mekanisk beregning og innebærer utøvelse av profesjonelt skjønn”. Intervjuobjektene ble spurt om hvilke skjønnsmessige vurderinger som gjøres ved fastsettelse av arbeidsvesentlighet, og hvilke faktorer som påvirker denne fastsettelsen.

For selskap A er de viktigste faktorene ved fastsettelse av arbeidsvesentlighetsgrensen erfaringer med feil fra tidligere år, risikovurdering, aggregeringsrisiko og hvor effektiv den interne kontrollen rundt den finansielle rapporteringen er. I hovedsak er det risikovurderingen som avgjør om selskapet legger seg i det øvre eller nedre sjiktet av intervallet.

Intervjuobjektene B1 og B2 sier at de starter med å risikoklassifisere oppdraget. I tillegg påvirker selskapsspesifikke forhold samt om kunden er ny. Hvilket nivå de legger seg på i

intervallet avhenger av flere kvalitative faktorer som aggregeringsrisiko, intern kontroll, hvor mye feil de har avdekket tidligere og erfaring med selskapet fra tidligere år.

Selskap C trekker frem at tidligere erfaring med kunden er den viktigste faktoren når arbeidsvesentligheten skal fastsettes. Ved nye kunder har de proklamert at arbeidsvesentligheten i utgangspunktet skal settes til 50 % av totalvesentlighetsgrensen.

Intervjuobjekt D forteller at fastsettelsen av arbeidsvesentlighetsgrensen i noe grad er kontoravhengig. Normalt blir arbeidsvesentligheten basert på selskapsspesifikke forhold og den generelle risikovurderingen.

Intervjuobjektet fra selskap E forklarer at faktorene som inngår i fastsettelsen av arbeidsvesentligheten er nye kunder, historikk, bransje, om selskapet er børsnotert eller ikke, endringer i selskapet, internt kontrollmiljø og forventet risiko.

Selskap F har som praksis at de ved nye kunder setter arbeidsvesentlighetsgrensen til 50 %, og ved eksisterende kunder som har gode rutiner settes den til 75 % av totalvesentligheten. Revisjonskundens interne kontroller trekkes frem som sentral, samt om de har kjennskap til regnskapsføreren.

Intervjuobjektet fra selskap G forteller at det som avgjør hvilket beløp de fastsetter arbeidsvesentlighetsgrensen til følger av risikovurdering, om kunden er ny, samt eventuelle tidligere erfaringer av kunden. Dersom det er knyttet høy risiko til kunden, eller om kunden er ny, vil arbeidsvesentlighetsgrensen fastsettes til 70 %. Ved lav risiko og gode erfaringer med kunden vil arbeidsvesentlighetsgrensen fastsettes til 80 % av totalvesentlighetsgrensen.

Intervjuobjektene fra selskap H forteller at risikoen er det som avgjør størrelsen på arbeidsvesentlighetsgrensen. H1 forteller at de har som praksis å sette denne grensen til 50 % dersom de ikke kjenner kunden, da det gir revisor en større sikkerhetsmargin.

Samtlige intervjuobjekter forteller at revisjonsselskapene fastsetter arbeidsvesentligheten som en prosentsats av totalvesentligheten. Samtlige intervjuobjekter forteller at risikovurderingen påvirker fastsettelsen av arbeidsvesentlighetsgrensen. Kvalitative faktorer som nevnes av flere er tidligere forhold med kunden og om kunden er ny. De fem store revisjonsselskapene har



tydelige retningslinjer for hvilke faktorer som skal inngå i vurderingen av fastsettelse av arbeidsvesentlighetsgrensen. I vår undersøkelse fremkommer det at de mellomstore revisjonsselskapene ikke har like tydelige retningslinjer for hvilke kvalitative faktorer som skal vurderes ved fastsettelse av arbeidsvesentlighet.

### **5.2.1.3 Fastsettelse av grense for ubetydelige feil**

Det fremgår av ISA 450 veiledningspunkt A3 at revisor kan sette en beløpsgrense der beløp under denne grensen vil bli betraktet som klart ubetydelige feil. Beløp som defineres som klart ubetydelige feil, vil følgelig ikke akkumuleres, da disse ikke vil ha en vesentlig betydning for regnskapet. Fastsettelse av grense for ubetydelige feil er ikke et krav i ISA 320.

Når grense for ubetydelige feil skal fastsettes uttaler flere av revisjonsselskapene i vår undersøkelse at de benytter en fast prosentsats av totalvesentligheten. Selskap F er det eneste revisjonsselskapet som fastsetter grense for ubetydelige feil basert på arbeidsvesentligheten. Selskap A er det eneste revisjonsselskapet som presiserer hvilke faktorer som inngår i fastsettelsen av grense for ubetydelige feil. Intervjuobjekt A1 forteller at ved fastsettelse av grense for ubetydelige feil inngår faktorene:

“Hvor mange feil vi finner og hva størrelsen på de er, i tillegg til hva risikoen generelt er for at vi finner feil. Og den siste faktoren er ledelsen og hvilke forventinger de har, for vi kommuniserer jo med dem. Det kan jo hende de har en forventning om at vi viser mer enn det vi ville tenkt var nødvendig”.

Syv av de åtte revisjonsselskapene i vår undersøkelse fastsetter grense for ubetydelige feil basert på totalvesentligheten. Kun selskap F benytter arbeidsvesentligheten i denne fastsettelsen. Det forekom noe variasjon i prosentsatsen, men de fleste fastsetter grense for ubetydelige feil som en prosentsats mellom 5-10 % av totalvesentligheten.

### **5.2.1.4 Buffer**

ISA 320 veiledningspunkt A1 beskriver at revisors overordnede mål er å oppnå betryggende sikkerhet for hvorvidt regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Vi mener derfor det er interessant å spørre intervjuobjektene om de mener at det er viktig å fastsette arbeidsvesentlighet for å oppnå en buffer for å redusere sannsynligheten for at

summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjonen overstiger totalvesentlighetsgrensen.

Intervjuobjektene A1 og A2 har ulike tilnæringer til dette spørsmålet. A1 hevder at innføringen av arbeidsvesentlighetsgrensen, i tillegg til totalvesentlighetsgrensen, er for å ha en buffer. Det gir en økt sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon når revisor reviderer med en lavere eller høyere grad av presisjon. Intervjuobjekt A2 svarte at h\*n var uenig med A1:

“Jeg mener at det absolutt ikke skaper noen buffer. Vi benytter jo arbeidsvesentligheten mange ganger, om og om og om igjen. Og det kan vi ikke med mindre vi sier at feil netter hverandre ut. Det er jo masse vi ikke har revidert og summen av alt det vi ikke har revidert er jo mye høyere enn totalvesentligheten, men det kan vi likevel tillate fordi feilene går begge veier og netter hverandre ut. Så sånn sett har vi ulikt syn”.

Intervjuobjektene i selskap B diskuterte litt rundt spørsmålet, da de ikke har tenkt over at arbeidsvesentlighet kan anses som en buffer. De mener likevel at formålet med arbeidsvesentligheten er at det skal være rom for ikke-avdekkede feil og på den måten kan arbeidsvesentlighetsgrensen sees på som en buffer.

C1 mener arbeidsvesentligheten er et verktøy som skal benyttes for å “luke vekk det som per definisjon ikke er vesentlig”. Videre sier h\*n at arbeidsvesentligheten blir fastsatt ut ifra hvor stor buffer revisor forventer at han eller hun trenger under revisjonen. Ved høyere risiko vil revisor trenge en høyere buffer, og intervjuobjektet konkluderer dermed med at arbeidsvesentligheten kan anses som en buffer.

Intervjuobjektet fra selskap D svarer kort og konsist at arbeidsvesentligheten er viktig knyttet til buffer-tankegangen.

Intervjuobjekt E1 mener at arbeidsvesentlighetsgrensen gir revisjonsselskapet en viktig buffer. E1 trekker frem at risikovurderingene som revisjonsselskapet gjør er avhengig av hvor stor bufferen behøver å være.

Intervjuobjektene i selskap F forteller at de begge benytter arbeidsvesentligheten når de trenger den. Videre sier F1 at det fungerer som en buffer i de tilfeller det er aktuelt.

Intervjuobjektet fra selskap G mener tankegangen bak arbeidsvesentlighet er at det må være rom for ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon. G1 anser det dermed slik at arbeidsvesentligheten gir revisjonsselskapet en buffer. På en annen side er h\*n usikker på om arbeidsvesentligheten blir benyttet riktig ved revisjon av små kunder.

Intervjuobjektene i selskap H mener at arbeidsvesentligheten fungerer som en buffer. H2 uttrykker at nivået på bevissthet knyttet til buffer-tankegangen kan være variabelt, fordi revisor ikke har det teoretiske grunnlaget. H1 sier videre:

“Det er ikke lenge siden vi ikke brydde oss om arbeidsvesentlighet i det hele tatt. Det har vi hatt diskusjoner på, både mellom oss og revisorforeningen, i forhold til at vi ikke bruker statistiske verktøy. Dette er en sånn modnings-greie”.

Videre sier de at i forhold til teorien så reviderer revisorene for mye på mindre kunder. Dette begrunnes med at revisor ikke får kontakt med materialet og dermed heller ikke kontroll, dersom de ikke overreviderer regnskapet. Selskap H uttrykker dermed at de ikke klarer å anse arbeidsvesentligheten som en buffer, slik som de ønsker.

Ved spørsmål om revisorene anser arbeidsvesentligheten som en buffer for at uavdekket og ikke-korrigert feilinformasjon ikke skal overstige totalvesentligheten, svarer de fleste at arbeidsvesentligheten betraktes som en buffer. Likevel ser vi at de mellomstore revisjonsselskapene ikke klarer å betrakte arbeidsvesentlighetsgrensen som en buffer for alle revisjonsoppdrag. Dette er knyttet til at de hovedsakelig reviderer kunder i SMB-markedet. I de store revisjonsselskapene er det i stor grad enighet om at det er viktig å fastsette arbeidsvesentlighet for å ha en buffer for uavdekket og ikke-korrigert feilinformasjon.

### **5.2.1.5 Transaksjonsklasse og kontosaldo**

Transaksjonsklasse og kontosaldo er to sentrale begreper i standardene, men som ikke er definert. Begrepene er et naturlig utgangspunkt for scoping av elementer i regnskapet, og som deretter ligger til grunn for den videre gjennomføringen av revisjonen. Vi ønsket å finne ut om det var ulike oppfatninger knyttet til disse begrepene og spurte derfor intervjuobjektene

om hvordan de definerte en transaksjonsklasse og en kontosaldo i henhold til deres retningslinjer.

Intervjuobjektene fra selskap A forteller at selskapets metodikk er på engelsk og dermed benyttes ikke de samme begrepene som står i den norske utgaven av standardene. De trekker frem begrepet *class of transactions* som de mener tilsvarer det norske begrepet *transaksjonsklasse*. Videre forklarer de at dette begrepet brukes for å definere en populasjon. I populasjonen er det en gruppe av transaksjoner hvor risikofaktorene prosesseres på lik måte slik at det danner en homogen gruppe. Avslutningsvis uttrykker de at kontosaldo er en balansepost, mens transaksjonsklasse er det som kommer fra resultatet.

Intervjuobjektene B1 og B2 forteller at selskapet helt klart skiller på disse to begrepene i sin metodikk. B1 forklarer at de bruker engelsk metodikk, men at de kaller transaksjonsklasse for *significant accounts* og at transaksjoner er alt som inngår i prosessene. Intervjuobjektene ønsket å gå videre til neste spørsmål, slik at de kunne få lengre betenkningstid. På grunn av begrenset tid og usikkerhet fra intervjuobjektene fikk vi ikke mer utfyllende svar på dette spørsmålet.

Intervjuobjekt C1 forteller at de ikke bruker begrepet transaksjonsklasse i deres metodikk, men *cycles*. H\*n uttaler videre:

“Hvordan er samspillet, hvordan er det ting egentlig henger sammen? Det er det vi har som grunnlag for å kartlegge cyclene, altså prosessene. Hva hører sammen med hva?”.

Ved spørsmål om hvordan selskapet definerer en kontosaldo forteller intervjuobjektet at de ikke har en definisjon, men at det nærmeste må være en regnskapslinje. C1 sier videre at en regnskapslinje er slik du vil se den i årsregnskapet eller eventuelt delt opp i ulike bestanddeler hvis de har veldig ulik karakter.

Intervjuobjektet i selskap D svarer at også de har metodikken på engelsk og dermed benyttes andre begreper. Intervjuobjektet trekker inn begrepet ABCOTD, som betyr account balances, class of transactions og disclosures. Intervjuobjektet er tydelig usikker på om begrepene som benyttes i deres metodikk betyr det samme som begrepene transaksjonsklasse og kontosaldo.

Intervjuobjekt E1 sier at metodikken deres er på engelsk. Videre blir det forklart at selskapet bruker begrepet *significant classes of transactions*. E1 uttrykker at en transaksjonsklasse er

basert på de regnskapslinjene som er vesentlige i forhold til arbeidsvesentligheten.

Intervjuobjektet forklarer hvilke revisjonshandlinger som er tilknyttet begrepene, men at det ikke foreligger en definisjon på transaksjonsklasse eller kontosaldo, verken på norsk eller engelsk, i deres metodikk.

Selskap F har ingen tydelige definisjoner, men uttrykker at kontosaldo er på regnskapslinjenivå, slik som sum bank. Transaksjonsklasser blir eksemplifisert som kredittsalg, kontantsalg og finanstransaksjoner.

Intervjuobjektet i selskap G forklarer at deres metodikk i utgangspunktet definerer transaksjonsklasse og risikopost. Videre forklares det at transaksjonsklasse for eksempel kan være inntekter med tilhørende kundefordringer og at kontosaldoer ikke er definert i deres metodikk.

Selskap H har ikke definert begrepene i deres retningslinjer. Intervjuobjekt H3 sier at inn- og utbetalinger er transaksjonsklasser og kontosaldo er balanseposter som skal bekreftes per 31.12.

I den engelske utgaven av ISA 315 benyttes *class of transactions* og *account balances* om begrepene transaksjonsklasse og kontosaldo. De store revisjonsselskapene har engelsk metodikk, men uttrykker at de ikke har definisjon på verken de engelske eller norske begrepene. Intervjuobjektene i de store og mellomstore revisjonsselskapene forsøker å tolke begrepenes betydning, men ingen revisjonsselskap har nedskrevet definisjon i deres retningslinjer. Hvordan transaksjonsklasse og kontosaldo blir forklart varierer, men ordet prosess blir beskrevet av flere intervjuobjekter som sentralt når transaksjonsklasse skal forklares.

#### **5.2.1.6 Scoping**

Vi ønsket å spørre intervjuobjektene om arbeidsvesentlighet ble brukt som en begrunnelse til å unnlate å revidere elementer av regnskapet. Videre ønsket vi å undersøke om det er transaksjonsklasser, kontosaldoer eller regnskapslinjer i årsregnskapet som ligger til grunn ved eventuell scoping av poster under arbeidsvesentlighetsgrensen. Tilslutt trakk vi inn om påstander hadde betydning ved scoping.

Intervjuobjektene A1 og A2 er ikke i tvil om at arbeidsvesentlighetsgrensen blir benyttet som begrunnelse for å unnlate å revidere elementer av regnskapet. Revisor kan enten scope vekk hele regnskapslinjer eller bare deler av en populasjon. Ved spørsmål om påstander har betydning ved scoping av elementer svarer intervjuobjekt A2:

“Ja, fordi det er jo fullstendighet som alltid setter begrensinger på om man kan scope noe ut”.

Intervjuobjekt B1 forklarer at arbeidsvesentligheten brukes som en begrunnelse for å unnlate å revidere elementer av regnskapet:

“Den brukes som en retningslinje, men jeg vil ikke si at det er sånn automatisk, fordi du må ta stilling til risiko”.

Det tydeliggjøres at svaret derfor verken er ja eller nei, men bare et element i en vurdering. Intervjuobjekt B1 begrunner dette med at påstander som skal bekreftes har betydning for scoping, spesielt ved påstanden tilknyttet fullstendighet. Risikovurderingen, av blant annet selskapet og bransjen, påvirker hvilke regnskapslinjer som kan scopes vekk.

Selskap C benytter også arbeidsvesentlighetsgrensen som en begrunnelse for å unnlate å revidere enkelte regnskapselementer. Intervjuobjektet trekker frem at det er viktig for revisjonsselskapet å kartlegge hvilke forventninger revisor har til regnskapet for å se det i sammenheng med scoping. H\*n uttrykker at påstander som skal bekreftes ikke har noe med den matematiske utvelgelsen å gjøre, men at det er revisors forventninger som legges til grunn ved scoping. Når revisor scoper vekk poster, er det på regnskapslinjenivå.

Intervjuobjekt D1 forteller at arbeidsvesentligheten blir benyttet som en begrunnelse for å unnlate å revidere elementer av regnskapet. Intervjuobjektet forklarer videre:

“Det kan være elementer vi sier er kvantitativt uvesentlig, og dersom den også er kvalitativt uvesentlig scopes den vekk”.

D1 sier at revisjonsselskapet scoper på regnskapslinjenivå, men de benytter både vesentlighetsgrensen og den kvalitative vurderingen. Videre trekkes det frem at påstander som skal bekreftes har en betydning ved scoping. Fullstendighet på gjeldssiden trekkes frem som et eksempel.

Intervjuobjektet i selskap E forteller at arbeidsvesentlighetsgrensen blir benyttet som et argument for å ikke revidere alle elementene i regnskapet. Når revisjonsselskapet scopes vekk elementer, er det regnskapslinjer som legges til grunn. Påstander kan ha en viss påvirkning ved scoping, og da særlig når det skal testes om en post er fullstendig.

Intervjuobjektene i selskap F bruker arbeidsvesentlighetsgrensen til scoping, men vektlegger at de reviderer for mye. Intervjuobjektene forteller videre at de ikke ser på klart ubetydelige poster, og at den generelle risikovurderingen er sentral. Det trekkes frem at enkelte kunder også har forventninger til at selskap F skal revidere mindre poster. F1 trekker frem at h\*n scopes vekk kontosaldoer og regnskapslinjer, og unntaksvis transaksjonsklasser. F2 legger i praksis regnskapslinjer til grunn ved scoping. F2 hadde ikke noe godt svar på om påstander hadde en betydning ved scoping. F1 trekker frem påstanden verdsettelse, men at dette kommer an på postens natur.

Intervjuobjektet G1 forklarer at arbeidsvesentlighet i noen tilfeller kan bli benyttet som et argument for å unnlate å revidere elementer av selskapet. Dersom regnskapselementet ligger under arbeidsvesentligheten kan den scopes vekk, men det avhenger av hvilken post det gjelder og hvor stort regnskapet er. Når det scopes vekk elementer fra regnskapet er det kontosaldoer og regnskapslinjer i årsregnskapet som legges til grunn. Påstander som skal bekreftes kan få betydning når revisor skal unnlate å revidere en post. G1 trekker frem at en erfaren revisor vil kunne se at noen elementer blir revidert ved motpostkontroll, og da er det ikke bestandig påstandene har noen betydning.

Intervjuobjektene i selskap H er enige om at revisjonsselskapet har økt bruken av arbeidsvesentlighet den siste tiden. Revisjonsselskapet har blitt tydeligere på at poster som ligger under arbeidsvesentlighetsgrensen kan utelukkes. Likevel forklarer de at det er vanskelig å benytte den fullt ut ved revisjon av små selskap. I stor grad er det kontosaldoer og regnskapslinjer som ligger til grunn ved scoping. Transaksjonsklasser kan scopes vekk i de tilfeller der det foreligger lav eller middels iboende risiko, eller dersom revisor får kontroll over transaksjonsklassen ved motpostkontroll. Dersom regnskapsposten fullstendighet skal testes kan de likevel ikke scope posten vekk, til tross for at den ligger under arbeidsvesentlighetsgrensen. Intervjuobjekt H1 tilføyer at det med tiden har blitt vanskeligere å kontrollere elementer tilknyttet fullstendighet på grunn av digitalisering.

I tabell 4, nedenfor er våre funn tilknyttet scoping oppsummert:

Selskap	Benyttes arbeidsvesentlighet til scoping?	Er det transaksjonsklasse, kontosaldo eller regnskapslinjenivå som legges til grunn?	Har påstander som skal bekreftes betydning ved denne scoping?
A	Ja	Regnskapslinjenivå	Ja, fullstendighet
B	Ja, som retningslinje	Ingen bestemte	Ja, fullstendighet
C	Ja	Regnskapslinjenivå	Nei, bruker revisors forventning til regnskapet
D	Ja	Regnskapslinjenivå	Ja, fullstendighet
E	Ja	Regnskapslinjenivå	Ja, fullstendighet
F	Ja, i noe grad	Kontosaldo og regnskapslinjenivå	Ja, verdsettelse
G	Ja, men sjeldent	Kontosaldo og regnskapslinjenivå	Ja
H	Ja, i noe grad	Kontosaldo og regnskapslinjenivå, i noen tilfeller transaksjonsklasse	Ja, fullstendighet

Tabell 4: Oppsummering av scoping

Samtlige av intervjuobjektene benytter arbeidsvesentlighetsgrensen som en begrunnelse for å unnlate å revidere elementer av regnskapet. De store revisjonsselskapene er tydelige på dette, mens de mellomstore revisjonsselskapene trekker frem at denne grensen ikke benyttes i like stor grad. Intervjuobjektene forteller at regnskapslinjer i årsregnskapet er det vanligste å legges til grunn ved scoping. Majoriteten uttrykker at påstander som skal bekreftes har en betydning ved scoping, og fullstendighet trekkes frem som den mest sentrale påstanden. Det kom tydelig frem at bevisstheten vedrørende påstander og scoping varierte.

### 5.2.2 Gjennomføringsfasen

ISA 320 punkt 10 stiller krav til at arbeidsvesentlighetsgrensen må fastsettes i planleggingsfasen. Videre, ved unntak av fastsettelse av tolererbare feil i henhold til ISA 530



veiledningspunkt A3, foreligger det ingen krav om å benytte denne grensen i den praktiske gjennomføringen av revisjonen. Vi ønsket derfor å intervju revisjonsselskapene om deres bruk av arbeidsvesentlighet i denne fasen.

### **5.2.2.1 Retningslinjer og bruk av arbeidsvesentlighet i gjennomføringsfasen**

Intervjuobjektene ble spurt om de har retningslinjer for hvordan arbeidsvesentlighet skal benyttes i gjennomføringsfasen. Videre spurte vi om hvordan denne grensen ble benyttet i praksis, da spesielt knyttet mot utvalgsstørrelse, fastsettelse av tolererbar feil og revisjonshandlinger.

Selskap A mener de har tydelige retningslinjer for bruk av arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon. Arbeidsvesentlighet blir benyttet for å definere grense for tolererbar feil samt for å bestemme utvalgsstørrelsen ved stikkprøver. Ved å anvende arbeidsvesentlighetsgrensen i statistiske verktøy vil revisor bli gitt et forslag til hvor mange stikkprøver som skal tas. Revisjonsselskapet har flere metoder for å definere utvalgsstørrelsen og forklarer at arbeidsvesentlighet er sentral i alle metodene. Dette gjelder imidlertid kun ved substanshandlinger. Ved test av kontroller benyttes ikke arbeidsvesentlighetsgrensen, da revisor ønsker å teste om kontrollen fungerer eller ikke. Når selskapet skal velge hvilke kontroller de ønsker å teste kan arbeidsvesentlighetsgrensen likevel benyttes ved selekteringen. Selskapet velger å ikke teste kontroller der feilen de eventuelt ville avdekket ikke vil kunne blitt ansett som vesentlig feilinformasjon.

Intervjuobjektene fra selskap B forteller at selskapet har retningslinjer for hvordan arbeidsvesentlighet skal benyttes i gjennomføringsfasen. B1 forklarer videre at den benyttes i fastsettelsen av akseptabelt avvik. B2 viser også til at arbeidsvesentlighet skal brukes i statistiske modeller der utvalgsstørrelsen fastsettes. I tillegg bruker de arbeidsvesentlighet ved planleggingsanalyser og avsluttende analyser. Intervjuobjektene er enig om at de ikke benytter arbeidsvesentlighetsgrensen ved test av kontroller eller analytiske handlinger, men ved detaljtester. Når vi videre spør om fastsettelsen av tolererbare feil, svarer de at de ikke bruker dette ordet i sin metodikk, da de benytter engelske begreper. Vi forklarer hva begrepet innebærer og intervjuobjektene uttrykker at arbeidsvesentligheten benyttes til fastsettelse av tolererbare feil.

Intervjuobjektet fra selskap C forteller at de har retningslinjer i form av at det står nedskrevet i manualen deres, samt innarbeidet i verktøyene de benytter. Arbeidsvesentligheten er svært viktig når utvalgsstørrelsen skal bestemmes. Når vi spør om selskapet benytter arbeidsvesentlighetsgrensen ved test av kontroller svarer intervjuobjektet nei, og uttrykker:

“Ved test av kontroller er det ingen sammenheng, for det er egentlig test av attributter. Enten så fungerer det eller så fungerer det ikke, så da er jo beløp uvesentlig”.

Intervjuobjektet forklarer at arbeidsvesentlighet blir benyttet til substanshandlinger, både ved analytiske handlinger og detaljtester. Ved analytiske handlinger anvendes arbeidsvesentligheten til å fastsette akseptabelt avvik, og ofte settes akseptabelt avvik lik arbeidsvesentlighetsgrensen. Ved detaljtester benyttes arbeidsvesentlighet ved fastsettelsen av utvalget. Som utgangspunkt fastsetter ikke selskapet grense for tolererbare feil.

Intervjuobjekt D1 svarer at de har retningslinjer for bruk av arbeidsvesentlighet i gjennomføringsfasen. Intervjuobjektet sier videre:

“Vi bruker vel arbeidsvesentlighet mest i forbindelse med beregning av utvalg til detaljkontroller og i beregning av *threshold* for avvik ved substanskontroll”.

Når vi videre stilte spørsmål om utvalgsstørrelse, svarte D1 at selskapet bruker arbeidsvesentlighet for å fastsette utvalg ved substanshandlinger. Når de tester kontroller avhenger utvalgsstørrelsen av faktorer som kjennetegner kontrollen, ikke arbeidsvesentligheten.

Intervjuobjekt E1 er tydelig på at selskapet har retningslinjer for bruk av arbeidsvesentlighet i gjennomføringsfasen. Arbeidsvesentligheten benyttes ved fastsettelse av utvalgsstørrelsen og for å bestemme hvilke transaksjoner som skal testes. E1 forklarer at de videre ser på de største postene basert på det de kaller *testing threshold*. Under gjennomføringen av revisjonen benyttes arbeidsvesentlighet til test av detaljer, analytiske handlinger og for å vurdere resultatet av analytiske handlinger. Arbeidsvesentlighetsgrensen blir ikke benyttet til å bestemme utvalg til test av kontroller. Tolererbar feil fastsettes i området 5-100 % av arbeidsvesentligheten basert på deres vurdering av revisjonsrisikoen, samt om det er eiendel/inntekt (høyere tolererbar feil) eller gjeld/kostnad (lavere tolererbar feil). Det forklares videre at høyere risiko for feil, betyr lavere grense for tolererbar feil.

I selskap F er begge intervjuobjektene enig i at det ikke foreligger retningslinjer for hvordan selskapet skal benytte arbeidsvesentlighet i gjennomføringen av revisjonen. Videre resonnerer

intervjuobjektene seg frem til at de har retningslinjer, da de må notere ned alle feil som er betydelige, akkumulere, projisere og deretter vurdere feilene mot arbeidsvesentligheten. Arbeidsvesentlighetsgrensen benyttes til å fastsette utvalget ved substanshandlinger, men benyttes ikke ved utvalg til test av kontroller. Videre forklarer de at i praksis vil utvalget fastsettes basert på forrige års utvalg dersom omstendighetene ikke har endret seg. Ved spørsmål om fastsettelsen av grense for tolererbar feil viste begge intervjuobjektene usikkerhet knyttet til begrepet. Intervjuobjektene diskuterer videre og kommer frem til at de setter tolererbar feil lik arbeidsvesentlighetsgrensen.

Intervjuobjektet G1 sier først nei til at selskapet har retningslinjer for hvordan arbeidsvesentlighet skal benyttes i gjennomføringsfasen. Videre sier G1:

“Eller jo, den sier jo litt i forhold til utvalgsmodellen. Da legger du jo inn arbeidsvesentligheten”.

Arbeidsvesentlighetsgrensen brukes kun i forbindelse med utvalgsmodellen. Når vi videre spør om arbeidsvesentligheten blir brukt til å bestemme utvalgsstørrelser, svarer G1 at den ikke blir benyttet ved test av kontroller, men for å bestemme utvalget ved substanshandlinger. Arbeidsvesentlighet er grunnlaget ved fastsettelsen av tolererbar feil. Den er aldri høyere, men kan settes litt lavere enn arbeidsvesentligheten.

Selskap H har en handlingsplan der det står beskrevet hva arbeidsvesentlighetsgrensen skal benyttes til i gjennomføringsfasen av revisjonen. Grensen benyttes til å fastsette utvalgsstørrelsen ved substanshandlinger. Ved spørsmål om hvordan utvalgsstørrelsen fastsettes uttaler H2:

“Når vi tar utvalg basert på skjønn eller tilfeldig metode, så bruker vi jo ikke vesentlighetsgrensen i forhold til den. Det er jo bare basert på risiko. Er det høy risiko så er det 30 stikkprøver og er det lav så kan det holde med 20 liksom”.

Det forklares videre at dersom de hadde benyttet SmartBob ville de ha lagt inn arbeidsvesentlighetsgrensen som et utvalgs-kriterium. Ved fastsettelse av utvalg til test av kontroller benytter ikke selskap H arbeidsvesentligheten, men risikoen knyttet til kontrollene. Tolererbar feil fastsettes med utgangspunkt i arbeidsvesentlighetsgrensen, og aldri høyere enn arbeidsvesentlighetsgrensen.

Samtlige intervjuobjekter forteller at selskapet har retningslinjer for hvordan arbeidsvesentlighet skal benyttes i gjennomføringsfasen, men det kommer frem at de fem

store revisjonsselskapene har tydeligere retningslinjer. Videre fremkommer det at de store revisjonsselskapene og selskap G benytter statistiske verktøy ved fastsettelse av utvalg, der arbeidsvesentligheten direkte blir benyttet. For revisjonsselskapene F og H må utvalgsstørrelsen fastsettes kun basert på skjønnsmessige betraktninger. Alle selskapene som benytter tolererbar feil baserer denne på arbeidsvesentligheten. Enkelte forklarer videre at denne kan fastsettes til et beløp lavere enn arbeidsvesentligheten, men aldri høyere.

### **5.2.2.2 Nytten av arbeidsvesentlighet i gjennomføringsfasen**

For å forsøke å tallfeste nytten spurte vi intervjuobjektene om hvor nyttig de anser arbeidsvesentligheten er for selve gjennomføringen av revisjonen på en skala fra 1-10.

Selskap A benytter arbeidsvesentlighet ved detaljtesting i gjennomføringsfasen av revisjonen, men ikke ved test av kontroller. Nytten av arbeidsvesentlighet vil dermed variere ut ifra hva som skal testes i revisjonen. Ved en mer substansorientert revisjon vil nytten være større, da de bruker den direkte til fastsettelse av utvalg og til scoping. Ved substanshandlinger mener de nytten av arbeidsvesentligheten er ti.

Begge intervjuobjektene fra selskap B mener at arbeidsvesentligheten er veldig nyttig for selve gjennomføringen av revisjonen, og setter en nio.

Selskap C presiserer at nytten ved arbeidsvesentlighet er lavere når de reviderer mindre selskap, da de må benytte mer skjønnsmessige vurderinger. Ved revisjon av større selskap vil nytten øke, og dermed konkluderer intervjuobjektet med at nytten ligger rundt syv.

Intervjuobjektet fra selskap D setter en åtte og sier videre:

“Det er viktig med de to siste der, det er det profesjonelle skjønnnet som du alltid må ha med deg. Du må ikke glemme hva det er vi ikke ser her. Du kan ikke scope blindt etter arbeidsvesentligheten”.

Intervjuobjektet E1 sier at arbeidsvesentligheten brukes gjennom hele gjennomføringen, slik at h\*n i utgangspunktet ville ha satt ti. Likevel må intervjuobjektet sette nytten til åtte, grunnet at det alltid gjøres skjønnsmessige vurderinger.

Intervjuobjektene i selskap F er tydelige når de svarer at er sjeldent de benytter arbeidsvesentlighetsgrensen, og det er dermed begrenset hvor nyttig den er for hele revisjonen. Videre mener de at den er svært nyttig når de først har bruk for den, og settes nytten til åtte.

Intervjuobjektet i selskap G sier at nytten ligger mellom syv til åtte. G1 uttaler videre at arbeidsvesentligheten gir et mer riktig bilde av revisjonen ved at den påvirker hva de gjør.

“Det handler jo litt om forståelsen av arbeidsvesentligheten, altså å tørre å scope vekk. Sånn generelt tror jeg ikke vi er tøffe nok til å bruke den helt ut. Vi gjør nok mer enn vi må egentlig”.

Videre blir det presisert at det er mye skjønn, og at om vi hadde spurt alle partnerne i selskap G ville vi trolig ha fått ulike svar.

Selskap H svarer at nytten av arbeidsvesentligheten har økt den siste tiden, da de er mer bevisst på bruken av den i gjennomføringen av revisjonen. Det ene intervjuobjektet benytter arbeidsvesentligheten fullt ut og synes den er svært nyttig, slik at nytten settes til ti. Likevel er det ikke slik at alle klarer å benytte den helt ut da de reviderer mange små selskap.

Intervjuobjekt H2 sier:

“Her på huset er den 5. Vi får ikke brukt den, også sitter vi bare og gjør det vi synes at vi må. Også er det jo det at vi reviderer for mye på de små”.

Selskap	Hvor nyttig anser dere at arbeidsvesentligheten er for selve gjennomføringen av revisjonen på en skala fra 1 - 10?
A	10
B	9
C	7
D	8
E	8
F	8
G	7 – 8
H	5

Tabell 5: Nyttien av arbeidsvesentlighet i gjennomføringsfasen

Forskjellen på de store og de mellomstore revisjonsselskapene er at arbeidsvesentlighet blir benyttet mer konsekvent i de store revisjonsselskapene. De mener at arbeidsvesentlighetsgrensen er nyttig i enhver revisjon, og gir den en høy *score*. De mellomstore forklarer at bruken av arbeidsvesentlighetsgrensen er begrenset, men når de først får bruk for den er den svært nyttig.

### **5.2.3 Avsluttende revisjonshandlinger**

#### **5.2.3.1 Retningslinjer ved avsluttende revisjonshandlinger og ikke-korrigert feilinformasjon**

Standardene som er tilknyttet avsluttende revisjonshandlinger gir ingen veiledning om hvordan arbeidsvesentlighetsgrensen skal benyttes i avsluttende revisjonshandlinger. Det foreligger ingen informasjon om hvordan denne grensen skal benyttes når ikke-korrigert feilinformasjon identifisert under revisjonen skal vurderes, og vi ønsket å spørre revisjonsselskapene om dette. Vi spurte derfor intervjuobjektene om retningslinjene til revisjonsselskapene sier noe om hvordan arbeidsvesentlighet skal benyttes i avsluttende revisjonshandlinger når det skal konkluderes på enkeltposter og årsregnskapet som helhet. I tillegg stilte vi spørsmål knyttet til hvilken konklusjon de trekker dersom ikke-korrigerte feilinformasjon har en verdi mellom arbeidsvesentligheten og totalvesentligheten.

Selskap A har retningslinjer for hvordan revisor skal ta stilling til ikke-korrigert feilinformasjon ved avsluttende revisjonshandlinger. Dersom revisor oppdager feil ved regnskapet, skal det bes om at ledelsen retter alle feilene. Feil som ikke rettes skal tas med i et notat og måles opp mot totalvesentligheten. Dersom revisor finner feil som ligger mellom arbeidsvesentligheten og totalvesentligheten skal det i utgangspunktet gis en umodifisert konklusjon, men det må alltid tas en kvalitativ vurdering før revisor skriver revisjonsberetningen.

Intervjuobjektene fra selskap B svarer tydelig at de har retningslinjer for hvordan arbeidsvesentlighet skal benyttes i avsluttende revisjonshandlinger. Alle funn skal vurderes mot arbeidsvesentligheten. Når vi stilte spørsmål om hvilken konklusjon selskapet trekker dersom ikke-korrigerte feil har en verdi mellom arbeidsvesentligheten og

totalvesentligheten svarer intervjuobjektene tydelig at det kommer an på type feil, risikovurdering, samt hvilken situasjon selskapet er i.

Selskap C har globale retningslinjer for hvordan arbeidsvesentligheten skal benyttes. C1 uttaler at de globale retningslinjene ikke er detaljerte og dermed har selskapet nasjonalt utarbeidet mer detaljert kursmateriell. Intervjuobjektet uttaler at alle ikke-korrigerede feil skal måles opp mot totalvesentligheten, likevel skal arbeidsvesentligheten tas med i vurderingen i avsluttende revisjonshandlinger. C1 forklarer:

“Du bruker arbeidsvesentlighetsgrensen til å definere om en post er vesentlig eller ikke. Når du da har en feil over den grensen, så er du vel kanskje av den oppfatningen av at den regnskapslinja kanskje er feil. Så ja, kanskje man kunne ha vært noe tydeligere på hvordan man kan bruke arbeidsvesentlighet konseptuelt i en avslutningsfase”.

Intervjuobjektet D1 forteller at selskapet har retningslinjer for hvordan arbeidsvesentligheten skal benyttes i avsluttende revisjonshandlinger. H\*n forteller videre at når revisor skal konkludere, skal avdekket feilinformasjon akkumuleres og måles mot arbeidsvesentligheten. D1 forklarer videre:

“Det kan jo hende at det dukker opp en feil på den regnskapsposten, men skaper det en vesentlig feil på regnskapet som helhet? Det er det spørsmålet som vi stiller oss til slutt da. Og da er arbeidsvesentligheten med der”.

Når vi videre spør om hvilken konklusjon som vil bli avgitt dersom ikke-korrigerede feil ligger mellom de to vesentlighetsgrensene svarer D1 at en slik feil som hovedregel er uvesentlig for regnskapet som helhet. Det profesjonelle skjønnet trekkes inn, samt at det må vurderes hvorvidt feilen ligger nærmest arbeidsvesentligheten eller totalvesentligheten. I tillegg må revisor vurdere hvilken type feil som foreligger.

Selskap E har retningslinjer for hvordan arbeidsvesentligheten skal benyttes i avsluttende revisjonshandlinger. Ikke-korrigerede feil skal i første omgang vurderes opp mot arbeidsvesentlighet. Dersom avdekket feilinformasjon overstiger arbeidsvesentlighetsgrensen skal revisor konsultere med andre revisorer før det kan avgis en beretning. Hvis ikke-korrigerede feilinformasjon ligger under arbeidsvesentlighetsgrensen kan revisor i utgangspunktet gi en umodifisert beretning uten å konsultere med andre revisorer, men dette avhenger av hvilken bransje det gjelder.

Intervjuobjektene i selskap F forteller at revisjonsverktøyet summerer opp feilene, og at det er en retningslinje. F1 og F2 er usikre på hvordan de vil konkludere dersom ikke-korrigerede feil har en verdi mellom arbeidsvesentlighets- og totalvesentlighetsgrensen. F2 forteller at h\*n vil gjøre sitt ytterste for å ikke konkludere og vil derfor gå tilbake til gjennomføringsfasen. Intervjuobjektet begrunner dette med at det åpenbart er ubehagelig, spesielt om feilen nærmer seg arbeidsvesentlighetsgrensen. Videre uttrykker F1:

“Spørsmålet da er jo om man skal ta forbehold på posten. Det er det som det koker ned til”.

Begge intervjuobjektene er tydelig på at arbeidsvesentligheten er med på å påvirke konklusjonen. De trekker frem at de i praksis kommuniserer med kunden og at de ofte retter alle kjente feil. Tilslutt vektlegges det at i selskap F slipper de å tenke på disse situasjonene på 80-90 % av kundene sine. Dette begrunner de med tanke på størrelsen på kundene deres og type bedrifter.

Selskap G har ingen tydelige retningslinjer for anvendelse av arbeidsvesentlighet i avsluttende revisjonshandlinger.

“Eh, men vi summerer jo disse ikke-korrigerede feil og ser det opp mot totalvesentligheten. I tillegg må det alltid gjøres en kvalitativ vurdering der arbeidsvesentligheten er sentral. Dersom ikke-korrigert feilinformasjon nærmer seg arbeidsvesentlighetsgrensen, må vi vurdere om uavdekket feilinformasjon kan overstige vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett”.

Videre forklarer G1 at dersom de avdekker feil som ligger mellom arbeidsvesentligheten og totalvesentligheten vil det i realiteten være slik at kunden retter alle feil. Dersom det er faktiske feil og ledelsen ikke retter de opp vil de tas med i uttalelsen fra ledelsen, og i noen tilfeller vil forbehold også kunne gis på posten.

Intervjuobjektene i selskap H forteller at de ikke har retningslinjer for dette, da de ikke bruker arbeidsvesentligheten i avsluttende revisjonshandlinger. De vurderer akkumulert feilinformasjon mot totalvesentlighetsgrensen. De presiserer at arbeidsvesentligheten er knyttet mot gjennomføringsfasen og ikke avsluttende revisjonshandlinger. Når vi videre spør om hvilken konklusjon selskapet trekker dersom ikke-korrigerede feil har en verdi mellom arbeidsvesentlighets- og totalvesentlighetsgrensen forteller H1:

“Frem til nå har vi, i forhold til ikke-korrigerede feil, målt opp mot totalvesentlighetsgrensen. Så derfor mener jeg at her ligger vi mellom



arbeidsvesentlighets- og totalvesentlighetsgrensen, og da gjør vi jo ikke noe”.

Våre funn viser at revisjonsselskapene benytter ulike vesentlighetsgrenser når revisor skal avgi en konklusjon i revisjonsberetningen. Svarene er oppsummert i tabell 6 nedenfor:

Selskap	Arbeidsvesentlighet	Totalvesentlighet
A		X
B	X	
C		X
D	X	
E	X	
F	X	
G		X
H		X

*Tabell 6: Vurderingsgrunnlag for ikke-korrigert feilinformasjon*

I avsluttende revisjonshandlinger ser vi at svarene spriker i ulike retninger. Selskap A, C, G og selskap H måler ikke-korrigerte feilinformasjon mot totalvesentligheten, men tre av disse selskapene uttrykker at arbeidsvesentligheten også må tas med i vurderingen. De resterende revisjonsselskapene måler ikke-korrigert feilinformasjon mot arbeidsvesentlighetsgrensen. Majoriteten av revisjonsselskapene vil gi en umodifisert revisjonsberetning dersom ikke-korrigert feilinformasjon har en verdi mellom arbeidsvesentlighetsgrensen og totalvesentlighetsgrensen. Alle revisjonsselskapene gjør en kvalitativ vurdering før de avgir endelig konklusjon om regnskapet som helhet inneholder vesentlig feilinformasjon.

## **5.2.4 Generelle funn rundt revisjon**

### **5.2.4.1 Revisjonsstandardenes tydelighet**

Clarity-prosjektet hadde som formål å skape en større forståelse av standardene. Vi spurte derfor alle intervjuobjektene om hvilke oppfatninger de hadde rundt revisjonsstandardenes tydelighet.

Samtlige av intervjuobjektene svarer at standardene ikke er tydelige knyttet til bruken av arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon. Flere vektlegger at revisor i stor grad må anvende det profesjonelle skjønn, da standardene gir lite veiledning. Intervjuobjektene trekker videre

frem at selskapene har utarbeidet tydeligere interne retningslinjer for bruken av arbeidsvesentlighet.

#### **5.2.4.2 Revisors erfaring, og fordeler og ulemper med arbeidsvesentlighet**

Vi spurte intervjuobjektene om hva de oppfattet som de største fordelene og ulempene knyttet til bruk av arbeidsvesentlighet, og om de hadde inntrykk av at nytten av arbeidsvesentlighet øker med revisorens erfaring.

Intervjuobjekt A1 mener den største fordelen ved arbeidsvesentlighet er at den gir revisor en buffer. Intervjuobjektet uttrykker at dersom det ikke forelå krav om å fastsette arbeidsvesentlighet ville arbeidsmengden blitt mye mindre, da revisor hadde lagt totalvesentligheten til grunn. Ved å benytte totalvesentligheten ville det derimot ikke vært rom for uavdekkede feil, og det er der *buffer-tankegangen* kommer inn. Intervjuobjekt A2 legger til:

“Revisjonen blir kostnadseffektiv og kvalitativ. Fornuftig effektiv, slik at man ikke roter seg bort i unødvendige detaljer. Revisorer får et veldig strukturert grunnlag, fordi man benytter tallstørrelsen i et veldig systematisk opplegg”.

Selskap A mener at svakheter knyttet til arbeidsvesentlighet kan være aggregeringsrisikoen. Intervjuobjektene forklarer at noen kan ha en iver etter å gjøre mindre revisjonshandlinger og dermed scopes poster vekk. Det er en svakhet med systemet, og dermed er det viktig at revisor skjønner hvilken risiko det er knyttet til dette. Videre mener A2 at erfaring gjør at revisor blir flinkere metodisk og dermed vil klare å benytte arbeidsvesentlighetsgrensen mer effektivt. En revisor med erfaring vil gjøre mindre arbeid, men likevel opprettholde høy sikkerhet og presisjon.

I selskap B forteller intervjuobjektene at fordeler knyttet til arbeidsvesentlighet er at det gir revisor en økt sikkerhet som er med på å underbygge og opprettholde den tilliten de er avhengige av. Når vi videre spør om de har inntrykk av at nytten av arbeidsvesentlighet øker med revisorens erfaring, blir det trukket frem at arbeidsvesentligheten er fin å ha for å forstå rammene til revisjonsselskapet, i tillegg til at det blir enklere å forstå formålet med revisjon. B1 forklarer videre:

“Ja, og det der når du hopper fra oppdrag til oppdrag. Altså når du er fersk, helt nyansatt da, så er det utrolig vanskelig å forstå forskjellen mellom de forskjellige

oppdragene. Du bytter fra uke til uke, og hvis man da har noen sånne rammer som man alltid kan se hen til. Det er noe med å ha et anker da”.

Intervjuobjektene trekker ikke frem noen klare svakheter knyttet til arbeidsvesentligheten, men uttaler at det er viktig at revisor har et bevisst forhold til bruken.

Intervjuobjekt C1 svarer raskt og selvsikkert at den største fordelen knyttet til bruk av arbeidsvesentlighet er at det er en effektiv måte å scope vekk uvesentlige poster på.

Intervjuobjektet trekker frem at den største svakheten er at standarden er utydelig, og det er dermed vanskelig for revisor å benytte arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon. C1 mener at erfaring vil gi revisor en faglig trygghet. Ved revisjon av små selskap vil det i praksis ikke la seg gjøre å scope vekk alle elementer som ligger under arbeidsvesentlighetsgrensen, og det er viktig at revisor har faglig trygghet.

D1 trekker frem at den største fordelen er at arbeidsvesentligheten kan benyttes i de praktiske verktøyene i utførelsen av revisjonen. Intervjuobjektet uttaler at det kan være en svakhet dersom revisor anvender arbeidsvesentlighetsgrensen som er absolutt begrep. D1 har 4 års erfaring innen revisjon og svarer at med erfaringen vil du lære å bruke vesentlighetsgrensene på en mer riktig måte.

Intervjuobjekt E1 svarer at det er scoping og anvendelsen i gjennomføringsfasen som er den største fordelen knyttet til arbeidsvesentlighet. H\*n kommer ikke på noen ulemper tilknyttet arbeidsvesentlighet. E1 har 4,5 års erfaring og svarer tydelig ja på spørsmålet om nytten av arbeidsvesentlighet øker med revisorens erfaring.

Intervjuobjektene i selskap F er enige i at den største fordelen knyttet til bruk av arbeidsvesentlighet er at revisor får sove bedre om natten fordi grensen gir dem en buffer. Ved spørsmål om ulemper svarer de motstridende. De uttrykker at den største svakheten med arbeidsvesentlighet er at revisor ikke tørr å benytte grensen i frykt for å havne i rettssak. Videre er de usikre på spørsmålet knyttet til om erfaring øker nytten av arbeidsvesentlighet. Etter litt betenkning kommer de frem til at nytten av arbeidsvesentligheten øker de første årene man jobber som revisor, men når man har opparbeidet seg en forståelse av begrepet vil nytten være lik for alle revisorer uavhengig av erfaring.

G1 uttrykker at den største fordelen er at arbeidsvesentligheten gir selskapet et riktig bilde av det arbeidet de gjør. Intervjuobjektet mener videre at dersom revisorene klarer å bruke den riktig, ville revisjonen vært mer måleffektiv. For selskap G er det en ulempe at de ikke klarer å anvende arbeidsvesentlighet i den grad de ønsker, da blant annet knyttet til scoping.

Vi spurte videre om G1 har inntrykk av at nytten av arbeidsvesentlighet øker med revisors erfaring og intervjuobjektet svarte tydelig ja, men at det gjelder for hele revisjonen.

Intervjuobjektene i selskap H svarer at en anvendelse av arbeidsvesentligheten hjelper revisor med å få god kvalitet på dokumentasjonen. Det blir også nevnt at revisjonsselskapet har blitt mer effektive og at kvaliteten på revisjonen har blitt bedre, da de benytter arbeidsvesentlighet til scoping. De trekker frem at det er en svakhet at dersom revisor fastsetter arbeidsvesentlighetsgrensen feil, vil det få konsekvenser for revisjonshandlingene.

Intervjuobjektene har videre inntrykk av at nytten av arbeidsvesentligheten øker med revisorens erfaring. H2 forklarer at nyutdannede ikke bør anvende arbeidsvesentligheten i oppstarten av karrieren, men heller forklare og argumentere for sine valg for å få en forståelse av revisjonen. Når revisor har opparbeidet seg en forståelse av bruken knyttet til arbeidsvesentlighet, kan den benyttes.

De fleste revisjonsselskapene er enige i at den største fordelen knyttet til bruk av arbeidsvesentlighet er at den gir revisor en sikkerhetsmargin. Flere trekker inn at den gir et riktig bilde av hva revisor gjør, og forhindrer at revisor reviderer unødvendige detaljer. Arbeidsvesentligheten øker kvaliteten i revisjonen og revisor klarer å utføre revisjonen på en mer effektiv måte, og likevel oppnå høy sikkerhet. Intervjuobjektene trekker ikke frem spesifikke ulemper knyttet til bruken av arbeidsvesentlighet, men flere revisorer uttaler at den praktiske anvendelsen kan være vanskelig. Majoriteten av selskapene er enig i at når revisor opparbeider seg erfaring, vil han eller hun klare å benytte arbeidsvesentlighetsgrensen bedre. Selskap B trekker frem at arbeidsvesentlighetsgrensen er veldig nyttig for nyutdannede, da de ikke har det praktiske grunnlaget for å kunne anvende det profesjonelle skjønnnet. Selskap H mener derimot at en nyutdannet ikke bør benytte arbeidsvesentligheten, men heller dokumenter og argumentere for sine valg uten å benytte noen grense.

### 5.2.4.3 Har den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet gjort revisjonen mer effektiv?

Kravet om å fastsette arbeidsvesentlighet ble gjeldende for revisjon av regnskap for perioder som begynte 1. januar 2010 eller senere. Vi ønsket derfor å spørre intervjuobjektene om de opplever at revisjonen har blitt mer effektiv etter at kravet ble innført.

Begge intervjuobjektene i selskap A har jobbet med revisjon før kravet om arbeidsvesentlighet ble innført. A2 forklarer at metoden i dag er mye mer effektiv enn den var før 2010. Det begrunnes med at arbeidsmengden har blitt mindre, men revisor klarer likevel å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon.

I selskap B er det kun B1 som har jobbet med revisjon før 2010. H\*n svarer at det ikke er arbeidsvesentligheten som har endret effektiviteten i revisjonen, det er verktøyene deres og dataanalyser.

Intervjuobjekt C1 har jobbet med revisjon i 16 år og svarer at revisjon trolig ikke har blitt mer effektiv. C1 uttrykker at flere revisjonsselskap hadde implementert bruk av flere vesentlighetsgrenser i deres metodikker, før kravet om arbeidsvesentlighet ble innført i 2010.

Intervjuobjektet i selskap D har 4 års erfaring og har ikke kunnskap om hvordan revisjonen ble utført før arbeidsvesentlighetsgrensen ble innført. H\*n trekker frem at dersom arbeidsvesentlighetsgrensen hadde blitt fjernet, ville nok revisjonen blitt mindre effektiv. H\*n tilføyer:

“Effektiviteten i revisjonen har nok gått opp de siste årene, men det kan også skyldes den teknologiske utviklingen vi ser i bransjen”.

E1 har ikke jobbet med revisjon før 2010, men uttrykker at arbeidsvesentligheten gjør revisjonen mer effektiv grunnet at de har retningslinjer å forholde seg til. E1 forklarer videre:

“Ja, nå vet jeg jo ikke hvordan det var før 2010, men jeg regner med at det ble innført fordi det var litt skandaler”.

Intervjuobjektet mener videre at revisjonen ikke har blitt mer effektiv, men at den blir gjort med høyere kvalitet.

Begge intervjuobjektene i selskap F har jobbet med revisjon før 2010. Selskap F mener arbeidsvesentligheten har bidratt til en mer strukturert planleggingsfase. Ellers har ikke arbeidsvesentligheten bidratt til at revisjonen av små og mellomstore selskap har endret seg, da selskap F ikke får brukt arbeidsvesentligheten fullt ut i gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger.

G1 har jobbet med revisjon siden før 2010 og mener at revisjon generelt har blitt mer effektiv etter innføringen av arbeidsvesentlighet. Intervjuobjektet uttrykker videre:

“Jeg tror nok at hvis man hadde klart å bruke den ved revisjon av små og mellomstore selskap, så hadde revisjonen vært mer effektiv”.

Intervjuobjektene i selskap H har alle jobbet med revisjon siden før 2010. De svarer klart og tydelig at effektiviteten har økt, men at det har ingenting med arbeidsvesentligheten å gjøre.

“Arbeidsvesentligheten har kanskje gjort revisjonen mer effektiv ved revisjon av store selskap, men for små og mellomstore selskap gir den null verdi”.

Selskap	Har den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet gjort revisjonen mer effektiv?
A	Ja, arbeidsmengden er mindre, men revisor oppnår likevel betryggende sikkerhet
B	Nei, det er verktøy og dataanalyser som har gjort revisjon mer effektiv
C	Nei
D	Usikker, ikke nok kunnskap
E	Nei, ikke mer effektiv, men høyere kvalitet
F	Ja, men kun i planleggingsfasen
G	Ja, men klarer likevel ikke å bruke den
H	Nei, det skyldes ikke arbeidsvesentlighet

*Tabell 7: Har den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet gjort revisjonen mer effektiv?*

Tabell 7 viser at revisorene som har jobbet med revisjon både før og etter 2010, har delte oppfatninger knyttet til om den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet har bidratt til en mer effektiv revisjon. Flere viser til en usikkerhet knyttet til om det er arbeidsvesentligheten eller den teknologiske utviklingen i bransjen som har ført til en mer effektiv revisjon. De tre

mellomstore revisjonsselskapene i vår undersøkelse understreker alle at arbeidsvesentligheten ikke har bidratt til en mer effektiv revisjon av små og mellomstore selskaper.

## **5.3 Presentasjon av caseløsning**

Caseløsningen består av å besvare tre ulike case knyttet til planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger. Hensikten med datainnsamlingen er å avdekke eventuelle ulikheter og likheter mellom revisjonsselskapets teoretiske og praktiske tilnærming. Alle revisjonsselskapene gjennomførte casene, med unntak at selskap B som ikke fikk tid til å besvare disse under intervjuet. Vi har gjentatte ganger forsøkt å få svar via e-post, men har fått tilbakemelding om at de ikke har tid til å besvare vår henvendelse.

### **5.3.1 Case 1 - planleggingsfasen**

Case 1 omhandler det fiktive selskapet *ABC AS*. Intervjuobjektene ble presentert et mindre omfattende resultatregnskap og balanse. De fikk deretter opplysninger om at selskapet bestod av to ansatte, at selskapet er i en stabil bransje med gode fremtidsutsikter og at selskapet var midt i livssyklusen. Revisor hadde avdekket generelt lite feil i tidligere år, og risikoen for vesentlige feil i regnskapet var dermed anslått som moderat til lav. Intervjuobjektene ble bedt om å komme med forslag til totalvesentlighetsgrense, arbeidsvesentlighetsgrense og grense for ubetydelige feil. I dette delkapittelet vil vi først presentere intervjuobjektene resonnementer knyttet til fastsettelsene, før de tallmessige fastsettelsene presenteres i figurene nedenfor.

Intervjuobjektene i selskap A sier de i utgangspunktet har for lite informasjon til å besvare caset, da de ikke vet hva som er viktig for ledelsen og resten av regnskapsbrukerne. De velger å benytte 10 % av resultat før skatt som referanseverdi fordi selskapet er stabilt og har et positivt resultat. Når de bestemmer arbeidsvesentlighetsgrensen kan de legge seg i det øvre sjiktet, da det foreligger lav risiko. De setter derfor arbeidsvesentlighetsgrense til 90 % av totalvesentlighetsgrensen. Grense for ubetydelige feil settes til 5 % av totalvesentlighetsgrensen.

Intervjuobjekt C1 fokuserer på at h\*n må vite noe om brukerne av regnskapet, hva de styrer etter og hvilke beslutninger som skal tas. Om det ikke foreligger spesielle forhold vil intervjuobjektet legge seg øverst i intervallet, som er 10 % av resultat før skatt. Dette blir underbygget med at selskapet er stabilt og midt i livssyklusen. Arbeidsvesentlighet settes til 75 %, og begrunnes med at det ikke foreligger særlige feil fra tidligere år. Grensen for ubetydelige feil settes til kr 10 000.

Intervjuobjektet D1 mener det vil være riktig å se på driftsinntekter fordi det kan virke som selskapet i caset er et driftsselskap. Det blir forklart at ved driftsselskap er det knyttet risiko til inntekt, og dermed vil det være riktig å benytte driftsinntekter ved beregningen av totalvesentlighetsgrensen. Totalvesentlighetsgrensen settes til 2 % av driftsinntekter og arbeidsvesentlighetsgrensen til 75 % av totalvesentlighetsgrensen. Videre fastsettes grense for ubetydelige feil til 5 % av totalvesentlighetsgrensen.

Selskap E har som retningslinjer å ikke oppgi hvilket intervall de benytter innenfor de ulike referanseverdiene. Likevel forklarer intervjuobjektet at i dette caset vil h\*n benytte resultat før skatt for å fastsette totalvesentlighetsgrensen. Dette begrunnes med at selskapet ABC AS ikke er et holdingselskap eller eiendomsselskap, der det ville vært naturlig å se på balansen. Videre vil E1 sette arbeidsvesentlighetsgrensen til 75 % og grense for ubetydelige feil til 5 % av totalvesentlighetsgrensen.

Intervjuobjektene fra selskap F uttrykker at de vil støtte seg på referanseverdiene som er utarbeidet av revisjonsverktøyet Maestro. Driftsinntekter trekkes frem som en sentral referanseverdi, men i dette caset velges resultat før skatt som referanseverdi. F2 forklarer at ved nye kunder legger de seg ofte i det nedre sjiktet av intervallet, men ved tilfeller som i dette caset kan de legge seg i det øvre sjiktet av intervallet, og fastsetter totalvesentlighetsgrensen til 10 % av resultat før skatt. Arbeidsvesentlighet fastsettes til 50 % av totalvesentligheten, da de ikke har nok kjennskap til kunden. Intervjuobjektene oppgir ikke grense for ubetydelige feil.

Intervjuobjektet i selskap G vil benytte enten 2 % av driftsinntektene eller 10 % av resultat før skatt ved fastsettelse av totalvesentligheten. Intervjuobjektet velger å benytte 2 % av driftsinntekter som grunnlag. Videre settes arbeidsvesentlighetsgrensen til 80 % av totalvesentlighetsgrensen, på bakgrunn av at bransjen er stabil og det er lav risiko for

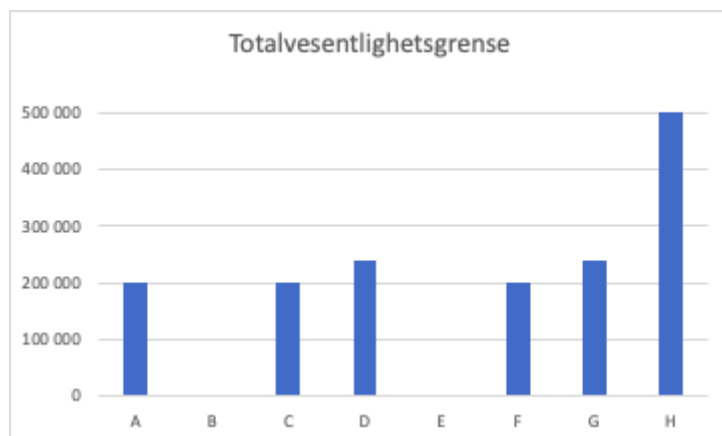


vesentlig feil i regnskapet. Grense for ubetydelige feil settes til 3 % av totalvesentligheten, men da selskap G har en minstegrense for hva grense for ubetydelige feil kan være, justeres den opp til kr 10 000.

Intervjuobjektene i selskap H uttrykker at de i utgangspunktet vil sette 1,5 % av driftsinntekter som beregningsgrunnlag for totalvesentlighetsgrense, som tilsvarer kr 180 000. Dette synes de imidlertid er altfor lavt, og tok derfor en skjønnsmessig vurdering og justerte denne opp til kr 500 000. Arbeidsvesentligheten settes til 75 % av totalvesentligheten, og grense for ubetydelige feil settes til 10 % av totalvesentligheten.

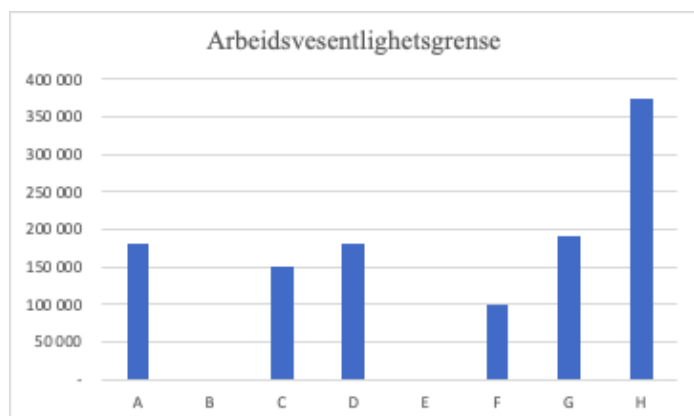
I figurene under er totalvesentlighetsgrensen, arbeidsvesentlighetsgrensen og grense for ubetydelige feil presentert. Y-aksen viser tallstørrelsen på den fastsatte grensen, og X-aksen viser de ulike revisjonsselskapene.

I caset benytter alle intervjuobjektene resultatregnskapet som beregningsgrunnlag for fastsettelse av totalvesentlighetsgrensen. Tre selskap bruker resultat før skatt, og tre selskap benytter driftsinntekter som referanseverdi. Alle selskapene som benytter resultat før skatt som referanseverdi, benytter lik prosentsats slik at totalvesentlighetsgrensen blir lik for selskap A, C og F. Samlet sett er fastsettelsen av totalvesentlighetsgrensen, som er vist i figur 4, relativt lik, med unntak av selskap H som valgte å oppjustere fra kr 180 000 til kr 500 000.



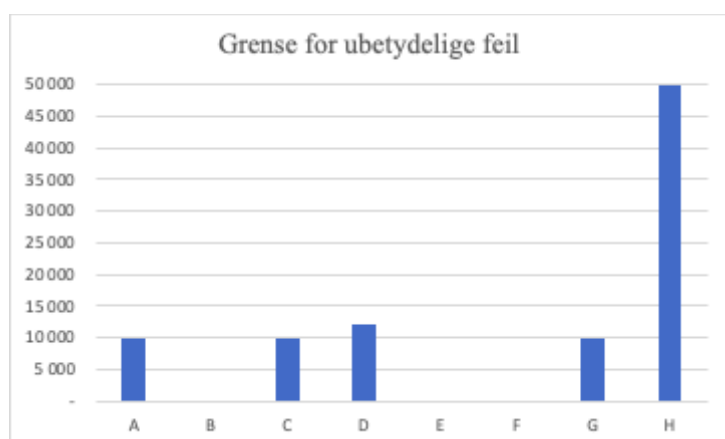
Figur 4: Fastsettelse av totalvesentlighetsgrense

Fastsettelsen av arbeidsvesentlighetsgrensen er noe mer ulik, enn ved fastsettelsen av totalvesentlighetsgrensen. I caset fastsetter revisjonsselskapene arbeidsvesentligheten mellom 50-90 % av totalvesentlighetsgrensen. Fire av de syv revisjonsselskapene, som gjennomførte casene, uttalte at arbeidsvesentligheten ville bli satt til 75 %. Beløpsmessig fastsetter revisjonsselskapene denne vesentlighetsgrensen mellom kr 100 000 og kr 350 000.



Figur 5: Fastsettelse av arbeidsvesentlighetsgrense

Majoriteten av revisjonsselskapene fastsetter grense for ubetydelige feil relativt likt, og samtlige fastsetter den som en prosentsats av totalvesentligheten. Prosentatsene varierer mellom 3-10 % av totalvesentlighetsgrensen, men da beregningsgrunnlaget varierer, påvirker dette grensen for ubetydelige feil. Beløpsmessig tilsvarer dette en variasjon fra kr 10 000 til kr 50 000.



Figur 6: Fastsettelse av grense for ubetydelige feil

### 5.3.2 Case 2 - gjennomføringsfasen

Case 2 omhandler gjennomføringsfasen og er delt i deloppgave *a*, *b* og *c*. Intervjuobjektene fikk informasjon om totalvesentlighetsgrensen, arbeidsvesentlighetsgrensen og grense for ubetydelige feil. Det ble videre gitt informasjon om at det var regnskapsposten *annen driftskostnad* som skulle testes.

I *deloppgave a* spurte vi intervjuobjektene om den fastsatte arbeidsvesentlighetsgrensen, eller andre beløper, ville bli brukt ved bestemme av utvalg ved test av regnskapsposten. De fikk videre opplysninger om at det skulle gjennomføres substanshandlinger. I *deloppgave b* skulle intervjuobjektene forutsette at revisor identifiserte feilinformasjon tilsvarende beløpet for den fastsatte arbeidsvesentlighetsgrensen. Intervjuobjektene fikk ikke informasjon om feilinformasjonen var faktisk, skjønsmessig eller projisert feilinformasjon. Med dette som grunnlag spurte vi revisjonsselskapene hva konsekvensen for de videre revisjonshandlingene for denne regnskapsposten ble. I *deloppgave c* fikk revisjonsselskapene informasjon om at revisor hadde identifisert feilinformasjon tilsvarende et beløp mellom arbeidsvesentlighetsgrensen og totalvesentlighetsgrensen. Vi spurte intervjuobjektene om hva konsekvensen ble for de videre revisjonshandlingene for regnskapsposten *annen driftskostnad*. Grunnlaget for dette spørsmål var knyttet til at vi ønsket å se hvordan arbeidsvesentligheten var med på å påvirke de videre revisjonshandlinger.

I tabell 8 er svarene knyttet til case 2 presentert. Under tabellen følger en oppsummering av svarene til case 2.

Selskap	a) Vil den fastsatte arbeidsvesentligheten bli brukt ved bestemmelse av utvalget ved test av regnskapsposten?	b) Hva blir konsekvensen for de videre revisjonshandlingene når feilinformasjon har en verdi tilsvarende arbeidsvesentligheten?	c) Hva blir konsekvensen for de videre revisjonshandlingene når feilinformasjon har en verdi mellom arbeidsvesentligheten og totalvesentligheten?
A	Ja	Dialog med ledelsen og øke utvalget	Revurdere vesentlighetsgrensene, dialog med ledelsen og øke utvalget

<b>B</b>	Ikke gjennomført	Ikke gjennomført	Ikke gjennomført
<b>C</b>	Ja	Øke utvalget eller projisere feilen	Dialog med ledelsen
<b>D</b>	Ja	Øke utvalget	Dialog med ledelsen
<b>E</b>	Ja	Dialog med ledelsen og øke utvalget	Dialog med ledelsen
<b>F</b>	Ja	Øke utvalget	Dialog med ledelsen
<b>G</b>	Ja	Dialog med ledelsen eller øke utvalget, evt. revurdere vesentlighetsgrensen	Dialog med ledelsen eller ta det med i uttalelse fra ledelsen, evt. revurdere vesentlighetsgrensene
<b>H</b>	Ja	Projisere feilen og evt. øke utvalget	Dialog med ledelsen og øke utvalget

*Tabell 8: Case 2 - gjennomføringsfasen*

Samtlige av intervjuobjektene påpeker at når den identifiserte feilinformasjonen er et beløp tilsvarende arbeidsvesentligheten, får dette konsekvenser for de videre revisjonshandlingene. Konsekvensene varierer i noe grad, men flere revisjonsselskap nevner at de vil gå i dialog med ledelsen og i tillegg øke utvalgsstørrelsen. Selskap C og H viser til at de eventuelt kan projisere feilen for å teste om den vil overstige totalvesentlighetsgrensen. Når den identifiserte feilinformasjonen har en verdi mellom arbeidsvesentligheten og totalvesentligheten påpeker alle intervjuobjektene at dette får konsekvenser for revisjonshandlingene. Alle revisjonsselskapene vil gå i dialog med kunden for å be de rette feilene, og enkelte nevner også å øke utvalget.

### **5.3.3 Case 3 - avsluttende revisjonshandlinger**

Case 3 omhandler avsluttende revisjonshandlingene. Grensene som ble benyttet i caset er:

- totalvesentlighetsgrense: kr 400 000
- arbeidsvesentlighetsgrense: kr 300 000
- grense for ubetydelige feil: kr 30 000

Caset består av tre ulike deloppgaver, hvor alle deloppgavene inneholder informasjon om feilbeløp som revisor har avdekket, men som ledelsen ikke er villig til å rette opp.

I *deloppgave a* er kundefordringer overvurdert med kr 350 000 og det foreligger ikke andre ikke-korrigerede feil i regnskapet. Denne feilen ligger mellom totalvesentlighetsgrensen og arbeidsvesentlighetsgrensen. For å avdekke om feilinformasjonen får betydning når det skal konkluderes spurte vi alle intervjuobjektene om feilen får konsekvenser for revisjonsberetningen. I *deloppgave b* er også varelageret overvurdert med kr 350 000, slik at revisor totalt har avdekket at regnskapet er overvurdert med kr 700 000. Vi spurte intervjuobjektene om dette har påvirkning på revisjonsberetningen, da feilene summert overstiger totalvesentlighetsgrensen. I *deloppgave c* er leverandørgjeld og varekostnad totalt overvurdert med kr 700 000. Kundefordringer og varelageret er hver for seg også overvurdert med kr 350 000. Akkumulert tilsier dette en feil på 1,4 millioner, mens netto er resultatvirkningen kr 0.

I tabell 9 er svarene knyttet til case 3 presentert. Under tabellen følger en oppsummering av svarene tilknyttet case 3.

Selskap	a) kundefordringer er overvurdert kr 350 000	b) kundefordringer er overvurdert kr 350 000 og varelager er overvurdert kr 350 000	c) kundefordringer er overvurdert kr 350 000, varelager er overvurdert kr 350 000 samt leverandørgjeld og varekostnad er overvurdert med kr 700 000
<b>A</b>	Umodifisert konklusjon	Forbehold på en av postene	Forbehold, negativ konklusjon eller ikke uttale seg om regnskapet
<b>B</b>	Ikke gjennomført	Ikke gjennomført	Ikke gjennomført
<b>C</b>	Forbehold på posten	Forbehold på postene eller negativ konklusjon	Negativ konklusjon
<b>D</b>	Forbehold på posten	Presisering i beretning og nummerert brev	Forbehold på fire poster
<b>E</b>	Forbehold på posten eller negativ konklusjon	Negativ konklusjon	Negativ konklusjon
<b>F</b>	Umodifisert konklusjon eller forbehold på posten	Forbehold på postene eller negativ konklusjon	Negativ konklusjon

<b>G</b>	Umodifisert konklusjon eller forbehold på posten	Forbehold på en eller begge postene, eller negativ konklusjon	Usikker
<b>H</b>	Umodifisert konklusjon	Forbehold på postene	Vil ikke uttale seg om regnskapet

Tabell 9: Case 3 - avsluttende revisjonshandlinger

Generelt uttrykte intervjuobjektene usikkerhet når de løste case 3. Dersom ikke-korrigert feilinformasjon ligger mellom arbeidsvesentlighetsgrensen og totalvesentlighetsgrensen vil selskap C, D, E, F og G ta, eller vurdere å ta, forbehold på posten. Selskapene A og H uttrykker at de sammenligner mot totalvesentlighetsgrensen og derfor får ikke feilen konsekvenser for revisjonsberetningen. I *deloppgave b* vil ingen revisjonsselskap gi en umodifisert revisjonsberetning, og svarene varierer fra forbehold på postene til negativ konklusjon. Flere av intervjuobjektene uttrykker at de tar forbehold på en eller begge postene fordi akkumulerte feil overstiger totalvesentligheten. Enkelte intervjuobjekter trekker videre frem at revisor må gjøre skjønnsmessige vurderinger for å avgjøre om det blir forbehold eller negativ konklusjon. I *deloppgave c* er det i stor grad enighet om at avdekket feilinformasjon vil være vesentlig for regnskapet totalt sett, og dermed vil de fleste revisorene gi negativ konklusjon eller ikke uttale seg om regnskapet, selv om netto virkningen på resultatet og egenkapitalen er null. Generelt foreligger det ulik praksis knyttet til hvilken revisjonsberetning som skal avlegges av revisor.

# Kapittel 6: Analyse og diskusjon

I dette kapittel blir relevante funn analyseres og diskuteres mot ISA-ene og tidligere forskning. Funnene blir presentert i samme rekkefølge som fasene i revisjonsprosessen, før vi diskuterer generelle funn tilknyttet arbeidsvesentlighet. Som et supplement til diskusjonen vil vi inkludere refleksjoner fra en rådgiver i Den norske Revisorforening. Det vektlegges at dette ikke er uttalelser fra Den norske Revisorforening, men hans personlige meninger.

## 6.1 Planleggingsfasen

Ved fastsettelse av totalvesentlighet benytter samtlige intervjuobjekter både kvalitative og kvantitative faktorer i vurderingen. Kvalitative faktorer som intervjuobjektene fokuserer på er brukermassen og hva ledelsen styrer virksomheten etter. Fastsettelse av totalvesentlighetsgrensen basert på hva brukermassen, deriblant eierne, vil anse som vesentlighet feilinformasjon, samsvarer med prinsippal-agent teorien. Dette knyttes mot at revisor vil informere brukere gjennom revisjonsberetningen dersom regnskapet som helhet inneholder feilinformasjon som vil forventes å påvirke deres beslutninger. Kvantitative faktorer som trekkes frem er 5-10 % av resultat før skatt og 0,5-2 % av driftsinntekter ved revisjon av kommersielle driftsselskap. Ved revisjon av eiendomsselskap benyttes ofte egenkapital og eiendeler som grunnlag for fastsettelsen. Intervjuobjektene fra de store revisjonsselskapene vektlegger at revisjon av børsnoterte selskap krever en stor presisjon, hvilket indikerer bruk av lavere prosentsetser ved fastsettelsen av totalvesentligheten. Selskap B presiserer at totalvesentlighetsgrensen kan settes opp til 3 % av bruttotall når revisjonskunden ikke er børsnotert, og om revisjonskunden er børsnotert kan maksimalt 1 % av bruttotall benyttes i fastsettelsen. De kvalitative og kvantitative faktorene som intervjuobjektene nevner, er i overensstemmelse med veiledningspunkter i ISA 320 (ISA 320. A4-A8).

Case 1, som omhandler planleggingsfasen, viser at majoriteten av intervjuobjektene fastsetter totalvesentlighetsgrensen relativt likt, uavhengig av om revisjonsselskapet er stort eller mellomstort. I caset fastsetter samtlige intervjuobjekter totalvesentligheten slik de beskriver det i intervjuet. Selskap H benytter imidlertid skjønnsmessige vurderinger og justerer totalvesentligheten betydelig opp. Slike vurderinger er i samsvar med ISA 320

veiledningspunkt A4. Flere intervjuobjekter forutsetter at det fiktive selskapet i caset er et driftsselskap, slik at det er hensiktsmessig å benytte resultatregnskapet som beregningsgrunnlag og dermed referanseverdier som resultat for skatt og driftsinntekter. Dette er i overensstemmelse med forskningen til Eilifsen og Messier, hvor det også trekkes frem at resultat før skatt er en sentral referanseverdi for både børsnoterte og ikke-børsnoterte virksomheter (Eilifsen & Messier, 2015, s. 12). Våre funn viser at det er stor trygghet vedrørende fastsettelsen av vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Dette kan begrunnes med at intervjuobjektene beskriver selskapenes metodikker som tydelige vedrørende planleggingsfasen, samt at kravet om å fastsette vesentlighet for regnskapet totalt sett er tydelig beskrevet i ISA 320.

I likhet med forskningen til Eilifsen og Messier, kommenterer revisjonsselskapene i vår undersøkelse at de har retningslinjer for fastsettelse av arbeidsvesentlighetsgrense (Eilifsen & Messier, 2015, s. 13). Alle revisjonsselskapene fastsetter arbeidsvesentlighet, og oppfyller kravet i ISA 320 punkt 11. Fire av revisjonsselskapene fastsetter arbeidsvesentlighetsgrensen innenfor intervallet 50-75 % av totalvesentlighetsgrensen. De fire resterende revisjonsselskapene kan sette arbeidsvesentlighetsgrensen til en høyere sats, og to av disse selskapene kan trekke grensen helt opp til 90 % av totalvesentlighetsgrensen. Funnene fra vår undersøkelse samsvarer med tidligere forskning som avdekket at revisjonsselskapene normalt fastsetter arbeidsvesentligheten i intervallet 50-75 % av totalvesentligheten (Eilifsen & Messier, 2015, s. 13). Det fremkommer også av internasjonal faglitteratur at vanlig praksis er å fastsette arbeidsvesentligheten i intervallet 50-75 % av vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett (Arens et. al., 2017, s. 278; Eilifsen et. al., 2014, s. 85; Stuart, 2012, s. 31). Videre er også våre funn i overensstemmelse med en norsk artikkel publisert i *Revisjon og Regnskap*. Denne artikkelen viser at både store og små revisjonsselskap fastsetter arbeidsvesentlighetsgrensen i intervallet 50-75 % av totalvesentlighetsgrensen (Jorstad & Haaland, 2014, s. 27).

Det fremkommer i vår undersøkelse at de store revisjonsselskapene har nedfelt i metodikken hvilke faktorer som skal vurderes når revisor skal avgjøre hvilken presentsats som skal benyttes ved fastsettelse av arbeidsvesentlighetsgrensen. Mange av de kvalitative faktorene som trekkes frem av revisjonsselskapene i vår undersøkelse er i overensstemmelse med hva de amerikanske revisjonsselskapene i forskning til Eilifsen og Messier uttalte (Eilifsen & Messier, 2015, s. 13). De kvalitative faktorene som trekkes frem i vår undersøkelse er:



- erfaring med feil fra tidligere hos revisjonskunden,
- generell risikovurdering,
- aggregeringsrisiko,
- om kunden er ny,
- bransje,
- børsnotert/ ikke-børsnotert selskap og
- internt kontrollmiljø.

Emby og Pecchiari avdekket i sin undersøkelse at majoriteten av revisorene tenderte til å justere arbeidsvesentligheten når informasjon omhandlet risikofaktorer. De fleste revisorene i denne undersøkelsen redusere arbeidsvesentlighetsgrensen dersom informasjon indikerte høy risiko, og følgelig motsatt ved lav risiko (Emby & Pecchiari, 2013, s. 281). Dette stemmer overens med svar fra både store og mellomstore revisjonsselskap i vår undersøkelse, som vektlegger at risiko har en sentral rolle i fastsettelsen av arbeidsvesentlighet.

I de mellomstore revisjonsselskapene må revisor anvende det profesjonelle skjønnnet i større grad enn i de store revisjonsselskapene ved fastsettelsen av arbeidsvesentlighet, da de ikke har like tydelige retningslinjer. Likevel trekker intervjuobjektene frem flere av de kvalitative faktorene som de store revisjonsselskapene også nevner. Ved vurdering av kvalitative faktorer er det en anvendelse av det profesjonelle skjønnnet i samsvar med ISA 320. Standarden nevner enkelte kvalitative faktorer som revisor bør ta hensyn til ved anvendelse av profesjonelt skjønn, men det foreligger ingen veiledning til den kvantitative vurderingen. Til tross for dette, viser vår undersøkelse at fastsettelsen av arbeidsvesentlighetsgrensen gjøres nokså likt mellom revisjonsselskapene. Ved fastsettelse av arbeidsvesentlighet i case 1 ser vi at fastsettelsen er i samsvar med intervjuobjektene svar i intervjuet. Tydeligheten i svarene underbygger at revisjonsselskapene i stor grad har utarbeidet retningslinjer, og at det generelt ikke foreligger usikkerhet på dette området.

Samtlige revisjonsselskap har retningslinjer for hvordan grense for ubetydelige feil skal fastsettes i planleggingsfasen. Dette er interessant da fastsettelsen ikke er et krav i ISA 320, som blant annet omhandler planleggingsfasen. Begrepet nevnes først i ISA 450, som omhandler avsluttende revisjonshandlinger (ISA 450. A3). Vi undrer oss over hvorfor det ikke er et krav i ISA 320 om at grense for ubetydelige feil skal fastsettes i planleggingsfasen, på lik linje med totalvesentlighetsgrensen og arbeidsvesentlighetsgrensen. Syv av

intervjuobjektene svarer at grense for ubetydelige feil fastsettes basert på totalvesentligheten, hvorimot et selskap svarer at denne fastsettes basert på arbeidsvesentligheten. Majoriteten svarte at de benyttet 5 eller 10 % av totalvesentlighetsgrensen.

Den norske Revisorforening uttaler i sin veiledning *Dokumentasjon ved revisjon av små foretak* at deres utgangspunkt er “at grensen for ubetydelige feil settes til 10 % av arbeidsvesentligheten, men ikke lavere enn kr. 10. 000, under forutsetning av at vi ikke har avdekket risikofaktorer som tilsier en annen vurdering” (Den norske Revisorforening, 2010, s. 17-18). I forskningen til Eilifsen og Messier finner de derimot at revisjonsselskap fastsetter grense for ubetydelige feil til 3-5 % av totalvesentligheten (Eilifsen & Messier, 2015, s. 14-15). Forskningen til Eilifsen og Messier og veiledningen til Den norske Revisorforening gir dermed uttrykk for ulikt grunnlag ved fastsettelsen. Dette kan dog begrunnes med at veiledningen er knyttet til små foretak, hvorimot forskningen er basert på de åtte største revisjonsfirmaene i USA. Det er likevel interessant at kun en av de tre mellomstore revisjonsselskapene i vår undersøkelse svarer at grense for ubetydelige feil baseres på arbeidsvesentligheten. Selskap G og H, som er mellomstore, har som retningslinje å fastsette grense for ubetydelige feil basert på totalvesentligheten, til tross for at deres kunder hovedsakelig er små foretak. Intervjuobjektene fra disse selskapene uttrykker at de, slik som veiledningen fra Den norske Revisorforening, ikke fastsetter en grense for ubetydelige feil lavere er kr 10 000. Da revisjon av små foretak innebærer en relativt lavere vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett, og dermed en lavere arbeidsvesentlighet, vil det i mange tilfeller gi en lav grense for ubetydelige feil. Det kan dermed tenkes at dette er et element i en begrunnelse for å benytte totalvesentligheten, fremfor arbeidsvesentligheten. I case 1 viser intervjuobjektene tydelig sikkerhet ved fastsettelse av grense for ubetydelige feil. Standarden gir ingen veiledning for hvordan denne skal fastsettes i planleggingsfasen, men det foreligger veiledning for dette fra Den norske Revisorforening. Både funn fra intervjuet og caset indikerer at det ikke foreligger usikkerhet rundt fastsettelsen av grense for ubetydelige feil.

Vi ser et klart skille i svarene på spørsmålet om intervjuobjektene anser det som viktig å fastsette en arbeidsvesentlighetsgrense for å oppnå en buffer for å redusere sannsynligheten for at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon overstiger totalvesentlighetsgrensen. De store revisjonsselskapene er i stor grad enig i at det er viktig å fastsette arbeidsvesentlighet i planleggingsfasen for å oppnå en buffer. Revisorene uttaler at

de oppnår en økt grad av sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon ved å fastsette arbeidsvesentlighet. I tillegg benyttes arbeidsvesentlighet som begrunnelse for å unnlate å revidere elementer av regnskapet. Mange intervjuobjekter forklarer at det er en helhetsvurdering som må tas før de velger å unnlate å revidere elementer, spesielt knyttet til påstanden fullstendighet.

Svarene fra de mellomstore skiller seg fra de store revisjonsselskapene. Alle de tre mellomstore revisjonsselskapene er enig i at arbeidsvesentligheten ikke nødvendigvis kan ansees som en buffer for alle revisjonsoppdrag. Dette forklares med at de reviderer mange små kunder og følgelig klarer de ikke å benytte arbeidsvesentligheten til å scope vekk hensiktsmessige elementer av regnskapet som ligger under arbeidsvesentlighetsgrensen. Ved revisjon av små foretak vil oppdragets størrelse være mindre omfattende, og for at revisor skal få kontroll over materialet vektlegger de mellomstore revisjonsselskapene at de ikke kan benytte arbeidsvesentlighetsgrensen fullt ut til å unnlate å revidere elementer. Flere intervjuobjekter trekker frem at det også kan foreligge et forventningsgap. Kunden har i noen tilfeller forventninger til at revisor skal avdekke og rette feil som ligger mellom arbeidsvesentlighetsgrensen og grense for ubetydelige feil, slik at revisor må revidere med en høyere presisjon. Dette trekker enkelte intervjuobjekter frem som en begrunnelse for at arbeidsvesentligheten ikke kan benyttes etter sin hensikt. Rådgiveren i Den norske Revisorforening er av den oppfatning at ved revisjon av små foretak vil ikke revisor bruke mye tid på fastsettelsen av vesentlighetsgrenser, da grensene likevel ikke kommer til anvendelse under gjennomføringen av revisjonen. Dette strider imidlertid mot hensikten til arbeidsvesentlighet som blant annet er å gi revisor en sikkerhet for at summen av uavdekket og ikke-korrigert feilinformasjon ikke overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. I tillegg kan arbeidsvesentligheten bidra til å skape en måleffektiv revisjon, ved at revisor kan unnlate å revidere elementer i regnskapet dersom beløpet er lavere enn arbeidsvesentlighetsgrensen (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 39-40).

Våre funn viser at arbeidsvesentlighet i større grad benyttes etter sin hensikt hos de store revisjonsselskapene enn hos de mellomstore. De mellomstore viser til størrelsen på revisjonskundene som en begrunnelse for mindre bruk av arbeidsvesentlighet. Dette er et interessant funn, da de store revisjonsselskapene også reviderer små kunder, men likevel klarer å benytte arbeidsvesentligheten i større grad.

Samtlige intervjuobjekter var usikre ved spørsmålet om hvordan de definerer en transaksjonsklasse og en kontosaldo. Ingen av revisjonsselskapene i vår undersøkelse har retningslinjer med tydelige definisjoner for disse begrepene. Dette er interessant, da disse to begrepene er sentrale i standardene og et naturlig utgangspunkt for scopingene nevnt ovenfor, og som deretter ligger til grunn for den videre gjennomføringen av revisjonen. Videre knyttes transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger sammen med vesentlighetskonseptet i ISA 320 punkt 10. Revisjonsstandardene definerer ikke begrepene, men det kan tolkes av ISA 315 veiledningspunkt A129 at transaksjonsklasser er relatert til resultatregnskapet og at kontosaldoer er relatert til balanseposter. Dette kan være et argument for at det ikke ble vurdert som nødvendig å definere begrepene i ISA-ene i clarity-prosjektet. Rådgiveren i Den norske Revisorforening uttaler at han ikke vet grunnen til at de ikke er definert, men at han gjerne skulle ha sett at de var det. Videre uttrykker han at det skapes en viss fleksibilitet i revisjonen, ved at begrepene ikke er definert.

Begrepene transaksjonsklasse og kontosaldo er fundamentale i revisjonen og er dermed av stor betydning i vår problemstilling, fordi de et naturlig utgangspunkt for scopingene og den videre gjennomføringen av revisjonen. Våre funn viser at det foreligger stor usikkerhet tilknyttet begrepene, og i lys av at begrepene er sentrale i vurderingen av å unnlate og revidere deler av årsregnskapet, synes vi det underlig at intervjuobjektene strever med begrepene. Det vil derfor være sentralt å knytte dette opp mot faglitteratur og tidligere forskning. Vi har søkt i både nasjonal og internasjonal faglitteratur og forskning, men denne problematikken er lite undersøkt, slik at det ikke foreligger sammenligningsgrunnlag for våre funn.

## **6.2 Gjennomføringsfasen**

I gjennomføringsfasen fant vi klare forskjeller for anvendelsen av arbeidsvesentlighet. Alle de fem store revisjonsselskapene har retningslinjer for bruk av arbeidsvesentlighet i gjennomføringsfasen, enten i form av at de er innarbeidet i statistiske modeller eller kursmateriell. De tre mellomstore revisjonsselskapene er alle usikker på om de har noen form for retningslinjer, og i den grad de har retningslinjer foreligger det ingen tydelige krav til hvordan arbeidsvesentlighet skal anvendes i gjennomføringen av revisjonen. Det fremkommer heller ingen krav i revisjonsstandardene til hvordan arbeidsvesentlighet skal anvendes, og

dermed kan det tenkes at det foreligger usikkerhet knyttet til dette i praktisk revisjon. Verken lærebøker, tidligere forskning og relevante forskningsartikler utdyper i særlig grad hvordan arbeidsvesentlighetsgrensen skal anvendes i gjennomføringsfasen av revisjon.

Når revisjonsselskapene skal fastsette et utvalg til test av kontroller og substanshandlinger, ønsket vi å undersøke om vesentlighetsgrensene kom til anvendelse. Alle intervjuobjektene svarer nokså likt, og uttrykker at de har god kontroll på dette. Ingen revisjonsselskap benytter noen av vesentlighetsgrensene til å teste kontroller, hvorimot alle benytter arbeidsvesentlighetsgrensen til å fastsette utvalget ved substanshandlinger. Dette er i overensstemmelse med faglitteratur utgitt av Arens et al. (Arens et al., 2017, s. 456). Når vi videre stilte spørsmål knyttet til hvordan de benytter arbeidsvesentlighetsgrensen til å bestemme utvalg ved substanshandlinger kom det imidlertid frem at ikke alle selskap klarer å anvende grensen. Revisorene uttrykker at de har kontroll på den teoretiske tilnærmingen til vesentlighetsbegrepet i gjennomføringsfasen, men ved praktisk revisjon er det likevel ikke alle som klarer å anvende vesentlighetsgrensene.

Det største skillet i gjennomføringsfasen går mellom de revisjonsselskapene som benytter statistiske verktøy, og de som ikke gjør det. To av de mellomstore revisjonsselskapene har ikke statistiske verktøy, og baserer utvalget på skjønnsmessige vurderinger. De forklarer at arbeidsvesentlighetsgrensen ikke kommer til direkte anvendelse ved gjennomføringen av revisjonshandlingene, da utvalget kun er basert på revisors skjønn og ikke statistiske verktøy. En anvendelse av det profesjonelle skjønnnet innebærer at arbeidsvesentlighetsgrensen skal tas med i betraktningen ved utøvelse av skjønnnet, da grensen er avgjørende for mengden revisjonshandlinger som revisor må utføre. Denne sammenhengen er det ingen av revisorene i de to mellomstore revisjonsselskapene som nevner. Arbeidsvesentlighetsgrensen henger sammen med presisjonsnivået i revisjonen, og bør følgelig være med i fastsettelsen av utvalget enten revisjonsselskapet anvender statistiske verktøy eller ikke. For de seks revisjonsselskapene som anvender statistiske verktøy, benyttes arbeidsvesentligheten direkte ved utvalgsmodellen. Arbeidsvesentlighet blir trukket frem som en av de mest sentrale parameterne for å bestemme utvalgsstørrelsen. Grensen plottes direkte inn i det statistiske verktøyet som videre gir revisor utvalgsstørrelsen. De fleste små og mellomstore revisjonsselskapene i Norge har ikke utviklet statistiske verktøy som kan anvendes ved fastsettelse av utvalg. Det er derfor forsvarlig å påstå at disse selskapene ikke klarer å anvende arbeidsvesentlighetsgrensen i den praktiske revisjon, da de verken benytter statistiske verktøy

eller inkluderer grensen i skjønnsmessige betraktninger ved fastsettelse av utvalgsstørrelsen. Det kan stilles spørsmål til hvorfor det foreligger krav til at revisor skal fastsette en slik grense, dersom den likevel ikke kommer til anvendelse. Rådgiveren i Den norske Revisorforening uttrykker også at han forutsetter at arbeidsvesentligheten heller ikke vil komme til anvendelse ved gjennomføringen av revisjonen, da de ikke har de statistiske verktøyene.

Finanstilsynet har kritisert små og mellomstore revisjonsselskap for at deres metodikk gir liten støtte til revisors skjønnutøvelse. Finanstilsynet uttaler at enkelte små og mellomstore revisjonsselskap ikke definerer hvilke kriterier som legges til grunn ved fastsettelse av utvalg. Videre kritiserer de små og mellomstore revisjonsselskap for at utvalgsstørrelsen er mindre enn forventet uten at dette blir begrunnet (Finanstilsynet, 2016, s. 14). Slik vi tolker rapporten fra Finanstilsynet, mener de at begrunnelsen for fastsettelsen av utvalg er mangelfull. Dersom revisjonsselskapene hadde begrunnet at utvalget er basert på presisjonsnivået, som igjen har en direkte sammenheng med arbeidsvesentlighetsgrensen, tolker vi det slik at denne kritikken ikke ville foreligget. Intervjuobjektene som ikke hadde statistiske verktøy, uttalte at de i praksis så på antall stikkprøver som ble tatt ved forrige revisjon, og dersom omstendighetene ellers ikke hadde endret seg, benyttet de samme antall stikkprøver som året før. Slik vi tolker svarene i undersøkelsen vår, dokumenteres ikke det profesjonelle skjønn i den grad det burde når utvalgsstørrelsen skal fastsettes. Det kan dernest tenkes at Finanstilsynet ville kritisert de mellomstore revisjonsselskapene i vår undersøkelse som ikke benytter statistiske verktøy, for å ikke anvende profesjonelt skjønn i den grad det ønskes ved fastsettelsen av utvalgsstørrelse. Fastsettelse av utvalg som utelukkende er basert på fjorårets utvalgsstørrelse, strider imot veiledningspunkt A11 i ISA 530, som uttrykker at utvalgsstørrelsen kan fastsettes basert på statistikkbasert formel eller gjennom utøvelse av profesjonelt skjønn. Det kan tolkes dithen at de mellomstore revisjonsselskapene som ikke benytter statistiske verktøy, heller ikke anvender profesjonelt skjønn i den grad Finanstilsynet ønsker.

Den norske Revisorforenings rådgiver trekker frem at vesentlighetsgrensene har liten praktisk nytte ved revisjon av små foretak, men at det skjer store endringer fremover. Den digitale utviklingen er i ferd å innta markedet for revisjon av små foretak, hvilket vil ha stor betydning for små og mellomstore revisjonsselskap som ikke har utviklet statistiske verktøy. Han trekker frem eksempelet SmartBob, en robot algoritme, som skal forenkle mange av revisors manuelle oppgaver, deriblant fastsettelse av utvalgsstørrelsen (Prisolve, 2019). For å benytte

SmartBob vil fastsettelsen av vesentlighetsgrenser og anvendelsen av arbeidsvesentlighet være helt sentral, slik at små og mellomstore revisjonsselskap også vil få stor nytte av å fastsette arbeidsvesentlighet i fremtiden.

Ved fastsettelse av tolererbar feil svarer samtlige at denne baseres på arbeidsvesentlighetsgrensen. Unntaket er selskap C som uttaler at de i praksis ikke fastsetter tolererbar feil. Flere av intervjuobjektene i de store revisjonsselskapene viser til at de ikke bruker tolererbar feil som begrep, men at de benytter engelsk terminologi. De store revisjonsselskapene har engelske retningslinjer og vi ser fra intervjuene at det er noe forvirring knyttet til om begrepene tolererbare feil og arbeidsvesentlighet har lik betydning på norsk, som på engelsk. Begrepene *tolerable misstatements* og *performance materiality* kan begge oversettes til arbeidsvesentlighet (Stuart, 2012, s. 31). Dette kan være en årsak til at intervjuobjektene uttrykte usikkerhet knyttet til fastsettelse av tolererbar feil. Tre av revisjonsselskapene forklarer at de fastsetter tolererbar feil med utgangspunkt i arbeidsvesentligheten, og at tolererbar feil aldri kan settes høyere, men i noen tilfeller til et lavere nivå. I selskap E fastsettes tolererbar feil i området 5-100 % av arbeidsvesentligheten, avhengig av revisjonsrisikoen. ISA 530 anfører i veiledningspunkt A3 at fastsettelse av tolererbar feil er en anvendelse av arbeidsvesentligheten. Det forklares videre at tolererbar feil kan fastsettes til det samme beløpet eller til et lavere beløp enn arbeidsvesentligheten. Rådgiveren i Den norske Revisorforening mener at veiledningspunkt A3 i ISA 530 forteller deg hva du skal gjøre, og ved å lese denne standarden bør det ikke foreligge tvil om at arbeidsvesentlighetsgrensen er utgangspunktet for å fastsette tolererbar feil. Han uttrykker at tolererbar feil kan settes til et lavere beløp, men aldri høyere. Funnene fra vår undersøkelse viser at revisjonsselskapene, med unntak av selskap C, fastsetter tolererbar feil i samsvar med veiledningen til ISA 530 punkt A3, til tross for at forståelsen av sammenhengen mellom disse ikke kommer like tydelig frem.

Når vi spør om revisorene mener at arbeidsvesentlighet er nyttig for gjennomføringsfasen i revisjon ser vi også her et mønster i svarene. De revisjonsselskapene som benytter statistiske verktøy uttrykker at arbeidsvesentligheten er helt avgjørende i gjennomføringsfasen og har stor nytte ved fastsettelsen av utvalgsstørrelsen. Flere intervjuobjekter fra de store revisjonsselskapene trekker frem at de også må ta skjønnsmessige betraktninger, slik at arbeidsvesentligheten alene ikke avgjør utvalgsstørrelsen. Selskap F sier at nytten av arbeidsvesentlighet ikke er så stor, da de nesten aldri klarer å anvende den. Selskap H trekker

frem at de er i en fase der de har økt fokus på å anvende arbeidsvesentlighet, men ellers er den lite egnet for praktisk bruk. Både selskap F og H forklarer at det er en stor svakhet at revisor ikke klarer å benytte arbeidsvesentlighetsgrensen ved revisjon av små foretak.

Ved gjennomføringen av case 2, som omhandler behandling av feilinformasjon avdekket ved gjennomføring av revisjonen, ser vi at revisjonsselskapene gjør nokså like handlinger. Når revisor avdekker feilinformasjon under revisjonen, kan videre revisjonshandlinger være å utvide utvalget, kommunisere med ledelsen eller revurdere vesentlighetsgrensen. Alle revisjonsselskapene, med unntak av selskap H, uttalte at de vil gjøre flere revisjonshandlinger om avdekket feilinformasjon nærmet seg arbeidsvesentlighetsgrensen. Caset viser at arbeidsvesentligheten er sentral i vurderingen av videre revisjonshandlinger, selv hos to av de tre mellomstore revisjonsselskapene som tidligere uttalte at de ikke har tydelige krav til hvordan de skal anvende arbeidsvesentlighet i denne fasen. Revisjonshandlingene som blir beskrevet av intervjuobjektene samsvarer med revisjonsstandardene som blant annet stiller krav til at revisor skal revurdere vesentlighetsgrensen dersom det er relevant og kommunisere avdekket feilinformasjon til riktig ledelsesnivå (ISA 320. 12; ISA 450. 8-9).

### **6.3 Avsluttende revisjonshandlinger**

I den siste fasen, avsluttende revisjonshandlinger, er ikke revisjonsselskapene like konsistente i sine svar. Det fremkommer at revisjonsselskapene gjør ulike vurderinger i denne fasen, spesielt tilknyttet vurderinger rundt vesentlighetskonseptet. Syv av revisjonsselskapene svarer at de har retningslinjer eller rutiner for hvordan arbeidsvesentlighet skal benyttes i avsluttede revisjonshandlinger. Selskap H er det eneste selskapet som uttrykker at arbeidsvesentlighet ikke benyttes i denne fasen. ISA-ene gir ingen veiledning om bruk av arbeidsvesentlighet i avsluttende revisjonshandlinger, og det er dermed et interessant funn at syv av revisjonsselskapene har utarbeidet egne retningslinjer eller rutiner for bruk av arbeidsvesentlighet i denne fasen.

Halvparten av revisjonsselskapene i vår undersøkelse måler ikke-korrigert feilinformasjon mot arbeidsvesentligheten, hvorimot den andre halvparten svarer at de måler mot vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Vi finner ingen sammenheng mellom store og mellomstore revisjonsselskap i tilknytning til hvordan totalvesentlighet og arbeidsvesentlighet



benyttes. Svarene fra vår undersøkelse viser at det foreligger ulik praksis for hvilken grense ikke-korrigert feilinformasjon skal måles mot ved avsluttende revisjonshandlinger. Faglitteratur og artikler viser også noe ulik praksis for hvilken grense som skal anvendes. Andersen og Eilifsen, Gulden, Stuart, og Arens et al. uttrykker at ikke-korrigert feilinformasjon skal vurderes mot vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 41; Arens et al., 2017, s.281; Gulden, 2016, s. 112; Stuart, 2012, s. 352). Eilifsen et al. anfører derimot at ikke-korrigert feilinformasjon skal vurderes mot arbeidsvesentligheten (Eilifsen et al., 2014, s. 372). Forskningsartikkelen til Eilifsen og Messier avdekket også en ulik praktisering av grensene i avsluttende revisjonshandlinger. Det fremkommer i deres forskningsartikkel at tre av de åtte amerikanske revisjonsselskapene benytter arbeidsvesentlighetsgrensen i vurderingen om ikke-korrigert feilinformasjon skal betraktes som vesentlig for regnskapet totalt sett (Eilifsen & Messier, 2015, s.17). Dette viser at faglitteratur og artikler er noe mer entydige enn våre funn, som viser at både arbeidsvesentlighet og totalvesentlighet anvendes i lik grad ved vurdering av ikke-korrigert feilinformasjon.

Rådgiveren i Den norske Revisorforening uttaler at arbeidsvesentligheten, etter hans mening, ikke bør benyttes når revisor skal konkludere om regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon. Han uttrykker at dersom revisor er sikker på at regnskapet kun inneholder feil som er mellom arbeidsvesentligheten og totalvesentligheten, vil det være rart om en revisor tar forbehold på regnskapet. Forutsetningen for resonnementet er at totalvesentligheten er satt riktig, samt at feilen ikke vil påvirke brukerens beslutning. Han forstår likevel usikkerheten til revisorene i vår undersøkelse vedrørende problematikken når ikke-korrigert feilinformasjon har en verdi mellom arbeidsvesentligheten og totalvesentligheten. Rådgiveren anfører videre at revisor i teorien ikke skal kommunisere feil som ikke kan påvirke brukernes beslutning, men han forstår usikkerheten i den praktiske revisjonen. Rådgiveren uttrykker at Den norske Revisorforening ikke har utgitt veiledning for hvordan arbeidsvesentligheten skal benyttes i avsluttende revisjonshandlinger.

Majoriteten av intervjuobjektene trekker frem at når ikke-korrigert feilinformasjon har en verdi som ligger mellom arbeidsvesentligheten og totalvesentligheten skal det foretas en kvalitativ vurdering, før en eventuell konklusjon foreligger. Sentrale kvalitative faktorer som blir vurdert er vurdering av grunnlaget for feilen, om det er faktiske eller projiserte feil, risikoen for at det kan foreligge flere feil, hvilken situasjon selskapet er i, samt bransje. Dette

er konsistent med forskning gjennomført av Eilifsen og Messier, hvor samtlige av de amerikanske revisjonsselskapene uttalte at ikke-korrigert feilinformasjon ikke eksplisitt skal vurderes kvantitativt, men at kvalitative faktorer også må vurderes (Eilifsen & Messier, 2015, s. 15). Våre funn er også i overensstemmelse med ISA 320 som viser til at ikke-korrigert feilinformasjon ikke bare kan vurderes ut fra dens tallstørrelse, men i tillegg må vurderes kvalitativt. Det innebærer at revisor må benytte profesjonelt skjønn for å avgjøre om ikke-korrigert feilinformasjon skal ansees som vesentlig for regnskapet totalt sett (ISA 320. A2). Funnene fra vår undersøkelse og forskning til Eilifsen og Messier gir grunn til å antyde at arbeidsvesentligheten har en større betydning i avsluttende revisjonshandlinger enn det faglitteratur og artikler uttrykker og at det foreligger ulik praksis i bransjen.

Case 3 viser at det foreligger usikkerhet og ulik praksis blant revisjonsselskapene knyttet til avsluttende revisjonshandlinger. Når en post inneholder ikke-korrigert feilinformasjon som har en verdi mellom arbeidsvesentligheten og totalvesentligheten, og det ikke foreligger andre ikke-korrigerte feil, varierer svarene mellom umodifisert konklusjon til en vurdering av negativ konklusjon. Vi ser ingen sammenheng mellom de store og mellomstore revisjonsselskapene i tilknytning til hvilken revisjonsberetning de avgir. Med unntak av selskap C, har vi ikke funnet ulikheter i den teoretiske og praktiske tilnærmingen til revisjonsselskapene i avsluttende revisjonshandlinger. Vi finner det interessant at selskap C uttaler i intervjuet at ikke-korrigert feilinformasjon skal vurderes mot totalvesentlighet, men likevel velger å ta forbehold på posten i det praktiske caset når ikke-korrigert feilinformasjon ligger mellom arbeidsvesentlighetsgrensen og totalvesentlighetsgrensen. Ett selskap uttrykker tydelig at de vil gi en umodifisert konklusjon, to selskap vil gi forhold, mens tre selskap uttaler at de vurderer forbehold. Dette indikerer at det foreligger ulik praksis mellom revisjonsselskapene, og vi ser ikke et skille mellom de store og de mellomstore revisjonsselskapene.

Videre i case 3 ser vi at svarene spriker når intervjuobjektene blir presentert for ytterligere ikke-korrigert feil, hvilket innebærer at summen av ikke-korrigert feilinformasjonen overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Svarene varierer fra presisering i beretningen til negativ konklusjon. Vi ser en sammenheng i at revisjonsselskapene som benytter totalvesentligheten i vurderingen av ikke-korrigerte feil tenderer til å gi forhold på postene, hvorimot tre av de fire revisjonsselskapene som benytter arbeidsvesentlighet uttrykker negativ konklusjon eller en vurdering av negativ konklusjon. Når feilen akkumulert

er 1,4 millioner, mens netto resultatpåvirkning er kr 0, er svarende mer konsistente. Et intervjuobjekt viser til en stor usikkerhet som gjør at intervjuobjektet ikke ønsker å avgi et svar. Selskap D vil gi forhold på alle postene, mens de resterende intervjuobjektene vil gi en negativ beretning eller ikke uttale seg om regnskapet, selv om netto resultateffekt er null og egenkapitalen er upåvirket av feilene.

Resultatene fra utførelsen av case 3 fremhever ulik praksis, spesielt rettet mot vurdering av ikke-korrigert feilinformasjon som har en verdi mellom arbeidsvesentlighet og totalvesentligheten. Flere av intervjuobjektene uttrykker at det er ubehagelig at ikke-korrigert feilinformasjon overstiger arbeidsvesentligheten, da dette reduserer sikkerheten for at summen av uavdekket og ikke-korrigert feilinformasjon ikke overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Andre intervjuobjekter viser til en større trygghet i å kun måle feilen mot totalvesentlighetsgrensen, da det er beløp over denne vesentlighetsgrensen som vil kunne forventes å påvirke beslutningene til regnskapsbrukerne. Dette er som nevnt også oppfatningen til flere lærebøker. ISA-ene gir ingen veiledning for hvilken vesentlighetsgrense som skal benyttes ved en konklusjon, hvilket kan være et element for usikkerheten intervjuobjektene uttrykker.

## 6.4 Generelle funn

Vi spurte revisorene om de mener at revisjonsstandardene er tydelige knyttet til bruken av arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon. Svarene vi fikk tilsier at revisorene i vår undersøkelse mener standardene er utydelige. De fleste intervjuobjektene svarte momentant *nei* ved spørsmål om standardene er tydelig. Flere, spesielt de store revisjonsselskapene, presiserer at selskapet selv har utarbeidet egne retningslinjer som bygger på revisjonsstandardene, men som er tydeligere. Intervjuobjektene trekker frem at de sjeldent benytter revisjonsstandardene som hjelpemiddel, da deres egne metodikker og andre dokumentasjonsverktøy er til større nytte. Dette strider mot hensikten til clarity-prosjektet som hadde som formål å gjøre standardene mer forståelig og anvendelige (Gulden, 2016, s. 34). Rådgiveren i Den norske Revisorforening er enig i at standardene er utydelige og at formålet med clarity-prosjektet ikke er oppnådd. Han trekker videre inn at det, i noen tilfeller, er bra at standardene åpner for at revisor må anvende profesjonelt skjønn, da det skaper en mer fleksibel revisjon.

En artikkel publisert i Revisjon og Regnskap viser til at arbeidsvesentlighet skal bidra til å skape en måleffektiv revisjon (Jorstad & Haaland, 2014, s. 25). Vi ønsket å undersøke om revisorene mener revisjonsprosessen har blitt mer effektiv etter innføringen av arbeidsvesentlighet. Svarene vi fikk var noe ulike og vi ser ingen sammenheng mellom de mellomstore og store revisjonsselskapene. Selskap B og H trekker frem at revisjonen helt klart er blitt mer effektiv siden 2010, men at det skyldes andre faktorer enn arbeidsvesentligheten. Den teknologiske utviklingen trekkes frem som en mulig årsak til en mer effektiv revisjon.

Generelt uttrykker de mellomstore revisjonsselskapene at nytten av arbeidsvesentlighet øker med revisors erfaring. Dette kan knyttes til at i praksis vil revisor sjeldent mekanisk scope vekk poster under arbeidsvesentlighetsgrensen ved revisjon av små foretak. Intervjuobjektene i de mellomstore revisjonsselskapene uttrykker at revisor må anvende profesjonelt skjønn og argumentere for valgene som blir gjort, noe som kan være vanskelig for en nyansatt revisor. Erfaring er derfor sentralt for å fatte riktige beslutninger ifølge de mellomstore revisjonsselskapene. Intervjuobjektene fra de store revisjonsselskapene er tryggere på å anvende arbeidsvesentligheten til å scope vekk poster som ligger under grensen. De store revisjonsselskapene benytter arbeidsvesentligheten mer mekanisk enn de mellomstore revisjonsselskapene, og dermed kan det tolkes dithen at erfaring i de store revisjonsselskapene ikke er like avgjørende for å ha nytte av arbeidsvesentlighetsgrensen. Et konkret eksempel på dette er at selskap B mener arbeidsvesentlighet er et godt verktøy for nyutdannede revisorer. Intervjuobjekt B2 trekker frem at nyutdannede jobber med mange forskjellige oppdrag i løpet av kort tid, slik at arbeidsvesentlighet er en god parameter å forholde seg til. Dette er interessant, da et intervjuobjekt i det mellomstore selskapet H mener det motsatte. H2 mener nyutdannede revisorer ikke har opparbeidet en forståelse av begrepet og dermed bør de heller argumentere og dokumentere for sine valg, uten å anvende vesentlighetsgrenser. Intervjuobjektene representerer revisjonsselskap av ulik størrelse, og det kan være en av årsakene til at de har ulik tilnærming til problemstillingen.

Det viser seg ved flere spørsmål at revisjonsselskap av ulik størrelse har forskjellige tilnærminger. De store revisjonsselskapene reviderer generelt større kunder og omfanget av regnskapet er dermed mer omfattende enn ved revisjon av små og mellomstore kunder. Det kan tenkes at dette er en nærliggende årsak til at svarene varierer. Rådgiveren i Den norske Revisorforening uttrykker at det å ha noen års erfaring, i motsetning til å være nyutdannet, vil

være en fordel uansett. Videre trekker han frem at i en revisjon der revisor må gjøre bruk av profesjonelt skjønn er det avgjørende å ha erfaring. I de fem store revisjonsselskapene benyttes derimot ulike former for revisjonsverktøy, noe som gjør bruken av det profesjonelle skjønnnet mindre på enkelte områder. Vi ser at rådgiverens betraktning samsvar med våre funn.

# Kapittel 7: Konklusjon

Problemstilling i denne oppgaven er: *Hvordan benyttes arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon?*

Problemstillingen er belyst ved å benytte teori og tidligere forskning. For å undersøke problemstillingen er det gjennomført dybdeintervjuer med revisorer fra åtte ulike revisjonsselskap. Vi har benyttet en semistrukturert intervjuguide i tillegg til caseløsning for å få en dypere forståelse av revisjonsselskapenes praktiske bruk av arbeidsvesentlighet. En rådgiver i Den norske Revisorforening har videre blitt inkludert for å skape en større refleksjon og forståelse rundt bruken av arbeidsvesentlighet. Tidligere forskning på revisjonsselskap er trukket inn for å skape et sammenligningsgrunnlag mot våre funn. Nasjonal og internasjonal faglitteratur, samt artikler er videre benyttet som et supplement i analyse og diskusjon.

## 7.1 Konklusjon

Vår undersøkelse viser at arbeidsvesentlighet benyttes ulikt i den praktiske revisjon. Funnene våre er basert på svar fra åtte ulike revisjonsselskap, og kan dermed ikke generaliseres til hele populasjonen. Likevel gir våre funn indikasjoner på at de store revisjonsselskapene i større grad anvender arbeidsvesentlighet i den praktiske revisjonen, sammenlignet med de mellomstore.

Funn fra planleggingsfasen viser ingen tydelige skiller mellom de store og mellomstore revisjonsselskapene ved den teoretiske fastsettelsen av totalvesentligheten, arbeidsvesentligheten og grense for ubetydelige feil. Det blir uttrykket at i praksis er den største utfordringen ved fastsettelse av arbeidsvesentlighet knyttet til hvilken prosentsats i intervallet som skal benyttes. Dette gjelder spesielt om revisjonen omfatter et type selskap som ikke er predefinert i deres retningslinjer.

I planleggingsfasen fastsettes arbeidsvesentlighet for å oppnå en buffer, samt for å scope vekk elementer av regnskapet. Vår oppgave har avdekket at samtlige revisjonsselskap uttrykker usikkerhet knyttet til betydningen av transaksjonsklasse og kontosaldo. Dette finner vi

interessant da begrepene er et naturlig utgangspunkt for scoping, og den videre gjennomføringen av revisjonen. Til tross for at samtlige av intervjuobjektene betraktet bruk av arbeidsvesentlighet som en buffer, viser våre funn at de store revisjonsselskapene anser arbeidsvesentligheten som mer nyttig enn de mellomstore revisjonsselskapene. De store revisjonsselskapene vektlegger at arbeidsvesentligheten gir revisor en større grad av sikkerhet for at summen av uavdekket og ikke-korrigert feilinformasjon ikke overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. I tillegg uttaler de at revisor benytter arbeidsvesentlighet som en begrunnelse til å scope vekk poster. Intervjuobjektene fra de mellomstore revisjonsselskapene uttaler derimot at arbeidsvesentlighet ikke får sin fulle anvendelse. Forventningsgapet er et sentralt element, da de mellomstore forklarer at enkelte kunder forventer at alle feil blir rettet, samt at oppdragsstørrelsen gjør det problematisk å benytte arbeidsvesentligheten etter sin hensikt. De mellomstore revisjonsselskapene forklarer at deres kunder hovedsakelig er små, og dermed klarer de ikke å scope vekk poster basert på arbeidsvesentlighetsgrensen, da revisor ikke vil oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Det fremkommer at samtlige intervjuobjekter ser fordeler ved bruk av arbeidsvesentlighet, men våre funn viser at det er de store revisjonsselskapene som i større grad benytter arbeidsvesentlighet etter sin hensikt som buffer og til scoping.

Ved gjennomføring av den praktiske revisjon benyttes arbeidsvesentlighet ulikt blant revisjonsselskapene. De store revisjonsselskapene forklarer at arbeidsvesentlighet er en svært nyttig og godt brukt parameter ved gjennomføringen av revisjonen. Seks av revisjonsselskapene i vår undersøkelse benytter arbeidsvesentlighetsgrensen direkte i statistiske modeller for å definere utvalget. To av revisjonsselskapene benytter ikke statistiske verktøy, og uttaler at de derfor kun baserer utvalget på revisors profesjonelle skjønn. I henhold til faglitteratur er arbeidsvesentlighetsgrensen sentral ved anvendelse av revisors profesjonelle skjønn når utvalgsstørrelsen skal fastsettes. Arbeidsvesentlighetsgrensen har en direkte sammenheng med presisjonsnivået i revisjonen, som følgelig henger sammen med utvalgsstørrelsen. Likevel svarer to av revisjonsselskapene at arbeidsvesentlighet ikke blir benyttet i utvalgsmodellen, og vi tolker det slik at de ikke ser sammenhengen mellom arbeidsvesentlighetsgrensen og utvalgsstørrelsen.

Funn fra vår undersøkelse tyder på at det foreligger usikkerhet og ulikheter vedrørende anvendelsen av arbeidsvesentlighet i avsluttende revisjonshandlinger. Fire revisjonsselskap

måler ikke-korrigert feilinformasjon mot arbeidsvesentlighetsgrensen, og fire måler mot totalvesentlighetsgrensen. Vi ser ingen mønster ved hvilke revisjonsselskap som anvender arbeidsvesentlighetsgrensen eller totalvesentlighetsgrensen i avsluttende revisjonshandlinger. Det foreligger ingen krav i revisjonsstandardene knyttet til bruk av arbeidsvesentlighet i avsluttende revisjonshandlinger, og faglitteratur og forskning viser motstridende oppfatninger knyttet til hvilken grense som er mest hensiktsmessig å anvende. Svarene fra vår undersøkelse er noe mer entydig enn faglitteraturen og forskning, og antyder at arbeidsvesentlighet har en stor betydning for flere revisjonsselskap i avsluttende revisjonshandlinger. For noen revisjonsselskap blir den ikke anvendt for å vurdere om det foreligger risiko for at summen av uavdekket og ikke-korrigert feilinformasjon overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett, men kun som en del av den kvalitative vurderingen som tas før revisor avgir revisjonsberetningen.

Våre funn viser at arbeidsvesentlighet blir benyttet ulikt av revisjonsselskapene gjennom revisjonsprosessen. I gjennomføringsfasen ser vi at det kun er revisjonsselskapene med statistiske verktøy som benytter arbeidsvesentlighet for å bestemme utvalgsstørrelsen. Dette er i overensstemmelse med Finanstilsynets rapport fra tematisyn om *Stikkprøver i revisjon*, samt uttalelsen til rådgiveren i Den norske Revisorforening som vektlegger at de hovedsakelig får spørsmål knyttet til planleggingsfasen og avsluttende revisjonshandlinger, da han uttaler at arbeidsvesentlighet ikke benyttes i stor grad i gjennomføringsfasen. Den digitale utviklingen antas å utligne forskjeller i bruken av arbeidsvesentlighet, når både små og mellomstore revisjonsselskap i større grad tar i bruk statistiske verktøy. Dette indikerer at digitalisering og utvikling av IT-verktøy vil bidra til økt bevissthet knyttet til bruken av arbeidsvesentlighet.

## **7.2 Forslag til videre forskning**

Denne oppgaven fokuserer på hvordan revisor anvender arbeidsvesentlighet i den praktiske revisjon. Våre funn er basert på et begrenset antall utvalgte intervjuobjekter fra store og mellomstore revisjonsselskap. Det ville vært interessant å studere samme problemstilling med et større utvalg intervjuobjekter i en kvalitativ eller kvantitativ undersøkelse.

Intervjuobjektene kunne representert en større del av landet, eventuelt kunne utenlandske revisjonsselskap blitt inkludert i undersøkelsen. I tillegg ville det vært interessant å undersøke



om svarene hadde variert ytterligere dersom små revisjonsselskap hadde vært en del av vårt utvalg.

Begrepene transaksjonsklasse og kontosaldo er et naturlig utgangspunkt for scoping, og i henhold til de internasjonale revisjonsstandardene skal begrepene tas hensyn til under revisjonen. Vår undersøkelse indikerer at det foreligger ulike tolkninger av begrepene, og usikkerhet knyttet til bruken av disse i den praktiske revisjon. Det foreligger verken forskning eller faglitteratur knyttet til problematikken, og vi oppfordrer derfor til videre forskning rundt dette.

Det ville videre vært interessant å undersøke om den digitale utviklingen har betydning for bruken av arbeidsvesentlighet. Funn fra vår undersøkelse viser at store revisjonsselskap har utviklet egne statistiske verktøy, og anvender arbeidsvesentligheten direkte ved fastsettelse av utvalgsstørrelse. Små og mellomstore revisjonsselskap har ikke alle utviklet egne statistiske verktøy og derfor benyttes kun revisors profesjonelle skjønn når utvalget skal tas. Dersom små og mellomstore revisjonsselskap begynner å benytte statistiske verktøy antydes det at arbeidsvesentligheten vil bli mer relevant ved gjennomføringen av revisjonen. Der noen revisjonsselskap i dag ikke benytter arbeidsvesentlighet, kan den i fremtiden få svært stor betydning. Dette hadde vært interessant å gjøre undersøkelser på.

Slik tidligere forskning og vår undersøkelse viser, er det ulikheter knyttet til bruken av vesentlighetskonseptet i avsluttende revisjonshandlinger. Det hadde vært interessant å gå dypere inn i denne fasen for å undersøke hvilke faktorer som ligger bak ulikhetene tilknyttet bruken av vesentlighet ved avsluttende revisjonshandlinger.

Bruk av vesentlighetsgrenser sett i sammenheng med erstatningssaker hadde vært en interessant studie. Et av intervjuobjektene i vår undersøkelse trekker frem at vesentlighetsgrensene ofte settes litt for lav i frykt for å bli saksøkt. Det innebærer at revisor gjør mer revisjonshandlinger enn det som i utgangspunktet hadde vært nødvendig, og revisjonen blir ikke like måleffektiv. Rådgiveren i Den norske Revisorforening har motsatt syn på anvendelsen av vesentlighet. Dersom revisor setter høye vesentlighetsgrenser skal det mer til for at ikke-korrigert feilinformasjon overstiger grensen. I en eventuell rettssak vil revisor kunne argumentere med at feilinformasjon i regnskapet ikke overstiger vesentlighetsgrensen og dermed er konklusjonen riktig.

I vår undersøkelse uttrykte flere intervjuobjekter fra de mellomstore revisjonsselskapene at mye av grunnen til at arbeidsvesentligheten ikke kan benyttes til scoping er knyttet til et forventningsgap mellom revisor og kunder. Flere av deres kunder ønsker at revisor skal avdekke alle feil, også uvesentlige, hvilket innebærer at revisor ikke mekanisk kan scope vekk poster ved bruk av arbeidsvesentligheten. Dette var ikke et problem som blir vektlagt i stor grad hos de store revisjonsselskapene. Det hadde derfor vært interessant å undersøke de bakenforliggende årsakene til dette.

# Litteraturliste

- Andersen, S. & Eilifsen, A. (2010). ISA 320 og ISA 450: De nye vesentlighetsstandardene. *Revisjon og regnskap*, 4, 38-44. Hentet 28. januar 2019 fra <http://www.revregn.no/i/2010/4/rr-04-10-23>
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S. & Hogan, C. E. (2017). *Auditing and Assurance Services: an integrated approach*. (16. utg.). Upper Saddle River, N. J: Pearson.
- Brottveit, G. (2018). *Vitenskapsteori og kvalitative forskningsmetoder*. (1. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Bucsh, T. (2013). *Akademisk skriving for bachelor- og masterstudenter*. (1. utg.). Bergen: Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS.
- Collis, J. & Jarvis, R. (2000). *How owner-managers use accounts*. The Institute of Chartered Accountants in England & Wales: London. Hentet 28. mai 2019 fra <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/research-and-academics/publications-and-projects/financial-reporting-publications/how-owner-managers-use-accounts.ashx>
- Den norske Revisorforening. (2018). *Revisors Håndbok*. (39. utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Den norske Revisorforening. (2010). *Veiledning: Dokumentasjon ved revisjon av små foretak*. Hentet 5. april 2019 fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjon-av-arsregnskap/>
- Den norske Revisorforenings regler om etikk. [Hentet fra Den norske revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Eilifsen, A. & Messier, W. F. (2015). Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. No. 2 (Vol. 34), 3-26. American Accounting Association. [doi: 10.2308/ajpt-50882](https://doi.org/10.2308/ajpt-50882)
- Eilifsen A., Messier, W. F., Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2014). *Auditing & assurance services*. (3. utg.). New York: McGraw-Hill education.
- Emby, C. & Pecchiari, N. (2013). An Empirical Investigation of the Influence of Qualitative Risk Factors on Canadian Auditors` Determination of Performance Materiality. *The Canadian Academic Accounting Association*. No. 12 (Vol. 4), 281-299. [doi.org/10.1111/1911-3838.12019](https://doi.org/10.1111/1911-3838.12019)
- Finanstilsynet. (2012). *Krav til etterutdanning for revisorer*. (Rundskriv 10/2012). Hentet 21. januar 2019 fra <https://www.finanstilsynet.no/contentassets/ae0bd6ba19f34fb9858>

[bd44e7514bb0b/rundskriv\\_10\\_2012.pdf](#)

- Finanstilsynet. (2016). *Stikkprøver i revisjon. Tematilsyn 2016*. Oslo: Finanstilsynet. Hentet 10. april 2019 fra [https://www.finanstilsynet.no/contentassets/d3e9938d72314f4f84db450629766128/stikkprover\\_-revisjon\\_tematilsyn\\_2016.pdf](https://www.finanstilsynet.no/contentassets/d3e9938d72314f4f84db450629766128/stikkprover_-revisjon_tematilsyn_2016.pdf)
- Finanstilsynet. (2018). *Dokumentbasert tilsyn for revisorer og revisjonsselskaper - Oversikt*. Oslo: Finanstilsynet. Hentet 6. mars 2019 fra <https://www.finanstilsynet.no/contentassets/176de9c81eae4e398aff89209289851a/dokumentbasert-tilsyn-for-revisorer-og-revisjonsselskaper---oversikt.pdf>
- Friedberg, A. H., Stawser, J. R. & Cassidy, J. H. (1989). Factors affecting materiality judgments: A comparison of “Big Eight” accounting firms’ materiality views with the results of empirical research. *Advances in Accounting*. (Vol. 7), 187-201.
- Gripsrud, G., Olsson, U. H. & Silkoset, R. (2010). *Metode og Dataanalyse*. (2. utg.). Trondheim: Høyskoleforlaget.
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor*. (9. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Gulden, B. P. (2014). *Etikk, moral og revisjon : teori, analyse og handlingsvalg*. (3. utg.). Oslo: Den norske Revisorforening.
- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon : teori og metode* (7. utg.). Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Haaland, G. & Gulden, B. P. (2017). *Revisjon : Oppgaver og løsningsforslag*. (8. utg.). Oslo: Cappelen Damm akademisk
- Hvitvaskingsloven. (2018). Lom om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering (LOV-2018-06-01-23). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2018-06-01-23?q=hvitvaskingsloven>
- ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon. [Hentet fra Den norske Revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- ISA 220 Kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper. [Hentet fra Den norske Revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper. [Hentet fra Den norske Revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- ISA 300 Planlegging av revisjon av et regnskap. [Hentet fra Den norske Revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser. [Hentet fra Den norske Revisorforening.]

- (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon. [Hentet fra Den norske Revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- ISA 330 Revisors håndtering av anslåtte risikoer. [Hentet fra Den norske Revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- ISA 450 Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen. [Hentet fra Den norske Revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- ISA 520 Analytiske handlinger. [Hentet fra Den norske Revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- ISA 530 Stikkprøver i revisjon. [Hentet fra Den norske Revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- ISA 700 Konklusjon og rapportering om regnskaper. [Hentet fra Den norske Revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- ISA 705 Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning. [Hentet fra Den norske Revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg.). Oslo: Cappelen Damm akademisk.
- Jensen, M. C. & Meckling W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*. (Vol. 3) 305-360. [doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2011). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. (3. utg.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Jorstad, H. L. & Haaland, G. (2014). Fastsettelse og bruk: Vesentlighetsgrenser i praktisk revisjon. *Revisjon og Regnskap*, 2014 (Nr. 6), s. 25-31. Hentet 10. oktober 2018 fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/6-25-31.pdf>
- Martinov, N. & Roebuck, P. (1998). The Assessment and Integration of Materiality and Inherent Risk: An Analysis of Major Firms` Audit Practices. *International Journal of Auditing*, 2(2), 103-126. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00034>
- McKee, T. E. & Eilifsen, A. (2000). Current materiality guidance for auditors. *Foundation for Research in Economics and Business Administration*, 70(7). Hentet 29. mars 2019 fra [https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51\\_00.pdf?sequence=1](https://brage.bibsys.no/xmlui/bitstream/handle/11250/166032/A51_00.pdf?sequence=1)
- Messier, W. F., Martinov-Bennie, N. & Eilifsen, A. (2005). A review and integration of

- empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A journal of practice & theory*, No. 24 (Vol. 2), 153-187. Hentet 12. februar 2019 fra <https://search.proquest.com/docview/216733793/fulltextPDF/D89119C96E2A4F97PQ/1?accountid=45259>
- Myhre, T. (2004). IFAC - en premissgiver for norsk revisjon. *Revisjon og regnskap nr. 4*. Hentet 4. april 2019 fra <https://www.revregn.no/i/2004/4/revisjon-04-04-44>
- NOU 2017: 15. (2017). *Revisorloven. Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. Oslo: Finanstilsynet.
- NSD - personverntjenester. (2019). Må jeg melde prosjektet? Hentet 11. mars 2019 fra [https://nsd.no/personvernombud/meld\\_prosjekt/index.html](https://nsd.no/personvernombud/meld_prosjekt/index.html)
- Prisolve. (2019) Fremtidsrettede revisorer bruker SmartBob. Hentet 29. mars 2019 fra <https://www.prisolve.com/revisor/>
- PCAOB. (2010) AU Section 312, Audit Risk and Materiality in conducting an audit. Hentet 29. mars 2019 fra <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/pages/au312.aspx>
- Regnskapsloven. (1998). Lov om årsregnskap m.v. (LOV-1998-07-17-56). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56?q=regnskapsloven>
- Revisorloven. (1999). Lov om revisjon og revisorer (LOV-1999-01-15-2). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2?q=revisorloven>
- SA 3801 Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter. [Hentet fra Den norske revisorforening.] (2018). *Revisors håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Sekaran, U. & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach*. (7. etg). Chichester: Wiley.
- Statistisk sentralbyrå. (2019). Virksomheter. 30. januar 2019. Hentet 26. mars 2019 fra <https://www.ssb.no/virksomheter-foretak-og-regnskap/statistikker/bedrifter/aar>
- Steinbart, P. T. (1987). The Construction of a Rule-Based Expert System as a Method for Studying Materiality Judgments. *The Accounting Review*. No. 62 (Vol. 1), 97-116. Hentet 02. april 2019 fra <https://www.jstor.org/stable/248048>
- Stuart, I. C. (2012). *Auditing and Assurance Services. An Applied Approach*. New York: McGraw-Hill Higher Education.

# Vedlegg

## Vedlegg 1: Intervjuguide

### Faktaspørsmål

1. Hvilken stilling har du?
2. Hvor mange års erfaring har du innen revisjon?
3. Deltar/ bistår du årlig i fastsettelse av vesentlighetsgrenser?

### Planleggingsfasen

4. Har selskapet utarbeidet egne retningslinjer for fastsettelse av totalvesentlighetsgrense, arbeidsvesentlighetsgrense og grense for ubetydelige feil?
5. Hvilke referanseverdier benytter dere ved fastsettelse av totalvesentlighetsgrense, arbeidsvesentlighetsgrense og grense for ubetydelige feil?
6. Hvordan benytter dere referanseverdiene ved fastsettelsen av totalvesentlighetsgrense, arbeidsvesentlighetsgrense og grense for ubetydelige feil?
7. Påvirker risikovurderingen fastsettelsen av arbeidsvesentlighetsgrensen, eller benytter dere en fast referanseverdi av totalvesentlighetsgrensen?
8. Hvilke skjønnsmessige vurderinger gjør dere ved fastsettelse av totalvesentlighetsgrense og arbeidsvesentlighetsgrense, og hvilke faktorer inngår i vurderingen?
9. Fastsetter dere arbeidsvesentlighetsgrensen for totalregnskapet eller for hver enkel regnskapspost?
10. Mener dere det er viktig å fastsette arbeidsvesentlighet for å oppnå en buffer for å redusere sannsynligheten for at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon overstiger totalvesentlighetsgrensen?
11. Hvordan definerer dere en transaksjonsklasse og en kontosaldo i henhold til deres retningslinjer?
12. Benyttes arbeidsvesentlighetsgrensen som begrunnelse for å unnlate å revidere elementer av regnskapet?
13. I så fall, er det transaksjonsklasser, kontosaldoer eller regnskapslinjer i årsregnskapet som legges til grunn ved scoping?
14. Har påstander som skal bekreftes noen betydning ved denne scoping?
15. Er det noe annet dere ønsker å tillegge i forbindelse med planleggingsfasen?

## **Gjennomføringsfasen**

16. Sier retningslinjene deres noe om hvordan arbeidsvesentlighet skal benyttes i gjennomføringsfasen?
17. I planleggingsfasen skal arbeidsvesentlighet fastsettes. På en skala fra 1-10, hvor nyttig anser dere at denne er for selve gjennomføringen av revisjonen?
18. Under gjennomføringen av revisjonen, hvordan benytter dere arbeidsvesentlighet i praksis?
19. Når det skal fastsettes utvalg, benytter dere total- eller arbeidsvesentlighetsgrensen:
  - a. For å bestemme utvalget ved test av kontroller?
  - b. For å bestemme utvalget ved substanshandlinger?
20. Bruker dere arbeidsvesentlighet- eller totalvesentlighetsgrensen ved fastsettelse av grense for tolererbare feil?
21. Når dere skal teste en regnskapspost for gyldighet, benytter dere arbeidsvesentlighetsgrensen i vurderingen?
22. Når dere skal teste en regnskapspost for fullstendighet, benytter dere arbeidsvesentlighetsgrensen i vurderingen?
23. Mener dere det er noen svakheter knyttet til bruken av arbeidsvesentlighetsgrensen i gjennomføringsfasen?
24. Er det noe annet dere ønsker å tillegge i forbindelse med gjennomføringsfasen?

## **Avsluttende revisjonshandlinger**

25. Sier retningslinjene deres noe om hvordan arbeidsvesentlighet skal benyttes i avsluttende revisjonshandlinger når dere skal konkludere på enkeltposter og årsregnskapet som helhet?
26. Dersom ikke-korrigerede feil har en verdi som ligger mellom arbeidsvesentligheten og totalvesentligheten, hvilken konklusjon trekker dere?
27. Er det noe annet dere ønsker å tillegge i forbindelse med avsluttende revisjonshandlinger?



### **Generelle spørsmål**

28. Hvilke spørsmål eller problemstillinger opplever dere oftest knyttet til bruk av arbeidsvesentlighet?
29. Opplever dere at standarden er tydelig når det kommer til hva som er forventet i praktisk revisjon i forhold til bruk av arbeidsvesentlighetsgrensen?
30. Hva ser dere på som den største fordelen knyttet til bruk av arbeidsvesentlighet?
31. Har dere inntrykk av at nytten av arbeidsvesentlighet øker med revisorens erfaring?
32. Opplever dere at det er en generell trend å sette totalvesentlighetsgrensen høy for å unngå store arbeidsmengder?
33. I 2010 ble kravet om å fastsette arbeidsvesentlighet innført. Opplever dere at den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet har gjort revisjonen mer effektiv?
34. Til slutt, er det noe annet dere ønsker å tilføye?

## Vedlegg 2: Case

### Case 1 - Planleggingsfasen

Case 1 er inspirert av en eksamensoppgave i oppgavesamlingen til Haaland og Gulden (Haaland & Gulden, 2017, s. 126-127).

Resultatregnskap (i 1 000 kr)

Driftsinntekter	12 000
Driftskostnader	10 000
<b>RESULTAT FØR SKATT</b>	<b>2 000</b>

Balanse (i 1 000 kr)

Varige driftsmidler	3 500
Varelager	1 500
Kundefordringer	2 500
Bankinnskudd	500
<b>SUM EIENDELER</b>	<b>8 000</b>

Egenkapital	4 000
Annen kortsiktig gjeld	500
Langsiktig gjeld	2 000
Leverandørgjeld	1 500
<b>SUM EGENKAPITAL OG GJELD</b>	<b>8 000</b>

### Informasjon om selskapet ABC AS:

Eiere/ansatte: 2  
Bransje: stabil bransje med gode fremtidsutsikter  
Livssyklus: midt i livssyklusen

Revisor har generelt avdekket lite feil i tidligere år, og risikoen for vesentlige feil i regnskapet anslås dermed som moderat til lav.

**Kom med forslag til totalvesentlighetsgrense, arbeidsvesentlighetsgrense og grense for ubetydelige feil. Begrunn beløpet og svaret.**

## Case 2 - Gjennomføringsfasen

Totalvesentlighetsgrense	kr	400 000
Arbeidsvesentlighetsgrense	kr	300 000
Grense for ubetydelige feil	kr	30 000

Revisor skal teste regnskapsposten andre driftskostnader. Posten inneholder ikke kostnader tilknyttet skatt og avgift.

- a. Vil den fastsatte arbeidsvesentlighetsgrensen, eller andre beløp, bli brukt ved bestemmelse av utvalget ved test av regnskapsposten (substanshandlinger)?**

Anta nå at revisor identifiserer feilinformasjon på kr 300 000 under revisjonen.

- b. Hva blir konsekvensen for de videre revisjonshandlingene for denne regnskapsposten?**

Anta nå at revisor identifiserer feilinformasjon på kr 370 000 under revisjonen.

- c. Hva blir konsekvensen for de videre revisjonshandlingene for denne regnskapsposten?**

### Case 3 – Avsluttende revisjonshandlinger

Case 3 er inspirert av en eksamensoppgave i oppgavesamlingen til Haaland og Gulden (Haaland & Gulden, 2017, s.140-141).

Totalvesentlighetsgrense	kr	400 000
Arbeidsvesentlighetsgrense	kr	300 000
Grense for ubetydelige feil	kr	30 000

Revisor har avdekket følgende feil, som ledelsen ikke er villig til å rette opp:

- a. Forutsett at kundefordringer er overvurdert med kr 350 000 og at det ikke foreligger andre ikke-korrigerede feil i regnskapet. Får dette konsekvenser for revisjonsberetningen?**
  
- b. Forutsett nå at selskapet også har et varelager som var overvurdert med kr 350 000. Har dette noen påvirkning for revisjonsberetningen?**
  
- c. Forutsett at selskapets leverandørgjeld og varekostnad også er overvurdert med kr 700 000. Har dette noen påvirkning for revisjonsberetningen?**

## Vedlegg 3: Informasjonsskriv

### **Vil du delta i forskningsprosjektet *arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon?***

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å innhente data som skal benyttes i vår masteroppgave. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

#### **Formål**

Formålet med prosjektet er å innhente data som skal benyttes i vår masteroppgave. Problemstillingen som skal besvares er: *Hvordan benyttes arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon?*

Vi skal utføre dybdeintervjuer og caseløsning med 5-10 personer fra ulike revisjonsselskap. Vi er primært interessert i opplysninger knyttet til selskapets retningslinjer fremfor opplysninger om revisor som person. Ved innlevering av oppgaven blir alle opplysninger anonymisert.

#### **Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?**

Universitetet i Agder er ansvarlig for prosjektet.

#### **Hvorfor får du spørsmål om å delta?**

Vi har valgt å basere utvalget etter størrelsen på revisjonsselskapene, hvor vi har kontakter de fem største, samt 3 mellomstore revisjonsselskaper.

#### **Hva innebærer det for deg å delta?**

Hvis du velger å delta i prosjektet, innebærer det at du deltar i et intervju, samt en caseløsning. Det vil ta deg ca. 60 minutter. Intervjuet inneholder spørsmål om bruken av vesentlighetsgrenser, med hovedvekt på arbeidsvesentlighet. Om du godtar dette vil svarene bli registrert på et lydopptak, i tillegg til notater fra intervjuet.

#### **Det er frivillig å delta**

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykke tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle opplysninger om deg vil da bli anonymisert. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg.

#### **Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger**

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket. Opplysningene vil kun bli behandlet av de to studentene og veilederen. Navnet og kontaktopplysningene dine vil ikke bli benyttet i oppgaven, og vil bli behandlet kryptert på Universitetet i Agder sin OneDrive.

Du som deltaker vil ikke kunne bli gjenkjent i publikasjonen, og i tillegg vil selskapet blir anonymisert.

## Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Prosjektet skal etter planen avsluttes 01.06.2019. Ved prosjektslutt ville alle personopplysninger og eventuelle opptak bli slettet på en sikker måte.

## Dine rettigheter

Så lenge du kan identifiseres i datamaterialet, har du rett til:

- innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg,
- å få rettet personopplysninger om deg,
- få slettet personopplysninger om deg,
- få utlevert en kopi av dine personopplysninger (dataportabilitet), og
- å sende klage til personvernombudet eller Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

## Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Universitetet i Agder har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

## Hvor kan jeg finne ut mer?

Hvis du har spørsmål til studien, eller ønsker å benytte deg av dine rettigheter, ta kontakt med:

- Universitetet i Agder ved  
Veileder Geir Haaland, tlf: \*\*\*\*\*  
Studenter Stine Bjørnstad, mob: \*\*\*\*\*  
May Linn Eriksen, mob: \*\*\*\*\*
- Vårt personvernombud: Ina Danielsen, på epost ([ina.danielsen@uia.no](mailto:ina.danielsen@uia.no)) eller telefon: 45 25 44 01
- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS, på epost ([personverntjenester@nsd.no](mailto:personverntjenester@nsd.no)) eller telefon: 55 58 21 17.

Med vennlig hilsen

Stine Bjørnstad

May Linn Skryten Eriksen

Geir Haaland

---

## Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet «Bruk av arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon, og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i intervjuet
- å delta i caset

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet, ca. 01.06.2019

---

(Signert av prosjektdeltaker, dato)

# Vedlegg 4: Refleksjonsnotat 1

## Stine Bjørnstad

Målet med dette refleksjonsnotatet er å gi en kort oppsummering av vår masteroppgave, presentere våre viktigste funn og konklusjon. I tillegg ønsker jeg å knytte vår masteroppgave sammen med begrepene *internasjonalisering*, *innovasjon* og *ansvarlighet*. Begrepene er viktige dimensjoner både i studietiden, og videre inn i arbeidslivet. Begrepene vil i dette refleksjonsnotatet knyttes mot vår masteroppgave samt den kunnskap og erfaring jeg har opparbeidet meg på Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder.

### Sammendrag

Temaet for vår masteroppgave er arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon. Det foreligger både teori, forskning og tidligere masteroppgaver på hvordan revisor fastsetter vesentlighetsgrenser. Det foreligger imidlertid lite publisert teori og forskning tilknyttet anvendelsen av vesentlighet. Vi ønsker dermed å undersøke hvordan revisor anvender arbeidsvesentlighet i den praktiske revisjon. Arbeidsvesentlighetsgrensen kan betegnes som en operasjonell vesentlighetsgrense, og skal gjenspeile presisjonsnivået i revisjonen.

For å besvare vår problemstilling er det benyttet et kvalitativt forskningsdesign.

Datainnsamlingen er gjort ved dybdeintervjuer og praktisk caseløsning. Ved å benytte begge disse datainnsamlingsmetodene hadde vi mulighet til å avdekke eventuelle avvik mellom den teoretiske og praktiske tilnærmingen til bruken av arbeidsvesentlighet. Utvalget består av åtte store og mellomstore revisjonsselskap.

Hovedfunnene våre er at revisorene fastsetter arbeidsvesentlighetsgrensen nokså likt i planleggingen av revisjonen. Revisjonsselskapene uttrykker generelt at arbeidsvesentlighetsgrensen ansees som en buffer, og benyttes som begrunnelse for å unnlate å revidere elementer som har en lavere verdi enn grensen. Et viktig funn i vår oppgave er at mellomstore revisjonsselskap ikke klarer å anvende grensen i like stor grad som store revisjonsselskap, og begrunner det med størrelsen på revisjonsklienten. Ved gjennomføringen av revisjonen har vi avdekket at revisjonsselskap som anvender statistiske verktøy anser arbeidsvesentlighet som en viktig parameter for å definere utvalget. Revisjonsselskapene som ikke har statistiske verktøy uttalte at de ikke benyttet arbeidsvesentlighetsgrensen for å definere utvalget. Ingen revisorer nevner sammenhengen mellom arbeidsvesentlighetsgrensen

og presisjonsnivået i revisjonen, som videre henger sammen med utvalget som må tas. I avsluttende revisjonshandlinger måler halvparten av revisjonsselskapene ikke-korrigert feilinformasjon mot arbeidsvesentlighetsgrensen. Dette funnet indikerer stor usikkerhet knyttet til bruk av arbeidsvesentlighetsgrensen i de avsluttende revisjonshandlingene. De praktiske casene i vår oppgave var i stor grad entydige med funn fra intervjuene. Det største avviket mellom intervju og praktisk case forekom i avsluttende revisjonshandlinger, og vi mener det er forsvarlig å si at det foreligger mye usikkerhet knyttet til denne fasen av revisjonen.

Funnene i vår masteroppgave indikerer at revisorer benytter arbeidsvesentlighetsgrensen ulikt i den praktiske revisjon. Vi kan derfor ikke trekke en entydig konklusjon om hvordan arbeidsvesentlighet blir benyttet. Kort oppsummert ser vi at grensen fastsettes av alle de undersøkte revisjonsselskapene, men at ikke alle klarer å benytte den som en begrunnelse for å unnlate og revidere elementer av regnskapet. Videre avdekket vår masteroppgave at arbeidsvesentlighet ikke blir benyttet til gjennomføringen av revisjon, dersom revisjonsselskapet ikke har statistiske verktøy. Til slutt ser vi at det er store forskjeller i avsluttende revisjonshandlinger der halvparten mener arbeidsvesentlighetsgrensen kommer til anvendelse, mens den andre halvparten ikke benytter arbeidsvesentlighet i denne fasen. Funnene våre indikerer at arbeidsvesentlighetsgrensen blir i større grad anvendt ved revisjon av store selskap.

### **Internasjonalisering**

Revisjon er en profesjon som er utøvd i hele verden. Det finnes mange internasjonale aktører innen revisjon. Eksempler på revisjonsselskap som har en internasjonal forankring, men som også er store i Norge er EY, PwC, Deloitte, KPMG og BDO. Et annet eksempel på at revisjonsbransjen er en internasjonal bransje, er at revisorer, i store deler av verden, følger ett sett med internasjonale revisjonsstandarder.

Masteroppgaven vår bærer i stor grad preg av internasjonalisering. Store deler av teorien i vår oppgave er hentet fra de internasjonale revisjonsstandardene, samt internasjonal litteratur. Ved Universitetet i Agder har forelesninger i Revisjon 1 foregått på engelsk og foreleser har tidligere jobbet som revisor i USA. Dette er mulig fordi revisjonens grunnprinsipper i stor grad kan generaliseres til store deler av verdenen.



## **Innovasjon**

Innovasjon er et begrep som i aller høyeste grad er aktuelt i dagens revisjon. Digitalisering og robotisering er blitt en del av dagens revisjon. Med dette menes at selskap som revideres stadig utvikler seg, og revisjonsbransjen er nødt til å omstille seg for å møte utfordringene dette kan medføre. I tillegg ser vi en utvikling innad i revisjonsbransjen. Flere revisjonsselskap har utviklet statistiske verktøy og robotiserte løsninger. Noen spekulerer i om roboter vil erstatte store deler av regnskaps- og revisjonsbransjen i fremtiden. Slik jeg ser det vil den digitale utviklingen bidra til løsninger som effektiviserer revisjonen, men den vil aldri kunne erstatte revisor. Det stilles krav til at revisor skal anvende profesjonelt skjønn gjennom revisjonsprosessen, og dette vil aldri en robot kunne erstatte.

Masteroppgaven vår avdekket et gap mellom revisjonsselskap som benyttet statistiske verktøy til blant annet å definere utvalget, og de som ikke benyttet statistiske verktøy. De revisjonsselskapene som benyttet statistiske verktøy til å bestemme utvalgsstørrelsen, uttalte at de brukte arbeidsvesentlighetsgrensen som en parameter direkte inn i modellene. Revisjonsselskapene som ikke benytter statistiske verktøy, uttalte at arbeidsvesentlighetsgrensen ikke kom til anvendelse i gjennomføringen av revisjonen. Det foreligger altså et gap mellom selskaper som benytter statistiske verktøy, og de som ikke gjør det. Den digitale utviklingen kan forventes å utligne dette gapet i fremtiden. SmartBob er et eksempel på et statistisk verktøy som vil bidra til at flere revisjonsselskap får tilgang til robotiserte løsninger. Dersom flere revisjonsselskap får tilgang til slike digitale løsninger, kan det tenkes at arbeidsvesentligheten får en større betydning ved gjennomføringen av revisjonen i fremtiden.

## **Ansvarlighet**

Revisor har et stort ansvar ovenfor allmennheten. Revisor skal bidra til at regnskapsbrukerne kan fatte riktige økonomiske beslutninger basert regnskapet. Det stilles krav til revisors objektivitet og at revisor skal opptre med integritet og aktsomhet. Dette er krav fastsatt i revisorloven, samt i de internasjonale revisjonsstandardene. I tillegg har Den norske Revisorforening utgitt en rekke krav knyttet til etikk.

Innenfor vesentlighetskonseptet er ansvarlighet sentralt. Revisor må være bevisst i fastsettelsen av vesentlighetsgrenser slik at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Dersom revisor fastsetter for høye vesentlighetsgrenser, reduseres mengden

revisjonshandlinger og risikoen for at det foreligger vesentlig feilinformasjon i regnskapet øker. På den annen side skal ikke revisor fastsette for lave vesentlighetsgrenser. Da vil mengden revisjonshandlinger øke, som igjen vil øke revisjonshonoraret. Et overordnet mål i revisjonen er at revisor skal utføre revisjonen på en måleffektiv måte. Det innebærer at risikoen for vesentlig feilinformasjon skal være akseptabel lav, samtidig som at revisjonshonoraret ikke må bli for høyt.

I dette refleksjonsnotatet har jeg forsøkt å knytte begrepene internasjonalisering, innovasjon og ansvarlighet opp mot vår masteroppgave samt studieforløpet her ved Universitetet i Agder og videre inn mot arbeidslivet. Den kunnskap og erfaring jeg har tilegnet meg i løpet av den toårige mastergraden innen regnskap og revisjon har bidratt til at jeg er mer reflektert over begrepene internasjonalisering, innovasjon og ansvarlighet, og ser frem til å anvende min kunnskap videre i arbeidslivet.

Stine Bjørnstad, 1. juni 2019, Kristiansand

## Vedlegg 5: Refleksjonsnotat 2

### May Linn Skryten Eriksen

Temaet for vår masteroppgave er bruk av arbeidsvesentlighet i den praktiske revisjonen. Det var et naturlig valg å skrive masteroppgave innenfor revisjon, da dette er knyttet til at jeg tar en mastergrad i regnskap og revisjon, samt at interessen for dette fagfeltet er stor. Etter å ha gjennomført fagene Revisjon 1 og 2 ved Handelshøyskolen ved UiA fikk jeg en nysgjerrighet for vesentlighetskonseptet. Vesentlighetskonseptet er fundamentalt i revisjonen, og er derfor av stor betydning når revisor skal oppnå en måleffektiv revisjon. Publiserte artikler og forskning viser til at det foreligger usikkerhet rundt bruken av arbeidsvesentlighet, spesielt i gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger. Da arbeidsvesentlighet inngår i vesentlighetskonseptet, ble det naturlig å gå i dybden på dette.

Problemstillingen i denne masteroppgaven er: *Hvordan benyttes arbeidsvesentlighet i praktisk revisjon?* For å se om arbeidsvesentlighet blir anvendt likt av revisjonsselskapene, har vi valgt å undersøke den praktiske bruken i planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger. De internasjonale revisjonsstandardene gir ulik veiledning i disse fasene, og forskning har avdekket ulikt bruk av arbeidsvesentlighet mellom revisjonsselskap. Vår problemstilling er belyst ved å gjennomføre semistrukturerte dybdeintervjuer med revisorer i de fem store revisjonsselskapene, samt tre mellomstore revisjonsselskap. For å avdekke om det foreligger ulikheter i den teoretiske og praktiske anvendelsen av arbeidsvesentlig, ble intervjuobjektene bedt om å løse tre illustrerende case tilknyttet nevnte fasene i revisjonsprosessen.

Hovedfunnene i vår undersøkelse viser at den største ulikheten i anvendelsen av arbeidsvesentlighet er i gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger. I gjennomføringsfasen blir statistiske verktøy trukket frem som sentralt. De revisjonsselskapene som anvender statistiske verktøy forklarer at arbeidsvesentlighet er en viktig parameter. De revisjonsselskapene som derimot ikke har statistiske verktøy uttrykker at arbeidsvesentlighet ikke kommer til anvendelse i denne fasen. I avsluttende revisjonshandlinger ser vi at revisjonsselskapene i vår undersøkelse ikke benytter lik vesentlighetsgrense ved vurderingen av om ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig for regnskapet totalt sett. Våre funn avdekker at det er de store revisjonsselskapene som i størst grad benytter arbeidsvesentligheten etter sin hensikt.

## **Internasjonalisering**

De fem største revisjonsselskapene i Norge, som også er inkludert i vår undersøkelse, er EY, PwC, Deloitte, KPMG og BDO. Disse revisjonsselskapene er internasjonale med kontorer i Norge, og kontorene samarbeider på tvers av landegrensener. Internasjonalisering kan videre knyttes opp mot at selskaper opererer innenfor flere land, slik at revisjonsselskap kan ha behov for å revidere eksempelvis et varelager som revisjonskunden har i utlandet.

De fem store revisjonsselskapene har utarbeidet internasjonale metodikker, som de tilhørende kontorene i Norge må forholde seg til. Andre etablerte revisjonsselskaper i Norge, uten internasjonal tilknytning, er også preget av internasjonalisering. Dette er knyttet til at revisjonen i Norge følger de internasjonale revisjonsstandardene. Ved gjennomføringen av dybdeintervjuene så vi at internasjonalisering flere ganger ble trukket frem. Dette gjaldt spesielt vedrørende retningslinjene til de store revisjonsselskapene. Intervjuobjektene understreket at de benytter internasjonale retningslinjer som er utarbeidet på engelsk, slik at de ikke var kjent med alle de norske begrepene som benyttes i den oversatte versjonen av standardene.

## **Innovasjon**

Innovasjon forbindes med nyskapning og forandring. Revisjonsbransjen er i konstant forandring ettersom revisjonskundene stadig blir mer digitaliserte, hvilket krever at revisjonsselskapene må tilpasse seg disse endringene. IT-revisjon og digitalisering er sentrale begreper i dagens revisjon. Digitalisering innebærer at IT-miljøet til revisjonskundene endrer seg, slik at revisor må håndtere IT-relatert risiko i revisjonen. Dette belyses ved at dagens revisjon, sammenlignet med tidligere år, har et større fokus på digitalisering, automatisering og robotisering. Fokuset på innovasjon i revisjonen er med på å skape en måleffektiv revisjon. Et regnskap kan bestå av en enorm mengde transaksjoner, hvilket innebærer at revisor ikke kan revidere samtlige elementer og er derfor avhengig av oppdaterte revisjonsverktøy for å sikre en måleffektiv revisjon.

Jeg vil trekke frem faget Revisjon 2 som satt fokus på IT-revisjon og hvordan digitalisering kan påvirke dagens revisjon. Videre ble det belyst hvordan digitalisering kan forenkle datatilgangen i en revisjon og bearbeidingen av denne dataen. I tillegg har fokus på vesentlighetens betydning ved bruk av statistiske verktøy bidratt til at jeg har oppnådd en dypere forståelse av endringene i revisjonsbransjen. Vår masteroppgave setter fokus på at

arbeidsvesentlighet anses som en sentral parameter for de revisjonsselskapene som benytter statistiskes verktøy, hvorav de revisjonsselskapene som ikke har kommet like langt i den digitale utviklingen ikke klarer å anvende arbeidsvesentligheten i like stor grad. Ved at vår undersøkelse viser at arbeidsvesentlighet kan bidra til å skape en mer måleffektiv revisjon og at digitalisering er med på å fremme denne effekten, håpes det at denne masteroppgave kan bidra til å skape en større bevissthet rundt nytten av arbeidsvesentlighet.

## **Ansvar**

Det følger av revisorloven § 1-2 at revisor er allmenhetens tillitsperson, og at revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. Det å bli betegnet som allmenhetens tillitsperson påhviler revisor et stort ansvar. Revisor har et ansvar ovenfor regnskapsbrukerne, skal være uavhengig fra revisjonskunden og dens nærstående, og skal ikke la seg påvirke av andre forhold. Myndigheter, investorer, eiere, banker og samarbeidsparter er eksempler på regnskapsbrukere som fatter økonomiske beslutninger basert på årsregnskapet, hvilket illustrerer ansvaret revisor har ovenfor samfunnet.

Revisor har et stort ansvar vedrørende å avgi rett konklusjon, da årsregnskapet skal gi et rettviseende bilde. Om revisor ikke utfører revisjonen i henhold til god revisjonsskikk og etter beste skjønn, og dette får konsekvenser for regnskapsbrukeren, kan revisor bli erstatningsansvarlig. I vår undersøkelse har enkelte revisorer trukket frem at erstatningsansvar blir tatt på stort alvor, slik at totalvesentlighetsgrensen blir satt lavere, da de ønsker å revidere med en høyere presisjon. Revisor er ansvarlig for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å gi uttrykk for en mening om regnskapet. Et årsregnskap inneholder mange transaksjoner og elementer, slik at det vil foreligge en revisjonsrisiko da revisor ikke kan kontrollere 100 % av årsregnskapet. Arbeidsvesentligheten blir i denne sammenheng vektet som en stor trygghet, da grensen er med på å skape en sikkerhet for at summen av uavdekket og ikke-korrigert feilinformasjon ikke overstiger totalvesentlighetsgrensen. Både funn fra intervjuene og casene viser revisors bevissthet rundt hvilket ansvar de har når de skal konkludere på årsregnskapet som helhet. Undervisning ved Handelshøyskolen ved UiA har satt fokus på revisors rolle, samt hva det innebærer å fatte både moralske og etiske valg, og jeg syntes det derfor var interessant å høre hvordan praktiserende revisorer tar hensyn til dette ansvaret.

I dette refleksjonsnotatet har jeg diskutert hvordan temaene internasjonalisering, innovasjon og ansvar påvirker revisjonsbransjen, samt vår undersøkelse. Etter å ha fullført en toårig mastergrad i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen ved UiA, sitter jeg igjen med et inntrykk av at disse temaene har vært sentrale i flere fag. Jeg vil spesielt trekke frem faget Revisjon 2 som har satt fokus på den praktiske revisjonen, revisors ansvar og etiske valg, i tillegg til hvordan dagens revisjon påvirkes av digitalisering og automatisering.

May Linn Skryten Eriksen, 1. juni 2019, Kristiansand