

Revisors kommunikasjon med styret

Hvordan kommuniserer revisor vesentlighet, risiko, plan og funn til styret i mellomstore aksjeselskaper? Samsvarer denne prosessen med styrets forventning?

Elise Høigilt & Olena Roma

VEILEDER

Geir Haaland

Universitetet i Agder, 2021

Handelshøyskolen ved UIA

Institutt for økonomi

Forord

Denne masteroppgaven ble skrevet som en avsluttende del av masterstudiet i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. Masteroppgaven er en obligatorisk del av siste semester på masterstudiet og utgjør 30 studiepoeng.

Vi har valgt å skrive masteroppgave innenfor revisjon da vi finner fagene interessante og utfordrende. Tema for oppgaven er kommunikasjon mellom revisor og den revisjonspliktige. Hensikten med oppgaven er å belyse hvordan revisor kommuniserer vesentlighet, risiko, plan og funn til styret i mellomstore aksjeselskaper.

Forskningstemaet ble foreslått av foreleser og veileder Geir Haaland, som har mange års erfaring innen revisjon. Vi fattet en dyp interesse for temaet «Kommunikasjon mellom revisor og den revisjonspliktige», da vi er opptatt av verdien av profesjonell kommunikasjon, samtidig som vi synes temaet har praktisk anvendelse for vårt fremtidig arbeid.

Arbeidet med oppgaven har vært spennende og gøy, men også krevende. Det har vært en lærerik prosess som har gitt oss dypere innsikt i hvordan revisor planlegger og gjennomfører en revisjon, både i teori og praksis. Læringen og erfaringen vi har opparbeidet oss vil vi ta med oss videre i arbeidslivet.

I forbindelse med masteroppgaven er det flere personer som må takkes. Vi ønsker først og fremst å rette en takk til vår veileder, Geir Haaland, for alle gode råd og innspill. Videre vil vi takke alle respondentene som har tatt seg tid til å delta i undersøkelsen. Det er deres bidrag som har gjort denne oppgaven mulig å gjennomføre.

Kristiansand, våren 2021

Elise Høigilt og Olena Roma

Sammendrag

I revisorloven og revisjonstandardene er det satt krav til revisors kommunikasjon av vesentlighet, risiko, plan og funn. Oppgaven undersøker om revisor overholder disse kravene ved revisjon av mellomstore aksjeselskaper, og om informasjonen revisor gir samsvarer med styrets forventninger. Problemstillingen belyses gjennom tidligere forskning og litteratur på området. For å besvare problemstillingen benyttet vi kvalitativ metode og gjennomførte dybdeintervju med fire revisorer og fire styreledere.

Vi starter masteroppgaven med å gi en overordnet oversikt over kommunikasjonsproblematikken i en revisjonskontekst, ved å introdusere aktuelle akademiske teorier. Deretter studerer vi en velkjent modell innen feltet kommunikasjonsteori, kalt The Mathematical Theory of Communication (Shannon & Weaver, 1949). Dette har vi gjort for å bygge opp en grunnleggende kjennskap til kommunikasjonsprosessen, noe vi mener er viktig for å få en bedre forståelse av kommunikasjonen mellom revisor og styret. Avslutningsvis i teorikapittelet gjennomgår tidligere forskning.

Videre i oppgaven gjennomgår vi relevant revisjonsteori. Fokuset er på revisors kommunikasjonskrav underbygd av revisorloven og de internasjonale revisjonsstandardene. Vi har valgt å gå nærmere inn på de internasjonale revisjonsstandardene, ettersom ISA 260 og 265 er av stor betydning for revisors kommunikasjon med styret. Deretter gjør vi en sammenlikning av kommunikasjonskravet i gammel og ny revisorlov for å spore nylige lovendringer. De aktuelle lovendringene kan ha stor betydning for oppgavens problemstilling, og vi har på bakgrunn av dette valgt å utarbeide en underproblemstilling. Avslutningsvis i kapitlet gjennomgår vi et utvalg fundamentale revisjonsbegreper som er sentrale i forbindelse med presentasjonen av funn og analysen av intervjuene.

Funnene viser at revisor stort sett overholder kommunikasjonskravene i revisorloven og revisjonsstandardene, og i noen tilfeller informerer revisor også utover kravene. Styrets forventninger til informasjon er på de fleste områder lavere enn hva standardene forutsetter, spesielt når det gjelder planlegging, risiko og vesentlighet. Styret opplevde primært å bli informert om feil, brudd og mangler som ble avdekket under revisjonen, og samtlige av respondentene fra styret opplevde at denne informasjonen samsvarer med deres forventninger, da styret kun ønsker informasjon om vesentlige forhold.

Oversikt over figurer

Figur 1: Stakeholder theory	12
Figur 2: COSO 2: Helhetlig risikostyring	16
Figur 3: The Mathematical Theory of Communication	18
Figur 4: Revisjonsrisiko	41
Figur 5: Oppdagelsesrisiko.....	42
Figur 6: Særskilt (iboende) risiko.....	44

Oversikt over tabeller

Tabell 1: Informasjon om revisorene	68
Tabell 2: Informasjon om selskapene i undersøkelsen.....	68

Innhold

Forord	1
Sammendrag	2
Oversikt over figurer	3
Oversikt over tabeller	3
1 Innledning.....	7
1.1 Tema og problemstilling.....	7
1.2 Avgrensninger	8
1.3 Relevans og nytteverdi	9
1.4 Formål og struktur	10
2 Teori og tidligere forskning.....	11
2.1 Institusjonell teori	11
2.2 Interessentteori.....	12
2.3 Agent-Prinsipal teori.....	13
2.3.1 Moralsk hasard teori.....	15
2.4 COSO 2 - rammeverket	16
2.5 Kommunikasjon.....	17
2.5.1 Kommunikasjonsteori	17
2.5.2 Tidligere forskning i Norge og utlandet	20
2.5.3 Kommunikasjonsteori i lys av tidligere forskning	22
3 Revisjon.....	25
3.1 Revisjonsteori	25
3.1.1 Grunnleggende om revisor og revisjon	26
3.2 Generelt om revisors kommunikasjon	27
3.3 Revisjonsplikten i mellomstore aksjeselskaper	29
3.4 Styret i et aksjeselskap.....	30
3.5 Revisorloven.....	30
3.5.1 Revisorlovens kommunikasjonskrav (Gammel lov)	31
3.5.2 Ny revisorlov 01.01.2021	32

3.6	De Internasjonale revisjonsstandardene (ISA)	34
3.6.1	Revisors kommunikasjonskrav ISA 260 og ISA 265	35
3.7	Fundamentale revisjonsbegreper	39
3.7.1	Vesentlighetsgrenser	39
3.7.2	Revisjonsrisikomodellen	40
3.7.3	Plan og funn	44
3.7.4	Revisjonsberetningen	47
3.7.5	Revisors profesjonelle skepsis og profesjonell skjønn	48
3.8	Forventninger til funn	50
4	Metode	52
4.1	Forskningsdesign	52
4.1.1	Forskningsmetode	52
4.1.2	Datainnsamlingsmetode	53
4.1.3	Intervjuguide	55
4.2	Populasjon og utvalg	57
4.2.1	Undersøkelsens populasjon	57
4.2.2	Utvelgelse av respondenter	58
4.3	Datainnsamling	60
4.3.1	Gjennomføring av intervjuer	60
4.3.2	Dataanalyse	62
4.4	Reliabilitet og validitet	63
4.4.1	Validitet	63
4.4.2	Reliabilitet	64
4.5	Personvern og forskningsetikk	65
5	Funn og analyse	67
5.1	Generelt om respondentene	67
5.1.1	Revisorer	67

5.1.2	Styret	68
5.2	Plan	68
5.3	Vesentlighet	71
5.4	Risiko.....	74
5.5	Funn	78
5.5.1	Intern kontroll.....	78
5.5.2	Feil.....	80
5.5.3	Misligheter	83
5.5.4	Betydelige funn	86
5.5.5	Lover og forskrifter	88
5.5.6	Generelt om kommunikasjon	91
5.6	Underproblemstilling:.....	92
6	Avslutning og konklusjon	100
6.1	Konklusjon.....	100
6.2	Studiens begrensninger.....	103
6.3	Forslag til videre forskning.....	103
	Litteraturliste	105
	Vedlegg	127
	Vedlegg 1: Intervjuguide revisor.....	127
	Vedlegg 2: Intervjuguide styret.....	133
	Vedlegg 3: Diskusjonsnotat «Ansvarlighet»	138
	Vedlegg 4: Diskusjonsnotat «Internasjonalisering».....	143

1 Innledning

Dette kapitlet presenterer oppgavens tema og problemstilling. Videre vil vi forklare nødvendige avgrensninger som er blitt gjort, samt se på hvilken relevans og nytteverdi oppgaven kan ha for ulike interessenter. Avslutningsvis presenteres oppgavens formål og struktur.

1.1 Tema og problemstilling

Gjennomføring av revisjon i Norge er regulert av Lov om revisjon og revisorer (Revisorloven, 1999) og de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene). Hovedformålet med revisjonen er å øke de tiltenkte brukernes tillit til regnskapet, gjennom at revisor uttrykker sin mening i revisjonsberetningen om hvorvidt regnskapet i all vesentlighet er utarbeidet i henhold til gjeldende lovverk for finansiell rapportering (ISA 200 pkt.3).

Det har de siste årene vært flere store regnskapsskandaler både nasjonalt og internasjonalt. Skandalene har ført til svekket tillit til selskapers finansielle rapportering og ledelse, herunder kvaliteten av regnskapene. Enron-skandalen er en av de mest omfattende regnskaps-skandalene i USA. Skandalen førte til at et av verdens største revisjonsselskaper, Arthur Andersen, mistet tillatelsen til å revidere børsnoterte selskaper og ble dermed oppløst (Revisjon og regnskap, 2018). I 2004 startet IAASB opp sitt Clarity Project, blant annet som en respons på disse skandalene. Formålet var å øke revisjonskvaliteten og sikre at standardene praktiseres likt, gjennom omfattende revidering av innholdet og strukturen (Schilder, 2015).

Revisjonens kvalitet har direkte sammenheng med revisors kommunikasjon, både internt med styret og ledelsen, men også eksternt gjennom revisjonsberetningen (Birkeland, 2017). Ved utførelse av revisjonen tilegner revisor seg verdifull informasjon og innsikt i selskapene, og revisor er gjennom revisorloven og revisjonsstandardene pålagt å informere styret og ledelsen om viktige forhold. Dette gjelder spesielt i forbindelse med vesentlighet, risiko, plan og funn.

I et aksjeselskap er styret ansvarlig for å føre tilsyn med ledelsens arbeid og selskapets virksomhet for øvrig (Aksjeloven, 1997, § 6-13). I denne sammenheng er det derfor viktig at revisor informerer styret om sine vurderinger av ledelsens kompetanse og håndtering av selskapet. For styret vil altså nytten av revisjonen i stor grad avhenge av hva revisor kommuniserer til dem. Vi fant det derfor interessant å undersøke om revisors kommunikasjon samsvarer med styrets forventning.

Tema for masteroppgaven er kommunikasjon mellom revisor og den revisjonspliktige, og mer spesifikt hvordan revisor kommuniserer vesentlighet, risiko, plan og funn til styret i mellomstore aksjeselskaper. Hovedformålet er å undersøke om revisor overholder disse kravene og om informasjonen revisor gir samsvarer med styrets forventninger.

Derfor er problemstillingen: «*Hvordan kommuniserer revisor vesentlighet, risiko, plan og funn i henhold til revisorloven og revisjonsstandardene ved revisjon av mellomstore aksjeselskaper? Samsvarer denne prosessen med styrets forventninger?*».

Det ble 1. januar 2021 innført en ny revisorlov. I denne forbindelse er det kommet en ny bestemmelse som omhandler revisors kommunikasjon med styret, noe som er svært aktuelt med tanke på vår problemstilling. Vi ønsket derfor å undersøke hvilke forventninger revisor og styret har til bestemmelsen og har på bakgrunn av dette utarbeidet en underproblemstilling.

Underproblemstillingen er: «*Forventer partene at kommunikasjonskravene i den nye revisorloven vil forbedre prosessen?*»

Motivasjonen for valg av problemstilling er at vi har fattet en dyp interesse for temaet. Vår oppfatning er at en veletablert kommunikasjonsprosess mellom revisor og selskapet vil føre til høyere kvalitet av leverte revisjonstjenesten. Videre hadde vi et ønske om å finne et tema med praktisk anvendelse i revisors arbeid, slik at vi kan benytte oss av anskaffet kunnskap videre i arbeidslivet.

1.2 Avgrensninger

Besvarelsen av vår problemstilling er begrenset til revisor og styrets opplevelser. Dette betyr i praksis at vi undersøker hvilken informasjon revisor og styret kan huske å ha gitt/mottatt, samt styrets egne synspunkter på hvilken informasjon de burde få. Oppgaven vil altså ikke omfatte noen som helst form for kontroll av hvilke dokumenter styret har mottatt.

Vi har videre valgt å avgrense oppgaven til styret i mellomstore aksjeselskaper. Bakgrunnen for dette er at vi ønsket selskaper av en viss størrelse i vår undersøkelse, da det er mer aktuelt at disse selskapene kommuniserer om mange av forholdene som fremkommer i loven og standarden. Se delkapittel 3.3 og 4.2.1 for en nærmere definisjon av mellomstore aksjeselskaper.

Vi har også funnet det nødvendig å gjøre en avgrensning mellom den gamle revisorloven (1999) og den nye revisorloven (2020). Dette er et bevisst valg, da det var helt nødvendig å

besvare problemstillingen med utgangspunkt i den gamle revisorloven. Dette fordi den nye loven ikke skal benyttes før revisjonen av regnskapsåret 2020. For at vi skal kunne besvare vår underproblemstilling henviser vi til den nye revisorloven i delkapittel 3.5.2 «Ny revisorlov» og delkapittel 3.8 «Forventinger til funn».

1.3 Relevans og nytteverdi

Kommunikasjon mellom revisor og den revisjonspliktige er et relevant tema innenfor regnskap og revisjon. Vi har valgt å fokusere på hvordan revisor kommuniserer vesentlighet, risiko, plan og funn i henhold til revisorloven og revisjonsstandardene, og undersøke om kommunikasjonen samsvarer med styrets forventning. Det foreligger lite litteratur og tidligere forskning på området i Norge, noe som har gjort temaet interessant å studere. Oppgaven kan dermed være relevant da den belyser og utfyller kommunikasjonsprosessen fra et nytt perspektiv.

Vi mener videre at denne oppgaven kan være interessant for revisorer i forbindelse med hvilken nytte og revisjonskvalitet deres kunder opplever at revisor leverer. Revisjonens kvalitet har direkte sammenheng med revisors kommunikasjon, både internt med styret og ledelsen og eksternt gjennom revisjonsberetningen (Birkeland, 2017). En undersøkelse av om revisor følger kommunikasjonskravene vil derfor gi en indikasjon på om revisor leverer den kvaliteten de er pålagt til kunden. Oppgaven ser også på hvilke forventninger styret har til informasjon. Dette kan gi en indikasjon på hvordan styret opplever revisjonskvaliteten, og på denne måten gi revisor et konkurransefortrinn ved at revisor får kunnskap om hvilken informasjon styret ønsker.

Lovgiverne og standardsetterne har satt minimumskrav til hvilken informasjon styret skal motta fra revisor. Etter vår mening kan oppgaven være både relevant og nyttig for lovgiverne og standardsetterne, da oppgaven gir en indikasjon på om revisor følger kravene. Dette kan for eksempel være med på å belyse om det er områder hvor det er nødvendig med strengere tilsyn eller bedre dokumentasjon. Oppgaven kan også være interessant ved fremtidige endringer i kravene, ettersom den gir svar på hvilke forventinger styret har til kommunikasjon.

Utvalget og dermed funnene fra oppgaven vil ikke være representativt ovenfor populasjonen. Vi ønsket likevel at oppgaven skal bidra til økt fokus på kommunikasjonsprosessen mellom revisor og styret, og at oppgaven kan bidra til videre forskning rundt temaet.

1.4 Formål og struktur

Hovedformålet med masteroppgaven er å fremskaffe en grunnleggende forståelse av kommunikasjonsprosessen mellom revisor og den revisjonspliktige, samt effekten av denne.

For å oppnå målet er avhandlingen delt inn i seks kapitler. Etter innledningen som presenterer studiens tema og problemstillingen, fokuserer andre kapittel på relevante akademiske teorier, teorier om kommunikasjon og tidligere forskning. Grunnleggende og relevante revisjonsbegreper, loverbestemmelser og god revisjonsskikk presenteres så i kapittel tre, sammen med forventninger til funn. Kapittel fire beskriver metode, utvalget og datainnsamlingen og begrensningen i denne. De empiriske funnene er presentert og analysert i kapittel fem. Kapittel seks oppsummerer avhandlingen ved å presentere hovedkonklusjonene og forslagene til videre forskning.

2 Teori og tidligere forskning

Dette kapitlet introduserer relevante akademiske teorier som bidrar til å forstå kommunikasjonen mellom revisor og den revisjonspliktige. Vi vil presentere sosial atferdsteori, kommunikasjonsteori, beslutningstaking prosesser, kognitive skjelheter og overtalelseteknikker i revisjonskontekst, samt at vi gjengir aktuell tidligere forskning i Norge og utlandet.

2.1 Institusjonell teori

Institusjonell teori ble utviklet mot slutten av 1970-årene innenfor forskning i organisasjonsteori feltet (Eriksson-Zetterquist et al., 2014). Scott (1995) definerer institusjonell teori som en teori som forklarer forholdet mellom organisasjonen og dens omgivelser gjennom å legge vekt på de regulative, normative og kulturkognitive aspektene for å forstå hvordan organisasjoner overlever og blir fremgangsdyktige (Meyer & Rowan, 1977).

Det generelle bildet er for de fleste organisasjoner at omgivelsene de opererer i stadig blir mer ustabile og komplekse (McCarthy et al., 2010). Organisasjoner er avhengige av omgivelsene. Organisasjonene trenger ressurser (penger, arbeidskraft, råvarer) fra omgivelsene og er avhengig av oppslutning og legitimitet for å kunne overleve (Jacobsen & Thorsvik, 2014). Avhengighet som fenomen er også interessant fordi det kan oppstå asymmetri i forholdet mellom organisasjonen og omgivelsene. Med *asymmetrisk avhengighet* mener Pfeffer & Nowak (1976) en relasjon mellom to organisasjoner hvor den ene er mer avhengig av samarbeidet enn den andre. Den makten som asymmetrisk avhengighet gir den parten som er minst avhengig av å opprettholde samarbeid, kan utnyttes til å presse den svakere parten til kontraktinngåelser, eller til å inngå ugunstige avtaler (Pfeffer & Salancik, 1978), (Rigbyu & Bilodeau, 2007; Bozeman, 1987; Reed & Hughes, 1992).

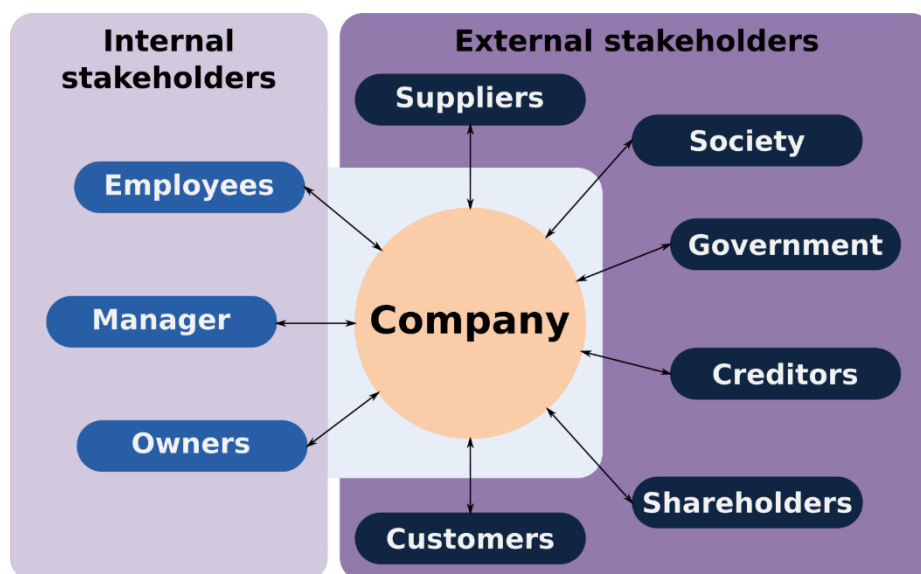
Institusjonell teori gir tre pilarer for å håndtere organisasjonens omgivelser. Scott (1995) definerer tre institusjonsteoretiske søyler som han betegner som den regulative, normative og kulturkognitive søylen. Den regulative søylen er basert på lover og regler, samt prinsipper som omfatter eierstyring og selskapsledelse. Den normative søylen er basert på den sosiologiske opprinnelsen til institusjonell teori og omfatter normer, verdier og roller. Den kulturkognitive søylen domineres av de samfunnsselementene som tas for gitt og som er kulturelt aksepterte. Til sammen gir disse tre søylene et praktisk instrument for å øke selskapets konkurransefortrinn, styrke selskapets legitimitet og bidra til å overholde selskapets

lønnsomhet på sikt (Meyer & Scott, 1983; Tranøy & Østerud, 2001; Burt, 1983; Perrow, 1986).

Relasjonen mellom revisors kommunikasjonskrav og institusjonell teori er at den uavhengige revisors konklusjon om selskapets årsregnskap er med på å styrke selskapets omdømme, opprettholde kundeforholdet og forsterke selskapets markedsposisjon. En positiv revisjonskonklusjon gir økt tillit til selskapets eksterne regnskapsbrukere, bidrar til å forsterke organisasjonens konkurransefortrinn, samt at selskapet lettere får tilgang til ressurser som organisasjonen er avhengig av. Revisors konklusjon i revisjonsberetning påvirker omgivelsens oppfatning av organisasjonen.

2.2 Interessentteori

Interessentteori har sin moderne opprinnelse i R. Edward Freemans bok «Strategic Management: A Stakeholder Approach» fra 1984. Først definerte Freeman interessenter som «en gruppe eller individer som kan påvirke, eller er påvirket av selskapets måloppnåelse», mens i de senere år har han innsnevret definisjonen til «de gruppene som er vitale for selskapets overlevelse og suksess» (Freeman, 2010, s.42-46). Interessentene deles inn i interne interessenter og eksterne interessenter som sammen har innflytelsen på selskapet (Carson et al., 2015, s. 182).



Figur 1: Stakeholder theory, 2008 av Grochim
([https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Stakeholder_\(en\).svg](https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Stakeholder_(en).svg)).

Freeman skisserte fire generiske strategier for samhandling med selskapets interessenter basert på interessentenes evne til å støtte, forandre, utnytte eller true selskapet (Freeman,

2010). Polonsky og Scott (2005) strekker analogien til Porter's Femkreftermodell, hvor valget av selskapets offensive eller defensive strategi avhenger av typen innflytelse eksterne markedsaktører har på selskapet (Porter, 1980, s. 4). Interessentteori bidrar til praktisk problemløsning for selskapsledere for å forstå og bestyre selskapets eksterne omgivelser. Laplume et al., (2008) har kritisert interessentteorien for ikke å være empirisk etterprøvable, og Freeman har innrømmet at han først ikke la vekt på metodikken, men heller så på logikken i argumentene som det viktigste. Freeman fremstiller ikke interessentteori som en etisk teori, men som en strategisk ledelsesfilosofi (Freeman, 2010), (Clarkson et al., 1992), (Donaldson & Preston, 1995).

Siden kreditorer og långivere er blant selskapets viktigste interessenter, vil disse ofte kreve revisjon i de tilfellene hvor eiere og styret er ulike aktører, siden styret kan ha insentiver om å maksimere egen vinning ved å feilinformere eierne (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 47). Krav om revisjon fra långiver for å redusere informasjonsasymmetrien i interessentrelasjonen, bekreftes gjennom empirisk forskning foretatt av Senkow et al., (2001). I forhandlinger om lånebetingelser angående rentenivå, sikkerhetsstillelse på lån og lengden på nedbetalingstid, legger ofte kreditorene vekt på det reviderte årsregnskapet. Finansnæringens Hovedorganisasjons prediksjon før lovendringen var i tråd med Senkows forskning – FNH hevdet at kreditor fortsatt ville kreve revisjon for å stille sine tjenester til disposisjon (Regjeringen, 2011), (Eilertsen & Hellem, 2015, avsnitt 9).

Sammenhengen mellom revisors kommunikasjonskrav og interessentteori er at revisor ved å skriftlig påpeke vesentlige feil, mangler og misligheter i regnskapet reduserer usikkerhet og informasjonsasymmetri, samt øker prediksjonsverdien av årsregnskapet (Revisorloven, 1999, § 5-2 fjerde ledd). Selskapets interessenter får en mer relevant regnskapsinformasjon som utgjør en forskjell i beslutningstaking og bidrar til at regnskapsbrukerne kan utarbeide en forventning om utfallet av fremtidige hendelser, basert på regnskapsinformasjonen.

2.3 Agent-Prinsipal teori

Agent-prinsipal teori har sine røtter i litteraturen om risikofordeling, og handler om samarbeidende parter med forskjellige holdninger til risiko (Eisenhardt, 1989). Mer spesifikt, handler agent-prinsipal teori om relasjonen mellom to sentrale parter, hvor den ene parten (agenten) utfører oppgaver på vegne av den andre parten (prinsipalen) (Jensen & Meckling, 1979).

Agentens handlinger, som er styrets og ledelsens innsats, påvirker resultatet av virksomheten og har betydning for prinsipalens gevinst (Arrow, 1988). Innsatsen medfører et ressursforbruk for agenten, og gitt alt annet likt, ønsker agenten å minimere innsatsen. Dermed har agent og prinsipal motstående interesser (Mueller, 1976). Dette forholdet indikerer, ifølge Hagen (1990) usikkerhet og asymmetrisk informasjonsfordeling i selskapet. Forfatteren påpeker at prinsipal og agent har ulik risikoaversjon. De som fatter beslutninger og iverksetter tiltak, vil i stor grad gjøre dette på vegne av andre, men bærer begrenset ansvar for sine avgjørelser, noe som fører til asymmetri når det gjelder å akseptere risiko. Selskapets eiere er mer risikoaverse, enn hva styret og ledelsen er. Eierne foretrekker en lavere, men sikrere inntekt fremfor en høyere og mer risikabel inntjening (Tosi et al., 2000). Mens styrets og ledelsens inntekter ofte er knyttet til selskapets prestasjon gjennom bonussystemer, er de ofte mer tilbøyelig til å påta seg en noe høyere risiko. Omfattende studier viser at agenter som ikke underlegges kontroll vil forfølge egne interesser, som avviker fra eller motstrider prinsipalens interesser (Westphal & Khanna, 2003; Harris & Bromiley, 2007). Resultatet av agentens innsats er ikke entydig bestemt av innsatsen, men skyldes også tilfeldige faktorer som er utenfor agentens kontroll (for eksempel svingninger i økonomisk konjunktur) (Hagen, 2009). Et annet forhold er at prinsipalen ofte ikke kan observere agentens handlinger, kun resultatene av dem. Disse forholdene viser en skjev informasjonsstruktur i selskaper, ved at eierne har begrenset informasjon i forhold til ledelsen.

«On the job consumption» - å berike seg selv på selskapets bekostning - er et kjent begrep og en relevant problemstilling når eierskap og kontroll deles (Berle & Means, 1932). Revisjon av regnskapet i aksjeselskaper er en kontrollmekanisme hvor ekstern godkjenning av regnskapet verifiserer riktigheten av finansiell rapportering for interessentene. På denne måten reduseres usikkerheten og informasjonsasymmetrien mellom eiere, styret og ledelsen. Revisor avgir en uavhengig revisjonsberetning med konklusjon om årsregnskapet som er et resultat av ledelsens beslutninger. Chow (1982) antok, og bekreftet, at nytten av overvåking av agenten har en positiv sammenheng med størrelsen på aksjeselskapet, da agenten har mer å tjene på å følge sine interesser i store og mellomstore aksjeselskaper. Noen eiere tilbyr toppledere en aksjeandel i selskapet for å knytte deres personlige inntjening til selskapets inntekter for å redusere agent-prinsipal problematikken.

2.3.1 Moralsk hasard teori

Det er to typer informasjonsasymmetri som agent-prinsipal problematikken bygger på: *Skjult informasjon* - agenten har informasjon som prinsipalen ikke har og *skjulte handlinger* - prinsipalen kan ikke observere agentens handlinger. Skjult informasjon ble diskutert i delkapittel 2.3 «Agent-Prinsipal teori», mens skjulte handlinger til agenten (styret og ledelse) kan lede til såkalt *moralsk hasard* (Hagen, 1990). På denne måten, eksisterer moralsk hasard teori innen agent-prinsipal forholdet (Milgrom & Roberts, 1992).

Moralsk hasard teori ble kjent på 1600-tallet og ble brukt i forbindelse med umoralsk oppførsel, ofte i forbindelse med forsikringsforhold (Dembe & Boden, 2000). Forskere påpeker at moralsk hasard teori nå for tiden forklarer agentens atferd som følge av informasjonsasymmetri, og ikke som følge av moralske verdier hos involverte parter. Moralsk hasard beskriver situasjoner hvor personen som tar beslutninger knyttet til risiko, ikke er ansvarlig for resultatet (Krugman, 2009). Dembe og Boden (2000) påpeker at begrepet moralsk hasard kommer fra forsikringsbransjen og er basert på ideen om overføring av risiko til en annen part. Moralsk risiko (hasard) handler om at forsikringstakeren vil oppføre seg mer risikabelt, når personen vet at forsikringen dekker eventuelle materielle skader (Pritchard, 2016). På denne måten rammer en persons risikable atferd forsikringsselskapet (Laffont & Tirole, 1986).

Den samme logikken kan overføres til agent-prinsipal forholdet. For eksempel, til mellomstore aksjeselskaper, hvor aksjonærene er prinsipaler, mens styret og ledelsen er agenter som forvalter selskapet på aksjonærenes vegne. Resultatet av virksomheten vil til dels skyldes ledelsens innsats, og dels tilfeldige faktorer som ledelsen har begrenset kontroll over (Bøs & Peters, 1986). Rotschild & Stiglitz (1976) mener at aksjonærene ofte mangler tilstrekkelig innsikt for å kunne avgjøre om et dårlig resultat skyldes ledelsen eller ugunstige ytre omstendigheter. Ettersom det er vanskelig for aksjonærene å observere ledelsens innsats, gir dette ledelsen en mulighet til å fremme egeninteresser på bekostning av aksjonærene. Forskning til Akerlof (1970) viser at enkeltaksjonærers innflytelse til å kontrollere ledelsens innsats blir mindre, jo flere aksjonærer som skal dele gevinsten fra selskapets drift.

Forholdet mellom revisors kommunikasjonskrav og agent-prinsipal/moralsk hasard problematikken er at revisors kommunikasjonskrav reduserer usikkerhet og informasjonsasymmetri i aksjeselskaper. Revisjonsberetningen tjener til eiernes kontrollformål ved å holde

øye med selskapets ledelse og øker tilbakemeldingsverdien av regnskapet, der eierne kan bekrefte eller avkrefte sine forventninger angående ledelsens prestasjon (Boye et al., 2015).

2.4 COSO 2 - rammeverket

COSO 2: Helhetlig risikostyring er et integrert rammeverk som gir en omfattende beskrivelse av internkontroll og har sterkt fokus på risikostyring på alle nivåer i virksomheten (Kristoffersen, 2014, s. 254).



Figur 2: COSO 2: Helhetlig risikostyring, 2004, av Elizabeth M. Pierce (https://www.researchgate.net/figure/2004-COSO-ERM-Cube-This-cube-represents-the-Components-Objectives-and-Categories-of_fig1_308890946).

Helhetlig risikostyring er en kontinuerlig prosess, gjennomført av styre, ledelsen og ansatte, og er utformet for å identifisere og håndtere potensiell risiko, samt å bidra til at selskapet når sine mål (Agdestein, 2013). COSO 2 - rammeverket bidrar til at selskapet når sine mål på fire relevante områder: strategiske målsetting, etterlevelse av lover og regler, pålitelig rapportering og kostnadseffektiv drift (Halleråker & Vig, 2006).

Risikovurdering og risikohåndtering er sentrale områder i COSO 2 modellen. Risikovurdering består av identifisering av foretakets interne og eksterne risikofaktorer, som er en kartlegging av mulige hendelser og konsekvenser av dem i forhold til måloppnåelsen (Haukerud & Sandanger, 2003). Risikohåndtering er utledet av vurdering av risiko og dens betydning. For eksempel, dersom virkningen av en hendelse er kritisk for måloppnåelsen, vil foretaket prøve å redusere denne risikoen så mye som mulig. Generelt, har selskapet fire strategier for

risikohåndtering: å unngå risiko, å redusere risiko, å dele risiko eller å akseptere risiko (Kristoffersen, 2014, s. 265-266).

Løken (1996) understreker at komponenten «Informasjon og kommunikasjon» viser at en effektiv utveksling av informasjonen både internt mellom enhetene, avdelingene og ansatte i selskapet, og med eksterne parter, bidrar til forbedring av utført arbeid. Dette faktum medfører en kvalitetsøkning av internkontrollsystemet. Revisors kommunikasjonskrav inneholder bestemmelser om at revisor skriftlig skal påpeke vesentlige mangler i intern kontroll identifisert under revisjonen (ISA 265 pkt. 9). Styret og ledelsen er forpliktet til å foreta justeringer av mangler i interne kontroller og iverksette forbedrende tiltak (ISA 265 A1).

Sammenhengen mellom revisors kommunikasjonskrav og COSO 2 - rammeverket er at rammeverket bidrar til å etablere mer effektive interne kontroller og forhåpentligvis reduserer mengden av vesentlige mangler i interne kontroller som må kommuniseres av revisor til styret og ledelsen. Skarheim (2020) er usikker på om det er mulig å ha en god internkontroll uten å benytte en eller annen form av COSO-rammeverket, men hun antar at god internkontroll svært ofte vil stemme overens med anbefalingene i COSO.

2.5 Kommunikasjon

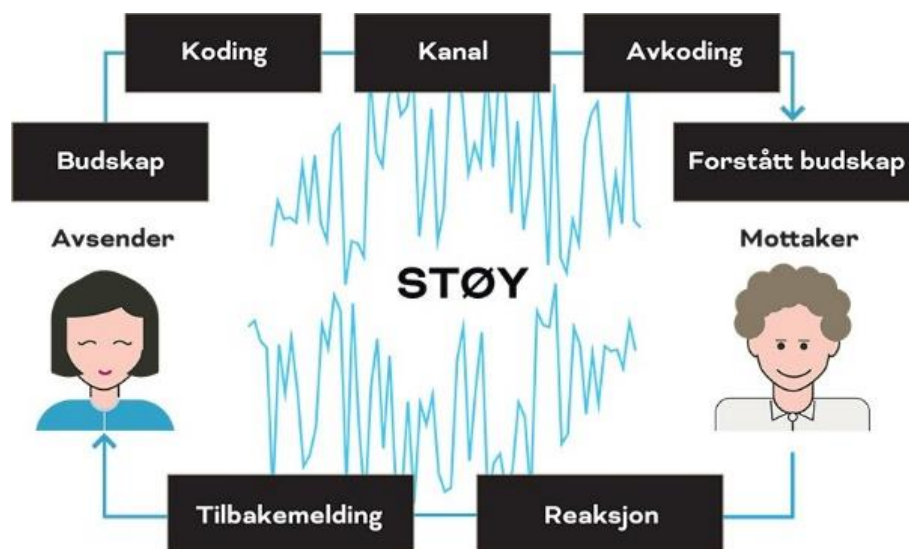
I dette delkapitlet introduserer vi kommunikasjonsteori underbygd av The Mathematical Theory of Communication (Shannon & Weaver, 1949). Vi tar en overordnet oversikt over relevant tidligere forskning innen kommunikasjon i revisjonskontekst i Norge og utlandet. I siste delkapittel tar vi en utdypning i kommunikasjonsteori i lys av tidligere forskning med utgangspunktet i Communication-Persuasion Matrix av McGuire (1969, 1978).

2.5.1 Kommunikasjonsteori

Spence (1969) definerer kommunikasjon som en prosess der personer eller grupper sender eller utveksler informasjon. Betydningen av kommunikasjon i en organisasjon beskrives av Robert (1984) som «*limet som holder organisasjonen sammen, danner grunnlaget for beslutninger og læring, og skaper mening og samhold*». McPhee & Zaug (2009) nevner kommunikasjon som den viktigste prosessen i organisasjoner fordi den er avgjørende både for interne prosesser i organisasjonen og for ekstern tilpasning i omgivelsene (Ashcraft et al., 2009; Gillis, 2008). Flere funksjoner av kommunikasjon i en organisasjon er formidling av informasjon, formulering av arbeidsmål, utvikling av strategi, koordinering av atferd,

oppbygging av relasjoner og innhenting av informasjon (Jacobsen & Thorsvik, 2014; De Dreu & Van de Vliert, 1997; Lau & Cobb, 2010).

En velkjent modell for å forklare kommunikasjonsprosessen ble introdusert av matematikeren Shannon og elektronikk ingeniøren Weaver i 1949, kalt *The Mathematical Theory of Communication*, også kjent som *Shannon-Weaver model of communication*. Den opprinnelige modellen inneholdt følgende elementer: avsender, budskap, koding, kanal, støy, avkoding, forstått budskap, mottaker (Shannon & Weaver, 1949). Avsender er en person som formidler budskap. Avsenderen bruker koding - verbal kommunikasjon, skriftlig kommunikasjon, meldinger eller bilder. Avsenderen formidler budskapet gjennom kanaler, det vil si ved ansikt-til-ansikt-kontakt med mottakeren, telefonprat eller meldinger (Flensburg, 2009; Lenski, 2010). Mottakeren avkoder budskap - gir en tolkning til det mottatte budskapet. Støy er alt som kan forstyrre kommunikasjonen, inkludert eksterne eller interne faktorer, som for eksempel omgivelser, andre folk eller mottakerens egne omstendigheter (Mortensen, 1972; Al-Fedaghi, 2012).



Figur 3: *The Mathematical Theory of Communication*, 2020, av Mingiacchi (https://reiseliv.portfolio.no/read_container/f47fff28-4f6e-4236-96f9-8327ba2726e4).

Norbert Wiener (1955) bearbeidet Shannon-Weaver modellen og har lagt til elementene *reaksjon* og *tilbakemelding*, som førte til at modellen ble omgjort fra en lineær enveis-kommunikasjons modell til en sirkulær toveiskommunikasjon modell (Verdu, 2000). Rørenes et al., (1996) mener at *tilbakemeldingen* spiller en viktig rolle i avsenders forståelse av om mottakeren har tolket budskapet på den måten det var ment. Fougler (2004) kritiserte

Shannon-Weaver modellen for de begrensninger den inneholder. For eksempel at modellen ikke reflekterer over ikke-verbale signaler (kroppsspråk), som ifølge forskeren formidler 50 prosent av all informasjon (Arnesen, 2004; Furnham & Petrova, 2010).

For at revisor skal kunne gjennomføre revisjonen på en hensiktsmessig måte, er det avgjørende at revisor kommuniserer med revisjonsklienten (Revisorloven, 1999, § 5-2), (Birkeland, 2017, s. 358). Kommunikasjonen skjer både uformelt, for eksempel ved samtaler med styret, ledelsen og ansatte, og formelt gjennom nummererte brev til styret, kommunikasjon med revisjonsutvalget og årlige møter med styret (Revisorloven, 1999, § 5-4, § 5-3a, § 2-3). ISA 260 pkt.3 stiller krav til en effektiv toveiskommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Formålet med revisors kommunikasjon er ifølge Angremo & Bringsjord (2013) å formidle tillit, overholde lovkrav om kommunikasjon, formidle forhold som *må* og *bør* forbedres, å forstå forhold som revisor skal uttale seg om, samt å sikre fornøyde, lønnsomme kunder. Basert på Shannon-Weaver sin kommunikasjonsmodell finnes det følgende nøkkelfaktorer for en effektiv toveiskommunikasjon mellom revisor og revisjonsklienten.

Effektivt budskap. Budskapet er selve informasjonen som skal formidles. Martinsen & Glasø (2013) sier i sin bok «*Personlighet og ledelse*» at barrierer for utforming av et effektivt budskap er for mye informasjon og for komplisert innhold for mottakeren. Røkenes et al. (1996) skiller mellom ulike nivåer av kommunikasjon, nemlig budskap og underliggende budskap. Direkte budskap er ofte ledsaget av *underliggende budskap* i form av tonefall, blick, ansiktsuttrykk og kroppsbevegelser (Eide & Eide, 2006). Eksempelvis, dersom takknemlighet uttrykket med frasen «takk, det var snilt av deg!» blir sagt med et sarkastisk tonefall, sender det et underliggende budskap som egentlig betyr «det var slemt gjort». Imidlertid bør revisor ikke la seg villedes i jungelen av psykologi, men bruke sunn fornuft og stille flere spørsmål dersom noe er uklart (Røkenes et al., 1996, s. 17).

Effektiv koding. Koding innebærer valg av symboler, verbale og/eller ikke-verbale signaler, som formidler informasjonen til mottakeren (Jacobsen & Thorsvik, 2014, s. 281). ISA 260 pkt.9a anbefaler revisor å kommunisere tydelig. Kreps (1990) gir praktiske råd om hvordan man uttrykker seg tydelig. Forfatteren mener at avsenderen kan uttrykke seg tydelig ved å unngå lange og kompliserte setninger med mange innskudd, være konkret og personlig, samt forklare faguttrykk dersom disse er uunngåelig å bruke. Angående innhold - bør avsenderen

komme raskt til saken, skrive det viktigste først, dele teksten inn i avsnitt for å lage en klar struktur og gjerne velge korte ord fremfor lange ord (Døving & Johnsen, 2005).

Effektiv kanal. Revisor kan velge å bruke en skriftlig eller muntlig kommunikasjonskanal. Den mest effektive kanalen er avhengig av situasjonen og informasjonen som skal formidles (Jacobsen & Thorsvik, 2014, s. 285). For revisors skriftlige rapportering finnes det formelle prosedyrer definert i de internasjonale revisjonsstandarder (ISA 260 pkt. 19 A46-A48). Forskning om kommunikasjonskanaler viser at valg av en effektiv kommunikasjonskanal er knyttet til budskapet. Desto mer usikkerhet det er knyttet til budskapets tolkning, desto rikere informasjonskanal bør revisor benytte (Dennis & Valacich, 1999; Jessup & Valacich, 2006; Limayem et al., 2007). Palvia et al., (2011) definerer *rik informasjonskanal* som den kanalen som formidler mest informasjon. Mehrabian (1972) legger til andre forhold som må vektlegges ved valg av skriftlig eller muntlig kommunikasjon, som behov for rask tilbakemelding (tidspress), behov for personlig kontakt (tilbakemelding) og at informasjonen kan hentes frem i tilfelle revisor blir holdt ansvarlig (etterprøvbarehet).

Effektiv avkoding/Forstått budskap. Clamplitt (2010) mener at avkoding regnes som effektiv avkoding dersom mottakeren oppfatter budskapet slik senderen hadde tenkt, og at sender og mottaker utvikler en felles forståelse. Littlejohn & Foss (2009) påstår at det oppfattede budskapet ofte avviker noe fra det sendte budskapet, da budskapet tolkes ut ifra mottakers egne erfaring, stereotypier, kognitive skjemaer, verdier og forventninger, hvor alle fører til forskyvninger i formidlet informasjon. Revisor kan bruke empati for å sette seg inn i ledelsens situasjon og forstå hvordan ledelsen eventuelt tenker (Røkenes et al., 1996, s. 15). Hvis kommunikasjonen skjer muntlig kan revisor bruke aktiv lytting teknikk ved å stille relevante spørsmål (Griffin et al., 2015).

Effektiv tilbakemelding. Tilbakemelding er en prosess der mottaker gir svar tilbake til senderen (Jacobsen & Thorsvik, 1997, s. 282). Revisor trenger å vite hvordan styret og ledelsen tolker, forstår og reagerer på budskapet. Tilbakemelding er viktig for å skape kontakt og tillit mellom partene. Ut ifra styrets tilbakemelding skal revisor tilpasse kommunikasjonsformen slik at eventuelle misforståelser kan avdekkes og oppklares (Tubbs, 2010; Cobley, 2006).

2.5.2 Tidligere forskning i Norge og utlandet

Det er forsket bredt og variert rundt kommunikasjon mellom revisor og den revisjonspliktige. Spørsmålet vi ønsker å underbygge ved hjelp av tidligere forskning omhandler hva styret

rimelig kan forvente av kommunikasjon med revisor og hvordan revisor oppfatter denne forventningen, og sett fra styret og ledelsen side, hva revisor er pålagt, forventes og vurderes som rimelig å kommunisere til styret.

Det er gjort få studier av kommunikasjon mellom revisor og den revisjonspliktige i Norge. Hope & Langli (2007) har undersøkt om revisor, av frykt for å miste klienten, reduserer kommunikasjon av kritiske merknader som burde vært gitt, til de revisjonsklienter som betaler mye for tilleggstenester. Resultatet av forskningen i perioden 1997 til 2002 fant ingen tegn på at revisjonsklienter med høyt honorar, fikk færre kritiske merknader enn andre foretak.

Forskning av Koh & Woo (1998) fant at det er forskjell mellom revisors kommunikasjon av informasjon og styret- og ledelsens forventninger til denne kommunikasjonen. Gray et al., (2011) viser til at kommunikasjonen oppfattes som noe mangelfull av styret i forbindelse med at det ikke gis nok informasjon om vesentlighetsgrenser, risikoer og oppdagende misligheter. Epstein & Geiger (1994) forklarer at tilsynelatende manglende kommunikasjon, sett fra styrets ståsted, oppstår på grunn av forskjellen mellom hvilke krav lovgivning og standarder legger på revisor og styrets forventninger til informasjon (se Koch & Salterio, 2017; Messier et al., 2015; Perreault & Kida, 2011; Peytcheva & Gillett, 2011). Snaub (1996) legger til at en annen forklaring kan være at revisor bruker tvetydige profesjonelle faguttrykk, som er vanskelig for kunden å tolke.

Det argumenteres på bakgrunn av Brown & Wright (2008) at revisors oppfatning er at det kommuniseres tilstrekkelig mengde informasjon knyttet til funn av mangler i internkontroll, vesentlige feil og misligheter. Heiman-Hoffman et al., (1996) finner at revisors oppfatning av ledelsens holdninger til sine forpliktelser, påvirker revisors vurdering og kommunikasjon av risikoen for feilinformasjon i regnskapet (se Shrestha et al., 2013; Gibbins et al., 2005; Hobson et al., 2020). Forskningen til Goodwin (1999) bekrefter at revisorer er mindre konservative med verdivurdering av foreldelse av varelager når revisjonskunden har høy integritet, og mer konservative når det gjelder samme vurdering med en mindre kompetent klient, ifølge revisors oppfatning (se Bhattacharjee et al., 2012). Earley et al., (2016) bekrefter resultatet av forskningen til Goodwin (1999) ved at det ble funnet en negativ sammenheng mellom revisors kommunikasjon av misligheter og ledelse med høy integritet, noe som øker sannsynlighet for at revisor overser røde flagg på økonomiske misligheter (se Ybarra & Stephen, 1999; DeZoort et al., 2003).

2.5.3 Kommunikasjonsteori i lys av tidligere forskning

I forrige delkapittel ble det gitt en overordnet oversikt over gjennomførte studier i Norge og utlandet. I dette delkapitlet vil vi knytte kommunikasjonsteori sammen med funn fra tidligere forskning. Formålet er å forstå hvordan sosial atferd teorier kan implementeres i praksis for å kunne forutsi effekter av revisors og klientens vurdering og beslutningstaking. Delkapitlet gir en oversikt over teknikker som kan benyttes for å tilegne seg kommunikasjons- og overtalelses ferdigheter i en revisjonskontekst.

Det er tatt utgangspunkt i artikkel «Persuasion in Auditing: A Review through the Lens of the Communication-Persuasion Matrix» av Aghazadeh, Brown, Guichard & Hoang (2021).

Artikkelen er basert på Communication-Persuasion Matrix av McGuire (1969, 1978) som består av fem komponenter: *avsender*, *budskap*, *kanal*, *forstått budskap* og *mottaker*. Denne artikkelen er nylig publisert (12.01.2021) og er basert på 27 akademiske tidsskrifter og working papers, hvor hvert tidsskrift er vurdert som 4* eller 4 av Chartered Association of Business Schools eller som A*/A av Australian Business Deans Council (ABDC), som er den høyeste kvaliteten innen publiserte artikler (se Tabell 1: Auditing-persuasion articles), (Aghazadeh et al., 2021, s. 3).

Avsender. McGuire (1969) har foreslått at individuelle personlighetstrekk påvirker hvor overbevisende kommunikasjonen er, med andre ord, informasjon fra en troverdig kilde er mer overbevisende enn opplysninger fra en mindre troverdig kilde. Tre nøkkelkomponenter av kildetroverdighet er (1) opplevd kompetanse, (2) opplevd objektivitet og (3) makten til å iverksette sanksjoner og/eller oppfatning av at kilden virkelig bryr seg om saken (Pornpitakpan, 2004). Reimers & Fennema (1999) fant at revisor stoler mer på eksterne innhentede revisjonsbevis, og i en revisjons teknologi sammenheng, er det mer sannsynlig at revisorer ikke vektlegger revisjonsbevis fra kunstig intelligens-systemer (AI) mot identisk informasjon fra menneskelige spesialister, siden revisor oppfatter AI som en mindre troverdig kilde (se Commerford et al., 2020; Barr-Pulliam et al., 2020; Kjellevoid, 2020). Et robust funn er at revisorer som oppfatter klientens sterke insentiver til aggressiv rapportering, i større grad vil stå imot klientens overtalelsesforsøk (Anderson et al., 2004; Brown & Popova, 2016; Glover et al., 2000; Robertson, 2010). Brown-Liburd et al., (2016) har fastslått at klienter med relativt svakere status, nemlig at klienter er avhengig av en positiv revisjonskonklusjon, gjør revisorer mer motstandsdyktig og klienter mer mottakelige for overtalelser i diskusjoner i revisjonsprosessen (se Brown & Wright, 2011).

Budskap. Forskerne skiller mellom to kjente kommunikasjons- og overtalelses metoder mellom revisor og klient: (1) kvantifisering av meldinger (vs. narrativ presentasjon) og (2) inkludering av meninger av eksterne eksperter. Presentasjonen av kvantifisert informasjon i meldinger istedenfor i form av en fortelling, fører til mer overbevisende kommunikasjon, når den brukes av revisorer for å overtale klienter (Anderson et al., 2004; Joe et al., 2017). På samme måte, fremstår kvantifisert informasjon som mer overbevisende argumentasjon (vs. narrativ fortelling), når revisorer søker å overtale revisjonskomiteen (DeZoort et al., 2003). Piersey (2009, 2011) forklarer dette funnet med bevis for at verbale, kvalitative estimater kan være mer gjenstand for skjønnsmessige vurderinger enn harde data. Flere av kommunikasjonsstaktikkene som Perreault & Kida (2011) undersøkte, involverte presentasjon av tilleggsinformasjon fra fagpersoner med spisskompetanse på diskuterte områder (for eksempel jurister, tekniske eksperter). Agoglia et al., (2003) rapporterte at revisor overbevises av større antall fakta, mens Bhattacharjee et al., (2019) fant at når ledelsen strategisk oppgir et sett med selskaper som et gjennomsnittsestimat i bransjen for å rettferdiggjøre aggressiv regnskapsføring, så overbevises revisorer av det valgte referansesettet (se Chaiken, 1980; Evans & Stanovich, 2013; Petty & Cacioppo, 1986).

Kanal. McGuire (1969) definerer kanal som en variabel brukt for formidling av informasjon. To hovedtemaer dukket opp i McGuires (1969) gjennomgang av revisjonsforskning på kanalvariabler. For det første har kommunikasjonsmodulene, ansikt-til-ansikt (F2F) eller elektronisk kommunikasjon, direkte innflytelse på revisjonstjenesten. For det andre, er det bekreftet at revisorer har en tendens til å foreta vurderinger i samsvar med ledelsens forslag i planleggingsfasen, mens revisors vurderinger blir mer kritiske i løpet av revisjonsprosessen (Kadous et al., 2003; Salterio & Koonce, 1997). Saiewitz & Kida (2018) og Bennett & Hatfield (2018) undersøkte i anvendelsen av sosial tilstedeværelse teori (Short et al., 1976) hvordan klienter reagerte på forespørsler fra revisorer som varierer i modalitet. Teorien foreslår at økt oppfattelse av sosial tilstedeværelse (for eksempel F2F) fører til forbedret samarbeid og informasjonsdeling mellom parter. Saiewitz & Kida (2018) fant videre at klienter svarer mer unnvikende når revisor ber om informasjon via e-post eller på telefonen (se Chaiken, 1987; Brazel et al., 2004). Agoglia et al., (2010) bekrefter at når mislighetsrisiko er høy, så foretrekker revisorer personlig intervju med ledelsen, selv om de opplever betydelig tidspress og er midt i oppgjørperioden.

Avkoding/Forstått budskap. McGuire (1969) identifiserte to primære typer av variabler som er avgjørende for om meldingen er overbevisende: (1) tidsmessige faktorer, som for eksempel

tidspress og (2) revisors hukommelse påvirker etterfølgende skjønnsmessig vurdering, for eksempel en kjent kognitiv forskyvning der ferske data tillegges større vekt enn tidligere tilegnet informasjon. Sweeney et al., (2017) fant at revisorer som foretar oppdragskontroll i et revisjonsteam er mer utsatt for forutinntatte meninger, slik at de gir færre kommentarer og lettere lar seg overtalt av revisjonsmedarbeidere som forbereder dokumentasjonen, i tilfeller hvor de opplever tidspress og forsinkelse i forhold til tidsfrister. Samlet sett, indikerer forskningen at tidsmessige faktorer som tidsfrister, budsjettet tid for revisjon og forsinkelser fører til svakere dokumentasjon av revisjonsbevis (Agoglia et al. 2010), påvirker dokumentasjonsomfanget i gjennomgangsfasen av revisjonen (Agoglia et al., 2009) og vurderingskvaliteten til revisor (Sweeney et al. 2017; Dodgson et al., 2020). Rau & Moser (1999) fant at revisor i større grad overbevises av revisjonsbevis de har samlet inn personlig enn av bevis samlet inn av andre revisorer, fordi revisjonsbevis som er samlet inn av revisor personlig er mer fremtredende i revisors minne. Brewster (2016) og McCallen et al., (2020) undersøkte en annen hukommelsesrelatert kognitiv feil, kjent som *sovende effekt*. Her fremgår det at ellers ikke-overbevisende revisjonsbevis, som ble sett av revisor flere ganger, fremstår som mer troverdig, kun fordi de virker kjent. Austin & Carpenter (2020) tilbyr en løsning for *sovende effekt* problematikken. De oppdaget i et eksperiment at påminnelsesbrev sendt fra revisjonsfirmaet til revisor, hadde en positiv virkning på revisors bevissthet knyttet til vurderingen av revisjonsbeviset (se Ricchiute, 1999).

Mottaker. McGuire (1969) anslår at revisors egenskaper påvirker hvordan revisor takler overbevisende kommunikasjon med tanke på: (1) profesjonell skepsis og (2) press for å beholde revisjonskunder. Griffith et al., (2020) fant at revisorer med høyt behov for kognisjon (læringsprosess) vurderer rimeligheten av klientens estimater mindre gunstig og har en større sjanse til å identifisere estimater som er i strid med annen regnskapsinformasjon. Eutsler et al., (2018) rapporterte at revisorer med lavere skeptiske ferdigheter lettere lot seg overtalt av en «vennlig» klient. Nyere forskning bekrefter at revisorer i et revisjonsteam som har et høyere nivå av profesjonell skepsis, overbeviser dem som har lavere grad av skepsis (McAllister et al., 2020), (se Hobson et al., 2020; Bhaskar et al., 2020; Hurley, 2017, 2019). Koch & Salterio, (2017) fant at revisorer som opplever større press på å holde kunder fornøyde, foreslår lavere justeringer av klientens regnskapsestimater enn ellers. Nyere forskning av Ricci (2020) viser imidlertid at overdrevent press fra kunden, som oftest fører til at revisor foreslår større justeringer av regnskapsestimater. *Motiverte resonnement* er hovedteorien som anvendes for å predikere og forklare effekten av klientens press på revisors

mottakelighet for overtalelse, med robuste funn om at revisorer er tilbøyelig til å foreta vurderinger i tråd med ledelsens preferanser (Kunda, 1990), (se Yang et al., 2018; Peecher et al., 2010; Hatfield et al., 2011; Guiral et al., 2011).

3 Revisjon

Dette kapittelet introduserer den generelle revisjonsteorien med fokus på revisors kommunikasjonskrav basert på revisorloven og de internasjonale revisjonsstandardene. Videre i kapitlet redegjøres det for revisjonsplikten for mellomstore aksjeselskaper, samt ledelsens funksjon i forbindelse med revisjonen. Dette gjøres for å gi leseren innblikk i hvilke lovfestede krav det stilles til revisor og hva som forventes av både revisor og ledelsen for å oppnå en effektiv toveiskommunikasjon i revisjonsprosessen. Avslutningsvis i kapittelet redegjøres det for antagelser om funn som vi forventer å oppdage i vår masteroppgave.

3.1 Revisjonsteori

Formålet med revisjon er å skape betryggende sikkerhet for at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil (Revisorloven, 1999, § 5-1). Dette oppnås ved at revisor gir en konklusjon i revisjonsberetningen med en mening om hvorvidt regnskapet i all vesentlighet er utarbeidet i henhold til gjeldende lovverk for finansiell rapportering (ISA 200 pkt.3). Sett ut ifra et brukerperspektiv, så handler dette om feil, misligheter eller utelatelse som er av et visst omfang (ISA 200 pkt.13i, ISA 450 pkt. 4a). De primære brukerne av revisjonsberetning er aksjeeierne.

Revisorloven stiller krav om revisors uavhengighet, objektivitet og etikk (Revisorloven, 1999, § 4-1). Når det gjelder kommunikasjon som er et sentralt tema i denne avhandlingen, så fremgår det at revisor skal følge Den norske Revisorforeningen (DnRs) sine regler om etikk som blant annet omhandler profesjonell kompetanse, integritet, konfidensialitet og profesjonell atferd (DnR regler om etikk pkt. 110.1, 200.4, 200.6, 240.1). Disse kravene er nødvendige for å sikre at revisjonskonklusjonen er objektiv og basert på revisjonsbevis (ISA 200 A17).

Lovfestet revisjon er pålagt for aksjeselskaper som hører hjemme i Norge og som har en omsetning, balansesum eller antall ansatte som overstiger terskelverdien angitt i aksjeloven, 1997, § 7-6, jf. Revisorloven, § 2-1 annet ledd. Antall aksjeselskaper registrert i Norge per dags dato er 340 000 enheter, hvorav 190 000 er revisjonspliktige (G. Haaland, personlig

kommunikasjon, 13. oktober 2020), (Revisorforeningen, 2019, s. 642). Dette faktum peker på viktigheten av pålitelige årsregnskaper for fellesskapet totalt sett. Samfunnet kan på denne måten fungere optimalt, opprettholde arbeidsplasser, holde en stabil BNP-omsetning, samt sikre skattebetaling (Kjelløken et al., 2021, s.100 pkt.3).

De eksterne regnskapsbrukerne har nytte av det reviderte regnskapet (Stenvold & Degerstrøm, 2020). Eksempel på eksterne regnskapsbrukere kan være investorer som har interesse av å få økonomisk informasjon i forbindelse med beslutningstaking, eller kreditorer og långivere som har behov for økonomisk informasjon i forbindelse med vurdering av selskapets kredittverdighet. I tillegg kan eksterne regnskapsbrukere være kunder som er opptatt av at selskapet kan levere sine varer og tjenester, eller skatte- og avgiftsmyndigheter som har behov for å innhente informasjon i forbindelse med skatteberegning (Kvifte & Johnsen, 2008). Revisjon er nødvendig for å sikre kvaliteten av årsregnskap, samt å tilfredsstille informasjonsbehovet til eksterne regnskapsbrukere som er forbrukerne av selskapets årsregnskap, da de ikke har tilgang til intern regnskapsinformasjon (Gulden, 2010, s. 23).

Finanstilsynet (FSA) er nasjonal tilsynsmyndighet i Norge (Revisorloven, 1999, § 12-2). FSA er tildelt myndighet til å delegerer rettigheter for å utføre tilsyn (Revisorloven, 1999, § 13-1). I 2002 formaliserte FSA en avtale med Den norske Revisorforening (DnR) om kvalitetskontroll av revisorer som er medlemmer av DnR. Denne avtalen bidrar til at Norge møter EU sine krav om kvalitetskontroll i revisjon (Stenvold, 2017).

3.1.1 Grunnleggende om revisor og revisjon

Revisors rolle ved utførelse av revisjonen er å fremstå som allmennhetens tillitsperson (Revisorloven, 1999, § 1-2), (Birkeland, 2017, s.64). For å tilfredsstille vilkårene som allmennhetens tillitsperson stiller lovgivningen og de internasjonale standarder høye krav til revisors uavhengighet, objektivitet, faglige integritet og taushetsplikt (Revisorloven, 1999, § 4-1 til § 4-8 og § 6-1). I NOU (1997:9 s. 90) tolkes disse fire områdene som grunnpilarene i revisjonsinstituttet.

For at revisor skal kunne få godkjenning som statsautorisert revisor må revisor oppfylle en rekke krav (Revisorloven, 1999, § 3-1 første ledd). Loven inneholder krav til utdanning, praksis, hederlig vandel, samt ansvar for å oppfylle sine økonomiske forpliktelser etter hvert som de forfaller (Revisorloven, 1999, § 3-2 til § 3-4), (Finanstilsynet, 2017, avsnitt 13).

Gundersen og Berulfsen (2008) hevder at ordet revisjon stammer fra latinsk og kan tolkes som ettersyn eller gjensyn med den betydning at «*en tar et nytt blikk på noe som allerede eksisterer*». Revisjon er en vurderingsprosess hvor man ser på om årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med lovgivningen, om ledelsen har oppfylt sin bokførings- og rapporteringsplikt, om formuesforvaltning er gjennomført på en hensiktsmessig måte, og til slutt om vilkåret for fortsatt drift er oppfylt (Revisorloven, 1999, § 5-1 første, annet ledd). Revisjon bidrar til å forebygge og avdekke misligheter og utilsiktede feil i regnskapet (Revisorloven, 1999, § 5-1 tredje ledd).

Cordt-Hansen et al., (2010) beskriver at revisjonsprosessen overordnet består av tre faser: planlegging av revisjonshandlinger, gjennomføring av revisjonshandlinger og konklusjon/rapportering. Selve utførelsen av revisjon er overlatt til revisors profesjonelle skjønn og sunn skepsis, det er altså en metodefrihet (ISA 240 pkt.5), (Prop. nr.75 (1997-1998) s. 35). I planleggingsfasen utfører revisor risikovurderingshandlinger for å avgjøre hvilke revisjonshandlinger revisor skal utføre for å innhente revisjonsbevis og for å kunne velge en effektiv angrepsvinkel på revisjonen (Arens et al., 2016). I gjennomføringsfasen av revisjonsprosessen utfører revisor utvalgte tester av interne kontroller og substanshandlinger, som er nedfelt i revisjonsplanen. Dette blir gjort for å teste vesentlighetsgrenser og innhente nødvendig mengde revisjonsbevis (Hjelmeng, 2007, s.120). Rødssæteren (2005) presiserer at revisor er forpliktet til å dokumentere innhentede revisjonsbevis på en måte som er tilstrekkelig for etterprøving av revisors konklusjoner. I avslutningsfasen av revisjonsprosessen anvender revisor avsluttende analytiske handlinger ved å se på sentrale nøkkeltall og utvikling i forhold til fjoråret. Videre blir det gjort en vurdering hvor revisor konkluderer om forventningen til hvordan sentrale forhold i og rundt regnskapet påvirker enkelte regnskapsposter og sammenhengene i årsregnskapet (ISA 520), (Gulden, 2016, s. 431). Dersom det blir oppdaget uventede avvik gjennom analysen må revisor finne årsaken til dette og deretter foreta nye vurderinger (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 260).

Avslutningsvis skal revisor avgi en uavhengig revisjonsberetning med konklusjon.

Konklusjonen kan være umodifisert eller modifisert (ISA 700 pkt. 16-18), (ISA 705 pkt.6-10).

3.2 Generelt om revisors kommunikasjon

Verdien av lovpålagte revisjonen for de ulike interessenter avhenger av revisjonens kvalitet.

Revisjonens kvalitet har videre direkte sammenheng med revisors kommunikasjon: internt med styret og ledelsen og eksternt – gjennom revisjonsberetning, attestasjon på

næringsoppgaven, redegjørelse og bekreftelse av kapitalinnskudd ved stiftelse av aksjeselskaper (Skatteforvaltningsforskriften, 2017, § 8-9-4, § 8-2-6), (Aksjeloven, 1997, § 2-18 annet ledd), (Birkeland, 2017, s. 358). I dette delkapitlet skal vi se nærmere på hvilken verdi revisors kommunikasjon har for de ulike aktørene på forskjellige nivåer: individnivå, kollektivnivå, selskapsnivå og statsnivå.

Individnivå. Aksjeeiere benytter seg av kommunikasjonen med revisor ved at de får pålitelig økonomisk informasjon om hvor effektivt selskapet er drevet av styre og reduksjon av informasjonsasymmetri (Eilertsen & Hellem, 2015, avsnitt 8). Styret drar nytte av kommunikasjon med revisor ved å kunne oppfylle sine forpliktelser på en mer kompetent måte innen forsvarlig organisering, fastsettelsen av retningslinjer og forvaltning av virksomheten (Aksjeloven, 1997, § 6-12). De ansatte i det revisjonspliktige selskapet får fordeler i form av sikring av sine arbeidsplasser og fremtidige inntekter ved å vite at selskapet de jobber for blir drevet på en forsvarlig måte.

Kollektivnivå. Et arbeidskollektiv i det reviderte selskapet får gevinst av kommunikasjon med revisor ved å kunne endre eller tilpasse gjennomføringen av sine arbeidsoppgaver på en hensiktsmessig og tidseffektiv måte som er i samsvar med gjeldende regelverket. Revisor har ofte erfaring med å revidere sammenlignbare selskaper i samme bransjen og har på denne måten inngående kjennskap til hva som er de mest optimale arbeidsrutiner (Brovoll & Stenbeck, 2019, avsnitt 6).

Selskapsnivå. De revisjonspliktige selskapene drar fordel av kommunikasjon med revisor ved å forsterke tillit og legitimitet av institusjonelle omgivelser til selskapet (Jacobsen & Thorsvik, 2007, s.183). Et sterkt positivt omdømme medfører en mulighet til å tiltrekke flere kunder, få et positivt svar på søknad om utvidet finansiering fra banken, få bedre lånebetingelsene og øker selskapets konkurransefortrinn i bransjen (Apeland, 2007), (Kjelløkken, 2003, avsnitt 7).

Statsnivå. Revisors kommunikasjon med selskapets eksterne interessenter som skattemyndigheter, andre offentlige myndigheter, kunder, leverandører og investorer medfører økt tillit til informasjonen som fremgår i foretakets årsregnskap og årsberetning (Baksaas, 2016, avsnitt 1). Revisjonsberetningen er en rapportering fra revisor til de eksterne regnskapsbrukerne (Birkeland, 2017, s. 358). Samfunnet får nytte av revisjon i form av trygge regelmessige skatte- og avgiftsbetalinger, selskaper med pålitelige regnskaper som eksterne

interessenter kan stole på, lavere økonomisk kriminalitet og en velfungerende økonomi på statlig nivå (Olsen, 2016, avsnitt 1).

Avslutningsvis kan man si at desto mer presis revisor er i å oppfylle kommunikasjonskravet, desto høyere blir kvaliteten på revisjonstjenesten. I tillegg fører kravene til økt nytte både for revisjonskunden og samfunnet generelt.

3.3 Revisjonsplikten i mellomstore aksjeselskaper

I dette delkapitlet vil vi redegjøre for kriteriene som ligger til grunn for at et selskap blir definert som et mellomstort aksjeselskap, da denne foretakskategorien er målgruppen for masteroppgaven.

Definisjonen på mellomstore aksjeselskaper. Regnskapsloven, § 1-5 inneholder kriterier for hva som kjennetegner store foretak. Videre lister regnskapsloven, § 1-6 første ledd opp terskelverdier for små selskaper. Her fremgår det at dersom selskapet overstiger to av de tre nevnte kriteriene, så faller selskapet inn under kategorien «øvrige» eller mellomstore foretak, ut fra kriterier som ikke er direkte nevnt i regnskapsloven. Altså, selskaper som hverken faller inn under kategorien store eller små foretak i henhold til loven, defineres som mellomstore foretak. Dette gjelder også for aksjeselskaper (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 310). Unntak fra regnskapsloven § 1-6 er små selskaper som er revisjonspliktige uansett størrelse, for eksempel: advokatvirksomhet, regnskapsførervirksomhet, revisjonsselskaper, eiendomsめglere, finansforetak, apotekvirksomhet osv. (NOU 2008:12, s.22), (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 311). Regnskapspliktige foretak som ikke er små må i tillegg til årsregnskapet også utarbeide en årsberetning (Regnskapsloven, 1998, § 3-1 annet ledd). Årsberetningen har flere formål, hvorav det ene er å supplere årsregnskapet slik at leserne får en dypere innsikt i selskapets økonomiske verdi.

Revisjonsplikten. For å være revisjonspliktig, må selskapet først være regnskapspliktig (Revisorloven, 1999, § 2-1 første ledd). I utgangspunktet er alle aksjeselskaper regnskapspliktige, med unntak av små aksjeselskaper som kan fravelge seg revisjon (Regnskapsloven, 1998, § 1-2 nr.1), (Aksjeloven, 1997, § 7-6 første-tredje ledd), (Revisorloven, 1999, § 2-1 tredje ledd). Unntak fra unntaket, gjelder for små aksjeselskaper som har revisjonsplikt etter annen lov enn revisorloven, § 2-1 tredje ledd, jf. Aksjeloven, § 7-6, eller for foretak som er pliktig i å utarbeide konsernregnskap, noe som betyr at de kan ikke fravelge revisjon og dermed har revisjonsplikt uansett selskapsstørrelse (Revisorloven, 1999,

§ 2-1 fjerde og femte ledd). Alle andre aksjeselskaper som er regnskapspliktige er også revisjonspliktige (Revisorloven, 1999, § 2-1 første ledd).

3.4 Styret i et aksjeselskap

Styrets oppgaver og plikter reguleres av aksjeloven, selskapsvedtektene og styreinstruksen (Aksjeloven, 1997, § 2-2 første ledd, § 6-23).

Forvaltningsansvaret etter aksjeloven, § 6-12, (1-4) ledd. Styret har ansvar for forvaltningen av selskapet som innebærer organisering av virksomheten, fastsettelsen av planer, budsjetter og retningslinjer for virksomheten. Under styrets forvaltningsansvar hører også iverksettelse og overvåkning av selskapets interne kontroller, fastsettelse av årsregnskap og selskapets formuesforvaltning (Fredriksen, 2019, avsnitt 16).

Tilsynsansvaret etter aksjeloven, § 6-13. Styret har ansvar for å føre tilsyn med at den daglige ledelse oppfyller sine forpliktelser til å sørge for at selskapets effektive daglig drift er i samsvar med styrets instruks (Aksjeloven, 1997, § 6-13 annet ledd). Styret utarbeider instruks og handlingsrammer for den daglige ledelsen for å begrense beslutningsmyndighet på visse områder for å holde kontroll (Perland, 2011, avsnitt 11).

Forsvarlig egenkapital og likviditet etter aksjeloven, § 3-4. Siden styret er pliktig til å holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling, står styret ansvarlig for selskapets egenkapital og likviditet, og har en handleplikt dersom egenkapitalen blir lavere enn forsvarlig, vurdert ut ifra risikoen og omfanget av virksomheten (Aksjeloven, 1997, § 3-5), (Ousdal & Nygård, 2016, avsnitt 3).

Erstatningsansvar etter aksjeloven, § 17-1. Det rettslige utgangspunktet er at aksjeselskapet er et selvstendig juridisk subjekt hvor gjeldshaverne kun kan få dekning i selskapets eiendeler (Aksjeloven, 1997, § 1-1 annet ledd). Imidlertid vil styre i normaltilfellene være personlig erstatningsansvarlig for skade til selskapet, siden styretsansvar etter aksjeloven, § 17-1 er unntatt fra hovedregelen om krav på dekning kun i foretakets eiendeler (Heiberg, 2020, avsnitt 4).

3.5 Revisorloven

Johansen (2015) sier i sin bok «Verdien av tillit: revisjonens historie» at revisjonsbransjen har beveget seg fra å være et selvregulerende yrket på slutten av 1800-tallet til å bli en bransje med sterk offentlig regulering i det 21. århundret. Revisors autorisasjonsordning gjennom Oslo Børs fra 1910 ble avløst av loven om statsautoriserte revisorer i 1929 (Stenvold &

Degerstrøm, 2020, s. 22-23). Det som er interessant ved denne regulatoriske endringen er at bilagskontrollen ble avskaffet og erstattet med revisjon som ble rettet mot hele virksomheten (Gulden, 2010, s.23).

Det ble i 1964 utgitt en ny revisorlov hvor begrepet «god revisjonsskikk» ble innført (Revisorloven, 1964, § 6), (Gulden, 2015, s.42). Kravet om skriftlig kommunikasjon med ledelsen var på dette tidspunkt noe utydelig og det fremsto uklart hvem i «ledelsen» de nummererte brevene skulle sendes til, noe som førte til varierende praksis blant revisorer på dette området (Andnæs, 1988). Dette har endret seg etter en lovendring i 2011 som følge av bl.a. erstatningskravet som Ivaran Shipping AS reiste mot Deloitte & Touch DA. Erstatningskravet gjaldt et revisjonsoppdrag hvor revisor overlot et brev til daglig leder som var skyldig i flere millioner kroner i valutasvindel, og styret mottok aldri dette brevet (Cordt-Hansen, 2003, avsnitt 8-10). På bakgrunn av blant annet dette, ble det fastsatt en endring i revisorloven fra 15.04.2011, § 5-4 første ledd, hvor det fremgår at for revisjonspliktige selskaper som har styret, skal brevet sendes til styrets leder.

I 1999 ble revisorloven fra 1964 avløst av en ny revisorlov datert 15.01.1999 (Birkeland, 2017, s. 39). Den nye loven erstatter en del av revisjonsbestemmelsene i aksjeloven. Revisorloven av 1999 medførte betydelige endringer i kravene til revisors habilitet og taushetsplikt. Videre inneholder loven også endringer i formuleringer i forhold til formålet med revisjon, samt konklusjonene i revisjonsberetningen (Gulden, 2010, s. 24).

I de følgende to delkapitlene 3.5.1 og 3.5.2 skal vi se på hvilke endringer som er blitt gjort fra den gamle revisorloven (1999) til den nye revisorloven (2020) som trådte i kraft i 01.01.2021. Delkapitlene setter søkelys på de områdene som er relevante for vår masteroppgave. Dette inkluderer endringene i de særnorske uttalelsene i revisjonsberetning, endringene som er skjedd i forhold til skriftlig kommunikasjon med styret, samt endringene knyttet til «30.6-beretningen» (*Praktiserende revisor – hva betyr ny revisorlov for mine oppdrag?*, 2019, avsnitt 4,6).

3.5.1 Revisorlovens kommunikasjonskrav (Gammel lov)

Skriftlig kommunikasjonskrav

Nummererte brev. Revisorloven § 5-2 siste ledd, lister opp konkrete typer av feil og mangler som skal påpekes skriftlig av revisor. Loven gir altså føringer for hva revisor plikter å informere om i nummererte brev til foretakets ledelse (Gulden, 2015, s. 444). Brev med

påpekninger skal nummereres fortløpende og sendes til styreleder (Revisorloven, 1999, § 5-4).

Revisjonsberetning. Revisorloven § 5-6 første ledd, krever at revisor skal avgi en revisjonsberetning uten unødig opphold, etter at årsregnskapet er fastsatt og senest syv måneder etter regnskapsårets slutt. Revisjonsberetningen skal avgis også der årsregnskap ikke foreligger eller er ufullstendig. Den norske Revisorforening utdyper at hvis årsregnskapet ikke er avlagt innen 30. juni, er praksis at revisor avlegger en negativ revisjonsberetning med den begrunnelse at årsregnskapet ikke er avlagt innen lovens frist og følgelig at revisor ikke har vært i stand til å utføre revisjon, også kalt «30.6-beretning» (DnR, 2018, avsnitt 9).

Muntlig kommunikasjonskrav

Tydelig budskap i riktig tid til rett person. Revisorloven § 6-2 første ledd, forplikter revisor til å gi opplysninger som revisor har fått kjennskap til under revisjon, når disse opplysningene etterspørres av aksjeeiere og ledelsen, gitt at det ikke er til skade for selskapet. Raffen (2016) understreker at budskapet ikke bør tåkelegges og at kommunikasjonen må være ærlig. Videre sier hun at vesentlige svakheter og avvik ikke bør omtales som «forbedringsområder», og at gjennomgående feil ikke skal beskrives som «mulige avdekkede avvik». Det sentrale budskapet er at relevant informasjon bør gis i korrekt tid, med tydelighet, og til rett person innad i selskapet.

Årlig møte med styret. Revisorloven § 2-3 første og annet ledd forplikter revisor til å ha et årlig møte med styret, uten den daglige ledelsen til stedet for å drøfte vesentlige svakheter og mangler ved selskapets interne kontroller, samt andre forhold styret bør informeres om. Det skal gis en merknad i revisjonsberetning dersom møte ikke er avholdt (Knudsen, 2020, avsnitt 28).

3.5.2 Ny revisorlov 01.01.2021

Skriftlig kommunikasjonskrav

Nummererte brev. Revisorloven § 9-5 første ledd erstatter dagens § 5-2 i den gamle loven. Den nye loven åpner for et mer generelt krav om at revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold styret bør gjøres kjent med. Loven pålegger revisors et ansvar om å kontrollere at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret og se til at det blir iverksatt forbedringstiltak (Revisorloven, 2020, § 9-5 første ledd), (Kjelløkken et al., 2021, s. 239). Den norske Revisorforening (2021) presiserer at dette gjelder vesentlige mangler i interne

kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter. Den skriftlige kommunikasjonen skal fortsatt nummereres, men brevformen er ikke lenger et krav (Knudsen, 2020, avsnitt 24).

Revisjonsberetningen. Revisorloven § 9-7 første og annet ledd, inneholder endringer om at revisor ikke skal uttale seg spesifikt om bokføringen. Videre er de særnorske uttalelsene i revisjonsberetningen fjernet, noe som er i tråd med harmoniseringen av den nye revisorloven med følgende EU-regulering No537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16.04.2014 (Regjeringen, 2018, s. 1), (DnR, 2021, avsnitt 8). En annen endring i forbindelse med ny revisorlov er at «30.6-beretningen» er fjernet, slik at det ikke lenger er et krav om å avgi revisjonsberetning i de tilfeller hvor det ikke foreligger årsregnskap (DnR, 2019, avsnitt 4).

Muntlig kommunikasjonskrav

Tydlig budskap i riktig tid og til rett person. Revisorloven § 10-2 første ledd, er omformulert på en mer oversiktlig måte ved bruk av tydelige uttrykk. Paragrafen er ikke endret innholdsmessig på andre områder.

Årlig møte med styret. I den nye revisorloven er tidligere § 2-3 fjernet og flyttet til aksjeloven, § 7-5a som presiserer at revisor skal drøfte sentrale regnskapsmessige forhold, dvs. kun de vesentlige forholdene i regnskapet istedenfor «regnskapsmessige forhold». I fjerde ledd i § 7-5a åpnes det for at revisor kan delta digitalt dersom dette godkjennes av styremedlemmene. Dette bekreftes av en «midlertidig lov om unntak fra krav til fysisk møte mv. i foretakslovgivningen for å avhjelpe i forbindelse med konsekvenser knyttet til covid-19 utbrudd», jf. § 2-3 fjerde ledd av 26.05.2020 hvor det er fastsatt at aksjeselskapets møte med revisor kan avholdes helt eller delvis elektronisk.

Kort oppsummert er forskjellen mellom den gamle revisorloven (1999) og den nye revisorloven (2020) at det er innført lovfestede krav i forhold til revisors profesjonelle skjønn i forbindelse med formen på den skriftlige kommunikasjonen, samt hvilke forhold som skal kommuniseres til styret. Revisor skal også se til at påpekte forhold behandles av styret. De særnorske uttalelsene er fjernet som følge av harmonisering med EU-regulering No 537/2014 (Regjeringen, 2018). Ved dette legger den norske regjeringen grunnlag for å bidra til fri utveksling av tjenester i EU, sikre et velfunderende indre EU-marked og forenkler selskapets finansielle rapportering på tvers av grensene.

3.6 De Internasjonale revisjonsstandardene (ISA)

Den uavhengige revisor skal avgi en uttalelse om selskapets årsregnskap i det alt vesentlige er avlagt i overenstemmelse med revisorloven og god regnskapsskikk (Gulden, 2000, s. 3).

Revisorloven § 5-2 annet ledd stiller krav om at revisjonen skal utføres i samsvar med den rettslige standarden «god revisjonsskikk». Revisjonskomiteen, som er underlagt styret i Den norske Revisorforening, hadde tidligere som oppgave å oversette internasjonale revisjonsstandarder til norske revisjonsstandarder (RS-er) og foreta eventuelle justeringer til norske forhold, for eksempel i tilfeller hvor norsk regelverk motstrider standarder (Lie, 2009, s. 2).

Ved implementering av ISA-ene, de internasjonale revisjonsstandarder, 01.01.2010 foretas det ikke lenger tilpasning av standarder til norske forhold, kun nøyaktige oversettelser (Ånerud, 2006, avsnitt 1), (Birkeland, 2017, s.83). Den nevnte implementeringen medførte mange nye krav til revisjonshandlinger og tilhørende dokumentasjon (*Revisors Håndbok*, 2010, s.8), (Snipsøyr, 2010, avsnitt 1). Særnorske regler og krav, SA 3801 og SA 3802, finnes i egne norske standarder (Tvedt, 2006, avsnitt 19). I tilfeller hvor norsk regelverk stiller høyere krav til utførelse av revisjonsarbeid enn ISA-ene, tolkes ISA-ene på grunnlag av dette. Med andre ord, markeres avvik med henvisning til lovens krav i fotnote i den oversatte utgaven av revisjonsstandardene (Hjelmeng, 2010). Sett fra revisors ståsted er formålet ved etterlevelsen av de internasjonale revisjonsstandardene en veiledning til revisjonsutøvelsen og krav på kvaliteten til revisjonsarbeid (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 53). Overordnet er formålet ved iverksettelsen av internasjonale standarder i Norge at man skal oppnå en harmonisering av nasjonale og internasjonale revisjonsstandarder. Videre gir det norske foretak konkurransefortrinn i internasjonale markeder og bidrar til ensartethet av revisjonsutøvelsen over hele verden.

Forholdet mellom revisorloven og revisjonsstandardene er at revisorloven setter de overordnede kravene til revisjonens innhold og revisors plikter, mens revisjonsstandardene presiserer i detaljer hvordan revisor kan oppfylle revisjonskravene og ivareta sine forpliktelser. I tilfeller hvor de internasjonale revisjonsstandardene kommer i konflikt med det norske regelverket, er det den norske lovgivningen som gjelder. I tilfeller hvor revisjonsstandardene setter høyere krav enn lovgivningen, må disse følges (ISA pkt. 6,10).

I neste delkapittel skal vi redegjøre for hvilke krav ISA 260 og ISA 265 stiller til revisor i forbindelsen med kommunikasjon til de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, samt ledelsen.

3.6.1 Revisors kommunikasjonskrav ISA 260 og ISA 265

I 2004 satt IASB i gang et Clarity-Prosjekt med formål om å forbedre lesbarheten og forståelsen av ISA-ene (Schilder, 2015). Som et resultat av prosjektet har hver enkel revisjonsstandard i Revisors Håndbok 2020 normalt følgende oppbygning:

1. Innledning
2. Mål
3. Definisjoner
4. Krav
5. Veiledning og utfyllende forklaringer (Andersen, 2010, avsnitt 6 og 7).

I kapittelet «Krav» er det fastsatt hvilke krav det stilles til revisor ut fra den spesifikke ISA-en og i kapittelet «Veiledning» forklares det ut ifra et praktisk perspektiv hvordan disse kravene oppfylles.

ISA 260

ISA 260 gir svar på spørsmål av typen hvem, når og hvordan revisor skal kommunisere i forbindelsen med revisjonen, med andre ord gir den et overordnet rammeverk for revisors kommunikasjon (pkt.3). I denne revisjonsstandarden har vi valgt å fokusere på kapitlene «Innledning», «Mål» og «Krav». Grunnen til at kapittelet «Innledning» ble valgt er fordi det inneholder delkapitlene «Virkeområdet» og «Kommunikasjonens betydning» som begge er sentrale begreper i forbindelsen med temaet for vår masteroppgave.

Innledning

Virkeområdet. Det som er et interessant og viktig poeng er at revisjonsstandardens virkning kun går på de i selskapets ledelse eller eiere, som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Det er dermed ikke et krav til at revisor skal kommunisere med enhetens ledelse eller eiere «med mindre de har et overordnet ansvar for styring og kontroll» (ISA 260 pkt.1).

Videre, gir pkt.10 en definisjon på disse personene ved at de kjennetegnes med oppgaver og forpliktelser, ved å føre tilsyn med den strategiske styringen av enheten og at de har ansvar for oppfølging av foretaket.

Kommunikasjonens betydning. Gjennom hele revisjonsprosessen må revisor innhente informasjon som er relevant for revisjonen og informere styret og ledelsen om de forhold som er vesentlige for deres plikt til å føre tilsyn med selskapets styring (pkt. 4b, c). Dette

fremhever viktigheten av en effektiv toveiskommunikasjon mellom revisor og de som har overordnet ansvar for styring og kontroll (pkt. 3 første setning).

Mål

Revisors mål er å etablere en effektiv kommunikasjonsprosess med selskapets styre og ledelse ved gjennomføring av revisjonen (pkt. 9d). Videre forventes det at revisor skal kommunisere tydelig om revisjonens planlagte innhold og tidspunkt, samt å gi styret og ledelsen rettidig informasjon om revisjonsfunn (pkt. 9a, c). Dette vil bidra til å holde revisjonsklienten oppdatert i forløpet av revisjon, samtidig som det bidrar til å unngå uklarhet og usikkerhet ved avslutning av revisjonen. Revisor ivaretar aksjeeiernes og offentlighetens interesser ved å opprettholde et konstruktivt samarbeidsforhold med ledelsen på en daglig basis. Ved å gjøre dette fremmer revisor en effektiv og lojal kommunisaksjonsprosess.

Krav

Forhold som det skal kommuniseres om. Det må kommuniseres om betydelige funn som er avdekket under revisjonen (pkt. 16a). Eksempler kan være revisors synspunkter på «viktige kvalitative forhold», som kan være, men ikke er begrenset av, endringer i regnskapsprinsipper brukt av revisjonsenheten, endringer i regnskapestimater eller tilleggsopplysninger som revisor ikke finner hensiktsmessige. Når det er relevant, skal revisor gi en begrunnelse for sin vurdering.

Neste revisjonsfunn som det må kommuniseres om er vesentlige forhold som er fremkommet under revisjonen, samt skriftlige uttalelser som revisor anmoder om (pkt. 16c, A22). Et eksempel på vesentlige forhold kan være overestimering av verdien på varelager på balansedagen (31.12). Et eksempel på skriftlige uttalelser er ledelsens verbale uttalelser som revisor har bedt om skal være skriftlig.

Det neste revisjonsfunnet som må kommuniseres er «andre vesentlige forhold» fremkommet under revisjonen, ofte omtalt som KAM (key audit matters). KAM er sentrale forhold som ble funnet under revisjon og som øker informasjonsverdien av revisjonen uttrykt i revisjonsberetningen (ISA 701). Vedkommende krav er obligatorisk ved revisjon av børsnoterte foretak i Norge, men kan også velges ved revisjon av øvrige foretak, da spesielt foretak av allmenn interesse (ISA 700 A40-A41).

Kommunikasjonsprosessen. Viktige funn som fremkommer ved revisjonen anbefales på det sterkeste å kommunisere skriftlig (pkt. 19). Dette gjøres for å sikre en god forståelse av

informasjonen for begge parter. Muntlig kommunikasjon vurderes etter revisors profesjonelle skjønn (pkt.19), (A46-A48).

Tidspunkt for kommunikasjon. Revisor skal kommunisere med styret og ledelsen i riktig tid (pkt. 21), (A49-A50). For eksempel, kan revisor avtale å kommunisere ukentlig, eller underveis hvis det dukker opp betydelig informasjon.

Dokumentasjon. Kommunikasjonen som blir gjennomført verbalt, skal nedfelles skriftlig i revisors dokumentasjon. Det skal i tillegg komme frem hvem det ble kommunisert til og når det ble kommunisert (pkt. 23 A54), (ISA 220 og ISA 230). Revisor skal oppbevare skriftlig kommunikasjon sammen med andre revisjonsdokumentasjon i minst 10 år (pkt. 23 A54), (Revisorloven,1999, § 5-5 første setning). Omfanget og kvaliteten på dokumentasjonen skal være tilstrekkelig for å kunne dokumentere alle de innhentede revisjonsbevis, dersom revisors konklusjoner etterprøves (Revisorloven, 1999, § 5-3 første ledd).

ISA 265

Ifølge «COSO 1: Internkontroll – et integrert rammeverk» er interne kontroller iverksatt av styret og ledelsen for å oppnå selskapets målsettinger på tre sentrale områder: kostnadseffektiv drift, pålitelig finansiell rapportering og overholdelse av lover og regler (ISA 315 pkt.4, 12, 14-22), (Kristoffersen, 2014, s.39). Revisor er pålagt å opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen og deretter utføre tester av kontroller dersom revisor planlegger å bygge på dem (ISA 315 pkt. 22-24). Formålet er å sikre at kontrollene fungerer effektivt slik de er designet og å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis (ISA 265 pkt. 2), (ISA 330 pkt. 8a), (Revisorloven, 1999, § 5-1 første ledd). Revisor er derimot ikke ansvarlig for effektiviteten av den interne kontrollen (ISA 265 pkt. 2 andre setning).

ISA 265 beskriver hvilke mangler i den interne kontrollen det skal kommuniseres om, og til hvem, når og på hvilken måte det skal kommuniseres (Gaudernack, 2010, avsnitt 1). I denne revisjonsstandarden har vi valgt å fokusere på kapitlene «Innledning», «Mål» og «Krav». Grunnen til at kapitlet «Innledning» ble valgt er fordi det inneholder delkapitlet «Virkeområdet» hvor det settes begrensninger som er relevante for revisors oppgaver og plikter i forbindelse med kommunikasjon av mangler i intern kontroll.

Innledning

Virkeområdet. ISA 265 forplikter revisor til å kommunisere om mangler i interne kontroller til styret og ledelsen (pkt. 1 første setning). En oppbygging av interne kontroller gir en pekepinn

på mangler som kan oppstå i dem. «COSO 1: Internkontroll- et integrert rammeverk» som består av fem komponenter av intern kontroll. Disse er kontrollmiljøet, risikovurdering, kontrollaktiviteter, informasjon og kommunikasjon, samt oppfølging og overvåkning (ISA 315 pkt. 14-24), (Gjønnes & Tangenes, 2013, s. 65). Feil i enhver kontrollkomponent i COSO 1 modellen vil føre til mangler i interne kontroller som må kommuniseres av revisor til ledelsen (ISA 265 pkt. 6a, b).

Mål

Revisors mål i forbindelse med formidling av mangler i interne kontroller er å sikre hensiktsmessig kommunikasjon med styret og ledelsen, slik at de kan iverksette et forbedringstiltak og oppfylle sine administrative forpliktelser (pkt. 5 første setning). Toveiskommunikasjonen av interne kontrollers mangler, som fortjener styrets- og ledelsens oppmerksomhet, skal være klar og ikke tvetydig (pkt. 5 annen setning).

Krav

Etter at revisor har avdekket mangler i interne kontroller bl.a. gjennom en vurdering av virksomhetens kontrollutforming (ISA 315) og gjennom testing av kontroller (ISA 330) sitter revisor igjen med en liste av mangler i interne kontrollene (Gaudenack, 2010, avsnitt 3). Ved å bruke sitt profesjonelle skjønn skal revisor vurdere hva som er vesentlige mangler. Denne vurdering har betydning for påfølgende krav til kommunikasjon (pkt.5, annen setning, pkt.8, A5-A11). Hvor vesentlig en mangel er, avhenger av den potensielle effekten på regnskapet, hvorvidt feilinformasjon faktisk har forekommet og den mulige betydningen av feilinformasjonen (A5-A6).

Krav til skriftlig kommunikasjon, typisk til daglig leder eller øverste økonomileder, gjelder kun vesentlige mangler i interne kontroller (pkt. 9 første setning), (Gaudenack,2010, avsnitt 14). Standarden definerer tydelig hvilke opplysninger som skal inkluderes i den skriftlige kommunikasjonen (pkt.11a, b). Eksempelvis, pkt.11 (a) forplikter revisor til å inkludere «en beskrivelse av manglene og dens mulige effekt» (A28). Et eksempel på dette kan være en skriftlig beskjed om at «dersom ingen ansatte i en butikk teller opp kontanter i kassa ved arbeidstidens slutt», kan effekten være at pengene er stjålet.

Øvrige mangler kommuniseres muntlig eller skriftlig til operasjonelle ledere som er direkte involvert i det berørte kontrollområdet. ISA 265 A1 definerer det riktige ledelsesnivået som «det nivået som det er hensiktsmessig å diskutere funnene med, som har kjennskap til det

aktuelle området og myndighet til å iverksette utbedrende tiltak». Forskriften for risikostyring og internkontroll, 01.01.2009, § 7, forplikter ledere på alle vesentlige virksomhetsområder til å vurdere gjennomføring av interne kontroller løpende.

3.7 Fundamentale revisjonsbegreper

For å belyse kommunikasjonsprosessen på en god måte er det nødvendig med en forståelse av sentrale revisjonsbegreper som vesentlighetsgrenser, revisjonsrisiko og revisjonsbevis (Eilifsen et al., 2014, s.13). Ved utøvelsen av revisjon bruker revisor profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn som er grunnleggende revisjonsbegreper (Arens et al., 2017, s.172-174).

3.7.1 Vesentlighetsgrenser

Ved utførelse av et revisjonsoppdrag må revisor ta stilling til hva som er vesentlig og uvesentlig feilinformasjon. Grunnen til dette er at revisor må oppdage og rapportere vesentlig feilinformasjon (ISA 320 pkt.6). Fastsettelse av vesentlighetsgrenser har betydning både for innsamling av revisjonsbevis, etterfølgende vurdering og revisjonskonklusjonen (Gulden, 2010, s. 96).

Feil i informasjonen, det vil si at opplysningene er uriktige, ufullstendige eller er blitt utelatt, kan forhindre at årsregnskapet gir et rettviseende bilde av selskapets finansielle stilling og resultat (Regnskapsloven, 1998, § 3-2a). Vesentlig feilinformasjon anses å være feilinformasjon eller utelatelser, som alene eller sammen med annen feilinformasjon, kan endre de økonomiske beslutningene til regnskapsbrukerne (ISA 320 pkt. 2). Ved vurdering av vesentlighet tar revisor utgangspunkt i regnskapsbrukerens behov for finansiell informasjon, omstendigheter rundt, størrelse og type av feilinformasjon (ISA 320).

For eksempel, hvis selskapet i sin helhet er finansiert med egenkapital, vil det bety færre regnskapsbrukere. Dermed kan revisor sette en høyere totalvesentlighetsgrense enn hvis revisjonsrisiko er lav (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 135). Når selskapet er lånefinansiert, vil banken som regnskapsbruker ta avgjørelser om lånevilkår og rentenivå basert på forholdstall som belyser rentabilitet, likviditet og soliditet. Hvis banken velger å ta pant i varelager, blir verdien av varelager av sentral betydning (Gulden, 2010, s. 99). Revisor kan sette en lavere totalvesentlighetsgrense og vurdere om det er behov for en særskilt lavere vesentlighetsgrense for regnskapsposten varelager (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 149).

Dersom revisor antar at det finnes regnskapsbrukere som er ekstra sensitive for visse regnskapsposter/transaksjonsklasser, angir ISA 320 pkt. 10 at det kan settes en lavere vesentlighetsgrense på de bestemte transaksjonsklassene eller kontosaldoene.

Ved fastsettelse av totalvesentlighetsgrensen bruker revisor en prosent på en valgt referanseverdi, som kan være resultat før skatt, samlede inntekter, samlet egenkapital eller netto eiendeler (ISA 320 A4, A5). Gray et al., (2011) oppdaget at kundene syntes de fikk høyere grad av trygghet fra revisor om vesentlighetsgrensen ble satt lavere, for eksempel 5 prosent av egenkapital i stedet for 10 prosent. Dette setter revisor i en praktisk valgssituasjon. På den ene siden er revisor forpliktet til å gjennomføre en målrettet og effektiv revisjon, mens på en annen side må revisor yte revisjonstjenester av høy kvalitet og sikre kundetilfredsheten og forventninger fra interessenter for øvrig. I hvert revisjonsoppdrag må revisor foreta en kost-nyttevurdering ved å avveie tidsmessige og økonomiske kostnader mot kunde og interessentforventninger.

ISA 320 pkt. 11 beskriver hvordan arbeidsvesentlighet benyttes ved planlegging og gjennomføring av revisjonen. Arbeidsvesentlighet utledes av totalvesentlighet. ISA 320, veiledning A13 angir at arbeidsvesentlighet benyttes for å redusere sannsynligheten for at summen av ukorrigert og uoppdaget feilinformasjon overstiger totalvesentlighetsgrensen. Ukorrigeret feilinformasjon inneholder feil som ble oppdaget, men ikke korrigeret, på grunn av at samlet feilinformasjon ligger under vesentlighetsgrensen, som for eksempel, faktiske, skjønnsmessige og projiserte feil (Haaland & Gulden, 2017, s. 346). Uoppdaget feilinformasjon er en mulig feilinformasjon i regnskapet. Hvis revisor antar at regnskapet kan inneholde mange feil, bør arbeidsvesentlighetsgrensen settes lavere enn ellers for å skape en buffersone. Hvis revisor antar at det kan være få feil i regnskapet kan arbeidsvesentlighetsgrensen settes høyere.

Særskilte vesentlighetsgrenser følger av den særnorske revisjonsstandarden SA 3801 for særattestasjon av skatt og avgift. Attestasjonsstandarden krever at revisor signerer næringsoppgaven og A-skjema (SA 3801 pkt.1). Skatt og avgift revideres ved bruk av en lavere vesentlighetsgrense (SA 3801 pkt. 18), (Finanstilsynet, 2019a).

3.7.2 Revisjonsrisikomodellen

Revisjonsrisikomodellen er sentral i revisjonsteorien. Mengden av feil og mangler som revisor kommuniserer både i revisjonskonklusjonen og til styret er direkte avhengig av revisjonsrisikonivået. Dermed har revisors kommunikasjon sammenheng med revisjonsrisiko.

Revisjonsrisikomodellen brukes av revisor for å planlegge fremtidige revisjonshandlinger med formål om å redusere revisjonsrisiko til et akseptabelt lavt nivå. Revisjonsrisikoen er risikoen for at revisor konkluderer med at årsregnskapet er uten vesentlige feil når det i realiteten inneholder vesentlige feil (ISA 200 punkt 13c). Modellen bygger på vesentlighetskonseptet, der revisjonsrisikoen vurderes basert på regnskapsbrukernes oppfatning av vesentlige feil i regnskapet.



Figur 4: Revisjonsrisiko, 2017, av Linn Therese Bekken. (<https://docplayer.me/47696715-Nkrfs-fagkonferanse-2017-v-statsautorisert-revisor-linn-therese-bekken-vestfold-kommunerevisjon.html>).

Iboende risiko er risikoen for at ledelsens påstander om at regnskapsposter inneholder feilinformasjon, før interne kontroller tas i betraktning (ISA 200 pkt. 13n, i), (Houston et al., 1999, s. 283). Revisor anslår den iboende risikoen ved å gjennomføre samtaler med ledelsen, skaffe seg en god forretningsforståelse og sette seg inn i resultater fra tidligere revisjoner (Arens et al., 2016). Revisor kan redusere denne risikoen på lang sikt ved å gjøre ledelsen oppmerksom på risikoområdene (Gulden, 2015, s. 428).

Kontrollrisiko er risikoen for at vesentlig feilinformasjon ikke blir avdekket av selskapets interne kontrollsystemer (ISA 200 pkt. 13n, ii). For å sette opp kontrollrisiko skal revisor definere om interne kontroller fungerer effektivt. Arbeidet består av gjennomlesing av dokumentasjon fra foregående år, samtaler med ledelse og ansatte, og egne observasjoner av utøvelse av kontroller. Hvis revisor antar at de interne kontrollene er effektive, kan revisor sette kontrollrisikoen til lav. I dette tilfelle blir den etterfølgende revisjonsprosessen bygget opp rundt tester av interne kontroller (Stuart, 2012, s. 39). Hvis revisor anslår at interne kontroller fungerer kun delvis eller er fraværende, vil revisor sette kontrollrisikoen til høy. Den etterfølgende revisjonsprosessen blir bygd på substanshandlinger som medfører en økning i arbeidsmengde for revisor.

Det er en fundamental sammenheng mellom vesentlighet og risikoen: jo lavere vesentlighetsgrenser som er fastlagt, desto høyere er iboende risiko og kontrollrisiko, gitt at alt annet er likt (Gulden, 2015, s. 430-431).

Risikoen for vesentlig feilinformasjon er en funksjon av iboende risiko og kontrollrisiko. Iboende risiko og kontrollrisiko er virksomhetens egne risikoer som er uavhengige av revisjonen og utgjør risiko for vesentlig feilinformasjon (Stuart, 2012, s. 40). Revisor kartlegger risikoen for vesentlig feilinformasjon ved å evaluere iboende risiko og kontrollrisiko hver for seg (ISA 200 pkt. 13n, A36-A43).



Figur 5: Oppdagelsesrisiko, 2017, av Ellen M. Kulset. (<http://mnkrf.no/wp-content/uploads/2017/01/Foredrag-stikkpr%C3%B8ver-260117-Ellen-Kulset-deltagerversjon.pdf>).

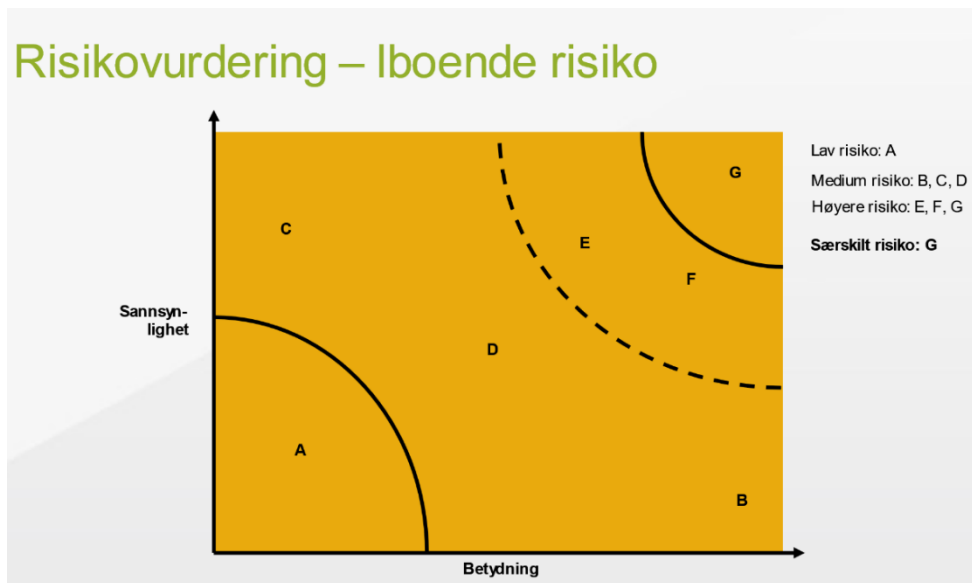
Oppdagelsesrisiko er risikoen for at vesentlige feil ikke oppdages av revisors kontrollhandlinger (ISA 200 pkt.13e). Oppdagelsesrisiko kan være av to typer: utvalgsrisiko og ikke-utvalgsrisiko (Stuart, 2012, s.237). Utvalgsrisiko er risikoen for at utvalget som revisor har trukket ut ikke er representativ for populasjonen (ISA 530 pkt.5c). Når utvalget ikke er representativ for populasjonen, blir revisors konklusjon basert på en populasjon som ikke er riktig. For å plukke et enhetsutvalg kan revisor bruke statistisk metode eller profesjonell skjønn, som er to likeverdige utvalgsmetoder (Messier et al., 2006, s.334). Dersom det blir reist et erstatningssøksmål mot revisor i ettertid, kan det være fordelaktig om revisor har brukt statistisk utvalgsmetode. Bakgrunnen for dette er at det blir lettere å begrunne enhetsutvalget og bevise ansvarlig opptreden. På den annen side vil det være enklere å påvise eventuelle feil i metodeutøvelsen ved statistisk versus skjønnsmessig utøvelse. Ikke-utvalgsrisiko er risikoen for at revisor trekker feilkonklusjoner, og at den uriktige konklusjonen ikke skyldes utvalgsrisiko (ISA 530 pkt.5d). Eksempler på ikke-utvalgsrisiko er feil type av revisjonshandlinger, uriktig tolkning av revisjonsbevis eller revisors manglende kunnskap (ISA 530 A1).

Revisor balanserer revisjonsligningen i planleggingsfasen og under revisjonen, revisjonsligningen er Revisjonsrisiko = Iboende risiko * Kontrollrisiko * Oppdagelsesrisiko. Formålet er å samle tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, samt å unngå overrevisjon

eller underrevisjon hos klienten (Power, 1999, s.77). Revisjonsrisiko skal normalt ligge i intervallet 2 til 5 prosent, som er en akseptabel lav risiko. Revisjonsstandardene uttrykker ikke noe eksplisitt matematisk uttrykk for «høy, men ikke absolutt sikkerhet», men i praksis brukes det ca. 95 prosent sikkerhetsnivå, dermed en revisjonsrisiko på 5 prosent (eller 2 til 5 prosent) (Eilifsen et al., 2009, s. 79). Iboende risiko kan ikke påvirkes av revisor på kort sikt, kun evalueres og fastsettes, da både revisjonsrisiko og iboende risiko er faste størrelser.

Kontrollrisiko og oppdagelsesrisiko må revisor tilpasse og endre etter revisjonens behov (Gray et al., 2011). Dersom revisor anslår at selskapets interne kontroller fungerer effektivt og kontrollrisikoen er lav, er risikoen for vesentlig feilinformasjon lav, og revisor kan akseptere en høy oppdagelsesrisiko. Dersom revisor antar at interne kontroller ikke er effektive, og kontrollrisikoen er høy, er risikoen for vesentlig feilinformasjon høy, og revisor må sette oppdagelsesrisikoen til lav (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 124) Hensikten med tilpasningen av oppdagelsesrisiko er å holde revisjonsrisiko på et akseptabelt lavt nivå. Endringen i kontrollrisikoen reguleres gjennom økning eller reduksjon i antall tester av interne kontroller. Endringen i oppdagelsesrisikoen utføres gjennom justering i antall substanshandlinger (Gulden, 2015, s. 435).

Særskilt risiko er risikoen for vesentlig feilinformasjon knyttet til vesentlige, ikke rutinemessige transaksjoner eller risikoområder med høy grad av skjønnsmessig vurdering (ISA 315 pkt.4e). Et eksempel kan være risiko for misligheter eller transaksjoner med nærstående parter. Transaksjoner og risikoområder rammet av særskilt risiko kan ikke revideres utelukkende ved bruk av substanshandlinger. Revisor skal identifisere risikofaktorer og vurdere om klienten har iverksatt kontroller som dekker særskilt risiko (ISA 315 pkt. 13), (ISA 330 pkt. 21). Særskilt risiko er en del av iboende risiko og tilsvarende øker iboende risiko. Sannsynlighet for at risiko kan oppstå er høy og betydningen av feil er stor (Bjerketveit, 2020). Revisor må være særskilt aktsom og alltid vurdere om det finnes interne kontrolltiltak som begrenser den særskilte (iboende) risikoen.



Figur 6: Særskilt (iboende) risiko, 2020, av DnR/Ruben Bjerketveit

3.7.3 Plan og funn

I planleggingsfasen av revisjonen skal revisor utarbeide en overordnet revisjonsstrategi og en detaljert revisjonsplan (ISA 300 pkt. 7,9), (Arens et al., 2016). Revisjonsstrategien skal inneholde en beskrivelse av revisjonens innhold, tidspunkt for utførelse av revisjonen og hvordan revisjonen skal angripes (ISA 300 pkt. 8), (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 106).

En revisjonsplan skal spesifisere omfanget av risikovurderingshandlinger og revisjons- handlinger samt tidspunkt for gjennomføring (ISA 315, ISA 330). Revisor analyserer risikoen for vesentlige feil på påstandsnivå for å tilpasse revisjonen med tidspunkt, type og omfang av revisjonshandlinger, i forhold til de identifiserte risikoene. Revisjonsrisiko-modellen benyttes videre for å fastsette risikoen. Revisjonshandlinger, tester av kontroller og substanshandlinger, planlegges etter hvor egnet de er for å håndtere den anslåtte risikoen på revisjonsoppdraget. Revisjonsplanen er i kontinuerlig justering basert på ny avdekket informasjon og revisjons behov (Bowlin, 2011).

Når bevisinnsamlingen er avsluttet, skal revisor vurdere og sortere alle revisjonsfunn. Revisjonsfunnene kan hovedsakelig deles opp i fire kategorier: mangler i intern kontroll, feil, misligheter og brudd på lover og forskrifter (ISA 260 pkt.16).

Feil

Feil defineres som *utilsiktede* handlinger utført av ansatte eller ledelsen i selskapet som medfører feilinformasjon i regnskapet (DnR, 2000, s. 318). Et eksempel på utilsiktede feil kan

være feilregistrering av ny data, manglende registrering av underliggende dokumentasjon eller feilvalg av regnskapsregelen som er brukt. Revisor er gjennom revisjonen forpliktet til å avdekke feil i regnskapet (Revisorloven, 1999, § 5-1 tredje ledd).

Spesielle risikofaktorer for feilinformasjon knyttet til finansiell rapportering, som revisor kontrollerer, omfatter sammenligning av regnskapsprinsipper brukt av selskapet og praksis som er vanlig i bransjen (Kristoffersen, 2014, s. 314). Andre betydelige risikofaktorer er prinsipper valgt for inntektsføring og estimering av virkelige verdier for verdsettelsen av selskapets anleggsmidler, samt fastsettelsen av avskrivningsplan (Regnskapsloven, 1998, § 4-1 annet ledd, § 5-3 første ledd). Revisor påser at transaksjoner i utenlandsk valuta er vurdert til virkelig verdi på balansedagen, og at styrets regnskapsestimer og skjønsmessige vurderinger er utarbeidet i samsvar med beste estimats-prinsipp (Regnskapsloven, 1998, § 5-9, § 4-2 første ledd). Vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon foretas på påstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger og er videre basert på vesentlighetsgrenser (ISA 315 A126-A129), (ISA 320 pkt.2). Avdekkede feil ved beregning av skatt og avgift defineres etter lavere særskilte vesentlighetsgrenser (SA 3801 pkt.18).

Misligheter

Misligheter er tilsiktede handlinger utført av ansatte eller ledelsen i selskapet og medfører feilinformasjon i regnskapet (DnR, 2000, s. 318). Et eksempel på misligheter kan være underslag, forfalskning av fakturaer, registrering av ikke reelle transaksjoner eller unndragelse av merverdiavgift. Revisor er forpliktet til å forebygge fremtidige tilsiktede feil og avdekke eksisterende misligheter (Revisorloven, 1999, § 5-1 tredje ledd).

Når revisor utfører de planlagte revisjonshandlingene, får revisor en indikasjon på om det foreligger betydelig risiko for misligheter (ISA 240 A23-A32). Revisor skal videre vurdere den mulige effekten på regnskapet. Hvis effekten er av vesentlig betydning for regnskapet, må revisor tilpasse de etterfølgende revisjonshandlinger deretter. Revisjonshandlingene skal inneholde en nærmere kartlegging av hvilke misligheter det er mistanke om, samt en vurdering av sannsynligheten for at misligheter oppstår og estimering av dens betydning for regnskapet (DnR, 2000, s. 319).

Revisor har plikt til snarest mulig å meddele styret, dersom revisor mistenker at det har forekommet misligheter. Til vanlig må revisor rapportere til nivået over den som er ansvarlig for dem som er involvert (DnR, 2000, s. 320). I mange tilfeller må revisor rapportere direkte

til styret i nummerert brev (Revisorloven, 1999, § 5-2, § 5-4). Dersom revisor mistenker at det høyeste organ i foretaket er innblandet i en straffbar handling, bør revisor søke om juridisk bistand og hvis aktuelt underrette politiet eller relevant myndighetsorgan (Revisorloven, 1999, § 6-1 fjerde ledd), (ISA 240 pkt.43). Et annet alternativ for revisor er å si fra seg revisjonsoppdraget (Revisorloven, 1999, § 7-1 annet ledd).

Brudd på lover og forskrifter

Brudd på lover og forskrifter defineres som unnlater eller handlinger, utført av ansatte eller ledelsen, som er i strid med gjeldende lover eller forskrifter (ISA 250 pkt.12). Et eksempel på brudd på lover og forskrifter kan være verdipapirkriminalitet ved bruk av innsideinformasjon for handel av verdipapirer, korrupsjon, regnskapsmanipulasjon eller hvitvasking av penger med den hensikt å skjule opprinnelsen til penger som stammer fra en kriminell handling (Siebke, 2009, avsnitt 13). Revisor er forpliktet til å påse at regnskapet er avlagt i samsvar med lover og forskrifter, samt at styret og ledelse har oppfylt sin plikt innen hensiktsmessig formuesforvaltning, selskapsstyring og den daglige driften (Revisorloven, 1999, § 5-1 første, annet ledd).

Mellomstore aksjeselskaper er underlagt aksjeloven, regnskapsloven, bokføringsloven, skatteloven, merverdiavgiftsloven, evt. verdipapirhandelloven. Omfanget av regelsettene avhenger av blant annet bransjen og størrelsen på foretaket. Etter at revisor har gjennomført en rekke revisjonshandlinger i planleggingsfasen, kan revisor få en mistanke om at foretaket bryter lover og forskrifter. I dette tilfelle skal revisor utføre en nærmere undersøkelse. Undersøkelsen kan inkludere forespørsel eller samtaler med ledelsen om overholdelse av den aktuelle loven, kontroll av selskapets korrespondanse med relevante myndigheter (skatteetaten for eksempel), kontroll av relevante bilag (bøter, gebyrer, advokathonorarer) og vurdering av relaterte interne kontroller (svakheter i regnskapssystemet for eksempel) (ISA 250 pkt. 15a, b), (DnR, 2000, s. 313).

Etter å ha skaffet seg tilstrekkelig kunnskap om det aktuelle lovbrudd, skal revisor foreta en vurdering av ny informasjon (Revisorloven, 1999, § 5-2 første ledd), (ISA 250 pkt.14). Vurderingen bør inneholde en evaluering av om det aktuelle lovbruddet fører til vesentlige konsekvenser for regnskapet og om regnskapet inneholder opplysninger om mulige økonomiske konsekvenser av lovbrudd. Dersom mulige økonomiske konsekvenser er så vesentlige at regnskapet ikke er avlagt i samsvar med god regnskapsskikk, vurderer revisor om revisjonsberetningen bør avvike fra normalberetningen (DnR, 2000, s. 314). Hvis

lovbruddet er av større betydning, skal revisor rapportere til styret i nummerert brev (Revisorloven, 1999, § 5-4). Dersom revisor får mistanke om at det er foretatt en straffbar handling kan revisor underrette politiet eller Økokrim (Revisorloven, 1999, § 6-1 fjerde ledd).

Mangler i intern kontroll

ISA 265 pkt.6 påpeker at en mangel i intern kontroll foreligger når den interne kontrollen eksisterer, men ikke er i stand til å forhindre og avdekke feilinformasjon, eller når den interne kontroller er fraværende. Revisor skal indentifisere vesentlige mangler som påvirker årsregnskapet (ISA 265 pkt. 7-11). Et eksempel på en mangel i intern kontroll kan være manglende arbeidsdeling, der en og samme ansatt registrerer og godkjenner fakturaer, manglende intern kontroll relatert til IT områder eller manglende periodisk kontroll av databruker rettigheter. Revisor er pålagt å se etter om selskapet har ordnet formuesforvaltningen på en betryggende måte og med forsvarlig kontroll (Revisorloven, 1999, § 5-1 annet ledd).

Revisor er forpliktet til å foreta en vurdering av om den revisjonspliktiges ledelse har oppfylt sin plikt til å sørge for ordentlig og oversiktlig registrering av regnskapsopplysninger (Revisorloven, 1999, § 5-6 fjerde ledd nr.3). Ved gjennomføring av evalueringen av selskapets interne kontroller sikrer revisor at revisjonen blir utført på en måleffektiv måte (ISA 300 pkt. 4). Kvaliteten på det interne kontrollsystemet avgjør hvor inngående revisor må granske den informasjonen systemene har frembrakt (Gulden, 2010, s. 52). Vesentlige mangler i interne kontroller bør kommuniseres til ledelsen på et hensiktsmessig nivå (ISA 265 pkt. 9). Ledelsesnivået som funnene bør diskuteres med, er de ansatte som har kjennskap til og myndighet til å iverksette utbedrende tiltak knyttet til mangler (ISA 265 A1). Alvorlige avdekkede mangler må meddeles til styret i form av fortløpende nummererte brev (Revisorloven, 1999, § 5-2 fjerde ledd nr.2, § 5-4).

3.7.4 Revisjonsberetningen

Revisjonsberetningen uttrykker revisors mening om regnskapet og kommuniserer resultatet av den lovfestede revisjonen (Revisorloven, 1999, § 5-6). I revisjonsberetningen uttaler revisor seg om regnskapet og belyser regnskapets vesentlige funn og mangler. Revisjonsberetningen er en del av revisors kommunikasjon til de eksterne regnskapsbrukerne.

Revisors konklusjon er en del av revisjonsberetningen, og kan inndeles i positiv konklusjon, konklusjon med forbehold, negativ konklusjon og konklusjon om at revisor ikke kan uttale

seg om regnskapet (ISA 700, ISA 705, ISA 706). Positiv konklusjon utgis av revisor når regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med gjeldende regelverk (ISA 700 pkt.7a). Konklusjon med forbehold avgis av revisor dersom feilinformasjonen i regnskapet er av vesentlig karakter, men ikke er gjennomgripende for regnskapet (ISA 705 pkt.7a). I dette tilfelle avgir revisor en positiv konklusjon på totalregnskapet og en konklusjon med forbehold på regnskapspostnivå. Negativ konklusjon betyr at revisor har innhentet tilstrekkelig revisjonsbevis for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon som er både vesentlig og gjennomgripende (ISA 705 pkt. 8). Konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet betyr at revisor ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å underbygge konklusjonen (ISA 705 pkt. 9-10).

Revisjonsberetningen har betydning for revisors kommunikasjonskrav (Revisorloven, 1999, § 5-2 fjerde ledd). Revisjonsberetningen informerer de eksterne regnskapsbrukerne om forhold som er av vesentlig betydning for årsregnskapet og danner grunnlaget for deres beslutnings-taking. Revisor kommuniserer vesentlig feilinformasjon, mangler og regnskapsfunn. Revisjonsberetning er revisors transparente rapport om selskapets nåværende økonomiske stilling til omverdenen.

3.7.5 Revisors profesjonelle skepsis og profesjonell skjønn

For å belyse kommunikasjonsprosessen på en oversiktlig måte vil vi studere og skaffe oss en forståelse av sentrale revisjonsbegreper som profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn. Vi har valgt å ta med disse to begrepene, da de brukes aktivt av revisor for å bestemme hvilke forhold som skal kommuniseres til styret og ledelsen.

Profesjonell skepsis

Profesjonell skepsis er en holdning som innebærer at revisor er oppmerksom på forhold som kan indikere feilinformasjon og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis (ISA 200 pkt. 15, pkt.13 første ledd, A20-A24). Revisor skal utføre revisjon med en profesjonell skepsis for å redusere risikoen for å overse forhold og omstendigheter som kan føre til at regnskapet inneholder vesentlige feil (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 38).

Revisor må utøve en profesjonell skepsis i forbindelsen med vurderinger utført av selskapets ledelse. I revisjonsprosessen skal revisor utarbeide egne vurderinger uavhengig av tidligere erfaringer knyttet til revisors inntrykk av ledelsen og revisjon av selskapet fra foregående år (ISA 240 pkt. 12, A7-A9). Dette kravet er særlig relevant for ledelsens beregning av

regnskapsestimater, påliteligheten av fremlagt dokumentasjon og muntlige svar på forespørsler fra ledelsen (Eilifsen et al., 2015).

Revisor skal utøve profesjonell skepsis ved vurdering av revisjonsbevis og vurdere påliteligheten av informasjonen som benyttes som revisjonsbevis (ISA 200 A20). Dersom revisor får grunn til å tro at det foreligger økt risiko for mistenkelige forhold, skal revisor utføre ytterligere undersøkelser og flere revisjonshandlinger (ISA 240 pkt. 13, A9).

Revisors profesjonelle skepsis har betydning for revisors kommunikasjonskrav (Revisorloven, 1999, §5-2 fjerde ledd). Forskning av Vona (2012) påpeker at mangel på profesjonell skepsis er blant de ledende årsakene til at revisor unnlater å granske misligheter i revisjon. Det fremgår videre at revisor legger ledelsens forklaringer ukritisk til grunn som revisjonsbevis (Glover et al., 2000). Dette viser at dersom revisor legger for stor vekt på tilliten til ledelsen basert på tidligere erfaringer, kan det føre til at revisor overser informasjon som kan tyde på misligheter og dermed ikke kommuniserer vesentlige feil som ledelsen burde ha vært informert om. På denne måten er revisors kommunikasjonskrav tilknyttet revisors profesjonelle skepsis.

Profesjonelt skjønn

Profesjonelt skjønn er anvendelse av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor revisorloven, revisjonsstandarder, regnskap og etikk ved beslutningstaking av revisjonsoppdraget (ISA 200 pkt. 16, pkt.13k). Revisor bruker sitt profesjonelle skjønn gjennom alle fasene av en revisjonsprosess. Tversky og Kahneman (1974) har beskrevet teorien om «kognitive biaser» som bidrar til å skaffe en forståelse av hvorfor enkelte vurderinger er mer utsatt enn andre for kognitive feil. Mentale snarveier omtales som, snarveier som tas uten at man egentlig er klar over at de tas, og kan føre til beslutnings-skjevheter. Revisjonsselskapet KPMG ga i 2011 ut et fem stegs rammeverk for revisorer, som presenterer en systematisk måte for å vurdere og håndtere komplekse situasjoner (Ranzilla et al., 2011).

KPMGs rammeverk indentifiserer fire kognitive tendenser som kan lede til forutinntatte, ubevisste feilbeslutninger som kan forstyrre revisor i å utøve profesjonelt skjønn (Ranzilla et al., 2011). De fire kognitive tendensene er tilgjengelighetsfeil, bekreftelsesfeil, overkonfidensfeil og forankringsfeil. Et eksempel på tilgjengelighetsfeil kan være en tendens til å legge mest vekt på informasjon som ligger lett tilgjengelig i revisors hukommelse.

Motvirkningen for tilgjengelighetsfeil kan være en innhenting av objektive data og vurdering av dens faktiske relevans og viktighet (Ranzilla et al., 2011). Et annet eksempel er bekreftelsesfeil som er tendensen til en ubevisst vektlegging av innhentet informasjon som er i samsvar med revisors egne preferanser. Motvirkningen for bekreftelsesfeil kan være en skeptisk holdning til innsamlede revisjonsbevis og en revurdering av informasjon som ikke stemmer med tidligere innhentet informasjon (Glover et al., 2005).

Profesjonelt skjønn skal utøves av revisor ved gjennomføring av revisjonen (Revisorloven, 1999, § 5-2 første ledd), (ISA 200 pkt.16, A25-A29). Selv om revisorloven og revisjonsstandardene gir en veiledning om revisjonsprosessen, må revisor bruke beste skjønn for tolkning og implementering av regelverket ved utførelse av et hvert revisjonsoppdrag. Beste skjønn brukes ved vurdering av vesentlighetsgrenser, revisjonsrisiko, tidspunkt og omfang av revisjonshandlinger, samt til evaluering av ledelsens regnskapsestimer og tilstrekkeligheten av revisjonsbevis.

På denne måten er profesjonelt skjønn av stor betydning for revisors kommunikasjonskrav (Revisorloven, 1999, § 5-2 fjerde ledd). Ved bruk av beste skjønn bestemmer revisor hva som er vesentlige feil, hva som er mangler i interne kontroller, og hvilke lovbrudd som må kommuniseres til styret i nummererte brev (Revisorloven, 1999, § 5-4). Ved bruk av vesentlighetskonseptet, som avgjøres av revisors profesjonelle skjønn, fastsettes det vesentlighetsgrenser for regnskapet totalt sett og for enkelte regnskapsposter. I tillegg settes alle typer av risikovurderingshandlinger og risikohåndteringshandlinger. Dette faktum bestemmer hva som skal rapporteres i en revisjonsberetning og hvilke informasjon styret og ledelsen vil motta fra revisor.

3.8 Forventninger til funn

Med utgangspunkt i problemstillingen og med tanke på både lovendringen og turbulente korona-tider, er våre forventninger til funn at styret og ledelsen ønsker at det ble kommunisert flere relevante risikoer, feil og misligheter, til hjelp for styret for å oppfylle sin kontroll- og forvaltningsfunksjon. Vi tror styrets og ledelsens forventning til kommunikasjon med revisor er at det er ønskelig med mindre bruk av tungt fagspråk og at revisorene skal være pedagogiske. Videre er våre antagelser at styret og ledelsen ønsker at revisor forklarer faguttrykk og på denne måten gjør både skriftlig og muntlig kommunikasjon lettere forståelig. I tillegg tror vi at regelbrudd, inkludert skatte- og avgifts brudd, er noe styret forventer å bli informert om fortløpende.

Våre forventninger til funn knyttet til endringer som følge av den nye revisorloven (2020) er at kravet om kommunikasjon med styret gir revisor større rom for skjønnsmessige vurderinger. Etter den nye loven skal revisor kommunisere *alle* forhold, som etter revisors oppfatning, styret bør gjøres kjent med (Revisorloven, 2020, § 9-5 første ledd). Sammenlignet med det gamle kravet til kommunikasjon, hvor revisor hadde en klart definert liste med forhold som styret måtte blitt informert om (Revisorloven, 1999, § 5-2 fjerde ledd), åpner den nye loven i større grad opp for revisors tolkning av vesentlige forhold. Den nye loven forplikter revisor å påse at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret (Revisorloven, 2020, § 9-5 første ledd), noe som ikke var et krav i den gamle loven. Vi antar at endringen vil føre til mer omfattende kommunikasjon mellom revisor og styret, med bakgrunn i at revisor vil skaffe seg sikkerhet med tanken på erstatningsansvar. I tillegg er forventningene at revisjonsfirmaene vil stille høyere krav til dokumentasjon av revisjonsbevis, som igjen vil lede til mer arbeid for revisorene.

4 Metode

Metodekapittelet beskriver hvordan vi har valgt å gjennomføre vår undersøkelse. Vi vil innledningsvis presentere valg av forskningsdesign og forskningsmetode. Videre vil vi gå gjennom datainnsamlingsprosessen, fra populasjon og utvalg til analyse og funn ved gjennomføring av intervjuer. Avslutningsvis vil vi gi en vurdering av undersøkelsens reliabilitet og validitet, samt en redegjørelse for hensyn som er tatt for å sikre en etisk gjennomføring.

4.1 Forskningsdesign

Etter at formål og undersøkelsesspørsmål er bestemt, må forskeren velge hvilken type forskningsdesign han mener er best egnet til å besvare studiens problemstilling. Valg av forskningsdesign omfatter alle stadiene i en forskningsprosess og i denne forbindelse er det spesielt viktig å vite hvilke typer data man trenger. Det er også viktig å vite hvordan disse dataene skal innhentes og hvordan de skal analyseres (Gripsrud et al., 2010, s. 38). Valg av forskningsdesign vil i tillegg ha store konsekvenser for undersøkelsens validitet (Jacobsen, 2015 s. 89).

Denne studien har som formål å se på kommunikasjonsprosessen mellom revisor og den revisjonspliktige, et tema det er forsket en del på i utlandet, men hvor det i Norge foreligger lite eksisterende teori og forskning. Målet med undersøkelsen er å få best mulig innsikt og forståelse av problemstillingen, og med dette som utgangspunkt mener vi at et eksplorativt forskningsdesign vil være en god tilnærming (Gripsrud et al., 2010, s. 39).

4.1.1 Forskningsmetode

I alle undersøkelser må forskeren ta et valg om hvordan han skal samle inn informasjon om virkeligheten. Mens valg av forskningsdesign er den overordnede strategien for å innhente denne informasjonen, er valg av type data knyttet til hva slags type informasjon man ønsker å samle inn (Jacobsen, 2015 s. 125). I den samfunnsvitenskapelige metodelæren snakker vi i hovedsak om to ulike metoder som kan brukes for å samle inn data, kvalitativ og kvantitativ metode (Johannessen et al., 2011, s. 35).

Kvantitative data opererer med tall og størrelser, og er en metode som egner seg best når forskeren har god forhåndskjennskap til temaet som undersøkes, når problemstillingen er relativt klar (Jacobsen, 2015, s. 136).

Det foreligger fordeler og ulemper ved bruk av denne metoden. En av de åpenbare fordelene er at dataene er standardisert. Standardisering av informasjon fører til at man kan samle inn store mengder data uten at dette blir for dyrt eller tidkrevende, i tillegg til at standardisert informasjonen er lett å behandle ved hjelp av statistikkprogrammer eller datamaskiner. Den største faren med kvantitative data er at de kan gi et overfladisk preg på undersøkelsen, da de innsamlede dataene ikke kan være for komplekse. Dette fører til at forskeren må nøye seg med å måle ganske enkle forhold, noe som gjør det vanskelig å gå i dybden av dataene (Jacobsen, 2015, s. 135).

Kvalitative metoder derimot kjennetegnes ved at det er få undersøkelsesobjekter og mye data om hvert av objektene. Her samles data inn i form av ord, eksempelvis ved gjennomførelse av intervjuer, samtaler eller observasjon av grupper. Metoden egner seg best i de tilfeller hvor problemstillingen er uklar, og hvor man ønsker mer utfyllende svar og forklaringer knyttet til temaet man forsker på (Sekaran & Bougie, 2013, s. 3).

Det foreligger også fordeler og ulemper ved bruk av kvalitativ metode. Ifølge Jacobsen (2015) er en av fordelene at forskeren går inn i en relativt naturlig relasjon med den eller de som undersøkes. Møte skjer på premissene til de som undersøkes, ikke forskerens, noe som gir stor grad av nærhet. Videre vektlegger metoden en åpen form for datainnsamling og få føringer på hva som kommer inn. Dette resulterer i at dataene blir nyansert, noe som fører til at kvalitative tilnærminger ofte vil ha høy relevans (Jacobsen, 2015, s. 129).

Det følger også ulemper med bruk av kvalitativ metode. Jacobsen (2015) nevner blant annet at metoden er ressurskrevende, og at dersom ressursene er begrenset, må forskeren ofte nøye seg med få respondenter. Det at vi bare kan rekke over et fåtall av personer fører til at vi får et problem knyttet til representativiteten til dem vi spør, omtalt som generaliseringsproblemer (Jacobsen, 2015, s. 131). Dette betyr at kvalitative tilnærminger ofte vil ha problemer med den eksterne gyldigheten.

Kommunikasjon mellom revisor og den revisjonspliktige, kan ansees som et uavklart tema. Vi har derfor valgt å ta i bruk kvalitativ metode i form av dybdeintervju i vår undersøkelse. Bakgrunnen for dette er at vi ønsker å tilegne oss bedre innsikt og forståelse rundt temaet.

4.1.2 Datainnsamlingsmetode

Informasjon kan samles inn via ulike metoder, og det er derfor viktig å tilpasse datainnsamlingsmetoden til den aktuelle problemstillingen man ønsker å studere. Med tanke

på denne oppgavens formål, har vi funnet det hensiktsmessig å benytte kvalitativ metode for innsamling av data. Det vil si at informasjonen vi samler inn er i form av ord, enten nedtegnet i notater eller tatt opp på bånd. På grunn av sin form vil disse metodene nesten alltid være intensive, dvs. at de går i dybden på et fåtall enheter (Jacobsen, 2015, s. 172).

Det skilles normalt mellom to former for datakilder i forbindelse med datainnsamlingen: primærdata og sekundærdata. Primærdata er data som er innhentet av forskeren selv, mens sekundærdata er data samlet inn av andre forskere og med andre formål (Gripsrud et al., 2010, s. 57). Ifølge Jacobsen (2015) er det ofte en fordel å benytte begge typer data, da disse kan brukes til å berike og kontrollere hverandre. I vår undersøkelse har vi valgt å benytte både primær og sekundærdata, og vi vil nedenfor forklare hvordan disse dataene er samlet inn.

Som nevnt tidligere, så kjennetegnes sekundærdata ved at dataene er blitt innhentet i andre sammenhenger, og som oftest av andre enn forskeren selv. Dette innebærer at informasjonen i utgangspunktet er samlet inn til et annet formål – til en annen problemstilling enn den forskeren ønsker å belyse (Jacobsen, 2015, s. 140). Bruken av dataene er derved en sekundær anvendelse og forskeren må akseptere at validiteten blir lavere (Gripsrud et al., 2010, s. 57). Av denne grunn vil det sjeldent være aktuelt å kun benytte sekundærdata som et gyldig grunnlag å basere konklusjoner på.

Den store fordelen med sekundærdata er at de allerede foreligger og dataene kan derfor benyttes som et nyttig supplement til primærdata for å gi bedre innsikt i problemstillingen, og på denne måten bidra til økt validitet (Sekaran & Bougie, 2016, s. 349). I denne studien har det blitt innhentet sekundærdata i form av litteratur, tidligere forskning og aktuelle artikler. Disse sekundærdataene gir økt forståelse og kunnskap rundt studiens problemstilling, samtidig som de er med på å underbygge eller sammenlikne egne resultater.

Primærdata er data som er innhentet av forskeren selv. Dataene kjennetegnes ved at de er spesielt tilpasset og samlet inn for å besvare våre undersøkelsesspørsmål (Gripsrud et al., 2010, s. 57). Ettersom vi ønsker å finne ut hvordan kommunikasjonen mellom revisor og den revisjonspliktige oppleves av partene, er det revisors og styrets personlige erfaringer vi ønsker å få frem. Dybdeintervju vil da være en hensiktsmessig metode for å innhente primærdata (Gripsrud et al., 2010, s. 90).

Individuelle dybdeintervju er en datainnsamlingsmetode som kjennetegnes ved at intervjuer og respondent prater sammen som i en vanlig dialog. De data som samles inn, kommer inn i

form av ord, setninger eller fortellinger. Individuelle dybdeintervjuer foregår vanligvis ansikt til ansikt, men intervjuene kan også skje via telefon, e-post eller digitalt over internett. I et dybdeintervju kommuniserer partene om ulike forhold, og det legges få eller ingen begrensninger på hva respondenten kan si (Jacobsen, 2015, s. 146). De resultatene intervjueren blir sittende igjen med, er notater eller lydopptak som til slutt skal analyseres.

I vårt tilfelle valgte vi å utarbeide en strukturert intervjuguide til bruk i intervjuene, noe som sikret at alle respondentene fikk de samme spørsmålene, og i lik rekkefølge. Ifølge Johannessen et al., (2011) kan dette ligne på intervjuer basert på prekodete spørreskjemaer av kvantitativ art, men ettersom respondentene kan svare med egne ord er intervjuet likevel kvalitativt. Vi var også åpne for å stille oppfølgings spørsmål eller å utdype svarene vi fikk fra respondentene i de tilfeller hvor vi følte at dette var nødvendig.

4.1.3 Intervjuguide

Vi benyttet en intervjuguide som utgangspunkt for gjennomføring av intervjuene. Denne skulle hjelpe til med å strukturere intervjuet, samtidig som den sikret at vi fikk innhentet nødvendig informasjon for å kunne besvare vår problemstilling. Intervjuguiden har en sterk strukturingsgrad med et fast oppsett, der spørsmålene og rekkefølgen er fastlagt forut for intervjuet.

Det er utarbeidet ulike intervjuguides til revisor og styret med bakgrunn i at problemstillingen er todelt. I første del av problemstillingen undersøker vi hvordan revisor kommuniserer vesentlighet, risiko, plan og funn i henhold til revisorloven og revisjonsstandardene, mens i andre delen undersøker vi hvordan prosessen oppleves av styret i det revisjonspliktige selskapet. Begge intervjuguidene har samme struktur og innhold, men det er ulik vinkling på spørsmålene til de to partene. Et eksempel fra intervjuguidene kan være:

- Spørsmål til revisor: Er det vanlig rutine at revisor informerer styret i det revisjonspliktige selskapet om deler av revisjonsplanens innhold og tidspunkt?
- Spørsmålet til styret: Har revisor informert styret om revisjonsplanens innhold og tidspunkt?

Vi har valgt å utarbeide intervjuguidene på denne måten slik at svarene fra revisor og styret kan sammenliknes. Intervjuguidene er lagt ved i Vedlegg 1.

Intervjuguidene starter med noen generelle fakta spørsmål som blant annet omhandler selskapets størrelse, hvilken stilling respondenten har i selskapet og hvor lenge respondenten

har arbeidet som revisor eller styreleder i selskapet. Disse spørsmålene ble stilt for å innhente nødvendig informasjon, samtidig som de bidrar til å etablere en relasjon og et tillitsforhold til respondenten (Johannessen et al., 2011, s. 149).

Videre blir det stilt noen introduksjonsspørsmål hvor vi introduserer temaet som skal belyses i intervjuet. Disse spørsmålene omhandler respondentens forståelse og kjennskap til ulike begreper innen revisjon, samt noen spørsmål knyttet til revisors erfaring og styreleders forståelse av revisjon. Disse spørsmålene ble stilt for å rette respondentens oppmerksomhet mot temaet, samtidig som det gir oss et grunnleggende inntrykk av hvilke begreper som bør forklares til respondenten. Introduksjonsspørsmålene er også viktige for å vurdere troverdigheten av respondentens svar (Johannessen et al., 2011, s. 149).

Det stilles deretter en rekke spørsmål innenfor områdene plan, vesentlighet, risiko og funn. Disse spørsmålene er det man gjerne betegner som nøkkelspørsmål, og spørsmålene er utarbeidet på bakgrunn av de relevante kommunikasjonskravene revisor må forholde seg til i forbindelse med revisjonen. Et typisk eksempel på spørsmål til revisor kan være «Er det vanlig rutine at revisor informerer styret/ledelsen i det revisjonspliktige selskapet om deler av revisjonsplanens innhold og tidspunkt?», ettersom dette er et krav (ISA 260 pkt.15, A11-A16). Spørsmålene til styret derimot er utarbeidet med utgangspunkt i deres ønske/forventning til revisors kommunikasjon. Et typisk eksempel på motsvarende spørsmål til styret kan være «Hvor detaljert informasjon forventer styret å få angående planlegging av revisjonen?». Nøkkelspørsmålene utgjør hoveddelen av et kvalitativt intervju og er kjernen i intervjuguiden (Johannessen et al., 2011, s. 149). Hensikten med nøkkelspørsmålene er å sørge for at vi får den informasjonen vi trenger for å kunne besvare studiens problemstilling.

Intervjuguiden avsluttes med en del spørsmål knyttet til den nye revisorloven. Her spør vi først respondentene om deres kjennskap til den nye revisorloven, før vi videre stiller noen spørsmål knyttet til vår underproblemstilling som omhandler respondentens forventninger til § 9-5 *Kommunikasjon med styret*. Videre stiller vi spørsmålet om respondenten tror det nye kommunikasjonskravet i § 9-5 vil føre til bedre kommunikasjon mellom partene, før vi helt til slutt hører om respondentene har noe de ønsker å tilføye. Det siste spørsmålet ble stilt for å oppklare eventuelle uklarheter og for å sjekke at respondenten ikke sitter igjen med noen spørsmål eller kommentarer til andre ting intervjuet burde ta opp. Ifølge Johannessen et al., (2011) er det viktig at respondenten får mulighet til å komme med sine innspill dersom han/hun har noe på hjertet som ikke er kommet frem i løpet av intervjuet.

4.2 Populasjon og utvalg

Dette delkapittelet beskriver undersøkelsens populasjon og utvalg. Vi vil innledningsvis forklare hvordan vi har valgt å definere undersøkelsens populasjon, før vi videre forklarer hvordan vi har gått frem for å trekke et gyldig utvalg innenfor den definerte populasjonen.

4.2.1 Undersøkelsens populasjon

En populasjon kan defineres som «summen av alle de undersøkelsesenheterne en ønsker å si noe om», mens utvalgsrammen er en oversikt over alle enhetene som inngår i populasjonen og hvor utvalget blir trukket fra (Gripsrud et al., 2010, s. 129). I denne studien forsker vi på en problemstilling bestående av to populasjoner, henholdsvis revisorer og styret i mellomstore aksjeselskaper.

Når det gjelder revisorene så har vi valgt å sette noen kriterier for populasjonen og dermed utvalgsrammen. De valgte kriteriene styres fullt og helt av problemstillingen, det vil si hva vi som forskere ønsker å få tak i av informasjon (Jacobsen, 2015, s. 180). Med utgangspunkt i at problemstillingen begrenser oppgaven til «hvordan revisor kommuniserer med styret i mellomstore aksjeselskaper», er det etter vårt syn, en forutsetning at de valgte revisorene har tilstrekkelig erfaring på dette område til at de kan svare utfyllende på spørsmålene i intervjuguiden.

For den andre populasjonen «styret i mellomstore aksjeselskaper» har vi valgt å bruke regnskapslovens § 1-5 og § 1-6 for å definere populasjonen nærmere. Regnskapsloven § 1-5 inneholder kriterier for hva som kjennetegner store foretak, mens § 1-6 inneholder kriterier for hva som kjennetegner små foretak. Det fremgår ikke konkret i loven hva mellomstore foretak er, men dersom selskapene ikke faller inn under de nevnte paragrafene, men på balansedagen overskrider grensene for to av de følgende tre vilkårene kan selskapet defineres som øvrige eller mellomstore foretak.

1. Salgsinntekt: 70 millioner kroner
2. Balansesum: 35 millioner kroner
3. Gjennomsnittlig antall ansatte i regnskapsåret: 50 årsverk

Med andre ord, populasjonene i siste del av problemstillingen er styret i selskaper som ikke faller inn under § 1-5 store foretak, og som videre overskrider to av de tre vilkårene i § 1-6, nærmere definert som mellomstore aksjeselskaper.

Vi har dermed to populasjoner i studien, som kan defineres slik:

- Revisorer med erfaring fra revisjon av mellomstore aksjeselskaper (heretter kalt «revisorer»)
- Styret i mellomstore aksjeselskaper (heretter kalt «styret»)

De to populasjonene i denne studien er for store til å undersøkes i sin helhet, og vi må av denne grunn foreta et utvalg. I en kvalitativ studie er det en kjent utfordring å fastsette størrelsen på utvalget, men som en «tommelfinger regel» kan man si at utvalget er stort nok når man oppnår det som kalles «metning» av informasjon, det vil si når ny informasjon ikke kommer frem selv om utvalget økes (Jacobsen, 2015, s. 192).

4.2.2 Utvelgelse av respondenter

Å velge ut hvem som skal være med i en undersøkelse, er en viktig del i all samfunnsforskning, både i kvantitative og kvalitative undersøkelser (Johannessen et al., 2011, s. 107). I noen tilfeller er det naturlig å samle inn informasjon fra alle enhetene som er relevante i forbindelse med en problemstilling, mens i andre tilfeller vil dette være altfor tids- og ressurskrevende. Dette gjelder spesielt i studier hvor problemstillingen krever at det blir gjennomført personlige intervjuer.

I teorien er det altså ingen øvre eller nedre grenser for antall intervjuer man bør gjennomføre, men i praksis derimot har det utviklet seg noen uskrevne regler. Her fremgår det blant annet at dersom forskeren har begrenset tid og økonomi til rådighet, noe som er tilfelle i en studie som denne, så kan det være hensiktsmessig å gjennomføre færre enn 10 intervjuer (Johannessen et al., 2011, s. 108).

Ettersom vi har to populasjoner, må det trekkes et utvalg fra hver av dem. Ifølge Jacobsen (2015) er kriteriene for utvalg av respondenter tett knyttet til problemstillingen, noe som fører til at utvalget i en kvalitativ studie er formålsstyrt. Dette betyr at de utvalgte enhetene vil være bestemmende for hva slags informasjon vi får inn, og forskeren må derfor velge kriterier som egner seg til å besvare studiens problemstilling. Utvalget i denne studien er blitt trukket med bakgrunn i kriteriene som er beskrevet nedenfor.

I utvelgelsen av revisorer fant vi det nødvendig at respondentene, etter vårt syn, måtte ha tilstrekkelig erfaring fra revisjon av mellomstore aksjeselskaper til at de kunne svare på spørsmålene i intervjuguiden. Som nevnt tidligere i kapittel 4.1.3, så tar spørsmålene i intervjuguiden utgangspunkt i revisors rutiner og erfaringer knyttet til problemstillingen, og

«tilstrekkelig erfaring» utgjør dermed en viktig faktor for å kunne trekke et gyldig utvalg respondenter.

Videre har målet vært å få tak i revisorer som representerer ulike revisjonsselskaper. Hensikten med valget var å få frem om de ulike selskapene har forskjellig tilnærming til kommunikasjon av vesentlighet, risiko, plan og funn. Vi ønsket også å se på om det var store forskjeller i hvordan selskapene tolket og fulgte kommunikasjonskravene i revisorloven og revisjonsstandardene.

I tillegg til de nevnte kriteriene over var målet vårt å få tak i revisorer som representerer selskaper av en viss størrelse. Vår oppfatning er at store og mellomstore revisjonsselskaper har en høyere andel mellomstore aksjeselskaper i sin kundeportefølje enn hva de små selskapene har. Vi mener derfor at å kun inkludere selskaper av en viss størrelse i vårt utvalg vil øke sjansen for å trekke et gyldig utvalg respondenter med tilstrekkelig erfaring innen revisjon av mellomstore aksjeselskaper.

Ved utvelgelsen av respondenter fra styret i mellomstore aksjeselskaper har det vært en forutsetning at den utvalgte personen er den som har ansvaret for å kommunisere med revisor, slik at personen har god oversikt over hvilken informasjon som er mottatt. Forståelse av kommunikasjonsprosessen med revisor er nødvendig for å kunne undersøke om de ulike kommunikasjonskravene som fremkommer i loven og standardene overholdes. Videre har vi funnet det nødvendig at den utvalgte personen kun har en rolle i styret. Det vil si at personen for eksempel ikke kan sitte i styret både som daglig leder og styreleder i samme selskap. Grunnen til dette er at det foreligger ulike kommunikasjonskrav for styret og ledelsen, og dersom det skal være mulig å undersøke om de ulike kravene overholdes, så er det nødvendig med et klart skille mellom styret og daglig ledelse.

Som nevnt tidligere har vi valgt å bruke regnskapslovens § 1-5 og § 1-6 for å definere hvilke grenser som gjelder for mellomstore aksjeselskaper. Vi har valgt å benytte selskaper av denne størrelsen i vår studie med bakgrunn i at det vil være mer aktuelt å kommunisere om mange av forholdene som fremkommer i loven og standardene. Et større selskap med mange ansatte vil for eksempel ha mye mer interne kontroller, enn hva et lite selskap har. I tillegg er mellomstore selskaper pliktige til å utarbeide årsberetning (Regnskapsloven, 1998, § 3-1 annet ledd).

Vi har videre basert utvalget på at det skal være en viss variasjon i selskapets bransje og størrelse, da vi ønsker å få tak i personer fra styret med ulike bakgrunn og erfaring. I tillegg har vi sørget for at selskapene revideres av ulike revisjonsselskaper, en faktor som kan være avgjørende for hvordan styret opplever revisjonsprosessen. Vi har påsett at de utvalgte selskapene blir revidert av mindre og mellomstore revisjonsselskaper, samt de fem store (PwC, Deloitte, KPMG, E&Y og BDO).

For begge populasjonene er utvalget blitt gjort ut ifra en vurdering av hva som er mest formålstjenlig i forhold til tidsbegrensning og ressurser. Utvalget av respondenter er derfor geografisk begrenset til Agder fylke.

Med bakgrunn i kriteriene som er beskrevet ovenfor, trakk vi et utvalg på fire respondenter fra hver av populasjonene. Alle respondentene fra styret bestod av styreledere, og de ulike styrelederne representerer selskaper med variasjon i størrelse og bransje. Fra populasjonen revisorer ble det trukket tre statsautoriserte revisorer, samt en statsautorisert revisor som også var partner i selskapet. Alle revisorene er per dags dato praktiserende revisorer med arbeidserfaring som strekker seg fra 6 år til 19 år. For en nærmere oversikt over respondentene og deres erfaring, se kapittel 5.1.

Utvalget i denne undersøkelsen vil ikke kunne ses på som representativ for populasjonen, da vi ikke har stor nok bredde av enheter til å kunne foreta en statistisk generalisering. Vi har istedenfor sett viktigheten av å trekke et utvalg med fokus på bredde og variasjon, da dette er med på å sikre en viss spredning i utvalget (Jacobsen, 2015, s. 181).

4.3 Datainnsamling

I dette delkapitlet vil vi forklare hvordan vi har innhentet og behandlet informasjonen i undersøkelsen. Vi vil innledningsvis forklare hvordan vi har valgt å gjennomføre intervjuene, før vi til slutt beskriver hvordan vi har bearbeidet den innhentede informasjonen.

4.3.1 Gjennomføring av intervjuer

Dybdeintervju kan utføres over telefon, via e-post, digitalt over internett eller ansikt til ansikt med respondenten (Jacobsen, 2015, s. 146). I følge Sekaran & Bougie (2016) foreligger det fordeler og ulemper knyttet til de ulike fremgangsmåtene for gjennomføring av intervju. Vi vil nedenfor forklare hvordan vi har valgt å gjennomføre intervjuene, samt hvilke fordeler og ulemper vi opplevde i forbindelse med samtaleintervjuene.

Samtlige intervjuer ble avtalt å skulle foregå ansikt til ansikt på respondentenes kontorlokaler, noe som ifølge Saunders (2012) er med på å sikre at respondentene føler seg komfortable. Planen ble likevel endret da enkelte av respondentene fikk anbefaling om hjemmekontor, da korona blusset sterkt opp igjen i mars 2021. Endringene resulterte i at fire intervjuer ble avholdt digitalt i Teams. Likevel har dette trolig ikke hatt stor påvirkning på hverken lengden eller kvaliteten på intervjuene. Det at vi fortsatt kunne se respondentene på skjermen under intervjuene gav oss muligheten til å lese respondentenes kroppsspråk, samtidig som vi kunne se dersom respondenten ikke forstod spørsmålet eller var ukomfortable med å svare (Sekaran & Bougie, 2016, s. 120).

Intervjuene ble avtalt ved at vi sendte mail til respondentene. Her forklarte vi i korte trekk at studien skulle omhandle «kommunikasjon mellom revisor og den revisjonspliktige». Vi informerte videre om at intervjuet var beregnet til å vare i underkant av 1 time og at det ikke var nødvendig med forberedelse før intervjuet, da intervjuguiden tar utgangspunkt i respondentenes personlige erfaring rundt problemstillingen. Det ble i tillegg opplyst om at intervjuguiden ikke ville bli sendt ut i forkant av intervjuene, da kjennskap til intervjuguiden ifølge Jacobsen (2015) reduserer sannsynligheten for spontane og uventede svar.

Gjennom intervjuet var vi oppmerksomme på egen oppførsel. Ifølge Jacobsen (2015) kan det gjøres mange feil ved utførelsen av intervjuene som reduserer resultatenes validitet, den såkalte intervjuereffekten. Intervjuereffekten handler om hvordan den som intervjues, blir påvirket av intervjuerens adferd. Det kan være hvordan vi som intervjuere ser ut, er kledd, måten vi snakker på eller hvordan vi bruker kroppsspråk. Et eksempel på bruk av kroppsspråk som dytter undersøkelsesobjektet i en viss tankeretning kan være at intervjueren nikker aktivt med hodet ved å vise høy emosjonell enighet.

Før selve intervjuet startet, ble samtykkeerklæringen og informasjonsskrivet gitt ut og signert av respondenten. For intervjuene som ble avholdt digitalt, ble samtykkeerklæringen sendt via mail for signering. Tillatelse til bruk av båndopptaker ble også avklart med respondenten i forkant av intervjuet.

Selve intervjuet startet med at vi fortalte litt om oss selv, før vi benyttet intervjuguiden videre i intervjuet. Som nevnt tidligere er intervjuguiden strukturert slik at vi stiller de samme spørsmålene til alle respondentene, og i lik rekkefølge. Til tross for dette valgte vi å ikke følge intervjuguiden slavisk, ettersom respondentene på noen av spørsmålene allerede hadde svart på dette i forbindelse med tidligere spørsmål. Det var også enkelte spørsmål som overlappet

hverandre litt, i slike tilfeller valgte vi å kutte det ene spørsmålet dersom vi følte at vi allerede hadde fått et dekkende svar. Det ble i tillegg stilt oppfølgingsspørsmål når vi fant det nødvendig å gå mer i dybden på hva respondenten mente eller i de tilfellene hvor vi ønsket ytterligere informasjon.

Lengden på intervjuene varte i alt fra 40 minutter til 1 time og 15 minutter. Noen av respondentene svarte kort og konsist på spørsmålene, mens andre brukte lenger tid på å resonnerer seg frem til svarene. Intervjuguiden til revisorene inneholdt i tillegg flere spørsmål, noe som resulterte i at det ble brukt litt lengre tid ved gjennomførelse av disse intervjuene. Samtlige intervjuer ble tatt opp med båndopptaker, noe vi fant betryggende i tilfeller hvor notatene var ufullstendige. Bruk av båndopptaker gav oss også muligheten til å ha et høyere fokus på respondenten under intervjuet, noe som ifølge Jacobsen (2015) er med på å skape en «god samtale».

4.3.2 Dataanalyse

Etter gjennomføring av intervjuene begynner arbeidet med å prosessere rådataene. For å kunne forstå helheten av det fenomenet som undersøkes, må forskeren ifølge Jacobsen (2015) forsøke å redusere noe av kompleksiteten ved å forenkle og strukturere informasjonen som er samlet inn.

Når vi foretar intervjuer og bruker båndopptaker, blir vi som forskere sittende igjen med flere timer med samtaler som skal bearbeides. Vi startet derfor med transkribering allerede etter at det første intervjuet var gjennomført. Det ble innhentet omfattende informasjon og hvert transkriberte intervju resulterte i omkring 10 til 15 siders tekst. Utfordringen videre ble å strukturere datamaterialet på en måte som gjorde det mulig å sammenligne svarene til de ulike respondentene. I tillegg fant vi det var nødvendig med datareduksjon, slik at teksten ble redusert til en håndterlig mengde.

Datareduksjon består av koding og kategorisering. I denne prosessen skjer det en viss utsiling av detaljinformasjon hvor formålet er å sitte igjen med det vi mener er de viktigste funnene i undersøkelsen (Sekaran & Bougie, 2016, s. 334). Som nevnt over så fant vi det nødvendig at teksten ble redusert til en håndterlig mengde informasjon før analysen starter. Dette ble gjort ved at vi satt alle spørsmålene i de to intervjuguidene inn i hver sin tabell, for så å fylle inn den mest relevante informasjonen fra svarene til de ulike respondentene. Organiseringen av informasjon i tabeller førte til at det ble enklere å sammenligne de ulike svarene, noe som vil bidra til å gjøre analysen på en hensiktsmessig og oversiktlig måte.

Etter at arbeidet med å utarbeide de to tabellene var ferdig, ønsket vi å finne en presentasjonsform som fremstiller den relevante informasjonen på en oversiktlig måte. Vi valgte bevisst å ikke inkludere tabellene i analysen, da tabellene krever mye plass, samtidig som svarene er oppsummert på en kortfattet måte. Analysen har istedenfor blitt utført ved å trekke ut den viktigste informasjonen som fremkom fra revisor og styret i henhold til de ulike kategoriene i intervjuguiden, *plan, vesentlighet, risiko og funn*. Videre blir funnene sammenlignet, diskutert og reflektert over med bakgrunn i teorien vi har presentert i kapittel 2 og 3. Resultatene og analysen blir presentert i kapittel 5.

4.4 Reliabilitet og validitet

Etter å ha gjennomført en undersøkelse er det viktig å forholde seg kritisk til kvaliteten på de dataene som er samlet inn. Jacobsen (2015) anbefaler at vi som forskere vurderer om vi har fått tak i den informasjonen vi ønsker å få tak i (intern gyldighet). Videre må funnene kunne overføres til andre sammenhenger (ekstern gyldighet), samt at vi må kunne stole på de dataene vi har samlet inn (pålitelighet).

4.4.1 Validitet

Validitet (Gyldighet) er et begrep som handler om i hvilken grad man måler det man faktisk har tenkt å måle (Gripsrud et al., 2010, s. 52) Validitet kan deles inn i de to undergruppene: intern- og ekstern gyldighet (Zikmund et al., 2010, s. 274).

Intern gyldighet går på om resultatene oppfattes som riktige. Dette betyr at vi må stille spørsmål ved hvorvidt det er samsvar mellom virkeligheten og forskerens beskrivelse av virkeligheten, med andre ord om informasjonen er troverdig (Jacobsen, 2015, s. 228). For at informasjonen skal oppfattes som troverdig er det ifølge Jacobsen (2015) noen spørsmål vi som forskere må reflektere over.

Det første spørsmålet handler om hvorvidt respondentene har gitt en sann beskrivelse av virkeligheten (Jacobsen, 2015, s. 228). Her må forskeren vurdere om respondentene han har studert, faktisk representerer den virkeligheten han ønsker å forklare, og om respondenten har nødvendig kunnskap til å formidle virkeligheten. I denne undersøkelsen har vi prøvd å oppnå intern gyldighet ved å være nøye i utvelgelsen av respondenter. Vi har derfor kun valgt respondenter med tilstrekkelig kunnskap og erfaring, etter vår mening, til å kunne formidle den virkeligheten vi ønsker å forklare.

Det andre spørsmålet er knyttet til hvorvidt forskerens gjengivelse og fortolkning av data er riktig (Jacobsen, 2015, s. 229). En analyse av data innebærer en viss risiko for at forskeren kan kutte ut viktige detaljer i forbindelse med datareduksjon eller at forskeren i stedet for å representere data legger inn sine egne meninger og fordommer. Ifølge Jacobsen (2015) er det to viktige tiltak man kan gjennomføre for å unngå denne feilen. Det ene er å konfrontere respondentene med forskeren sine tolkninger, det andre er å selv foreta en kritisk gjennomgang av resultatene. Dette er ikke blitt gjort i denne studien og vi må anta at dette kan ha innvirket på oppgavens validitet. Grunnen til at vi ikke har gjennomført disse tiltakene er fordi dette i praksis vil medføre en fullstendig re-analysering av det datamaterialet vi sitter med, noe som er svært tidkrevende.

Til slutt må forskeren vurdere i hvor stor grad funnene stemmer overens med annen forskning (Jacobsen, 2015, s. 237). I denne studien er vurderingen blitt gjort ved at vi har sammenlignet resultatene i egen forskning med funn som er gjort av andre fagfolk i tidligere forskning. Vi har i begrenset grad funnet forskning som studerer lignende tema, men der hvor vi fant aktuell informasjon, har vi prøvd å trekke dette inn der hvor det har vært relevant.

Ekstern gyldighet dreier seg om i hvilken grad funnene fra en undersøkelse kan generaliseres til hele populasjonen eller overføres på andre lignende forhold (Sekaran & Bougie, 2016, s. 349). I denne studien er det få respondenter og resultatene kan ikke generaliseres, noe som fører til at undersøkelsens ytre validitet er begrenset. Vi mener imidlertid at forskningen vil ha en overføringsverdi, ved at oppgaven kan bidra med nyttig informasjon og kunnskap knyttet til kommunikasjon mellom revisor og den revisjonspliktige. I tillegg åpner studien opp for videre forskning.

4.4.2 Reliabilitet

Reliabilitet er et mål for undersøkelsens pålitelighet. Høy reliabilitet tilsier at de innsamlede dataene ikke påvirkes av innsamlingsmetoden, og at dersom man undersøker samme fenomen på nytt vil man få tilnærmet identiske resultater (Kvale & Brinkmann, 2015, s. 276). Dette innebærer at de tilfeldige feilene som alltid oppstår i en undersøkelse, må være minst mulige (Gripsrud et al., 2010, s. 52).

Reliabiliteten i en kvalitativ undersøkelse er forholdsvis lav. Årsaken til dette er at undersøkelsesopplegget, datainnsamlingen og analysen i en viss grad vil påvirke resultatet. Dette kan skje ved at intervjueren påvirkes av de relasjonene som har oppstått i forbindelse med gjennomføringen av intervjuene, eller at de som intervjues, blir påvirket av intervjueren,

ofte omtalt som intervjuereffekten (Jacobsen, 2015, s. 241). I tillegg er det alltid en fare for at det kan skje unøyaktig registrering og analysing av de innsamlede dataene.

I denne undersøkelsen er innhenting og analyse av data utelukkende blitt utført av oss. Ifølge Jacobsen (2015) vil en kvalitativ undersøkelse i en viss grad føre til at forskerens subjektive holdninger setter sitt preg på dataene og den etterfølgende analysen. For å motvirke denne effekten har vi tatt noen forhåndsregler som vi mener vil bidra til å styrke reliabiliteten til den innsamlede informasjonen.

Det første vi har gjort for å styrke reliabiliteten er å inkludere en nøyaktig beskrivelse av hvordan vi har valgt å gjennomføre intervjuene, samtidig som vi har inkludert intervjuguiden. Det at intervjuguiden er vedlagt kan bidra til at de samme spørsmålene blir inkludert i en ny undersøkelse, noe som muliggjør en reproduisering av resultatene på et senere tidspunkt. I tillegg til dette har vi bevisst valgt å ikke sende ut intervjuguiden til respondentene i forkant av intervjuene. Grunnen til dette er at dersom respondentene ikke har hatt anledning til å forberede seg, så åpner det opp for mer ærlige og spontane svar, noe vi mener vil føre til økt reliabilitet.

Videre har vi sørget for at begge to har vært representert under samtlige intervjuer og i gjennomgangen av analysen. Etter intervjuene har vi diskutert respondentenes svar for å få en bekreftelse på at vi har forstått svarene på samme måte, og på denne måten redusert noe av subjektiviteten. I tillegg til diskusjonen så har vi valgt å bruke båndopptaker under intervjuene, noe som reduserer sjansen for å miste relevant informasjon.

4.5 Personvern og forskningsetikk

Samfunnsvitenskapelige undersøkelser har konsekvenser, både for de som blir undersøkt og for samfunnet. Vi som forskere har dermed en plikt til å tenke nøye gjennom hvordan forskningen kan påvirke dem det forskes på, samt hvordan forskningen vil oppfattes og bli brukt (Jacobsen, 2015, s. 45).

I forbindelse med besvarelse av problemstillingen vår har vi som nevnt tidligere innhentet informasjon fra revisorer og styreledere i form av dybdeintervju. Før vi kunne rette en slik forespørsel til de ulike respondentene har vi kontrollert om vi var meldepliktig i henhold til NSD (Norsk senter for forskningsdata) sine retningslinjer. Det viste seg at oppgaven vår var meldepliktig, grunnet behandling av personopplysninger i forbindelse med forskningen.

Behandling av personopplysninger var blant annet knyttet til bruk av diktafon i intervjuene og videre at intervjuguiden inneholder spørsmål som omhandler tredjepersoner.

Etter at forskningsprosjektet var godkjent av NSD, ble det sendt et informert samtykke til respondentene i forkant av intervjuene. Ifølge Jacobsen (2015) er den grunnleggende forutsetningen for begrepet informert samtykke at den som skal undersøkes, skal delta frivillig i undersøkelsen, og at den frivillige deltakelsen skal være basert på at den som undersøkes, vet om hvilke farer og gevinster en slik deltakelse kan medføre. Dette ble ivare tatt av oss som forskere ved at det tilsendte informasjonsskrivet inneholdt informasjon knyttet til respondentens deltakelse, personvern og rettigheter, samt at det forelå en samtykkeerklæring hvor respondentene skulle godkjenne bruk av diktafon i intervjuet. Intervjuobjektet ble i tillegg gjort oppmerksom på at lydopptaket transkriberes og slettes etter avslutning av studiet.

Opplysningene vi har innhentet gjennom forskningsstudiet er kun blitt benyttet i forbindelse med studien. Vi har behandlet alle opplysninger konfidensielt og i tråd med personvernregelverket. Vi har hensyntatt personvern og anonymitet gjennom hele forskningsprosessen. Etter at forskningsstudiet er avsluttet vil alle personopplysninger og transkribering av lydopptak bli slettet.

5 Funn og analyse

Dette kapittelet presenterer og analyserer funnene gjort gjennom intervjuene.

Forskningsspørsmålene blir benyttet som overordnet tema for diskusjon og analyse av relevante funn. Kapittelet er strukturert med utgangspunkt i intervjuguidene som er inndelt i områdene plan, vesentlighet, risiko og funn (vedlegg 1). De ulike temaene og de respektive svarene presenteres i egne underkapitler, med en egen diskusjon og analyse avslutningsvis av hver kategori. Vi kommenterer også kommunikasjon mer generelt før vi til slutt i kapittelet vil besvare undersøkelsens underproblemstilling som handler om partenes forventninger til kommunikasjon etter ny revisorlov. Fokuset i analysen er å diskutere og sammenligne svarene fra revisorene og styret, for så å knytte funnene til teorien og tidligere forskning presentert i kapittel 2 og 3.

5.1 Generelt om respondentene

Vi har intervjuet fire revisorer og fire styreledere. Alle respondentene hører til i Agder og har vært viktige bidragsytere for å besvare problemstillingen.

Respondentene har blitt tilordnet hvert sitt nummer hvor revisorene og styret er representert med henholdsvis bokstaven R (revisor) og S (styret) foran nummeret. Dette er blitt gjort for å sikre respondentenes anonymitet, samtidig som det gir fremstillingen i oppgaven en god struktur.

5.1.1 Revisorer

I søken etter revisorer hadde vi som mål å få tak i respondenter fra større revisjonsselskaper. Bakgrunnen for dette er at vi ønsket et utvalg revisorer med tilstrekkelig erfaring fra revisjon av mellomstore aksjeselskaper til at de kunne svare på spørsmålene i intervjuguiden. Samtlige revisorer i undersøkelsen er ansatt innenfor gruppen av de fem største revisjonsselskapene i Norge: EY, PwC, Deloitte, KPMG og BDO, som vist i tabellen nedenfor. Alle revisorene er per dags dato praktiserende revisorer med arbeidserfaring som strekker seg fra 6 år til 19 år.

Respondent	Selskapets størrelse	Utdanningsbakgrunn	Tittel	Erfaring
R1	De fem store	Mastergrad i regnskap og revisjon	Statsautorisert revisor	6 år
R2	De fem store	Mastergrad i regnskap og revisjon	Statsautorisert revisor	9 år

R3	De fem store	Mastergrad i regnskap og revisjon	Statsautorisert revisor	14 år
R4	De fem store	Mastergrad i regnskap og revisjon	Statsautorisert revisor, partner	19 år

Tabell 1: Informasjon om revisorene

5.1.2 Styret

Samtlige av respondentene fra styret består av styreledere, og de ulike styrelederne representerer selskaper med variasjon i bransje og størrelse. Vi har valgt å oppgi enkelte nøkkeltall knyttet til selskapene som respondentene i undersøkelsen er trukket fra, som vist i tabellen nedenfor. Bakgrunnen for dette er at størrelsen på selskapene og valg av revisor kan ha betydning for resultatene i undersøkelsen. Vi har også valgt å oppgi størrelsen på revisjonsselskapene de ulike selskapene benytter, ved at vi har brukt betegnelsen «de fem store» (EY, PwC, Deloitte, KPMG og BDO), eller «Annet» (mellomstore eller mindre selskaper). Informasjonen om selskapene er for øvrig begrenset, da vi har forsøkt å ivareta respondentenes anonymitet.

Respondent	Antall ansatte	Balansesum (beløp i hele 1 000)	Salgsinntekt (beløp i hele 1 000)	Revisjonsselskap
S1	14	35 000	170 000	«Annet»
S2	84	58 000	209 000	«De fem store»
S3	57	39 000	172 000	«De fem store»
S4	0	414 000	62 000	«De fem store»

Tabell 2: Informasjon om selskapene i undersøkelsen

5.2 Plan

Planlegging av revisjonen går ut på å utarbeide en overordnet revisjonsstrategi og en detaljert plan for hvordan revisjonen skal utføres. Hensikten med planleggingen er å sikre at revisjonen gjennomføres mest mulig kostoptimalt, det vil si med minst mulig bruk av revisjonsressurser (Gulden, 2015, s. 426).

Vi ønsket å undersøke hvordan revisor kommuniserer om ulike forhold relatert til revisjonsplanens innhold og tidspunkt. Videre var målet å se på om denne prosessen samsvarer med styrets forventninger i det revisjonspliktige selskapet.

Plan – Revisor

For å kartlegge hvordan revisor planlegger revisjonen ble det stilt noen spørsmål knyttet til temaet. Det ble spurt om revisors rutiner for planlegging av revisjonen og om det er vanlig å informere styret om planens innhold og tidspunkt. Til slutt spurte vi respondentene hvilken informasjon knyttet til planlegging av revisjonen de tror styret ønsker.

Det viste seg å være lite variasjon i hvordan respondentene planlegger revisjonen. Det kommer frem at planleggingen er en standardisert rutine hvor revisor lager en plan og legger opp en strategi for gjennomføringen. For eksisterende kunder lager revisorene en plan basert på fjoråret, og ser etter om det er skjedd endringer det siste året som har betydning for selskapet og revisjonen.

Informasjon om planens innhold og tidspunkt skjer i varierende grad, ifølge respondentene. De mener at styret ofte blir informert om planens tidspunkt, men at informasjon knyttet til planens innhold stort sett blir presentert i oppstartsmøte med ledelsen, hvor styret i mellomstore aksjeselskaper sjelden er representert. Informasjonen som blir gitt i disse møtene er relativt åpen, og respondenter sier at de ofte informerer om områder hvor det foreligger risiko, men at de sjelden oppgir i detalj hvilke revisjonshandlinger de tenker å utføre i forbindelse med test av kontroller.

Det fremkommer videre at tre av respondentene mener at styret ønsker begrenset informasjon knyttet til planleggingen. To av respondentene mener at det helst er revisjonsselskapene som etterlyser informasjon fra kunden i denne delen av revisjonen, mens en annen mener at styret er mer opptatt av informasjon knyttet til funn. Den siste respondenten er av en annen oppfatning, og mener at spesielt et «aktivt» styret vil være interessert i å vite hva revisor anser som risiko og hvordan revisor utfører kontroller.

Plan – Styret

For å kartlegge styrets opplevelser og forventninger rundt planlegging av revisjonen ble det stilt noen spørsmål knyttet til temaet. Vi spurte først respondentene om revisor har informert styret om revisjonsplanens innhold og tidspunkt. Videre spurte vi om hvor detaljert denne informasjonen var, og hvor detaljert informasjon styret ønsker.

Det viste seg at ingen av styrelederne var blitt direkte informert om planens innhold og tidspunkt. Tre av respondentene var blitt indirekte informert ved at revisor hadde informert ledelsen, som igjen hadde informert styret. Den siste respondenten hadde selv spurt revisor om innhold og tidspunkt i forkant av årsoppgjøret, i forbindelse med interim revisjonen.

Videre kom det frem at styret ønsket begrenset informasjon knyttet til planens innhold. Styrelederne mente at deres respektive selskaper har en svært kompetent ledelse som har kontroll på planens innhold, da ledelsen har en tettere dialog med revisor på dette området. Styret oppgir videre at de stoler på revisor kompetanse i forbindelse med planleggingen og mener at revisjonsprosessen er basert på tillit. I tillegg mente to av respondentene at de er for langt unna prosessen til å være delaktige, og ønsket derfor kun informasjon i de tilfeller hvor det foreligger forhold som bør diskuteres med styreleder.

Når det kom til planens tidspunkt, så ønsket derimot samtlige respondenter å bli informert. De mente at en tidsplan er av stor betydning, da revisjonsprosessen er omfattende i større selskaper, samtidig som selskapene har tidsfrister de må forholde seg til.

Analyse - plan

Revisors handlinger i planleggingsfasen er regulert av lovgivningen og revisjonsstandardene som utarbeides av IAASB. ISA 300 *Planlegging av revisjon av et regnskap*, oppgir krav til handlinger revisor må utføre i forbindelse med planleggingen av et revisjonsoppdrag (Iaasb, 2010b). Det fremgår av ISA 300 pkt. 7, at revisor skal utarbeide en overordnet revisjonsstrategi som beskriver revisjonens innhold, samt når og hvordan revisjonen skal utføres. Dette samsvarer i stor grad med respondentenes rutiner for planlegging av revisjonen, noe som indikerer at ISA 300 blir fulgt.

Ifølge revisorene blir det stort sett informert om revisjonsplanens innhold og tidspunkt i et oppstartsmøte med selskapets ledelse. Dette er i tråd med ISA 260 pkt. 15, som understreker at revisor skal kommunisere en oversikt over revisjonens planlagte innhold og tidspunkt med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Informasjonen som blir gitt i disse møtene er ifølge respondentene relativt åpen, spesielt i forbindelse med områder hvor det foreligger risiko. Bakgrunnen for åpenheten er at revisor ønsker dialog med ledelsen om hva de anser som selskapets risiko, siden revisor er pålagt å gjøre en risikovurdering i planleggingen av et revisjonsoppdrag (ISA 315 pkt.5).

Videre sier revisorene at de sjelden oppgir i detalj hvilke revisjonshandlinger de tenker å utføre, da dette kan begrense formålet med kontrollen. Detaljert informasjon kan føre til at revisjonshandlingene blir forutsigbare, og følgelig utsatt for manipulasjon. Dette stemmer overens med kravene i ISA 260 A16, og ISA 300 A3, som understreker at revisor må utvise aktsomhet ved kommunikasjon om revisjonens planlagte omfang og tidspunkt, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Alle styrelederne var blitt informert om planens innhold og tidspunkt. Informasjonen kom ikke direkte fra revisor, men ble formidlet til styret indirekte gjennom selskapets ledelse. Respondentene fant ikke dette særlig problematisk, da de opplever å være langt unna planleggingsprosessen. Det ble videre nevnt at planleggingen er basert på selskapets daglige drift, et område styret mener er mer nærliggende for ledelsen.

Styrelederne forventet imidlertid en dialog med revisor dersom det foreligger forhold som styret bør gjøres kjent med. Dette kan ha bakgrunn i at styret er avhengig av revisor for å sikre informasjonen de får fra selskapet og ledelsen. I tillegg kan styrets ønske om dialog med revisor ha sammenheng med agent-prinsipal problemet, hvor agenten (ledelsen) sitter på relevant informasjon som prinsipalen (styret) ikke har, såkalt asymmetrisk informasjon (Hagen, 1990).

5.3 Vesentlighet

Vesentlighet defineres i ISA 320 som «Feilinformasjon som enkeltvis eller samlet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutninger som treffes av brukerne på bakgrunn av regnskapet (Haaland & Jorstad, 2014).

Vi ønsket å undersøke hvordan revisor kommuniserer om forhold relatert til vesentlighet. Videre er målet å kartlegge om styret har kjennskap til begrepet vesentlighet og dets innhold, samt om revisor har forklart begrepet.

Vesentlighet – Revisor

For å kartlegge hvordan revisor kommuniserer vesentlighet ble det spurt om revisors rutiner for fastsettelse av vesentlighetsgrenser og om det er vanlig at styret blir informert. Videre spurte vi respondentene om hvor mye informasjon knyttet til vesentlighet de tror styret ønsker.

Det viste seg å være lite variasjon i hvordan revisorene fastsetter vesentlighetsgrenser. Det fremgår at dette er en standardisert rutine, hvor vesentlighetsgrensene blir satt på bakgrunn av ulike referanseverdier og proSENTSATSER, alt etter hva slags type selskap det er snakk om.

Utgangspunktet er ifølge respondentene 10 prosent av resultat før skatt, men det blir benyttet andre referanseverdier i de tilfellene hvor det er mer hensiktsmessig. To av respondentene presiserer videre at vesentlighetsgrenser er basert på revisors skjønnsmessige vurdering, og at det på bakgrunn av skjønn må settes en vesentlighetsgrense som gjenspeiler selskapets risiko.

Respondentene sier at de sjelden informerer styret om vesentlighetsgrenser og hvordan revisor fastsetter disse. Respondentene oppgir at det er full åpenhet rundt vesentlighetsgrenser, men at revisor informerer lite om dette, da kunden sjelden etterlyser denne typen informasjon. Det fremgår videre at dersom det blir informert, så informeres det om totalvesentlighetsgrensen for regnskapet.

Samtlige respondenter sier at de tror styret ønsker lite informasjon om vesentlighetsgrenser. To av respondentene begrunner dette med at styret har lite kunnskap på området og at det derfor er lite spørsmål knyttet til vesentlighet. En annen respondent mener at styret kun ønsker informasjon om feil over vesentlighetsgrensen.

Vesentlighet – Styret

For å undersøke om informasjonen revisor gir samsvarer med styrets forventninger, ble det spurt om styret har kjennskap til vesentlighetsbegrepets innhold og om styret kan huske at revisor har informert om vesentlighet. Videre spurte vi om styret ønsket informasjon om vesentlighetsgrenser og i så fall hvor detaljert informasjon de ønsker.

Alle styrelederne oppgir at de er kjent med vesentlighetsbegrepets innhold. To av respondentene kunne definere begrepet, samtidig som de visste hvordan det ble brukt i praksis. De to siste respondentene hadde kjennskap til begrepet, men var litt mer usikre på hvordan det brukes i en revisjon.

Videre var det kun en av respondentene som husket at revisor hadde informert om hva vesentlighet er og hva det innebærer. De tre andre respondentene kunne ikke huske at revisor hadde nevnt dette. En av respondentene nevner at grunnen til at revisor ikke har informert om vesentlighet, sannsynligvis er fordi revisor vet at respondentene har kjennskap til begrepet.

Det fremgår videre at to av respondentene ønsker informasjon om vesentlighetsgrenser, mens de to andre respondentene ikke anser dette som nødvendig, da de ikke vet hva de skal bruke

informasjonen til. Respondentene fra styret understreker at når det kommer til fastsettelse av vesentlighetsgrenser, så har de stor tillit til revisor og revisors kunnskap på området.

Analyse - vesentlighet

Revisors handlinger i forbindelse med å fastsette vesentlighetsgrenser er regulert av revisjonsstandardene. ISA 320 inneholder bestemmelser om vesentlighet i forbindelse med planlegging og gjennomføring av revisjonen, mens ISA 450 omhandler revisors vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen (Haaland & Jorstad, 2014).

I henhold til ISA 320 pkt. 10, skal revisor fastsette en brukerfokuset vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett. Revisor kan benytte seg av en rekke ulike referanseverdier og prosentsetter for å fastsette vesentlighetsgrensen, men forskning viser at resultat før skatt blir mest brukt (Eilifsen & Messier, 2015, s. 11). Dette er i tråd med svarene til respondentene i undersøkelsen, hvor det fremgår at utgangspunktet for fastsettelsen er 10 prosent av resultat før skatt, men det presiseres at det blir brukt andre referanseverdier i de tilfellene hvor det er mer hensiktsmessig.

Flere av respondentene sier videre at fastsettelse av vesentlighetsgrenser er basert på revisors skjønnsmessige vurdering, og at det på bakgrunn av skjønn må settes en vesentlighetsgrense som gjenspeiler selskapets risiko. Dette tyder på at respondentenes bruk av referanseverdier er i tråd med veiledningen i ISA 320 pkt. 4 og ISA 200 A25 – A29, hvor det fremgår at revisor skal utøve profesjonelt skjønn gjennom hele revisjonen.

Ifølge revisorene informeres det i liten grad om vesentlighetsgrenser til styret i det revisjonspliktige selskapet. Dette stemmer overens med svarene vi fikk fra respondentene i styret, hvor kun en styreleder var blitt informert. Veiledningen til ISA 260 pkt. 15 foreslår at vesentlighetskonseptet kan diskuteres, men det virker ikke som revisorene er så opptatt av å formidle dette. Dette er også i tråd med forskningen til Gray et al., (2011) som viser til at styret opplever revisors kommunikasjon om vesentlighetsgrenser som noe mangelfull.

Vesentlighetskonseptet er sentralt for å sikre at årsregnskapet avlegges uten vesentlige feil og mangler og for en felles forståelse av både forutsetningene for og forventningene til revisjonen. Vi stusser derfor på revisors holdning til dette.

Respondentene fra styret opplevde å ha en viss forståelse av vesentlighetsbegrepets innhold, men det var varierende kunnskap i forbindelse med hvordan revisor fastsetter vesentlighetsgrenser i praksis. Det viste seg at kun en av respondentene husket at revisor

hadde informert om vesentlighet, mens resten av respondentene hadde tilegnet seg kunnskapen selv. Det fremgår av ISA 260 pkt. 9d at revisors mål er å fremme en effektiv toveiskommunikasjon med de som har overordnet ansvar for styring og kontroll. For å oppnå denne kommunikasjonen og samtidig gi styret en bedre forståelse av revisjonen, kan vesentlighet være et tema det bør informeres om i større grad.

Respondentene fra styret var delt i ønske om informasjon knyttet til hvordan revisor fastsetter vesentlighetsgrenser. To av respondentene ønsket noe informasjon, mens de to andre anså dette for å være dypt nede i revisors arbeid, og fortalte videre at de ikke vet hva de skal bruke informasjonen til. For å gi brukerne en bedre forståelse av revisjonen kan vesentlighet være veldig aktuelt å informere om. Dette vil gi brukerne en forklaring på hvilke feil revisor oppdager, og et bedre grunnlag for å forstå hvor riktig et revidert regnskap faktisk er. Vesentlighet burde kommuniseres bedre for å sørge for at styret og ledelsen har en realistisk tilnærming til revisjonen.

Tidligere forskning viser til at fagområder hvor revisor bruker tvetydige profesjonelle faguttrykk som er vanskelig for kunden å tolke, kan være en forklaring på at kunden ønsker mindre informasjon (Snaub, 1990). Revisor bør derfor være oppmerksom på å kommunisere tydelig når det kommer til fagområder som kan være vanskelig å forstå, noe som også er et mål etter ISA 260 pkt. 9a.

På den annen side viser det seg at norske bedrifter har høy tillit til revisor, og det er mulig at revisor av den grunn ikke tror det er nødvendig å gå nærmere inn på hvordan revisjonen er utført (Revisorforeningen, 2020). Dette stemmer med svarene vi fikk fra respondentene i denne undersøkelsen, som ser ut til å ha høy tillit til revisor.

5.4 Risiko

Risikobegrepet står sentralt i revisjonsprosessen. Det skilles mellom *risiko* som kan defineres som «hendelser som kan medføre at organisasjonen ikke når vedtatte mål» og *risikovurdering* som kan defineres som «kartlegging og analyse av forhold som kan føre til at virksomheten lider vesentlige tap» (Kristoffersen, 2014, s. 47).

Vi ønsket å undersøke hvordan revisor kommuniserer om ulike forhold relatert til områder hvor det foreligger risiko. Videre var målet å se på om informasjonen revisor gir samsvarer med styrets forventninger i det revisjonspliktige selskapet.

Risiko – Revisor

For å kartlegge hvordan revisor kommuniserer ulike forhold relatert til risiko ble det spurt om revisors rutiner for å gjøre en risikovurdering og om det er vanlig å informere styret om områder hvor det foreligger risiko. Avslutningsvis spurte vi respondentene om hvor mye informasjon de tror styret ønsker.

Samtlige respondenter sier at det meste av risikovurderingen gjøres i planleggingsfasen, men at vurderingen er en løpende prosess som må tilpasses dersom det dukker opp forhold underveis i revisjonen. To av respondentene nevner oppstartsmøte med kunden som en viktig arena for å utveksle informasjon og diskutere risiko. Kunden forteller her om selskapet i flere dimensjoner, samtidig som ledelsen kan komme med innspill til hva revisor anser som selskapets risiko. I tillegg blir kjennskap til virksomheten, vurderinger fra fjoråret og samtaler med ledelsen nevnt som viktige elementer i forbindelse med risikovurderingen.

Respondentene sier at styret i det revisjonspliktige selskapet i stor grad blir informert om revisors risikovurdering. Samtlige respondenter mener at styret blir informert om områder hvor det foreligger høyere eller særskilt risiko og at det ofte blir informert om risiko knyttet til interne og eksterne forhold.

Revisorene oppgir at det blir informert og gjort en vurdering av selskapets risiko i oppstartsmøte med kunden, men at styret ikke får denne informasjonen, da de sjelden er tilstede. Tre av respondentene oppgir videre at det er vanlig praksis å informere styret om risikovurderingen i årlige møte med revisor eller i et av selskapets styremøter. Respondentene legger også til at dersom det dukker opp vesentlige forhold underveis som styret bør gjøres kjent med, så informeres styret fortløpende.

Respondentene sier at de tror styret ønsker informasjon om risiko, spesielt forhold som kan påvirke regnskapet og informasjon om risiko knyttet til misligheter. En av respondentene oppgir videre at styret ønsker informasjon som de ikke allerede har, for eksempel innsyn i om administrasjonen har kontroll eller innspill fra revisor på eksterne ting som bransjeforhold. Til slutt uttrykker en av respondentene at styret ønsker å vite hvorfor revisor vurderer som de gjør, hvordan revisor følger opp og hva revisor mener styret kan gjøre for å redusere risikoen.

Risiko – Styret

For å kartlegge styrets forventinger til informasjon om områder hvor det foreligger risiko spurte vi respondentene om revisor har informert om risikovurderingen og hva denne

inneholder. Videre spurte vi om hvor detaljert denne informasjonen i så fall var, og hvor detaljert informasjon styret ønsker.

Tre av respondentene fra styret hadde fått informasjon om hvordan revisor vurderer risikoen i selskapet, mens en respondent ikke var blitt informert. De respondentene som var blitt informert opplevde at revisor kommuniserte nøye og ga utfyllende informasjon. Revisor hadde i tillegg informert de tre respondentene om områder hvor det foreligger høyere risiko og hvordan revisor planlegger å håndtere denne risikoen. Når det gjelder særskilt risiko, så var dette blitt informert om i varierende grad. To av respondentene var blitt informert om særskilte risiko for noen år siden i forbindelse med revisorskifte, mens en respondent var blitt informert om den samme særskilte risikoen flere år på rad.

Videre kom det frem at styret i stor grad ønsker informasjon om områder hvor det foreligger risiko. Tre av respondentene ønsket å bli informert om alle vesentlige forhold, hvorav en sier at risiko er noe av det mest vesentlige revisor kan påpeke og ønsker derfor god informasjon om dette. Den siste respondenten mener at selskapet har god innsikt og styring på risikoen selv, og ønsker derfor mer en dialog med revisor rundt risiko.

De fleste styrelederne sier at de ønsker å bli informert om risikovurderingen underveis i revisjonen. To av respondentene begrunner dette med at de ønsker informasjon i forkant av revisjonsberetningen, slik at eventuelle feil kan rettes opp. En annen respondent ønsker informasjon tidligst mulig, da respondenten opplever at det årlige møte med revisor blir praktisert i varierende grad. Den siste respondenten ønsker kun informasjon underveis dersom det er dukket opp funn eller avviksrapporing, og mener videre at dette må skje på revisors initiativ.

Analyse - risiko

Revisors handlinger i forbindelse med vurdering og håndtering av risiko er regulert av lovgivning og revisjonsstandardene. ISA 315 inneholder bestemmelser om revisors risikovurderingen, hvor hovedfokuset er viktigheten av å forstå virksomheten, herunder dens interne kontroll. Risikohåndtering er regulert i ISA 330.

ISA 315 pkt.6 krever at revisor utfører visse risikovurderingshandling for å kunne identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon. Påkrevde handlinger inkluderer blant annet å innhente informasjon om risiko ved å forespørre ledelsen og andre relevante personer, utføre analytiske handlinger, samt observasjon og inspeksjon.

Revisorene i undersøkelsen innhenter informasjon ved at de forespør ledelsen og andre relevante personer om hvor i selskapet de mener risikoen foreligger. Risikovurderingen er i tillegg et sentralt tema i oppstartsmøte med selskapet, og her fremlegger revisor sine synspunkter på hvor det foreligger risiko og hvilke handlinger de finner det nødvendig å utføre. Ledelsen kan på sin side komme med synspunkter og innspill, noe som er viktig siden kommunikasjon og formidling av risiko går begge veier.

Respondentene oppgir at styret blir informert om områder hvor revisor mener at det foreligger risiko. Denne informasjonen stemmer overens med svarene vi fikk fra styret, hvor det fremgår at tre respondenter var blitt informert. Det ble videre presisert av styrelederne at de opplever å få nøyaktig og utfyllende informasjon, og de presiserer at revisor kommuniserer risiko på en svært tilfredsstillende måte. Dette er i tråd med ISA 260 pkt. 9a, som understreker at revisors mål er å kommunisere revisjonens planlagte innhold tydelig med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Ifølge revisorene så blir styret stort sett informert om områder hvor det foreligger særskilt risiko. Denne informasjonen avviker fra svarene vi fikk fra styret, hvor det blir oppgitt at kun to av respondentene var blitt informert. ISA 260 pkt. 15 skiller mellom særskilt risiko og områder med høyere risiko. En grunn til at revisor ikke informerer mye om særskilt risiko kan være fordi revisor ikke kjenner kravet eller ikke har forstått kravet i ISA 260 riktig. Det kan også være at revisor ikke har identifisert særskilt risiko under revisjonen, og at dette er årsaken til mangel på informasjon. Det fremgår uansett tydelig i ISA 260 pkt. 15 at revisor skal kommunisere særskilte risikoer identifisert under revisjonen til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll.

Samtlige revisorer opplever at styret ønsker å bli informert om områder hvor det foreligger høyere risiko, spesielt om forhold som kan påvirke regnskapet. Denne informasjonen stemmer overens med svarene vi fikk fra respondentene i styret, hvor styrelederne enstemmig svarte at de ønsker å bli informert om alle vesentlige forhold. Dette kan ha bakgrunn i at styret er avhengig av revisor for å sikre informasjonen de får fra selskapet og ledelsen. I tillegg kan ønske om informasjon ha sammenheng med agent-prinsipal problematikken, ettersom styret ikke er like tett på driften og regnskapsutarbeidelsen som det ledelsen er.

5.5 Funn

Vi ønsket å undersøke hvordan revisor kommuniserer om ulike funn de har oppdaget under revisjonen. Videre var målet å se på om informasjonen revisor gir samsvarer med styrets forventninger i det revisjonspliktige selskapet.

Vi har valgt å dele funn inn i ulike kategorier, slik loven og standardene gjør. De nevnte kategoriene er: mangler i intern kontroll, feil, misligheter, betydelige funn, samt brudd på lover og forskrifter.

5.5.1 Intern kontroll

Intern kontroll er bedriftens egenkontroll. Det er en kvalitetssikring på at bedriften har systemer og rutiner som fungerer, og som fanger opp problemer og utfordringer i tide (NHO). Intern kontroll er en viktig del av enhver virksomhet, og det er ledelsens ansvar å sørge for god intern kontroll, under styrets tilsyn (Aksjeloven, 1997, § 6-13 første ledd).

Intern kontroll - Revisor

For å undersøke hvordan revisor kommuniserer mangler knyttet til interne kontroll, ble det spurt om hvilke typer intern kontroll revisor vanligvis tester. Vi spurte videre hvordan eventuelle mangler blir kommunisert til styret og hvor detaljert informasjon om mangler i intern kontroll revisor tror styret ønsker.

Respondentene sier at det er vanlig å kontrollere interne kontroller knyttet til bank, arbeidsdeling og brukerrettigheter, men at testing videre avhenger av hvilke kontroller selskapet har. Flere av respondentene oppgir videre at det stadig blir utført mindre testing av intern kontroll i dette segmentet, da moderne IT-teknologi har redusert noe av behovet. To av respondentene utdyper videre at det i stedet blir gjort en kartlegging av selskapets interne kontroll basert på samtaler med selskapet.

Hvordan revisor informerer om mangler knyttet til intern kontroll avhenger av hvor alvorlig den avdekkede mangelen er. Respondentene sier at mindre mangler ofte blir tatt opp med ledelsen fortløpende i revisjonen, men at alvorlige mangler blir kommunisert skriftlig til styret, enten fortløpende eller i oppsummeringen.

Det fremkommer videre at tre av respondentene mener at styret ønsker begrenset informasjon knyttet til mangler i selskapets interne kontroll. Samtlige respondenter sier videre at de tror styret kun ønsker informasjon om vesentlige mangler som kan påvirke regnskapet.

Intern kontroll – Styret

For å undersøke om informasjonen revisor gir samsvarer med styrets forventninger ble det spurt om styret har kjennskap til hvilke interne kontroller revisor vanligvis tester og om revisor informerer om mangler som blir oppdaget. Avslutningsvis spurte vi om hvor detaljert denne informasjonen er, og hvor detaljert informasjon styret ønsker.

Alle styrelederne hadde noe innsikt i hvilke interne kontroller revisor tester. Respondentene nevnte arbeidsdeling og betalingstransaksjoner som interne kontroller de mener revisor sjekker.

Styrelederne opplever å bli informert om større mangler, og flere presiserer at informasjonen revisor gir er relevant og forståelig. To av respondentene sier videre at de synes revisor er blitt mer pedagogiske enn de var tidligere, og at de opplever å få detaljerte beskrivelser av manglene og hvordan disse kan forbedres/rettes.

Informasjonen styret får, blir ifølge respondentene gitt skriftlig og ofte i forbindelse med årlig møte med revisor. Det fremgår videre at alvorlige mangler blir informert om fortløpende, og at revisor utdypet disse i det årlige møte.

Respondentene fra styret sier at de kun ønsker informasjon om vesentlige mangler, og de forventer videre at mindre forhold løses mellom revisor og ledelsen.

Analyse - intern kontroll

Revisors handlinger i forbindelse med selskapets interne kontroll er regulert av lovgivning og revisjonsstandardene. ISA 265 pkt. 2 pålegger revisor å opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen ved å identifisere og vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon (ISA 315 pkt. 12).

Revisorene sier at det i segmentet mellomstore aksjeselskaper blir testet mindre kontroller nå, enn hva revisor gjorde tidligere. Bakgrunnen for dette er ifølge respondentene at tradisjonell testing i større grad er blitt erstattet med dataanalyse. Respondentene mener at dette kan ha utgangspunkt i at både revisjonsselskapene og kundene har mer moderne systemsoftware, som har forenklet noe av kontrollen. At revisor tester mindre kontroller i dag blir støttet av forskning til Eilifsen et al., (2014) som viser til at fremveksten av moderne IT-basert teknologi har redusert behovet for stikkprøver.

Respondentene forklarer videre at reduksjonen i test av kontroller er blitt erstattet med en grundig kartlegging av selskapets interne kontroll, ved at revisor har dialog med selskapets ledelse om hvordan rutiner og systemer fungerer. I stedet for at revisor i større eller mindre grad tester alle interne kontroller, blir det nå testet med utgangspunkt i de områdene hvor det anses å foreligge størst risiko. Respondentene understreker at de fortsatt tester ulike applikasjonskontroller knyttet til for eksempel salg og innkjøp, men at det i stor grad blir gjort en vurdering ved å se på selskapets ulike rutiner knyttet til selskapets generelle IT kontroller som bank og systemtilganger, arbeidsdeling og brukerrettigheter.

ISA 265 forplikter revisor til å kommunisere om mangler i intern kontroll til styret og ledelsen i selskapet (pkt. 1, første setning). Hvordan revisor informerer avhenger ifølge respondentene av hvor alvorlig mangelen er. Mindre mangler blir stort sett tatt opp muntlig med ledelsen etter hvert som de blir avdekket, mens alvorlige mangler blir kommunisert fortløpende til styret skriftlig. Dette indikerer at kravet i ISA 265 pkt. 9, blir fulgt av revisorene under forutsetning av at revisor blir kjent med manglene selv om ikke alle kontrollene blir testet.

Det skal i tillegg informeres skriftlig om vesentlige feil til ledelsen etter revisorloven § 5-2, og i nummererte brev til styret etter revisorloven § 5-4, jf. § 5-2. Ut fra svarene vi fikk fra respondentene i begge gruppene, så ser det ut til at revisor følger dette kravet.

Styrelederne opplever videre at informasjonen revisor gir er relevant og forståelig. I de tilfellene hvor revisor kommuniserer skriftlig, så opplever styret å få en detaljert beskrivelse av mangelen som også inkluderer hvordan denne kan forbedres/rettes. Svarene vi fikk fra respondentene i styret tyder på at kravet i ISA 265 pkt. 11, også blir fulgt av revisorene.

Styret ønsket kun informasjon om større mangler, noe som virker å stemme godt overens med kravet i ISA 265 pkt. 9, som kun nevner krav til vesentlige mangler. Videre forventet styret at ledelsen også blir informert, slik at ledelsen kan håndtere manglene og generelt oppfylle sitt ansvar for den interne kontrollen. Dette samsvarer med ISA 265 pkt. 9, A14, som sier at revisor først kan kommunisere vesentlige mangler muntlig til ledelsen for å hjelpe dem med å iverksette utbedrende tiltak rettidig.

5.5.2 Feil

Feil defineres som *utilsiktede* handlinger utført av ansatte eller ledelsen i selskapet som medfører feilinformasjon i regnskapet (DnR, 2000, s. 318).

Feil – Revisor

For å undersøke hvordan revisor kommuniserer feil oppdaget under revisjonen spurte vi om hvilke regnskapsfeil det er mest vanlig at revisor finner og hvordan feilene blir kommunisert til styret. Avslutningsvis spurte vi om hvor detaljert informasjon revisor tror styret ønsker.

Respondentene nevner feil bokføring, feil periodisering, for sent avlagt regnskap og for lite avsatt på skattetrekkskonto som noen av de mest vanlige feilene revisor finner under revisjonen. Samtlige respondenter sier at dette er ubevisste feil som i stor grad er oppstått på bakgrunn av manglende kunnskap.

Hvordan revisor informerer om feil avhenger ifølge respondentene av hvor alvorlige de avdekkede feilene er. Respondentene sier at mindre feil blir tatt opp muntlig med ledelsen etter hvert som de blir avdekket, da denne type feil ofte blir rettet eller endret fortløpende under revisjonen, ofte i samråd med revisor.

Det fremgår videre at dersom revisor avdekker alvorlige feil i forbindelse med revisjonen, så blir disse kommunisert skriftlig til styret. Kommunikasjonen med styret skjer ofte fortløpende eller underveis i revisjonen, siden alle vesentlige feil må rettes for ikke å bli tatt med som et punkt i revisjonsberetningen.

Samtlige respondenter sier at de tror styret ønsker informasjon om alle vesentlige feil, da disse påvirker revisjonsberetningen. Videre nevner to av respondentene at de også tror styret ønsker å vite betydningen av feilene og hvordan disse kan unngås i fremtiden.

Feil – Styret

For å undersøke om informasjonen revisor gir samsvarer med styrets forventning ble det spurt om styret har kjennskap til hvilke feil revisor vanligvis ser etter og om revisor informerer om feil som blir oppdaget. Videre spurte vi om hvor detaljert informasjonen var, og hvor detaljert informasjon styret ønsker.

Alle styrelederne hadde noe innsikt i hvilke regnskapsfeil revisor ser etter. Respondentene nevner valuta, verdivurderinger, varelager og internttransaksjoner som områder de tror revisor kontrollerer, men de understreker at dette avhenger av selskapets bransje.

Styrelederne opplever å bli informert om større og alvorlige feil. Respondentene sier at revisor informerer grundig i slike tilfeller, og de opplever å få en detaljert beskrivelse av feilen og hvordan denne kan forbedres eller rettes, dersom revisor har kunnskap om dette. Respondentene understreker videre at de sjelden opplever å få nummerert brev knyttet til

regnskapsfeil, noe de begrunner med at mellomstore selskaper ofte har god kunnskap og gode rutiner på dette området.

Informasjonen styret får blir ifølge respondentene gitt skriftlig og ofte i forbindelse med årlig møte med revisor. Det fremgår videre at alvorlige feil blir informert om fortløpende, da det i slike tilfeller må iverksettes utbedrende tiltak, slik at feilen ikke skal bli tatt med som et punkt i revisjonsberetningen.

Respondentene fra styret sier at de ønsker informasjon om alle vesentlige feil, og de forventer videre at mindre forhold løses mellom revisor og ledelsen.

Analyse - feil

Revisors handlinger i forbindelse med å avdekke feil er regulert av lovgivning og revisjonsstandardene. Revisorloven § 5-1 tredje ledd inneholder bestemmelser om at revisor gjennom revisjonen skal bidra til å forebygge og avdekke feil. Revisorene i undersøkelsen ser ut til å overholde paragrafen ved at de har god kunnskap om de vanligste feilene, samtidig som de gir styret detaljert informasjon om hvordan feilen kan forbedres og hvordan selskapet kan forebygge fremtidige feil.

Ifølge revisorene blir mindre feil stort sett tatt opp muntlig med ledelsen etter hvert som de blir avdekket, mens alvorlige feil blir kommunisert fortløpende til styret skriftlig. Dette stemmer overens med kravene i ISA 450 pkt. 8, som krever at revisor skal kommuniserer all feilinformasjon akkumulert under revisjonen, i rett tid og til riktig ledelsesnivå. Det skal i tillegg informeres skriftlig om vesentlige feil til ledelsen etter revisorloven § 5-2, og i nummererte brev til styret etter revisorloven § 5-4, jf. § 5-2. Ut fra svarene vi fikk fra respondentene i undersøkelsen, så ser det ut til at revisor overholder disse kravene.

Revisorene sier videre at de tror styret ønsker informasjon om alle vesentlige feil. Bakgrunnen for dette er hovedhensikten med revisors kommunikasjon, nemlig er at styret skal ha mulighet til å korrigere forholdene, da ikke-korrigert feilinformasjon vil påvirke revisjonsberetningen (ISA 450 pkt. 12).

Styrelederne opplever å bli informert om større og alvorlige feil. Ifølge respondentene blir informasjonen gitt skriftlig og ofte i forbindelse med det årlige møtet styret er pliktig å ha med revisor (Revisorloven, 1999, § 2-3 første ledd). Dette indikerer at styrets opplevelse samsvarer med revisors oppfatning, og at kravet til nummerert brev overholdes (Revisorloven, 1999, § 5-4, jf. § 5-2).

Når det gjelder tidspunkt for kommunikasjonen, så er det noe avvikende svar mellom revisorene og styrelederne. Revisorene mener at alvorlige feil blir kommunisert fortløpende til styret skriftlig, mens flere av respondentene fra styret opplever å få informasjonen i forbindelse med det årlige møtet med revisor. Lovbestemmelsen sier ikke noe om tidspunkt for når revisor skal sende den skriftlige kommunikasjonen, men ISA 260 pkt. 21 krever at revisor skal kommunisere i rett tid. Hva som er rett tid varierer etter omstendighetene, men det er viktig at styret blir gjort kjent med vesentlige feil på et tidspunkt som gjør at de får mulighet til å rette på forholdet (ISA 260 pkt. 9c).

Respondentene fra styret oppgir at de ønsker informasjon om alle vesentlige feil. Dette kan ha sammenheng med styrets ansvarsområder, hvor det fremgår at styret skal føre tilsyn med den daglige ledelse og selskapets virksomhet for øvrig (Aksjeloven, 1997, § 6-13 første ledd). For å overholde tilsynsansvaret er informasjonen fra revisor viktig for å kvalitetssikre informasjonen de får fra administrasjonen og ledelsen.

5.5.3 Misligheter

Misligheter er *tilsiktete* handlinger utført av ansatte eller ledelsen i selskapet og medfører feilinformasjon i regnskapet (DnR, 2000, s.318). Det er ledelsens og styrets ansvar å forebygge og avdekke misligheter.

Misligheter – Revisor

For å undersøke hvordan revisor kommuniserer misligheter oppdaget under revisjonen ble det spurt om revisors rutiner for å avdekke og håndtere misligheter og hvordan mislighetene blir kommunisert til styret. Det ble også spurt om hvor detaljert informasjon revisor tror styret ønsker.

Det viste seg å være lite variasjon rundt revisors rutiner for å avdekke misligheter. Det kommer frem at respondentene gjør en grundig vurdering av selskapet om hvor det foreligger størst risiko for misligheter, og tester ut ifra denne vurderingen. En av respondentene nevner i tillegg at risikoområder for misligheter blir diskutert i revisjonsteamet i forbindelse med planlegging av revisjonen. Respondentene oppgir videre at revisor har stort fokus på å avdekke misligheter, men de understreker at det stort sett er selskapet selv som mistenker eller oppdager misligheter.

Det ser også ut til å være lite variasjon i hvordan revisor håndterer og kommuniserer misligheter. Flere av respondentene sier at de sjelden har opplevd at det er blitt avdekket

misligheter, men i tilfellene de kan huske ble styret informert. To av respondentene sier videre at dersom det blir avdekket misligheter i form av regnskapsmanipulering, så blir dette diskutert med selskapet og tatt med som et forbehold i revisjonsberetningen dersom forholdet forblir uavklart.

Alle respondentene mener at styret ønsker detaljert informasjon knyttet til misligheter. Flere av respondentene sier videre at de tror styret ønsker å bli gjort kjent med alle misligheter, selv misligheter som ikke vil føre til vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet.

Misligheter – Styret

For å undersøke om informasjonen revisor gir knyttet til misligheter samsvarer med styrets forventning spurte vi om revisor har stort fokus på å avdekke misligheter og om styret ønsker at revisor gjøre en vurdering av selskapets rutiner for å avdekke misligheter. Det ble også spurt om hvor detaljert informasjon styret ønsker.

Styrelederne opplever at revisor har stort fokus på å avdekke misligheter, men bare en av respondentene hadde kjennskap til hvordan revisor håndterer denne prosessen. Respondentene sier at de sjelden har opplevd at selskapene er blitt utsatt for misligheter, og at de derfor har lite kunnskap på området. Styrelederne sier at de antar at revisor i samsvar med den daglige ledelse informerer styret i slike tilfeller, men at dette vil være avhengig av hvor alvorlig misligheten er.

Respondentene fra styret sier at de forventer at revisor gjør en vurdering av selskapets rutiner for å avdekke og forhindre fremtidige misligheter. To av respondentene understreker at det er derfor selskapet har revisor, og at revisor som en «ekstern kontrollør» har bedre forutsetning for å avdekke slike forhold. Videre var det et ønske fra samtlige respondenter at revisor skal komme med forslag til utbedrende tiltak for å unngå fremtidige misligheter.

Styrelederne sier at de ønsker å bli gjort kjent med alle misligheter, selv mindre misligheter som ikke har betydning for regnskapet.

Analyse - misligheter

Revisors handlinger i forbindelse med å avdekke misligheter er regulert av lovgivning og revisjonsstandardene. Revisorloven § 5-1 og § 5-2 gir noen klare holdepunkter for revisors ansvar, hvor det blant annet fremgår at en av flere målsettinger med selve revisjonen er å bidra til både å forebygge og avdekke misligheter (Tvedt & Thaysen, 2015). ISA 240 pkt.3 gir

ytterligere føringer på området, og avgrenser relevante misligheter for revisor til å gjelde regnskapsmanipulasjon og underslag av eiendeler.

Revisorene i undersøkelsen har stort fokus på å avdekke misligheter, både i forhold til regnskapsmanipulering og underslag i balansen. Ut fra svarene vi fikk fra respondentene så forsøker revisor å avdekke misligheter ved å gjøre en grundig vurdering av hvor det foreligger størst risiko i selskapet og utfører revisjonshandlinger basert på dette. En av respondentene nevnte også diskusjon i revisjonsteamet som en viktig handling. Dette er en indikasjon på at revisorene følger kravene i ISA 240 pkt. 5 og 15.

Ifølge revisorene blir styret informert om alle identifiserte misligheter. Dette tyder på at revisor informerer styret på lik linje med ledelsen, og i henhold til ISA 240 pkt. 41, som inneholder bestemmelser om at revisor skal kommunisere alle forhold identifisert under revisjonen. Tidligere forskningen av Brown & Wright (2008) fremhever at revisors oppfatning er at det kommuniseres tilstrekkelig mengde informasjon knyttet til identifiserte misligheter, noe som ser ut til å stemme overens med svarene vi fikk fra respondentene i undersøkelsen.

Respondentene sier videre at det ofte blir informert muntlig om mindre misligheter, men at større misligheter blir kommunisert skriftlig til styret. Revisor følger her veiledningen i ISA 240 A63 som sier at det er revisors valg å informere muntlig eller skriftlig. Vesentlige misligheter skal uansett påpekes i nummerert brev til styret etter revisorlovens bestemmelser, § 5-4, jf. § 5-2.

Styrelederne forventer at revisor gjør en vurdering av selskapets rutiner for å avdekke og forhindre fremtidige misligheter. Respondentene mener at revisor som en «ekstern kontrollør» bør og har forutsetning for å avdekke alvorlige forhold. Det kan hende at styret setter for store krav til revisor på dette området, da det i hovedsak er styret og ledelsen som har hovedansvaret for å forebygge og avdekke misligheter gjennom betryggende regnskaps- og internkontrollsystemer (Gulden, 2010).

Revisor er heller ikke pliktig til å forhindre misligheter i henhold til gjeldene lovverk. Likevel tyder forskning utført både i Norge og utlandet på at brukerne av årsregnskapet forventer at revisor skal både forhindre og avdekke vesentlige misligheter (Gulden, 2010). Dette tyder på at det er et forventningsgap mellom revisors forståelse av sine plikter og hva brukerne av regnskapet forventer av revisor.

Det fremgår videre at styret ønsker å bli informert om alle misligheter, noe som går utover kravet i ISA 240 pkt. 42. Det skal etter dette punktet informeres til styret om misligheter i forbindelse med ledelsen, ansatte som har betydning for intern kontroll, og andre der misligheten medfører vesentlig feil i regnskapet. Revisor bør derfor være oppmerksom på at styret har større forventninger enn kravet på dette området.

Styrets ønske om informasjon kan også ha sammenheng med agent-prinsippal problematikken, samt at tidligere forskning bekrefter at nytten av overvåking av agenten (ledelsen) har en positiv sammenheng med størrelsen på aksjeselskapet, da agenter har mer å tjene på å følge sine egne interesser i store og mellomstore aksjeselskaper (Chow, 1982).

5.5.4 Betydelige funn

Revisor skal kommunisere med dem som har ansvar for styring og kontroll betydelige funn som er avdekket under revisjonen. Betydelige funn omhandler kvalitative forhold ved enhetens regnskapspraksis, betydelige vanskeligheter oppstått under revisjonen, samt forhold som kan endre revisjonsberetningen (ISA 260 pkt.16).

Betydelige funn – Revisor

For å undersøke hvordan revisor kommuniserer betydelige funn ble det spurt om revisor har stort fokus på å sjekke selskapets regnskapspraksis og om det er vanlig at revisor informerer styret om sine synspunkter rundt regnskapspraksisen. Til slutt spurte vi om hvor detaljert informasjon revisor gir styret.

Samtlige respondenter oppgir at det er stort fokus på å sjekke selskapets regnskapspraksis, spesielt estimer som er en skjønnsmessig vurdering. En av respondentene nevner videre at revisor ofte er tett på kunden i forbindelse med regnskapspraksisen, da revisor ofte er tungt involvert i den tekniske utarbeidelsen av årsregnskapet. To andre respondenter sier at revisor kontrollerer at selskapets regnskapsprinsipper er konsistente med noteopplysninger og de nevner videre at revisor er svært opptatt av å innhente dokumentasjon i forbindelse med estimer.

Ifølge respondentene er det vanlig at revisor informerer styret om sine synspunkter rundt selskapets regnskapspraksis, men flere av respondentene nevner at revisor i utgangspunktet er mest interessert i selskapets begrunnelse for hvordan de har vurdert ulike estimer og avsetninger, da revisor i hovedsak skal revidere selskapets vurdering. Respondentene sier videre at det blir kommentert kort når regnskapspraksisen er i orden, men at det blir tatt en

diskusjon dersom revisor og selskapet er uenige. Ifølge respondentene blir regnskapspraksisen gjerne diskutert underveis i revisjonen, da det er viktig å komme til enighet slik at revisor kan avgi en ren beretning.

Betydelige funn – Styret

For å undersøke om informasjonen revisor gir rundt betydelige funn samsvarer med styrets forventning spurte vi respondentene om de vet hvor mye av selskapets regnskapspraksis revisor sjekker og om styret blir informert om revisors synspunkter rundt regnskapspraksisen. Til slutt spurte vi om hvor detaljert informasjon styret ønsker.

Alle styrelederne hadde noe innsikt i hvor mye av selskapets regnskapspraksis revisor sjekker. Respondentene nevnte at estimer er av stor betydning, og de opplever at revisor er nøye på dette området.

Respondentene fra styret opplever å bli informert om revisors synspunkter rundt selskapets regnskapspraksis og samtlige styreledere husker å ha diskutert ulike estimer med revisor. Flere av respondentene sier at diskusjonene handlet om ulike fremgangsmåter for fastsettelse av estimer, da styret opplever at revisor normalt sett velger den mest forsiktige fremgangsmåten og vurderingen, mens bedriftslederne og selskapet ønsker det de anser som den riktige fremgangsmåten.

Hvordan det blir informert avhenger ifølge respondentene av revisors synspunkter. Dersom regnskapspraksisen er i orden blir dette kommentert i årlig møte med revisor, men dersom det er uenighet blir dette diskutert med revisor underveis i revisjonen. Flere av respondentene opplever å ha en god dialog med revisor på dette området, og de anser regnskapspraksisen som et resultat av samdialog mellom revisor og selskapet.

Respondentene fra styret sier at de ønsker grundig informasjon fra revisor når det kommer til selskapets regnskapspraksis. To av respondentene begrunner dette med at selskapets regnskapspraksis er vesentlig for styret og at de gjerne ønsker en bekreftelse fra revisor om at selskapet blir styrt på en god måte. Det blir også nevnt at styret har stor tillit til revisor og anser revisor å være høyt kompetent innenfor sitt felt. Respondentene mener derfor at det er viktig å få frem revisors kompetanse på området

Analyse - betydelige funn

ISA 260 pkt.16 krever at revisor skal kommunisere sine synspunkter på kvalitative forhold, herunder regnskapsprinsipper, regnskapsestimer og tilleggsopplysninger i regnskapet, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Svarene vi fikk fra respondentene i undersøkelsen indikerer at revisor etterlever dette kravet.

Regnskapsprinsipper blir i liten grad diskutert med styret, men estimer er noe alle har diskutert. Ifølge styrelederne dreier diskusjonen seg i stor grad om at revisor normalt sett velger de mest forsiktede prinsipper og metoder for å vurdere ulike estimer, mens selskapet ønsker å benytte det de anser som de riktige prinsippene og metodene. Når det kommer til slike skjønsmessige vurderinger er det viktig at selskapet og revisor kommer til enighet, slik at revisor kan avgi en ren beretning.

Det kan også nevnes at nyere forskning av Ricci (2020) viser at overdrevent press fra det revisjonspliktige selskapet ved vurderingen av estimer, som oftest har ført til at revisor foreslår større justeringer av ulike regnskapsestimer.

Styrelederne opplever å ha en god dialog med revisor når det kommer til selskapets regnskapspraksis. Flere respondenter påpeker viktigheten av en effektiv toveiskommunikasjon mellom revisor og styret, da det er en fordel for begge parter å diskutere ulike synspunkter, for å bedre deres forståelse på området (ISA 260 pkt. 3 første setning).

Respondentene fra styret sier videre at de ønsker grundig informasjon fra revisor når det kommer til selskapets regnskapspraksis. Dette kan ha bakgrunn i at revisor anses å være høyt kompetent innenfor sitt felt, og at styret drar nytte av kommunikasjon med revisor ved å kunne oppfylle sine forpliktelser på en mer kompetent måte innen forsvarlig organisering, fastsettelsen av retningslinjer og forvaltning av virksomheten (Aksjeloven, 1997, § 6-12).

Betydelige funn er kanskje det området som vil være mest relevant for styret sett ut ifra agent-prinsippal problematikken. Helt generelt kan vi si at dersom styret og ledelsen hadde besittet samme informasjon, ville ikke styret hatt problemer med å føre tilsyn med ledelsen. Siden dette ikke er tilfelle i praksis, er det desto viktigere at revisor informerer om hvordan ledelsen har håndtert selskapet og på denne måten bidrar til å minske informasjonsasymmetrien i selskapet (Hagen, 1990).

5.5.5 Lover og forskrifter

Brudd på lover og forskrifter defineres som unnlater eller handlinger, utført av ansatte eller ledelsen, som er i strid med gjeldende lover eller forskrifter (ISA 250 pkt.12).

Lover og forskrifter – Revisor

For å undersøke hvordan revisor kommuniserer brudd på lover og forskrifter ble det spurt om hvilke lover og forskrifter revisor sjekker at selskapet overholder og hvordan bruddene blir kommunisert til styret. Til slutt spurte vi om hvor detaljert informasjon revisor tror styret ønsker.

Respondentene sier at de sjekker at selskapet overholder de fleste lover og forskrifter, men nevner aksjeloven, skatte- og avgiftsloven, regnskapsloven og bokføringsloven med tilhørende forskrifter som noen av de viktigste. To av respondentene sier videre at de i tillegg vurderer om selskapet er underlagt spesielle regulatoriske forhold, slik som er tilfelle for eksempelvis bank og forsikringsnæringen.

Det er ifølge respondentene lav terskel for å kommunisere brudd på lover og forskrifter. Det fremgår at styret stort sett blir informert om brudd i nummererte brev, med mindre bruddene er nærmest ubetydelige. Respondentene sier videre at styret blir informert fortløpende dersom det blir avdekket brudd på lover og forskrifter, da selskapet må ordne opp i forholdet for at revisor ikke skal ta det med som et forbehold i revisjonsberetningen.

Samtlige respondenter sier videre at de tror styret ønsker informasjon om alle brudd på lover og forskrifter som revisor har avdekket, da styret stort sett ønsker å få en ren beretning.

Lover og forskrifter – Styret

For å undersøke om informasjonen revisor gir knyttet til lover og forskrifter samsvarer med styrets forventning ble det spurt om styret har kjennskap til hvilke lover og forskrifter selskapet er underlagt og som revisor sjekker at selskapet overholder. Videre spurte vi om revisor informerer om brudd på lover og forskrifter og hvor detaljert informasjon styret ønsker.

Alle styrelederne hadde noe innsikt i hvilke lover og forskrifter selskapet er underlagt og som revisor kontrollerer at selskapet overholder. Respondentene nevner regnskapsloven, bokføringsloven og aksjeloven, men oppgir at de tror skatte og avgiftsloven er den viktigste loven selskapet er underlagt. Det fremgår videre at styret tror revisor sjekker de fleste lover og forskrifter i større eller mindre grad.

Styrelederne opplever å bli informert om brudd på lover og forskrifter. Respondentene sier at revisor har gitt god informasjon i de tilfellene de kan huske, men de understreker at de sjelden

har opplevd alvorlige brudd på lover og forskrifter. Respondentene begrunner dette med at større selskaper i stor grad er opptatt av å overholde lover og regler.

Informasjonen styret får dersom det blir avdekket brudd på lover og forskrifter, blir ifølge respondentene gitt skriftlig. Det fremgår videre at alvorlige brudd blir informert om fortløpende, mens mindre brudd ofte blir tatt opp i årlig møte med revisor.

En av respondentene fra styret ønsker informasjon om alle brudd på lover og forskrifter, mens de tre andre respondentene oppgir at de kun ønsker å bli informert om de vesentlige bruddene. Respondentene sier videre at de legger til grunn at mindre ubetydelige brudd løses mellom revisor og ledelsen.

Analyse - lover og forskrifter

Revisors handlinger i forbindelse med å avdekke brudd på lover og forskrifter er regulert av lovgivning og revisjonsstandardene. Revisorloven § 5-2 første ledd krever at revisor vurderer om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet. Revisorene i undersøkelsen ser ut til å etterleve paragrafen ved at de gjør en vurdering av om selskapet overholder alle lover og forskrifter i større eller mindre grad.

Loven setter ingen nedre grense for plikten til å kommunisere brudd på lover og forskrifter. Det gjør derimot ISA 250 pkt. 23, som krever at revisor skal informere styret om alle brudd på lover og forskrifter, med mindre forholdene er åpenbart ubetydelige.

Ifølge revisorene er det lav terskel for å kommunisere brudd på lover og forskrifter til styret. Det fremgår at respondentene informerer styret fortløpende dersom det blir avdekket brudd på lover og forskrifter, og at det blir kommunisert skriftlig med mindre bruddet er ubetydelig. Dette stemmer overens med svarene vi fikk fra respondentene i styret, og er videre en indikasjon på at kravet i ISA 250 pkt. 23, blir fulgt av revisorene.

Det fremgår også i loven at det skal informeres skriftlig om vesentlige forhold til ledelsen etter revisorloven § 5-2, og i nummeret brev til styret etter revisorloven § 5-4, jf. § 5-2. Ut fra svarene vi fikk fra respondentene i begge grupper ser det ut til at revisor også følger dette kravet.

Revisorene sier at de tror styret ønsker informasjon om alle brudd på lover og forskrifter, mens flertallet av respondentene fra styret oppgir at de kun ønsker å bli informert om vesentlige brudd. Dette er forståelig ut fra styrets posisjon, da styret er ansvarlig for å holde

oversikt over driften og ledelsen, men ikke er dypt involvert i den daglige driften (ISA 210 pkt. 3). For styret vil det være mer naturlig å ønske informasjon om viktige forhold i selskapet, og spesielt ledelsens prestasjoner.

5.5.6 Generelt om kommunikasjon

Avslutningsvis i intervjuguiden hadde vi utformet noen generelle spørsmål knyttet til revisors og styrets opplevelse av den overordnede kommunikasjonen som blir utvekslet i forbindelse med revisjonen. Vi spurte respondentene om de føler det blir gitt tilstrekkelig informasjon i forbindelse med revisjonen og om informasjonen revisor gir er relevant og forståelig.

Avslutningsvis spurte vi om kommunikasjonen mellom revisor og styret oppleves som jevnt over god av respondentene.

Revisors kommunikasjon skjer både uformelt, for eksempel ved samtaler med styret, ledelsen og ansatte, og formelt gjennom nummererte brev til styret, kommunikasjon med revisjonsutvalget og årlig møte med styret (Revisorloven, 1999, § 5-4, § 2-3).

Hvordan revisor kommuniserer med styret har stor betydning for hvordan respondentene oppfatter informasjonen som formidles. For at styret skal oppleve høy revisjonskvalitet er det viktig at revisor benytter den mest effektive kommunikasjonskanalen, avhengig av situasjonen og informasjonen som skal formidles (Jacobsen & Thorsvik, 2014, s. 285).

Revisorene i undersøkelsen mener at det stort sett blir gitt tilstrekkelig informasjon i forbindelse med revisjonen, men de sier videre at det er stor variasjon i hvor mye informasjon styret ønsker. Respondentene prøver å tilpasse informasjonen etter styrets behov, men de oppgir at kommunikasjonen i enkelte tilfeller sikkert kunne vært bedre.

Styrelederne ser generelt ut til å mene at revisor gir tilstrekkelig informasjon i forbindelse med revisjonen, og to av respondentene understreker at dersom de ikke skulle være fornøyd med informasjonen de mottar, så får revisor beskjed. Dette er viktig da tilbakemelding fra styret gir revisor mulighet til å tilpasse kommunikasjonsformen slik at eventuelle misforståelser kan avdekkes og oppklares (Tubbs, 2010; Copley, 2006). I tillegg er tilbakemelding viktig for å skape kontakt og tillit mellom partene.

Revisorene erfarer at informasjonen de gir i forbindelse med revisjonen er relevant og forståelig, men de påpeker viktigheten av at revisor kommuniserer tydelig og at informasjonen blir tilpasset styrets kunnskap om revisjon. Ifølge Kreps (1990) kan revisor

kommunisere tydelig ved å unngå lange og kompliserte setninger, være konkret og personlig, og ved å forklare faguttrykk dersom disse er uunngåelige å bruke.

Ut fra svarene vi fikk fra styret, så ser det ut til at revisorene følger Kreps (1990) sine råd. Samtlige styreledere opplever at informasjonen revisor gir er relevant og forståelig, og flere av respondentene sier at de synes revisor er blitt flinkere til å presentere og kommunisere informasjon i løpet av de siste årene.

Da vi spurte respondentene om de føler at kommunikasjonen mellom revisor og styret er jevnt over god, fikk vi litt ulike svar. Revisorene opplever at kommunikasjonen er god, men flere av respondentene oppgir likevel at alle ting har et forbedringspotensial. To av respondentene påpeker også viktigheten av å fremme en effektiv toveiskommunikasjon ISA 260 pkt. 9d, da kunden sitter på informasjon som kan gjøre prosessen mer effektiv for revisor, dersom informasjonen kommer frem. Videre sier flere av respondentene at det har vært mindre kommunikasjon med kunden under korona pandemien, noe de har opplevd som problematisk da behovet for tettere dialog jo synes åpenbar.

Styrelederne derimot ser ut til å være fornøyd med hvordan revisor kommuniserer. Samtlige respondenter fra styret opplever kommunikasjonen mellom revisor og styret som jevnt over god, og flere av styrelederne understreker at de har en svært god dialog med revisor.

Formålet med revisors kommunikasjon er ifølge Angremo & Bringsjord (2013) å formidle tillit, overholde lovkrav om kommunikasjon, formidle forhold som *må* og *bør* forbedres, forstå forhold som revisor skal uttale seg om, samt å sikre fornøyde kunder. Svarene vi har fått fra styrelederne tyder på at de tilfreds med revisors kommunikasjon og at formålet med revisors kommunikasjon ut fra Angremo & Bringsjord sin beskrivelse, praktiseres i forbindelse med revisjonen.

5.6 Underproblemstilling:

Fra 1. januar 2021 trådte ny revisorlov i kraft. Bestemmelsene i den nye revisorloven om utførelsen av revisjonsoppdrag, skal anvendes for årsregnskap og regnskapsår som starter 1. januar 2021 eller senere. Revisjonen av 2020-regnskapene fullføres etter reglene i revisorloven av 1999 (Revisorforeningen, u.å.).

Siden den nye loven ikke skal anvendes før ved revisjonen av 2021-regnskapene ønsket vi å undersøke hvilke forventninger respondentene i undersøkelsen har til den nye bestemmelsen i

revisorloven, § 9-5 *Kommunikasjon med styret*. Med bakgrunn i den nye bestemmelsen og hovedproblemstillingen, har vi utformet følgende underproblemstilling:

Forventer partene at kommunikasjonskravet i den nye revisorloven vil forbedre prosessen?

For å kartlegge hvilke forventninger partene har til den nye bestemmelsen ble det stilt noen spørsmål knyttet til temaet. Spørsmålene er utformet på bakgrunn av lovproposisjonen og paragrafen under:

§ 9-5 Kommunikasjon med styret

Revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter. Revisor skal angi hva forholdet gjelder, og hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen hvis forholdet ikke følges opp. Revisor skal se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret. Det skal fremgå av den skriftlige kommunikasjonen at den er gitt etter paragrafen her. I foretak som ikke har styre, skal kommunikasjonen skje til annet relevant ledelsesorgan.

Revisor skal nummerere sin skriftlige dokumentasjon som er avgitt etter paragrafen her.

Første setning i § 9-5 er en videreføring fra den gamle revisorloven, og omhandler revisors plikt til å kommunisere skriftlig med styret. Hvilke forhold som skal kommuniseres har fått en mer generell utforming sammenliknet med forrige lov (Kjelløkken et al., 2021, s. 239). For å undersøke partenes forventninger til den nye bestemmelsen spurte vi respondentene om hvilke tanker de har til at kravet om skriftlig kommunikasjon med styret videreføres. Vi spurte videre om respondentene tror terskelen for hvilke forhold som skal kommuniseres til styret vil bli høyere eller lavere med den nye bestemmelsen og om de tror revisors kommunikasjon med styret vil bli bedre og mer relevant. Til slutt spurte vi om respondentene tror bestemmelsen vil føre til bedre notoritet og kontrollerbarhet og om de ser fordeler eller ulemper med bestemmelsen.

Andre setning i § 9-5 er en ny bestemmelse i revisorloven. Her fremgår det at revisor skal angi hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen hvis forholdet ikke følges opp, samtidig

som revisor pålegges en plikt til å se etter at styret behandler de kommuniserte forholdene (Revisorforeningen, 2020). For å undersøke hvilke forventninger partene har til bestemmelsen spurte vi respondentene om de tror regelen vil føre til at de kommuniserte forholdene i større grad vil bli behandlet av styret. Til slutt spurte vi om respondentene ser fordeler eller ulemper knyttet til bestemmelsen.

Avslutningsvis spurte vi respondentene om de tror kommunikasjonskravet i den nye revisorloven vil forbedre kommunikasjonen mellom revisor og styret.

Underproblemstilling - Revisor

Respondentene er i utgangspunktet positive til at bestemmelsen pålegger revisor og kommunisere skriftlig med styret. Flere av respondentene synes at kravet til skriftlighet formaliserer prosessen, men det presiseres videre at revisorene synes dette er greit så lenge alle former for skriftlig kommunikasjon kan benyttes. Respondentene sier videre at de ikke er særlig positive til nummererte brev og særnorske regler, men de understreker viktigheten av at arbeidet kan kontrolleres og spores.

Samtlige respondenter tror revisors profesjonelle skjønn vil bli enda viktigere når bestemmelsen om hvilke forhold som skal kommuniseres til styret får et mer generelt preg. Respondentene oppgir videre at de tror terskelen for hvilke forhold som skal kommuniseres til styret vil bli lavere med den nye bestemmelsen. Bakgrunnen for dette er at revisor vil være redd for å ikke melde fra om mindre vesentlige forhold, da revisor kan bli holdt ansvarlig og følgelig pålagt erstatningsansvar.

To av respondentene sier videre at de tror kommunikasjonen med styret vil bli bedre og mer relevant med den nye bestemmelsen, spesielt i de tilfellene hvor revisor ikke har årlig møte med styret. Respondentene understreker videre at en tettere dialog mellom revisor og styret vil være positivt. De to siste respondentene er av en annen oppfatning og understreker at revisor vanligvis kommuniserer alle vesentlige forhold, og tror derfor ikke at bestemmelsen vil føre til særlig forbedring.

Alle respondenter oppgir at de tror de kommuniserte forholdene i større grad vil bli behandlet av styret, med utgangspunkt i at den nye bestemmelsen pålegger revisor å se til at dette blir gjort. Respondentene understreker at det er liten forskjell i praksisen fra forrige lov, hvor de kommuniserte forholdene som ikke ble korrigeret, ville blitt påpekt på nytt i neste års revisjon. Revisorene ser både fordeler og ulemper med den nye bestemmelsen. Fordelen er at revisor

kan slå i bordet med en lov slik at det vil bli gjort forbedringer til året etter, ulempen er at formaliteter ikke alltid er så bra for relasjoner.

Da vi spurte respondenten om de tror den nye bestemmelsen vil forbedre kommunikasjonen mellom revisor og styret, fikk vi ganske like svar. De fleste respondentene oppgir at de stort sett synes dialogen er god i de store selskapene, og at de derfor ikke kan se at det nye kravet vil føre til store endringer. To av respondentene påpeker videre at det nå blir et krav om å kommunisere med styret, og at det på bakgrunn av dette kan bli bedre i de tilfellene hvor kommunikasjonen i utgangspunktet er dårlig.

Underproblemstilling – Styret

Styrelederne synes det er positivt at revisor er pålagt å kommunisere skriftlig til styret om alle forhold styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og sine oppgaver. Flere av respondentene sier at skriftlig kommunikasjon er ryddig og oversiktlig, og de understreker videre at styret kanskje føler at de må «rette seg litt i ryggen» når de får påpekt forholdene skriftlig. Det fremgår videre at skriftlig kommunikasjon gir god dokumentasjon og at det er lett å finne tilbake. En av respondentene sier at bestemmelsen kan være en bidragsyter med mindre praksisen blir en standardisert rutine, kun skrevet for å dekke revisor sin rolle.

Respondenter sier at de tror terskelen for hvilke forhold som skal kommuniseres til styret vil bli lavere med den nye bestemmelsen. Bakgrunnen for dette er at revisor vil være redd for å ikke melde fra om forhold de anser som mindre vesentlige, da revisor må sikre seg mot erstatningsansvar. Respondentene fra styret er også skeptiske til at den nye bestemmelsen vil resultere i lange formaliserte skrivelser, slik at revisor på denne måten fraskriver seg ansvar.

Vi fikk noe varierende svar fra styrelederne da vi spurte om de tror revisors kommunikasjon med styret vil bli bedre og mer relevant med den nye bestemmelsen. Tre av respondentene oppgir at de tror kommunikasjonen vil bli bedre i de tilfellene hvor det er forbedringspotensialet, men det understrekes videre at dette vil avhenge av revisor og hvordan bestemmelsen blir praktisert. Flere av respondentene presiserer at dersom kravet til skriftlig kommunikasjon med styret blir en rituell oppgave, er hensikten borte. Den siste respondenten sier at dialogen med revisor er god og tror ikke at bestemmelsen vil føre til særlig forbedring.

Alle styrelederne tror at de kommuniserte forholdene i større grad vil bli behandlet av styret når den nye bestemmelsen pålegger revisor å se til at dette blir gjort, men respondentene understreker at dette vil avhenge av hvor hardt revisor står på kravet. Respondentene

presiserer videre at styret alltid har vært opptatt av å behandle de forhold revisor påpeker og sier at dette har vært vanlig praksis uavhengig av ny lov. Styrelederne sier videre at det er en fordel at revisor pålegges å se til at forholdene er behandlet av styret.

Da vi spurte respondenten om de tror den nye bestemmelsen vil forbedre kommunikasjonen mellom revisor og styret, fikk vi ganske like svar. Tre av respondentene oppgir at dersom kommunikasjonen mellom revisor og styret i utgangspunktet er dårlig, tror de bestemmelsen vil føre til forbedring. To av disse respondentene understreker at ut fra deres erfaring så er kommunikasjonen mellom revisor og styret stort sett er god, og skulle styret oppleve at det blir gitt utilstrekkelig informasjon, så bytter selskapet revisor. Respondentene sier videre at revisor skal være selskapets støttefunksjon med stor tillit, hvor toveiskommunikasjon og samarbeid står sentralt. Den siste respondenten tror ikke bestemmelsen vil ha stor betydning for kommunikasjonen, da alt i den nye loven er rutine allerede, ifølge styrelederen.

Analyse - underproblemstilling

Bestemmelsen i § 9-5 er begrunnet i et behov for å presisere krav om å kommunisere skriftlig med styret om vesentlige forhold som har fremkommet gjennom revisjonen, utover det som følger av revisjonsstandardene (Kjelløkken et al., 2021, s. 241). Revisorloven gir med denne bestemmelsen et nyttig verktøy revisor kan benytte for å påpeke feil og svakheter, og gjennom påpekningene få gjennomført endringer som bidrar til at regnskapet blir riktig (Kjelløkken et al., 2021, s. 240).

Vi har valgt å tredele analysen i tråd med spørsmålene, da vi mener at dette vil gjøre analysen mer oversiktlig, samtidig som det gir fremstillingen i analysen en god struktur.

Hva som skal kommuniseres

Revisors plikt til å kommunisere med styret er en videreføring fra forrige lov, men hva som skal kommuniseres har fått en mer generell utforming. Betydningen av revisors profesjonelle skjønn styrkes ved at revisor får et selvstendig ansvar for å vurdere hvilke forhold styret bør gjøres kjent med etter denne bestemmelsen (Kjelløkken et al., 2021, s. 240). Dette stemmer i stor grad med svarene vi fikk fra revisorene i undersøkelsen, hvor samtlige respondenter sier at de tror revisors profesjonelle skjønn vil bli enda viktigere etter den nye bestemmelsen.

Revisorene og respondentene fra styret oppgir videre at de tror terskelen for hvilke forhold som skal kommuniseres til styret vil bli lavere når bestemmelsen får et mer generelt preg.

Respondentene fra begge grupper begrunner dette med at revisor vil være redd for å ikke

melde fra om forhold de anser som mindre vesentlige, med utgangspunkt i at revisor må sikre seg mot erstatningsansvar. Revisorene oppgir at bestemmelsen vil skyve mer risiko over på revisor, mens styrelederne tror den nye bestemmelsen vil resultere i formaliserte skriv, som skal fraskrive revisor for ansvar.

Ifølge departementets vurdering er bakgrunnen for en mer generell bestemmelse at det åpnes opp for at kommunikasjonen kan bli bedre tilpasset de konkrete forholdene. I tillegg kan et mer generelt utformet krav fange opp forhold som ikke hadde vært dekket i en detaljert utredning (Prop. 37 LS (2019-2020), s. 118). Departementet understreker på side 118 i proposisjonen at revisor ved sin skjønnsutøvelse må legge en lav terskel til grunn (Kjelløkken et al., 2021, s. 240). Denne understrekningen bidrar ikke til å klargjøre hvilke forhold som konkret skal rapporteres, noe som bekymrer revisorene i undersøkelsen med bakgrunn i at bestemmelsen overfører risiko til revisor.

Revisorforeningen støtter bestemmelsen om et mer generelt utformet krav og mener at dette vil føre til at kommunikasjon med styret vil bli bedre og mer relevant, samtidig som det sikrer en mer effektiv oppfølging av de forholdene revisor tar opp (Prop. 37 LS (2019-2020), s. 118). Revisorene er delt i sin mening ved at to respondenter tror kommunikasjonen vil bli bedre og mer relevant med den nye bestemmelsen, mens de to andre påpeker at revisor allerede bruker sitt profesjonelle skjønn til å kommunisere alle viktige forhold, og tror ikke bestemmelsen vil føre til særlig forbedring. Styrelederne oppgir at de synes kommunikasjonen stort sett er god, men de tror bestemmelsen kan føre til forbedring dersom kommunikasjonen mellom revisor og styret i utgangspunktet er dårlig. Styrelederne understreker at det er opp til revisor hvordan den nye bestemmelsen blir praktisert.

Revisorloven § 9-5 første ledd første setning pålegger revisor å kommunisere skriftlig til styret om alle forhold styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver. Bestemmelsen knytter seg ikke bare til kommunikasjon i brevs form, men til alle typer skriftlig kommunikasjon (Kjelløkken et al., 2021, s. 239).

Da vi spurte respondentene hvilke tanker de har om at kravet til skriftlig kommunikasjon videreføres, fikk vi ganske like tilbakemeldinger. Revisorene sier at skriftlighet formaliserer prosessen, men de understreker videre at dette er greit så lenge alle former for skriftlig kommunikasjon kan benyttes. Revisors synspunkter samsvarer i stor grad med den nye bestemmelsen. Loven legger til grunn at ulike former for elektronisk kommunikasjon har overtatt for revisors tradisjonelle skriftlige brev, og det er ikke videreført særskilte betingelser

for å kunne benytte elektronisk kommunikasjon (Kjelløkken et al., 2021, s. 245). Dette betyr at kommunikasjon i brev form sendt på papir eller som vedlegg i en e-post eller via annet kommunikasjonssystem, vil tilfredsstillere kravet til skriftlighet. En digital presentasjon (PowerPoint, Sheets, e.l.) som styret får kopi av, vil også oppfylle kravet til skriftlighet.

Styrelederne mener at skriftlig kommunikasjon er ryddig og oversiktlig, og respondentene understreker at styret kanskje føler at de må «rette seg litt i ryggen» når de får påpekt forholdene skriftlig. Respondentenes synspunkt knyttet til skriftlig kommunikasjon samsvarer med departementets vurdering, hvor kravet til skriftlig kommunikasjon begrunnes med at skriftlighet bidrar til at vesentlige forhold tas på alvor (Kjelløkken et al., 2021, s. 245).

Det følger av § 9-5 andre ledd at revisors skriftlige kommunikasjon skal nummereres (Kjelløkken et al., 2021, s. 239). Kravet ble videreført med den begrunnelse at det vil sikre at utenforstående raskt kan få full oversikt over slik kommunikasjon. Det ble videre lagt vekt på at kravet om nummerering er godt innarbeidet i revisjonsbransjen, samtidig med at det ble ansett som lite byrdefullt for revisor å måtte fortsette å nummerere kommunikasjonen (Prop. 37 LS (2019-2020), s. 118).

Revisorene i undersøkelsen er i utgangspunktet negative til nummererte brev og særnorske regler, men respondentene oppgir at de ser betydningen av at kommunikasjonen kan spores og kontrolleres, spesielt ut fra eget ståsted, da revisor kan bli utsatt for erstatningsansvar.

Revisorene sier videre at de synes det er positivt at alle typer skriftlig kommunikasjon kan benyttes, da dette fører til at kommunikasjonen blir mindre formell. Styrelederne er opptatt av at skriftlig nummeret kommunikasjon gir god dokumentasjon, samtidig som dokumentasjonen er oversiktlig og lett å finne tilbake til.

Oppfølging av det kommuniserte

Revisorloven § 9-5 første ledd tredje setning inneholder bestemmelser om at revisor skal se etter at alle forhold som kommuniseres til styret, blir behandlet av styret. Styreleder skal sørge for behandling av aktuelle saker som hører inn under styret, jf. aksjeloven § 6-20 første ledd. Nummerert kommunikasjon fra revisor vil være en slik aktuell sak (Kjelløkken et al., 2021, s. 248).

Alle revisorene og styrelederne mener at de kommuniserte forholdene i større grad vil bli behandlet av styret, når bestemmelsen pålegger revisor og se til at dette blir gjort. Revisorene mener at dette er opplagt, mens respondentene fra styret understreker at styrets behandling av

forholdene vil avhenge av hvor hardt revisor står på kravet. Dette underbygger viktigheten av at revisor praktiserer bestemmelsen slik den er tiltenkt, ved at revisor oppgir at konsekvensen av ikke-korrigerede forhold vil medføre et forbehold i revisjonsberetningen. Det fremgår ikke direkte av revisorloven, men dersom de påpekte forholdene ikke korrigeres, men vedvarer, må revisor kommunisere på nytt, og eventuelt konkludere med at forholdet får ytterligere konsekvenser for revisjonen (Kjelløkken et al., 2021, s. 240).

Respondentene i undersøkelsen er i utgangspunktet positive til bestemmelsen som pålegger revisor å se etter at alle forhold som kommuniseres til styret, er behandlet av styret. Styrelederne sier at de har et ønske om å behandle alle forhold revisor påpeker, og mener derfor at det er positivt at loven nå har fått en bestemmelse om dette. Revisorene sier at de tror det blir enklere å få styret til å behandle forholdene når revisor kan henvise til loven.

Forbedret kommunikasjon

For at revisor skal kunne gjennomføre revisjonen på en hensiktsmessig måte, er det avgjørende at revisor kommuniserer med revisjonsklienten (Revisorloven § 5-2) (Birkeland, 2017, s. 358). Da vi spurte respondentene om de tror den nye bestemmelsen vil forbedre kommunikasjonen mellom revisor og styret, fikk vi ganske like svar fra de to gruppene. Respondentene sier at de tror bestemmelsen kan føre til bedre kommunikasjon mellom revisor og styret i selskaper hvor kommunikasjonen er mangelfull. Bakgrunnen for dette er at revisor nå pålegges å kommunisere direkte med styret, noe som vil resultere i en tettere dialog. Respondentene presiserer at de tror det er mer vanlig at kommunikasjonen mellom revisor og styret er mangelfull i små selskaper.

Revisorene og respondentene fra styret opplever derimot at dialogen i de større selskapene stort sett er god, og de kan derfor ikke se at den nye bestemmelsen vil føre til store forbedringer. Revisorene sier at de prøver å oppnå en effektiv kommunikasjon ved å være tydelige og unngå for mye bruk av faguttrykk (*effektivt budskap*), mens styret understreker viktigheten av at informasjonen skal være relevant og forståelig (*forstått budskap*). Dette er ifølge Shannon-Weaver sin kommunikasjonsmodell viktige nøkkelfaktorer for å oppnå en effektiv toveiskommunikasjon mellom revisor og revisjonsklienten.

6 Avslutning og konklusjon

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

Opgavens problemstilling er: *Hvordan kommuniserer revisor vesentlighet, risiko, plan og funn i henhold til revisorloven og revisjonsstandardene ved revisjon av mellomstore aksjeselskaper? Samsvarer denne prosessen med styrets forventninger?*

6.1 Konklusjon

Hovedformålet med oppgaven har vært å undersøke hvordan revisor kommuniserer vesentlighet, risiko, plan og funn i henhold til revisorloven og revisjonsstandardene, samt å undersøke styrets forventninger til informasjon. Problemstillingen blir belyst gjennom tidligere forskning og litteratur på området. Videre blir problemstillingen besvart gjennom dybdeintervju med fire revisorer og fire styreledere.

Revisjonsstandardene stiller krav til at revisor skal kommunisere en oversikt over revisjonens planlagte innhold og tidspunkt, med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll. Det framholdes samtidig at informasjonen ikke skal være for detaljert, da dette kan føre til at revisjonen blir forutsigbar. Vår undersøkelse viser at revisor i praksis informerer om revisjonsplanens innhold og tidspunkt i et oppstartsmøte med selskapets ledelse. Informasjonen som blir gitt i møtene er relativt åpen, men det blir ikke oppgitt i detalj hvilke revisjonshandlinger revisor tenker å utføre. Ut fra dette kan vi konkludere med at revisor følger kravene i ISA 260. Styret på sin side ønsket kun informasjon om planens tidspunkt, og har dermed lavere forventninger til informasjon enn hva revisjonsstandardene forutsetter.

Veiledningen til revisjonsstandardene foreslår at revisor kan informere om vesentlighetskonseptet og hvordan det brukes i revisjonen. Det er kun en styreleder som er blitt informert om vesentlighet, noe som tyder på at revisorene ikke er så opptatt av å formidle vesentlighetsgrenser. Respondentene fra styret var delt i om de ønsket informasjon om vesentlighetsgrenser. To av respondentene ønsket noe informasjon, mens de to andre anså dette for å være dypt nede i revisors arbeid, og fortalte videre at de ikke vet hva de skal bruke informasjonen til. Ut fra dette kan vi konkludere med at revisor ikke følger veiledningen i revisjonsstandardene, og at vesentlighet kan være et aktuelt tema å informere styret om, slik at de får en bedre forståelse av innholdet i revisjonen.

Revisjonsstandardene stiller krav til at innholdet i revisjonsplanen inkluderer kommunikasjon om særskilte risikoer identifisert av revisor. Revisorene mener at dette blir kommunisert til styret, mens flere styreledere oppgir at de ikke er blitt informert. Det er litt vanskelig å bedømme om det faktisk har blitt informert, men svarene vi fikk fra styret er en indikasjon på at kravet i ISA 260 pkt. 15 ikke følges. Revisorene i undersøkelsen gir derimot svært god informasjon om revisors risikovurdering og hvordan revisor planlegger å håndtere risiko i selskapet, noe som tyder på at revisor følger kravene i ISA 315 og 330. Styret virker å være fornøyd med informasjonen revisor gir og har ikke forventinger til informasjon som går utover dette.

Vi har valgt å dele funn inn i ulike kategorier, slik loven og standardene gjør. De nevnte kategoriene er: mangler i intern kontroll, feil, misligheter, betydelige funn, samt brudd på lover og forskrifter. Revisorloven § 5-2 fjerde ledd og § 5-4 stiller krav til at vesentlige forhold i kategoriene over, skal kommuniseres skriftlig til ledelsen og i nummerert brev til styret. Revisjonsstandardene gir ytterligere føringer og stiller ekstra krav til revisor.

Vesentlige mangler i selskapets interne kontroll skal ifølge revisjonsstandardene kommuniseres skriftlig til styret. Styrelederne oppgir å bli informert skriftlig om større mangler, hvorav to respondenter opplever å få detaljerte beskrivelser av manglene og hvordan disse kan forbedres/rettes. Dette tyder på at revisorene i undersøkelsen følger kravet. Styrelederne sier videre at de kun ønsker informasjon om mangler av en viss størrelse, noe som stemmer godt overens med kravet i ISA 265 pkt. 9.

I tillegg til lovkravet er det krav i revisjonsstandardene om at revisor skal kommunisere all feilinformasjon akkumulert under revisjonen, i rett tid og til riktig ledelsesnivå. Revisorene i undersøkelsen tar opp mindre feil muntlig med ledelsen etter hvert som de blir avdekket, mens alvorlige feil blir kommunisert skriftlig til styret. Ut fra dette kan vi konkludere med at revisor overholder kravet i ISA 450, som omhandler revisors vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen.

Revisjonsstandardene stiller krav til at revisor skal informere styret om misligheter som omfatter ledelsen, ansatte med betydning for intern kontroll og andre der mislighetene fører til vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Revisorene oppgir at styret blir informert om alle identifiserte misligheter, noe som tyder på at revisor informerer styret på lik linje med ledelsen, og ut over kravet i ISA 240 pkt. 42. Det fremgår videre at styret forventer å bli informert om alle misligheter. I den sammenhengen kunne også de øvrige elementene i

kommunikasjonen, plan og funn være nærmere undersøkt også for dette segmentet. Selv om revisor ser ut til å oppfylle styrets forventning, bør revisorene og revisjonsstandardene være oppmerksomme på at styret har større forventninger til informasjon enn kravet på dette området med hensyn på detaljnivå.

Det stilles videre krav til at revisor skal kommunisere sine synspunkter på kvalitative forhold, herunder regnskapsprinsipper, regnskapsestimer og tilleggsopplysninger i regnskapet med de som har overordnet ansvar for styring og kontroll (styret). Styret opplever å bli informert om betydelige forhold, og de opplever å få mye informasjon av revisor på det lovpålagte møtet. Alle styrelederne føler at de har en god dialog med revisor når det kommer til selskapets regnskapspraksis, og flere respondenter understreker viktigheten av å kunne diskutere ulike synspunkter for å komme til en felles forståelse på området. Dette er en indikasjon på at revisorene i undersøkelsen etterlever kravene, og at styrets forventninger til informasjon er i samsvar med revisjonsstandardene.

Revisjonsstandardene stiller krav til at revisor skal informere styret om alle brudd på lover og forskrifter, med mindre bruddene er ubetydelige. Dette kravet ser det ut til at revisor følger, da det er lav terskel for hvilke forhold som kommuniseres til styret. Styret oppgir derimot at de kun ønsker informasjon om vesentlige brudd på lover og forskrifter, noe som tyder på at styret har lavere forventninger til informasjon enn hva kravet tilsier på dette området.

I sum så viser vår undersøkelse at revisor stort sett overholder kommunikasjonskravene i revisorloven og revisjonsstandardene og i noen tilfeller informerer revisor også utover kravene. Styrets forventninger til informasjon er på de fleste områder lavere enn hva standardene forutsetter, spesielt når det gjelder planlegging, risiko og vesentlighet. Når det gjelder funn som er avdekket under revisjonen ønsker styret kun informasjon om vesentlige forhold, med unntak av misligheter hvor styret ønsker å bli opplyst om alle forhold. Det er dermed avdekket at styret i mellomstore aksjeselskaper ikke er fullt så «aktive» som revisjonsstandardene forutsetter, da styret ønsker mindre informasjon enn hva kravet tilsier.

Når det gjelder endringene i den nye revisorloven ser det ut til at revisor og styret har ganske like forventninger. Respondentene fra begge grupper tror terskelen for hvilke forhold som skal kommuniseres til styret vil bli lavere, men de tror også bestemmelsen vil føre til økt styrebehandling av de forholdene revisor påpeker. Verken revisorene eller styrelederne tror kommunikasjonen vil bli stort bedre med den nye bestemmelsen, da de allerede synes dialogen er god i mellomstore aksjeselskaper. Respondentene tror derimot bestemmelsen kan

føre til bedre kommunikasjon i de selskapene hvor kommunikasjonen mellom revisor og styret i utgangspunktet er dårlig.

6.2 Studiens begrensninger

Denne studien undersøker revisors kommunikasjon med styret, hvor kommunikasjonen blir sett på fra både revisor og styrets perspektiver. Vi har kun undersøkt hvordan respondentene opplever kommunikasjonen, noe som innebærer at vi ikke har sjekket dokumenter eller gjort andre undersøkelser. Dette vil følgelig være en svakhet ved oppgaven, ettersom vi ikke kan fastslå om revisor faktisk informerer om forholdene vi undersøker. Revisor kan ha informert om forhold som styret senere har glemt eller styret kan ha gått glipp av detaljer, da en del kommunikasjon foregår muntlig.

Det er viktig å presisere at studien ikke undersøker et stort nok utvalg til å kunne regnes som representativt for populasjonen, noe som resulterer i at utredningens funn og konklusjoner vanskelig kan generaliseres. Vi kan dermed ikke utelukke muligheten for at ny informasjon hadde tilkommet med et økt utvalg. Til tross for dette mener vi at denne studien evner å gi innsikt i hvordan revisor kommuniserer med styret, og videre gir en indikasjon på om revisjonsstandardene inneholder tilstrekkelige krav til hvilke forhold revisor skal informere styret om.

6.3 Forslag til videre forskning

Videre forskning om revisors kommunikasjon med styret kan ta flere retninger. Ettersom vår undersøkelse ikke er representativ ovenfor populasjonen ville det være interessant med en undersøkelse hvor flere respondenter blir inkludert. Et forslag er å gjøre en tilsvarende studie, men da med en kvantitativ tilnærming som omfatter et mye større utvalg. En slik studie vil, dersom den er gjennomført korrekt, føre til at man kan trekke konklusjoner som i større grad kan generaliseres for revisorer og styret i mellomstore aksjeselskaper.

Annen forskning som vil være interessant ut fra forholdene vi oppdaget, er om styreledere i børsnoterte selskaper opplever informasjonen fra revisor mer eller mindre tilsvarende. Styreledere i store selskaper kan forventes å ha en økt forståelse av økonomi, og disse personene er antakelig valgt inn i denne posisjonen eller i revisjonsutvalgene nettopp på bakgrunn av deres økonomiske forståelse. Det vil være interessant å undersøke om disse personene opplever informasjonen fra revisor som tilstrekkelig, noe som var tilfelle for styrelederne i denne undersøkelsen.

Finanstilsynet har innledet et tematisyn våren 2021, hvor formålet er å undersøke hvordan utvalgte revisjonsutvalg og revisorer som representerer de seks største revisjonsselskapene i Norge, fastsetter og diskuterer vesentlighetsgrenser og risiko ved revisjon av regnskapet (Finanstilsynet, 2021). Med bakgrunn i at vi har intervjuet revisorer i de fem store revisjonsselskapene i Norge og at revisors kommunikasjon av vesentlighet og risiko er en sentral del av vår problemstilling, vil det være interessant å se om dette er i samsvar med hva tematisynet vil avdekke i sin undersøkelse.

Vi har også undersøkt hvilke forventninger revisorene og styrelederne har til kommunikasjonskravet i den nye revisorloven. Resultatet viser at respondentene fra begge grupper har relativt lave forventninger til at det nye kravet skal forbedre kommunikasjonen mellom revisor og styret. Det kunne derfor vært interessant om det ble utført en fremtidig undersøkelse, som tar utgangspunkt i hvordan revisorene og styrelederne opplever kommunikasjonen etter ny lovgivning.

Litteraturliste

- Agdestein, Ø. (2013). Internkontroll over finansiell rapportering. *Praktisk økonomi og finans 2-2013*.
- Aghazadeh, S., Brown, J.O., Guichard, L. & Hoang, K. (2021). Persuasion in Auditing: A Review through the Lens of the Communication-Persuasion Matrix. *European Accounting Review*. <https://doi.org/10.1080/09638180.2020.1863243>
- Agoglia, C. P., Kida, T., & Hanno, D. M. (2003). The effects of alternative justification memos on the judgments of audit reviewees and reviewers. *Journal of Accounting Research*, 41(1), 33–46. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00094>
- Agoglia, C. P., Hatfield, R. C., & Brazel, J. F. (2009). The effects of audit review format on review team judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(1), 95–111. <https://doi.org/10.2308/aud.2009.28.1.95>
- Agoglia, C. P., Brazel, J. F., Hatfield, R. C., & Jackson, S. B. (2010). How do audit workpaper reviewers cope with the conflicting pressures of detecting misstatements and balancing client workloads? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 27-43. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.2.27>
- Akerlof, G.A. (1970). The market for lemons: Quality uncertainty and the market mechanism. *Quarterly Journal of Economics* 1970, s. 167-207.
- Al-Fedaghi, S. (2012). Codeless Communication and the Shannon-Weaver Model of communication. *International Conference on Communication in Organizations*.
- Andersen, S. (2010). IAASBs klargjøringsprosjekt – praktiske konsekvenser for revisor. *Revisjon og Regnskap nr.2. 2010*.
- Anderson, U., Kadous, K., & Koonce, L. (2004). The role of incentives to manage earnings and quantification in auditors' evaluations of management-provided information. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(1), 11–27. <https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.1.11>
- Andnæs, M.H., (1988) Forhold som kan føre til ansvar-Hva skal omtales i revisors beretning? *Revisjon og Regnskap nr.6 1988,231-235*.

- Angremo, L. & Bringsjord, S. (2013). *Revisors kommunikasjon med ledelsen og andre*. Sant Revisjon AS.
- Apeland, N. M. (2007). *Det gode selskap. Omdømmebygging i praksis*. Hippocampus.
- Arens, A.A., Elder, R.J. & Beasley, M.S. (2016) *Auditing and Assurance Services, Global Edition*. Pearson Education.
- Arens, A.A., Elder, R.J., Beasley, M.S. & Hogan, C.E. (2017). *Auditing and Assurance Services*. (16 utg.). Pearson Education Limited.
- Arnesen, A. L. (2004). *Samtalen i skolen. Kommunikasjon er mer enn ord*. Cappelen Damm.
- Arrows, K.J. (1988). Agency and the market. *Handbook of Mathematical Economics Vol.3 1986* s.1183-1195.
- Ashcraft, K., Kuhn, T.R., & Cooren, F. (2009). Constitutional Amendments: «Materializing» Organizational Communication. *Academy of Management Annals* 3:1-64.
- Austin, A. A., & Carpenter, T. D. (2020). *Game on: Engaging auditors and improving fraud detection*. Working paper. University of Richmond and University of Georgia.
- Baksaas, K.M. (2016). Revisjon - en viktig samfunnsordning. *Econa, regn med oss nr.7*. <https://www.econa.no/revisjon-en-viktig-samfunnsordning>
- Barr-Pulliam, D., Joe, J. R., Mason, S., & Sanderson, K. A. (2020). *The auditor-valuation specialist cooperative alliance in the fair value audit of complex financial instruments*. Working Paper. University of Louisville, University of Delaware, DePaul University, and Bentley University.
- Bennett, G. B., & Hatfield, R. C. (2018). Staff auditors' proclivity for computer-mediated communication with clients and its effect on skeptical behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 68, 42–57. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.05.003>
- Berle, A. & Means, G. (1932). The Modern Corporation and Private Property. *Open journal of business and management Vol.3 No.2* April 21, 2015.
- Bhaskar, L. S., Majors, T. M., & Vitalis, A. (2020). *Are auditor negotiations impaired during depleting times? The importance of client interactions and individual attributes*. Working paper. Indiana University, University of Southern California, and University of Waterloo.

- Bhattacharjee, S., Moreno, K. K., & Riley, T. (2012). The interplay of interpersonal affect and source reliability on auditors' inventory judgments. *Contemporary Accounting Research*, 29(4), 1087–1108. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01139.x>
- Bhattacharjee, S., Moreno, K. K., & Wright, N. S. (2019). The impact of benchmark set composition on auditors' level 3 fair value judgments. *The Accounting Review*, 94(6), 91–108. <https://doi.org/10.2308/accr-52402>
- Birkeland, K. (2017). *Ekstern revisors handlepliker*. Cappelen Damm AS.
- Bjerketveit, R. (2020). *Særskilt (iboende) risiko*. Den norske Revisorforening. Faget Revisjon 2, PowerPoint nr.7 «Utvalg i revisjon og SmartBob 2020», slide nr.19.
- Bowlin, K. (2011). Risk-based auditing, strategic prompts, and auditor sensitivity to the strategic risk of fraud. *Accounting Review*, 86(4), 1231-1253. <https://www.jstor.org/stable/23045601>
- Boye, K., Heskestad, T. & Holm, E. (2015). *Kostnads- og inntektsanalyse* (9utg). Universitetsforlaget AS.
- Bozeman, B. (1987). *All Organizations are Public*. San Fransisco: Jossey-Bass.
- Brazel, J. F., Agoglia, C. P., & Hatfield, R. C. (2004). Electronic versus face-to-face review: The effects of alternative forms of review on auditors' performance. *The Accounting Review*, 79(4), 949–966. <https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.4.949>
- Brewster, B. E. (2016). The effect of client lies on auditor memory resistance and false memory acceptance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(3), 33-50. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51461>
- Brovoll, C. & Stenbeck, H.F. (2019). Revisors etterlevelse av hvitvaskingsregelverket. *Revisjon og Regnskap nr.7, 2019*. <https://www.revregn.no/i/2019/7/rr07-2019-a-391>
- Brown, H. L., & Wright, A. M. (2008). Negotiation research in auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 22(1), 91–109. <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.1.91>
- Brown-Liburud, H. L., & Wright, A. M. (2011). The effect of past client relationship and strength of the audit committee on auditor negotiations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 51–69. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10143>

Brown, J. O., & Popova, V. K. (2016). The interplay of management incentives and audit committee communication on auditor judgment. *Behavioural Research in Accounting*, 28(1), 27–40. <https://doi.org/10.2308/bria-51259>

Brown-Liburd, H. L., Wright, A. M., & Zamora, V. L. (2016). Managers' strategic reporting judgments in audit negotiations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(1), 47-64. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51306>

Burt, R.S. (1983). *Corporate Profits and Cooptation: Networks of Market Constraints and Directorate Ties in the American Economy*. New York: Akademik Press.

Bø, D. & Peters, W. (1986). *Privatization, efficiency and market structure*. Discussion Paper A-79. Institute of Economics. Bonn University 1986.

Carson, S.G., Kosberg, N., Skauge T., & Laudal, T. (2015). *Etikk for beslutningstakere*. Cappelen Damm.

Chaiken, S. (1980). Heuristic versus systematic information processing and the use of source versus message cues in persuasion. *Journal of Personality and Social Psychology*, 39(5), 752–766. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.39.5.75>

Chaiken, S. (1987). *The heuristic model of persuasion*. In M. P. Zanna, J. M. Olson, & C. P. Herman (Eds.), *Social influence: The Ontario Symposium* (pp. 3–39). Erlbaum.

Chow, C.W. (1982) The Demand for External Auditing: Size, Debt and Ownership Influences. *Accounting Review*, 57, 272-291.

[https://www.scirp.org/\(S\(351jmbntvnsjt1aadkposzje\)\)/reference/ReferencesPapers.aspx?ReferenceID=1853281](https://www.scirp.org/(S(351jmbntvnsjt1aadkposzje))/reference/ReferencesPapers.aspx?ReferenceID=1853281)

Clamplitt, P.G. (2010). *Communicating for Managerial Effectiveness*. Los Angeles: Sage.

Clarkson, M.B.E., Deck, M C., Shiner, N.J (1992): “The stakeholder management model in practice.” *Paper presented at the annual meeting of the Academy of Management*, Las Vegas, NV.

Cobley, P. (2006). *Communication Theories. Critical Concepts in Media and Cultural Studies* (2 utg.). Routledge Taylor & Francis Group.

Commerford, B. P., Dennis, S. A., Joe, J., & Wang, J. (2020). *Man versus machine: Complex estimates and auditor reliance on artificial intelligence*. Working paper. University of Kentucky, University of Central Florida, and University of Delaware.

Cordt-Hansen, H. (2003) Ivaran Shipping AS: Høyesterett frifant revisor. *Revisjon og Regnskap nr.6, 2003*. <https://www.revregn.no/i/2003/6/revisjonogregnskap03-06-19>

Cordt-Hansen, H., Siebke, H.A. & Knutsen, E. (2010). *Revisorloven med kommentarer: lov om revisjon og revisorer* av 15. januar 1999 nr. 2. Cappelen Damm AS.

Datering, signering og avgivelse av revisjonsberetning. (2018). Den norske Revisorforening. <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/datering-signering-og-avgivelse-av-revisjonsberetningen/>

De Dreu, C. & Van de Vliert, E. (1997). *Using Conflict in Organizations*. London: Sage.

Den norske Revisorforening, (2000). *Descartes-revisjonsmetodikk (2 utg.)*. Den norske revisorforening.

Dembe, A. E., & Boden, L. I. (2000). Moral Hazard: A question of morality? *New Solutions*, 10(3), 257-279.

Dennis, A.R. & Valacich, J.S. (1999). Beyond Media Richness: An Empirical Test of Media Synchronicity Theory. *Proceedings of the 31th Hawaii International Conference on System Sciences Vol 1*: 48-57.

DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., & Houston, R. W. (2003). Audit committee support for auditors: The effects of materiality justification and accounting precision. *Journal of Accounting and Public Policy*, 22(2), 175–199. [https://doi.org/10.1016/S0278-4254\(03\)00007-3](https://doi.org/10.1016/S0278-4254(03)00007-3)

Dodgson, M. K., Agoglia, C. P., & Bennett, G. B. (2020). *The influence of “relationship” partners on client managers’ negotiation positions*. Working paper. Northeastern University and University of Massachusetts Amherst.

Donaldson, T., & Preston, L.E. (1995): “The stakeholder theory of the corporation: Concepts, evidence, and implications.” *Academy of Management Review*, 20, 65-91.

Døving, E. & Johnsen, Å. (2005). *Organisasjonsteori på norsk*. Bergen: Fagbokforlaget.

Earley, C. E., Gramling, L., & Joe, J. R. (2016). *The Effect of Information About Management on Auditors' Inherent and Fraud Risk Assessments*. Working paper, Province College, University of Connecticut & Georgia State University.

Eide, T. & Eide, H. (2006). *Kommunikasjon i praksis. Relasjoner, samspill og etikk i sosialfaglig arbeid*. Gyldendal Norsk Forlag.

Eilertsen, H.K. & Hellem, K. (2015). Kjennetegn ved bedriftene som valgte vekk revisor. *Revisjon og Regnskap nr. 2, 2015*. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2015/2-53-4.pdf>

Eilifsen, A., Messier, W.F., Glover, S.M. & Prawitt, D.F. (2009). *Auditing & Assurance services* (2 utg.). McGraw-Hill education – Europe.

Eilifsen A., Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). *Auditing & assurance services*. (3. utg.). New York: McGraw-Hill education.

Eilifsen, A., & Messier, W. F. (2015). *Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms*. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 2(34), 3-26. American Accounting Association. doi:[10.2308/ajpt-50882](https://doi.org/10.2308/ajpt-50882)

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

Epstein, Marc J. & Geiger, Marshall A. (1994). Investors Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap. *Journal of Accountancy*, side 60-66.

<https://scholarship.richmond.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1021&context=accounting%20faculty-publications>

Eriksson-Zetterquist, U., Kalling, T., Styhre, A. & Woll, K. (2014). *Organisasjonsteori*. Cappelen Damm Akademisk.

Eutsler, J., Norris, A. E., & Trompeter, G. M. (2018). A live simulation-based investigation: Interactions with clients and their effect on audit judgment and professional scepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(3), 145–162. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51880>

- Evans, J. S. B. T., & Stanovich, K. E. (2013). Dual-process theories of higher cognition: Advancing the debate. *Perspectives on Psychological Science*, 8(3), 223–241. <https://doi.org/10.1177/1745691612460685>
- Fahey, L. & Herring, J. (2007). Intelligence Teams. *Strategy & Leadership* 35: 13-20.
- Finanstilsynet. (2017). *Konsesjon Revisor*. Regjeringen. <https://www.finanstilsynet.no/konsesjon/revisor/>
- Finanstilsynet (2019a). *Merknader (endelig rapport) etter stedlig revisjonstilsyn*. Regjeringen. <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/tilsynsrapporter/2019/merknader-endelig-rapport-etter-stedlig-revisortilsyn---revisjonsselskapet-jontvedt-as/>
- Finanstilsynet (2021). *Revisjonsutvalgets vesentlighetsvurderinger*. Regjeringen. <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/nyheter/2021/revisjonsutvalgets-vesentlighetsvurderinger/>
- Flensburg, P. (2009). An enhanced communication model', *International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 9, pp. 31-43, ISSN: 1577-8517. http://www.uhu.es/ijdar/10.4192/1577-8517-v9_2.pdf
- Foulger, D. (2004). *Models of the Communication Process*. McGraw Hill. <http://davis.foulger.info/research/unifiedModelOfCommunication.htm>
- Fredriksen, F. (2019). Personlig ansvar som styremedlem i AS. *Revisorvest.no nr.12, 2019*. <https://revisorvest.no/personlig-ansvar-som-styremedlem-i-as/>
- Freeman, R.E. (2010). *Strategic Management: A Stakeholder Approach* (3 utg.). Cambridge University Press.
- Furnham & Petrova (2010) *Body language in business*. Palgrave Macmillian.
- Gaudernack, J. (2010). ISA 265 Kommunikasjon av internkontrollmangler. *Revisjon og Regnskap nr.8, 2010*. <https://www.revregn.no/i/2010/8/revisjon-08-2010-34>
- Gibbins, M., McCracken, S. A., & Salterio, S. E. (2005). Negotiations over accounting issues: The congruency of audit partner and chief financial officer recalls. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(Suppl.), 171–193. <https://doi.org/10.2308/aud.2005.24.s-1.171>
- Gillis, T. (2008). *The IABC Handbook of Organizational Communication*. San Francisco: Jossey-Bass.

- Gjønnnes, S.H. & Tangenes, T. (2013) *Økonomi og virksomhetsstyring*. Fagbokforlaget.
- Glover, S. M., Jambalvo, J., & Kennedy, J. (2000). Analytical procedures and audit-planning decisions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(2), 27-45.
<https://doi.org/10.2308/aud.2000.19.2.27>
- Glower, S.M., Prawitt, D.F. & Wilks, T.J. (2005). Why do auditors over-rely on weak analytical procedures? The role of outcome and precision. *Auditing: A journal of Practice & Theory*, 24(s-1), 197-220.
- Goodwin, J. (1999). The effects of source integrity and consistency of evidence on auditors' judgments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(2), 1-16.
<https://doi.org/10.2308/aud.1999.18.2.1>
- Gray, G. L; Turner, J. L; Coram, P. J. & Mock, T. J. (2011). Perceptions and misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors. *Accounting Horizons*. 25(4), 659-684.
- Griffin, E., Ledbetter, A. & Sparks, G. (2015). *A First Look at Communication Theory* (9 utg.). McGraw-Hill Education.
- Griffith, E. E., Kadous, K., & Young, D. (2020). Improving complex audit judgments: A framework and evidence. *Contemporary Accounting Research*, forthcoming.
- Gripsrud, G., Olsson, U. og Silkoset, R. (2011). *Metode og dataanalyse-beslutningsstøtte fra bedrifter ved bruk av JMP*. (2.utg). Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Guiral, A., Ruiz, E., & Rodgers, W. (2011). To what extent are auditors' attitudes toward the evidence influenced by the self-fulfilling prophecy? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 173–190. <https://doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.173>
- Gulden, B.P. (2000) *Revisjon - teori og metode*. (3 utg.) Cappelen Damm AS.
- Gulden, B. P. (2007). *Revisjon, Teori og metode*. (5.utg). Oslo: Cappelen Akademiske Forlag
- Gulden, B. P. (2010). *Revisjon: teori og metode* (6. utg.). Cappelen akademisk.
- Gulden, B.P. (2015). *Den eksterne revisor*. (9 utg.) Gyldendal akademisk.
- Gulden, B.P. (2016) *Revisjon: teori og metode* (7. utg.). Cappelen Damm AS.
- Gundersen, D. & Berulfsen, B. (2008) *Fremmedord blå ordbok*. Kunnskapsforlaget.

Haaland, G. & Jorstad, L.H (2014). Fastsettelse og bruk: Vesentlighetsgrenser i praktisk revisjon. *Revisjon og regnskap nr.5, 2014*. <https://www.revregn.no/i/2014/6/rr05-2014-b-724>

Haaland, G. & Gulden, B.P. (2017). *Revisjon, oppgaver og løsningsforslag (8 utg)*. Cappelen Damm.

Hagen, K.P. (1990). *Prinsipal-agent teori: Implikasjoner for offentlig styring og politikk*. Bergen: Norsk senter for forskning i ledelse, styring og politikk.

Hanekampaug/Revisjonsforening (12.03.2020) *Årsrapport Revisorforeningen 2019*. <https://www.revregn.no/asset/blapdf/aarsrapport-2019/mobile/index.html>

Harris, J. & Bromiley, P. (2007). Incentives to cheat: the influence of executive compensation and firm performance on financial misrepresentation. *Organization Science*, 18(3), 350-367.

Hatfield, R. C., Jackson, S. B., & Vandervelde, S. D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 117–130. <https://doi.org/10.2308/bria-10064>

Haukerud, A. & Sandanger, K. (2003). Ny renessanse for intern kontroll. *Magma* 6/2003.

Heiberg, E. (2020). Personlig ansvar for styremedlemmer. *Selskapsrett nr. 8, 2020*. <file:///C:/Users/47942/Downloads/Artikkel%20om%20Styret%20ansvar.pdf>

Heiman-Hoffman, V. Morgan, K. & Patton, J. (1996). The Warning Signs of Fraudulent Financial Reporting. *Journal of Accountancy*, 182(4),75-77.

<https://search.proquest.com/docview/206772468/fulltextPDF/62B68974DDC34760PQ/%201?accountid=37265>

Helleråker, T. & Vig, J. (2006). Organisasjons risikostyring og forholdet til investorene. *Magma* 4/2006.

Hjelmeng, E. (2007). *Revisors erstatningsansvar – en analyse av ansvarsformen*. Fagbokforlaget.

Hjelmeng, E. (2010). *Revisoransvar og ansvarsbegrensning*. Fagbokforlaget.

Hobson, J. L., Stern, M. T., & Zimbelman, A. F. (2020). The benefit of mean auditors: The influence of social interaction and the dark triad on unjustified auditor trust. *Contemporary Accounting Research*, 37(2), 1217–1247. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12511>

- Hope, O.K. & Langli, J.C. (2007). *Auditor independence in private firm setting*. Working Paper No.1/2007, Centre for Corporate Governance Research. Handelshøyskolen BI.
- Houston, R. W., Peters, M. F. & Pratt, J. H. (1999). The audit risk model, business risk and audit-planning decisions. *The Accounting Review*, 74(3), 281-298.
- Hurley, P. J. (2017). Ego depletion and auditors' busy season. *Behavioral Research in Accounting*, 29(2), 25–35. <https://doi.org/10.2308/bria-51757>
- Hurley, P. J. (2019). Ego depletion and auditors' JDM quality. *Accounting, Organizations and Society*, 77, 1–12. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2019.03.001>
- Iaasb. (2010b). ISA 300 Planlegging av revisjon av et regnskap, 213-221. *Revisors Håndbok*, (2017 utg.). Den norske Revisorforening.
- Jacobsen, D. I. & Thorsvik, J. (2014). *Hvordan organisasjoner fungerer (4 utg.)*. Vigmostad & Bjørke AS
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: Innføring i samfunnsvitenskapelig metode (3. utg.)*. Oslo: Cappelen Damm.
- Jensen, M.C. & Meckling, W.H. (1979). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. Brunner K., *Economics social institutions* (s.163-231). Rotterdam: Springer Netherlands.
- Jessup, L. M. & Valacich, J.S. (2006). *Information Systems Today*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
- Johannessen, A., Tufte, P. A. & Christoffersen, L. (2004). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag (3. utg.)*. Oslo: Abstrakt forlag AS
- Joe, J. R., Vandervelde, S. D., & Wu, Y. (2017). Use of high quantification evidence in fair value audits: Do auditors stay in their comfort zone? *The Accounting Review*, 92(5), 89–116. <https://doi.org/10.2308/accr-51662>
- Johannessen, A., Tufte, P. A. & Christoffersen, L. (2004). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag (3. utg.)*. Oslo: Abstrakt forlag AS
- Johansen, Ø.K. (2015) *Verdien av tillit: revisjonens historie*. Kagge.

- Kadous, K., Kennedy, J. S., & Peecher, M. E. (2003). The effect of quality assessment and directional goal commitment on auditors' acceptance of client-preferred accounting methods. *The Accounting Review*, 78(3), 759-778. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.3.759>
- Kjellevoid, K. (2020). *Delegating the monitoring of fair value measurements: A field study of company specialists and audit partners*. Working paper. NHH Norwegian School of Economics.
- Kjelløkken, R. (2003). Klienters nytte av revisors uavhengighet. *Revisjon og Regnskap nr. 8, 2003*. <https://www.revregn.no/i/2003/8/revisjon03-08-32>
- Kjelløkken, R., Granvang, T., Bruu, B., Ellefsen, A. & Nakstad, E. (2021). *Revisorloven og revisjonsforordningen: Kommentartutgave*. Fagbokforlaget
- Knudsen, E. (2020) Ny revisorlov – de viktigste nyhetene. *Revisjon og Regnskap nr.1, 2020*. <https://www.revregn.no/i/2020/1/rr01-2020-569>
- Kreps, G.L. (1990). *Organizational Communication. Theory and Practice*. New York: Longman.
- Kristoffersen, T. (2014). *Virksomhetsstyring og regnskapsorganisering*. Fagbokforlaget.
- Koch, C., & Salterio, S. E. (2017). The effects of auditor affinity for client and perceived client pressure on auditor proposed adjustments. *The Accounting Review*, 92(5), 117–142. <https://doi.org/10.2308/accr-51703>
- Koh, Hian Chye & Woo, E-Sah. (1998). The expectation gap in auditing. *Managerial Auditing Journal*, 13(3), 147-154. <https://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/02686909810208038>
- Krugman, P. (2009). *The return of depression economics and the crisis of 2008*. New York: W. W. Norton & Company, Inc.
- Kunda, Z. (1990). The case for motivated reasoning. *Psychological Bulletin*, 108(3), 480–498. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.108.3.480>
- Kvale, S. & Brinkmann, S. (2015). *Det kvalitative forskningsintervju*. (3. utg). Oslo: Gyldendals Akademiske.
- Kvifte, S.S. & Johnsen, A. (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Den norske Revisorforening.

Laffont, J.J. & Tirole, J. (1986). Using cost observations to regulate firms. *Journal of political economy* 94 1986 s.614-641

Laplume, A.O.; Sonpar, K.; Litz, R.A. (2008):” Stakeholder Theory: Reviewing A Theory That Moves Us.” *Journal of Management*. 34:6, december 2008, 1152-1189.

Lau, R.S. & Cobb, A.T. (2010). Understanding of Connections between Relationship Conflict and Performance: The Intervening Roles of Trust and Exchange. *Journal of Organizational Behaviour* 31: 898-917.

Lenski, W., 2010. Information: a conceptual investigation, *Information 2010, Vol. 1*, pp. 74-118. <https://doi.org/10.3390/info1020074>

Lie, K.E. (2009). *Standardsetting innen revisjon internasjonalt og i Norge*. (30.09.2009). Regjeringen. https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/krd/vedlegg/komm/egenkontroll/rogndokken_nkrf_standardsetting.pdf

Limayem, M., Hirt, S. & Cheung, C. (2007). How Habit Limits the Predictive Power of Intention: The Case of Information System Continuance. *MIS Quarterly* 31 (4):705-737.

Littlejohn, S. W., & Foss, K. A. (2009). *Encyclopedia of communication theory* (Vol. 1). London: Sage.

Løken, K. (1996). *Kontroll* (5 utg.). Cappelen Akademisk Forlag.

Martinsen, Ø.L. & Glasø, K. (2013). *Personlighet og ledelse*. Bergen: Fagbokforlaget.

McAllister, M., Kadous, K., & Blay, A. (2020). Fraud brainstorming group composition: The persuasive power of a skeptical minority. *The Accounting Review*, 144-23.

McCallen, J., Agoglia, C. P., & Bennett, G. B. (2020). *How the sleeper effect influences auditors' evaluations of audit evidence*. Working paper. University of Georgia and University of Massachusetts Amherst.

McCarthy, L.P., Lawrence, T.B., Wixed, B. & Gordon, B.R. (2010).

A Multidimensional Conceptualization of Environmental Velocity. *Academy of Management Review* 35: 604-626.

McGuire, W. J. (1969). The nature of attitudes and attitude change. In E. Aronson & G. Lindzey (Eds.), *The Handbook of social psychology* (2nd ed., Vol. 3, pp. 136–314). Reading, MA: Addison-Wesley.

- McGuire, W. J. (1978). An information-processing model of advertising effectiveness. In H. L. Davis & A. J. Silk (Eds.), *Behavioral and management Sciences in marketing* (pp. 156–180). Wiley.
- McPhee, R.D. & Zaug, P. (2009). The Communicative Construction of Organization: A framework for Explanation. *Building Theories of Organization: The Constitutive Role of Communication*. New-York: Routledge.
- Mehrabian, A. (1972). *Nonverbal Communication*. Chicago: Aldine-Atherton.
- Messier, W.F., Glover, S.M. & Prawitt, D.F. (2006). *Auditing & Assurance services. A systematic approach* (4 utg.). McGraw-Hill.
- Messier, W. F., Robertson, J. C., & Simon, C. A. (2015). The effects of client management concessions and ingratiation attempts on auditors' trust and proposed adjustments. *Advances in Accounting*, 31(1), 80–90.
<https://doi.org/10.1016/j.adiac.2015.03.008>
- Meyer, J.W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *American Journal of Sociology*. Vol.83, No 2 (sep.1977), s.340-363. The University of Chicago Press. <https://www.jstor.org/stable/2778293?seq=1>
- Meyer, J.W. & Scott, W.R. (1983). *Organizational Environments. Ritual and Rationality*. London: Sage.
- Milgrom, P., & Roberts, J. (1992). *Economics, organization & management*. New Jersey: Prentice Hall.
- Mortensen, C. D., (1972). *Communication: The Study of Human Communication*. McGraw-Hill Book Co., Chapter 2, “Communication Models.”
- Mueller, D.C. (1976). Public choice: A survey. *Journal of Economic Literature* 14 1976 s.396-433.
- NHO. (u.å.). *Hva er internkontroll?* Næringslivets Hovedorganisasjonen.
<https://arbinn.nho.no/hms/HMS-krav-og-organisering/systematisk-hms-arbeid/sporsmal-og-svar/hva-er-internkontroll/>

- Ny revisorlov – oversikt over de viktigste endringene.* (2021). Den norske Revisorforening. <https://revisorforeningen.no/fag/nyheter/ny-revisorlov---oversikt-over-de-viktigste-endringene/>
- Olsen, C. (2016). Hvorfor revisjon er et viktig samfunnsoppdrag. *Econa, regn med oss* av 05.02.2016. <https://www.econa.no/hvorfor-revisjon-er-et-viktig-samfunnsoppdrag>
- Ousdal, P.A. & Nygård, A. (2016). Revisors oppfølging av styrets handleplikt. *Revisjon og Regnskap nr. 2*, 2016. <https://www.revregn.no/i/2016/2/revisjon-2-2016-1322>
- Palvia, P. Cannoy, S. & Jacks, T. (2011). Contextual constraints in media choice: Beyond information richness. *Decision Support Systems* 51 (3): 657-670.
- Peecher, M. E., Piercey, M. D., Rich, J. S., & Tubbs, R. M. (2010). The effects of a supervisor's active intervention in subordinates' judgments, directional goals, and perceived technical knowledge advantage on audit team judgments. *The Accounting Review*, 85(5), 1763–1786. <https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.5.1763>
- Perland, O.F. (2011). Styreansvar ifølge aksjeloven. *Lederkilden.no nr.5*, 2011. <https://www.lederkilden.no/tema/styrearbeid/v-styrearbeid/styreansvar-etter-de-nye-aksjelovene>
- Perreault, S., & Kida, T. (2011). The relative effectiveness of persuasion tactics in auditor-client negotiations. *Accounting, Organizations and Society*, 36(8), 534–547. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.09.001>
- Perrow, C. (1986). *Complex Organisations: A Critical Essay*. Glenview: Scott Foresman.
- Petty, R. E., & Cacioppo, J. T. (1986). The elaboration likelihood model of persuasion. *Advances in Experimental Social Psychology*, 19(1), 123-205. [https://doi.org/10.1016/S0065-2601\(08\)60214-2](https://doi.org/10.1016/S0065-2601(08)60214-2)
- Peytcheva, M., & Gillett, P. R. (2011). How partners' views influence auditor judgment. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 285–301. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10170>
- Pfeffer, J. & Nowak, P. (1976). Joint Ventures and Interorganizational Independence. *Administrative Science Quarterly* 21:398-418.

Pfeffer, J. & Salancik, G.R. (1978). *The external Control of Organizations. A Resource Dependence Perspective*. New York: Harper & Row.

Piercey, M. D. (2009). Motivated reasoning and verbal vs. numerical probability assessment: Evidence from an accounting context. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 108(2), 330–341. <https://doi.org/10.1016/j.obhdp.2008.05.004>

Piercey, M. D. (2011). Documentation requirements and quantified versus qualitative audit risk assessments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 223–248. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10171>

Polonsky, Michael Jay; Scott, Don (2005): “An empirical examination of the stakeholder strategy matrix.” *European Journal of Marketing*, 39:9-10, 1199-1215.

Pornpitakpan, C. (2004). The persuasiveness of source credibility: A critical review of five decades’ evidence. *Journal of Applied Social Psychology*, 34(2), 243–281. <https://doi.org/10.1111/j.1559-1816.2004.tb02547.x>

Porter, M.E. (1980). *Competitive strategy. Techniques for analysing industries and competitors* (1 utg.). New York: Free Press.

Power, M. (1999). *The audit society. Rituals of verification* (2 utg.). Oxford university press.

Praktiserende revisor – hva betyr ny revisorlov for mine oppdrag? (2019). Den norske Revisorforening. <https://www.revisorforeningen.no/fag/ny-revisorlov/hva-betyr-ny-revisorlov/praktiserende-revisor--hva-betyr-ny-revsiorlov-for-mine-oppdrag/>

Pritchard, J. (2016). Moral Hazard - What It Is and How It Works. *The Balance* nr.3,2021. <https://www.thebalance.com/moral-hazard-what-it-isand-how-it-works-315515>

Raffen, N. (2016). *Tid for kommunikasjon*. Den norske Revisorforening. <https://www.revregn.no/i/2016/1/revisjon-01-2016-5>

Ranzilla, S., Chevalier, R., Herrmann, G., Glover, S. & Prawitt, D. (2011). *Evaluating professional judgement in auditing: The KPMG professional judgement framework*. New York, NY: KPMG LLP. https://www.academia.edu/35020990/Elevating_Professional_Judgment_in_Auditing_and_Accounting_The_KPMG_Professional_Judgment_Framework

Rau, S. E., & Moser, D. V. (1999). Does performing other audit tasks affect going-concern judgments? *The Accounting Review*, 74(4), 493–508. <https://doi.org/10.2308/accr.1999.74.4.493>

Reed, M. & Hughes, M. (1992). *Rethinking Organization. New Directions in Organization Theory and Analysis*. London: Sage.

Reimers, J. L., & Fennema, M. G. (1999). The audit review process and sensitivity to information source objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), 117–123. <https://doi.org/10.2308/aud.1999.18.1.117>

Revisorforeningen. (2020). *Skyhøy tillit til revisorer*. Oversikt. <https://revisorforeningen.no/fag/nyheter/skyhoy-tillit-til-revisorene/>

Revisorforeningen. (u.å.). *Ny revisorlovgivning*. Den norske Revisorforening. <https://revisorforeningen.no/fag/ny-revisorlovgivning/>

Revisors Håndbok (2010). Vigmostad & Bjørke AS.

Ricchiute, D. N. (1999). The effect of audit seniors' decisions on working paper documentation and on partners' decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 24(2), 155–171. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(98\)00029-4](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(98)00029-4)

Ricci, M. A. (2020). *How higher client service performance affects auditors' willingness to challenge management's preferred accounting*. Working paper. University of Florida.

Rigbyu, D. & Bilodeau, B. (2007). A Growing Focus on Preparedness. *Harvard Business Review* 85: 21-22.

Robert, K.H. (1984). *Communication in Organizations*. Chicago: Science Research Associates.

Robertson, J. C. (2010). The effects of ingratiation and client incentive on auditor judgment. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 69–86. <https://doi.org/10.2308/bria.2010.22.2.69>

Rotschild, M. & Stiglitz, J.E. (1976). Equilibrium in competitive insurance markets. *Quarterly Journal of Economics* 1976 s. 167-207.

Rødssætæren, K. (2005) *Den viktige dokumentasjonen*. *Revisjon og Regnskap nr.4 (2005)* s.42-47. <https://www.revregn.no/i/2005/4/revisjon-04-05-27>

- Røkenes, O.H., Lossius, K. & Mauseth, T. (1996). *Kommunikasjon og Sosialt samspill*. Cappelen Forlag.
- Saiewitz, A., & Kida, T. (2018). The effects of an auditor's communication mode and professional tone on client responses to audit inquiries. *Accounting, Organizations and Society*, 65, 33–43. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.10.002>
- Salterio, S., & Koonce, L. (1997). The persuasiveness of audit evidence: The case of accounting policy decisions. *Accounting, Organizations and Society*, 22(6), 573–587. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(97\)00002-0](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(97)00002-0)
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2016). *Research methods for business students* (7 ed.). Harlow: Pearson.
- Scott, W.R. (1995). *Institutions and organizations. Foundations for Organizational Science*. Sage Publications Inc. London.
- Sekaran, U. & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business: A skill Building Approach* (7. utg.). Chichester: Wiley.
- Senkow, D., Rennie, M., Rennie, R. and Wong, J. (2001). The audit retention decision in the face of deregulation: evidence from large private Canadian corporations, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(2), pp. 101–113.
- Shannon, C. E. & Weaver, W. (1949). *The Mathematical Theory of Communication*. Urbana: University of Illinois Press.
- Shaub, M. K. (1996). Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors' Trust of Clients. *Behavioural Research in Accounting*, 8, 154-174.
- Short, J., Williams, E., & Christie, B. (1976). *The social psychology of Telecommunications*. John Wiley & Sons.
- Shrestha, A. B., Bernardi, R. A., & Bosco, S. M. (2013). The Propensity to Trust Others: Gender and Country Differences. *Accounting and Finance Research*, 2(2), 69-78. <http://www.sciedu.ca/journal/index.php/afr/article/view/2717>
- Siebke, H.A. (2009). Når revisor skal og bør trekke seg. *Revisjon og Regnskap nr.8 (2009)* s. 12-16. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2009/8-30-4.pdf>

- Skarheim, T. (2020). *Global Assets fagområder. Internkontroll*. Fagbokforlaget.
<https://www.ks.no/globalassets/fagomrader/lokaldemokrati/internkontroll/19-12170-Vedlegg-COSO-1261517-3-0.pdf>
- Snipsøy, O. (2010) Nye internasjonale revisjonsstandarder i Norge. *Revisjon og Regnskap nr.1 (2010)*. <https://www.revregn.no/i/2010/1/revisjon-1-2010-39>
- Spence, A.C. (1969). *Management Communication*. London: Macmillian.
- Stenvold, D.T.& Degerstrøm, M.M. (2020). *Revisjonshandlinger i praksis*. Fagbokforlaget.
- Stuart, I.C. (2012). *Auditing and Assurance services* (1 utg.). McGraw-Hill.
- Sweeney, J. T., Suh, I. S., Dalton, K. C., & Meljem, S. (2017). Are workpaper reviews preparer-specific? *The British Accounting Review*, 49(6), 560–577. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2017.09.003>
- Tosi, H. L., Werner, S., Katz, J. P., & Gomez-Mejia, L. R. (2000). How much does performance matter? A meta-analysis of CEO pay studies. *Journal of Management*, 26(2), 301-339.
- Tranøy, B.S. & Østerud, Ø. (2001). *Den fragmenterte staten. Reform, makt og styring*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Tubbs, S.L. (2010). *Human Communication. Principles and Contexts*. New York: McGraw-Hill.
- Tvedt, T. (2006). Revisjonskomiteens aktiviteter 2005. *Revisjon og regnskap nr.1 (2006)*. <https://www.revregn.no/i/2006/1/rr5-2>
- Tvedt, T. & Thaysen, K. (2015). Misligheter og revisors rolle. *Revisjon og Regnskap, nr.6*, 46-49.
- Tversky, A. & Kahneman, D. (1974). Judgement under uncertainty: Heuristics and biases. *Science*, 185 (4157), 1124-1131.
- Verdú, S. (2000). Fifty Years of Shannon Theory. In: Verdú, S & McLaughlin, S. W. (Eds.). *Information Theory: 50 Years of Discovery*. (pp. 13-34). New York: IEEE Press.
- Vona, L.W. (2012) *Fraud risk assessment: building a fraud audit program*. Hoboken, New Jersey: John Wiley & Sons

Westphal, J. D., & Khanna, P. (2003). Keeping directors in line: social distancing as a control mechanism in the corporate elite. *Administrative Science Quarterly*, 48. 361-398.

Wiener, N. (1955). *Communication Theory as a Statistical Problem: The Wiener Filter*. Cambridge.

Yang, L., Brink, A. G., & Wier, B. (2018). The impact of emotional intelligence on auditor judgment. *International Journal of Auditing*, 22(1), 83–97. <https://doi.org/10.1111/ijau.12106>

Ybarra, O., & Stephen, W. G. (1999). Attributional Orientations and the Prediction of Behavior: The Attribution-Prediction Bias. *Journal of Personality and Social Psychology*, 76(5), 718-727.

Zikmund, W., Babin, B., Carr, J. & Griffin, M. (2010). *Business Research Methods*. (8 ed.).

Ånerud, K. (2006) Klargjøring av internasjonale revisjonsstandarder. *Revisjon og regnskap nr.2 (2006)*. <https://www.revregn.no/i/2006/2/revisjon-02-06-41>

Lover, forskrifter og standarder:

Aksjeloven. (1997). *Aksjeloven (LOV-1997-06-13-44)*.

Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44>

Forskrift for risikostyring og internkontroll. (2009). *Forskrift for risikostyring og internkontroll (FOR-2008-09-22-*

1080). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2008-09-22-1080>

ISA 200 – *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. 2010. Den norske Revisorforening.

ISA 240 - *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*. 2010. Den norske Revisorforening.

ISA 250 - *Vurdering av lover og forskrifter ved revisjon av regnskaper*. 2010. Den norske Revisorforening.

ISA 260 - *Kommunikasjon med dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll*. 2016. Den norske Revisorforening.

ISA 265 - *Kommunikasjon av mangler i intern kontroll til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, samt ledelsen.* 2010. Den norske revisorforening.

ISA 300 - *Planlegging av revisjon av et regnskap.* 2010. Den norske Revisorforening.

ISA 315 - *Identifisering og vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser.* 2013. Den norske Revisorforening.

ISA 320 - *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon.* 2010. Den norske Revisorforening.

ISA 330 - *Revisors håndtering av anslåtte risikoer.* 2010. Den norske Revisorforening.

ISA 450 – *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen.* 2010. Den Norske Revisorforening.

ISA 700 – *Konklusjon og rapportering om regnskaper.* 2010. Den norske Revisorforening.

ISA 705 - *Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning.* 2010. Den norske Revisorforening.

Midlertidig lov om unntak fra krav til fysisk møte mv. i foretakslovgivningen for å avhjelpe konsekvenser av utbrudd av covid-19. (Lov-26.05.2020-01.06.2021)

Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2020-05-26-54>

No 537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16.04.2014. (17.04.2018). Regjeringen. <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2014/mai/revisjonsforordningen/id2434726/>

NOU 1997:9. (1997). *Om revisjon og revisorer.*

Regjeringen. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-1997-9/id116290/sec13>

NOU 2008:12. (2008). *Revisjonsplikten fro små foretak.* Regjeringen.

https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/fma/nou2008_12.pdf

NOU 2017:15. (2017). *Forslag til ny lov om revisjon og revisorer.* Regjeringen.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/?ch=15>

Prop.nr. 75 (1997-1998) *Lov om revisjon og revisorer (Revisorloven).* Regjeringen.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-75-1997-98-/id120702/?ch=1>

Prop. nr. 51L (2010-2011) *Endringer i revisorloven og enkelte andre lover*.

Regjeringen. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop-51-l-20102011/id628867/sec2>

Regnskapsloven. (1999). *Lov om årsregnskap m. v. (regnskapsloven)* (LOV-1998-07-17-56).

Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>

Revisorloven. (1999). *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)* (LOV-1999-01-15-2).

Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NLO/lov/1999-01-15-2>

Revisorloven. (2020). *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)* (LOV-2020-11-20-128).

Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/LTI/lov/2020-11-20-128>

SA 3801 – *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*. 2010.

Den norske Revisorforening

Skatteforvaltningsforskriften. (2017). *Skatteforvaltningsforskriften* (FOR-2016-11-23-1360).

Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/LTI/forskrift/2016-11-23-1360>

Bilder:

Figur 1: Bekken, L.T (2017). *Revisjonsrisikomodel*. Nkrfs fagkonferanse.

<https://docplayer.me/47696715-Nkrfs-fagkonferanse-2017-v-statsautorisert-revisor-linn-therese-bekken-vestfold-kommunerevisjon.html>

Figur 2: Kulset, E. M. (2017). *Oppdagelsesrisiko*. NHH. <http://mnkrf.no/wp-content/uploads/2017/01/Foredrag-stikkpr%C3%B8ver-260117-Ellen-Kulset-deltagerversjon.pdf>

Figur 3: Bjerketveit, R. (2020). *Særskilt (iboende) risiko*. Den norske Revisorforening. Faget Revisjon 2 ,PowerPoint nr.7 «Utvalg i revisjon og SmartBob 2020», slide nr.19.

Figur 4: Grochim, L. (2008). *Stakeholder theory*. Wikipedia.

[https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Stakeholder_\(en\).svg](https://commons.wikimedia.org/wiki/File:Stakeholder_(en).svg)

Figur 5: Pierce, E.M. (2004). *COSO 2: Helhetlig risikostyring*. Research gate.

https://www.researchgate.net/figure/2004-COSO-ERM-Cube-This-cube-represents-the-Components-Objectives-and-Categories-of_fig1_308890946

Figur 6: Mingiacchi, P. (2020). *The Mathematical Theory of Communication*. https://reiseliv.portfolio.no/read_container/f47fff28-4f6e-4236-96f9-8327ba2726e4

Tabeller:

Tabell 1: Auditing-persuasion articles:

Table 1. Auditing-persuasion articles categorized by journal and by Component of Persuasive Communication

Publication Journal (<i>ABDC rating</i>)	Article Total	Components of Persuasive Communication				
		Source	Message	Receiver	Channel	Destination
Accounting Horizons (<i>A</i>)	3	2	0	0	1	0
Accounting, Organizations and Society (<i>A*</i>)	10	2	6	1	3	1
Advances in Accounting (<i>A</i>)	1	0	1	0	0	0
Advances in Accounting Behavioral Research (<i>A</i>)	4	3	0	2	1	0
Auditing: A Journal of Practice & Theory (<i>A*</i>)	20	11	6	3	2	2
Behavioral Research in Accounting (<i>A</i>)	9	5	4	4	0	0
British Accounting Review (<i>A*</i>)	1	0	0	0	0	1
Contemporary Accounting Research (<i>A*</i>)	5	2	2	2	0	0
International Journal of Auditing (<i>A</i>)	2	1	0	1	0	0
Journal of Accounting and Public Policy (<i>A</i>)	1	0	1	0	0	0
Journal of Accounting Research (<i>A*</i>)	2	0	2	0	0	1
Journal of Behavioral Decision Making (<i>A</i>)	1	1	0	1	0	0
Managerial Auditing Journal (<i>A</i>)	3	2	1	0	1	0
Organizational Behavior and Human Decision Processes (<i>A*</i>)	1	0	1	0	0	0
The Accounting Review (<i>A*</i>)	25	10	9	7	3	1
Working Papers	<u>10</u>	<u>2</u>	<u>1</u>	<u>3</u>	<u>1</u>	<u>3</u>
<i>Total</i>	98	41	34	24	12	9

Notes: *ABDC rating* provides the 2019 journal rating of the Australian Business Dean's Council. The overall total for the Communication-Persuasion Model components *source*, *message*, *receiver*, *channel*, and *destination* cross-references with the total number of articles in Table 2, Panels A to E, respectively. The article total (98) does not equal the combined total of articles from the Communication-Persuasion Model Component columns because several articles are categorized in more than one model component in Table 2.

Vedlegg

Vedlegg 1: Intervjuguide revisor

Om respondenten og revisjonsselskapet

- 1) Er du ansatt i ett av de fem store revisjonsselskapene (PWC, KPMG, BDO, Deloitte eller EY) eller i ett mindre/mellomstort revisjonsselskap? Er NorAudit/RSM mellomstore?
- 2) Dersom du er ansatt i ett av «de fem store», hvilket revisjonsselskap er du ansatt i?
- 3) Dersom du ikke er ansatt i ett av «de fem store», hvor stort er revisjonsselskapet du er ansatt i? Lite eller mellomstort? Hvor mange ansatte er dere?
- 4) Hva er din utdanningsbakgrunn? Hva er din tittel? Er du partner eller statsautorisert revisor i selskapet? (*Registrert revisor utgått per 01.01.2021*)

Respondentens erfaring innen revisjon

- 1) Hvor lang erfaring har du som revisor?
- 2) Hvor godt føler du at du kjenner innholdet i revisorloven?
- 3) Hvor godt føler du at du kjenner innholdet i revisjonsstandardene?
- 4) Har du god kjennskap til revisors kommunikasjon av vesentlighet, risiko, plan og funn i henhold til revisorloven og revisjonsstandardene?
- 5) Hvilke eller hvilken revisjonsstandard mener du er mest relevant ved kommunikasjon av vesentlighet, risiko, plan og funn?
- 6) Har du god kjennskap til innholdet i begrepene vesentlighet, risiko, plan og funn?
- 7) Ut fra din erfaring som revisor, hvor god kjennskap mener du at den revisjonspliktige har til vesentlighet, risiko, plan og funn?

Plan

Spørsmål:

- 1) Hvilke rutiner har du for planlegging av revisjonen?
- 2) Er det vanlig rutine at revisor informerer styret i det revisjonspliktige selskapet om deler av revisjonsplanens innhold og tidspunkt? (ISA 260, punkt 15).
- 3) **Hvis ja**, i hvor stor grad informeres det og hvilken informasjon gir du?
- 4) **Hvis nei**, hva er vanlig rutine etter at du har laget en revisjonsplan?
- 5) Ser du fordeler/ulempes ved å informere om planens innhold og tidspunkt?

- 6) Fra din erfaring som revisor, hvilken type informasjon rundt planlegging av revisjonen tror du styret forventer/ønsker å bli informert om?

Vesentlighet

Spørsmål:

- 1) Hvilke rutiner har du for fastsettelse av vesentlighetsgrenser?
- 2) Hvor mye informasjon om vesentlighetsgrenser gir du til styret i det revisjonspliktige selskapet?
- 3) Informerer du om vesentlighetsgrensen for ulike regnskapsposter eller totalt sett for hele regnskapet?
- 4) Hvor mye av regnskapet er det vanlig å sjekke? (Hvilken type regnskaps/balanseposter). Informerer du styret/ledelsen i det revisjonspliktige selskapet om hvor mye av regnskapet du velger å sjekke?
- 5) Hvor detaljert informasjon bruker du å gi? Når og hvordan informerer du?
- 6) Fra din erfaring som revisor, hvilken type informasjon rundt vesentlighet tror du styret forventer/ønsker å bli informert om?

Risiko

Spørsmål:

- 1) Hva er vanlig rutine når du gjør en risikovurdering av det revisjonspliktige selskapet?
- 2) Hvor detaljert informasjon gir du vanligvis til styret i det revisjonspliktige selskapet om risikovurderingen?
- 3) Informerer du styret om områder hvor det foreligger *høyere risiko* for vesentlig feilinformasjon og hvordan du tenker å håndtere dette?
- 4) Er det vanlig rutine å informere styret om *særskilt risiko* for vesentlig feilinformasjon?
- 5) *Hvordan* informerer du styret i det revisjonspliktige selskapet om forhold som kan påvirke risikoen for vesentlig feilinformasjon? Muntlig/skriftlig? Når informerer du, underveis eller ved avslutning av revisjonen?
- 6) Fra din erfaring som revisor, hvilken type informasjon rundt revisors risikovurdering tror du styret forventer/ønsker å bli informert om?

Funn

Spørsmålene om funn har vi valgt å dele inn i ulike kategorier slik loven og standardene gjør. De ulike typene funn som blir oppdaget i løpet av en revisjon er skjedd på bakgrunn av *feil, mangler i intern kontroll, misligheter* eller *brudd på lover og forskrifter*.

Spørsmål om funn knyttet til feil og mangler i intern kontroll:

- 1) Hvilken type intern kontroll tester du vanligvis (f.eks. ulike systemer, rutiner)?
- 2) Hvilken type feil/mangler finner du oftest når du tester intern kontroller?
- 3) Hvilke feil/mangler innen intern kontroll vil du si er de mest alvorlige?
- 4) Informerer du styret om hvilke interne kontroller du planlegger å teste?
- 5) Informerer du styret om hvilke feil/mangler du finner? Når og hvordan informerer du?
- 6) Informerer du styret om hvor vesentlige feil/manglene er?
- 7) Informerer du om alle vesentlige mangler?
- 8) Hvor detaljert informasjon gir du? (For eksempel, gir du en beskrivelse og mulig virkning av mangelen og hvordan mangelen kan forbedres/rettes)
- 9) Fra din erfaring som revisor, hvor detaljert informasjon rundt feil/mangler knyttet til intern kontroll tror du styret forventer/ønsker å bli informert om? (F.eks. ønsker styre informasjon om alle typer feil/mangler eller bare feil/mangler av en viss størrelse/alvorlighetsgrad)

Spørsmål om funn knyttet til regnskapsfeil og mangler:

- 1) Hvilken type regnskapsfeil/mangler er det mest vanlig å finne?
- 2) Hvilke regnskapsfeil/mangler vil du si er mest alvorlige? (f.eks. skatte/avgifts feil)
- 3) Informerer du styret om hvilke regnskapsfeil/mangler du finner? (Når og hvordan informerer du)?
- 4) Informerer du styret om hvor alvorlige regnskapsfeilen/manglene er?
- 5) Informerer du styret om alle vesentlige feil/mangler?
- 6) Hvor detaljert informasjon gir du? (For eksempel, informerer du om årsaken til feilen)
- 7) Fra din erfaring som revisor, hvor detaljert informasjon knyttet til regnskapsfeil/mangler tror du styret forventer/ønsker å bli informert om? (F.eks. ønsker styre informasjon om alle typer feil/mangler eller bare feil/mangler av en viss størrelse/alvorlighetsgrad)

Spørsmål om funn knyttet til misligheter:

- 1) Har du noen rutiner for å avdekke misligheter?
- 2) Er det stort fokus på å avdekke misligheter?
- 3) Dersom det blir avdekket misligheter hvordan håndteres dette?
- 4) Ser du som revisor etter at det blir innført tiltak for å unngå fremtidige misligheter?
- 5) Fra din erfaring som revisor, hvor detaljert informasjon knyttet til misligheter tror du styret forventer/ønsker å bli informert om? (F.eks. ønsker styre informasjon om alle typer misligheter eller bare misligheter av en viss størrelse/alvorlighetsgrad)

Spørsmål om betydelige funn: ISA 260 punkt 16

- 1) Er det stort fokus på å sjekke den revisjonspliktiges regnskapspraksis?
- 2) Sjekker revisor alle regnskapsprinsipper, estimater og tilleggsopplysninger i regnskapet?
- 3) Er det vanlig praksis at revisor informerer styret om sine synspunkter rundt selskapets regnskapspraksis? Når og hvordan blir det informert?
- 4) Hvor detaljert informasjon gir du? (For eksempel, forklarer du hvorfor den valgte regnskapspraksisen ikke er den mest hensiktsmessige i lys av selskapets omstendigheter (ISA 260, punkt 16))

Spørsmål om funn knyttet til lover og forskrifter:

- 1) Hvilke lover og forskrifter sjekker du vanligvis at selskapet overholder?
- 2) Hvilke brudd på lover/forskrifter er det mest vanlig å finne?
- 3) Informerer du styret dersom du finner brudd på lover/forskrifter? (Når og hvordan informerer du)?
- 4) Informerer du styret om hvor alvorlige bruddene på lov/forskrift er?
- 5) Informerer du styret om alle vesentlige brudd på lover/forskrifter?
- 6) Hvor detaljert informasjon gir du? (For eksempel, informerer du om årsaken til feilen)
- 7) Fra din erfaring som revisor, hvor detaljert informasjon knyttet til brudd på lover og forskrifter tror du styret forventer/ønsker å bli informert om? (F.eks. ønsker styre informasjon om alle brudd eller bare brudd av en viss størrelse/alvorlighetsgrad)

Generelle spørsmål om kommunikasjon:

- 1) Synes du det blir gitt tilstrekkelig informasjon til den revisjonspliktige i forbindelse med revisjonen?
- 2) Erfarer du at styret i det revisjonspliktige selskapet er fornøyd med informasjonen de mottar underveis og ved avslutning av revisjonen?
- 3) Erfarer du at informasjonen styret får i forbindelse med revisjonen er relevant og forståelig?
- 4) Erfarer du at styret ønsker mer informasjon fra deg enn hva de får?
- 5) Er det forhold som ikke blir omfattet av regelverket du mener det bør informeres om?
- 6) Føler du at kommunikasjonen mellom revisor og styret er jevnt over god eller kunne kommunikasjonen vært bedre?

Spørsmål om den nye revisorloven

- 1) Ved utførelse av revisjon for regnskapsåret 2020, vil du kun ta utgangspunkt i den gamle loven?
- 2) Hvor god kjennskap har du til innholdet i den nye revisorloven som trådte i kraft 01.01.2021?
- 3) Har du kjennskap til den nye regelen § 9-5 om revisors *kommunikasjon med styret*?
- 4) Tror du denne bestemmelsen vil endre kommunikasjonen mellom revisor og styret? Hvis ja, på hvilken måte?
- 5) Tror du at kommunikasjonen med styret vil bli *bedre* og mer *relevant* med den nye bestemmelsen?
- 6) Tror du *revisors profesjonelle skjønn* vil bli mer eller mindre vesentlig når bestemmelsen om revisors kommunikasjon med styret får et mer generelt preg? (erstatte dagens liste over forhold som skal påpekes)
- 7) Tror du terskelen for hvilke forhold som skal kommuniseres til styret blir lavere eller høyere når revisor selv må avgjøre hva som utgjør forhold som styret bør gjøres kjent med for å utøve sitt tilsyns- og forvaltningsansvar?
- 8) Ser du fordeler/ulempes med bestemmelsen om at revisors kommunikasjon med styret får et mer generelt preg?
- 9) Hva er dine tanker om at kravet til nummererte brev videreføres og at kommunikasjonen med styret dermed fortsatt skal nummereres?
- 10) Ser du fordeler/ulempes med nummereringen?

Spørsmål om paragrafen under:

§ 9-5 Revisor skal se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret

- 11) Tror du denne bestemmelsen vil føre til bedre notoritet (etterviselig) og kontrollerbarhet?
- 12) Tror du regelen over vil føre til at de kommuniserte forholdene *i større grad* vil bli behandlet av styret?
- 13) Ser du fordeler/ulemper ved bestemmelsen?

Helt til slutt:

- 14) Tror du kommunikasjonskravet i den nye revisorloven vil forbedre kommunikasjonsprosessen mellom revisor og styret?

Vedlegg 2: Intervjuguide styret

Om respondenten og aksjeselskapet

- 1) Hva er din rolle i styret?
- 2) Hvor lenge har du vært styremedlem/styreleder?
- 3) Kan du anslå cirka hvor mange årsoppgjør du har vært med på?
- 4) Hvor tett dialog pleier revisor å ha med styret/styreleder? Har dere avtalt med revisor hvem han skal kommunisere med?

Respondentens forståelse av revisjon

- 1) Har du kjennskap til begrepene vesentlighet og risiko?
- 2) Vet du hvor mye av regnskapet revisor sjekker?
- 3) Har du kjennskap til hvilke interne kontroller som er relevant for revisjonen? Vet du om revisor etterprøver alle intern kontroller?
- 4) Har du kjennskap til revisors risikovurdering, og hvordan denne samsvarer med testing av intern kontroll?

Plan

Spørsmål:

- 1) Har revisor informert styret/ledelsen om revisjonsplanens innhold og tidspunkt?
- 2) Hvis ja, hvor detaljert informasjon har dere i så fall mottatt?
- 3) Hvor detaljert informasjon ønsker/forventer dere å få angående planlegging av revisjonen?
- 4) Ser du fordeler/ulempes ved å bli informert om planens innhold?

Vesentlighet

Spørsmål:

- 1) Er du kjent med vesentlighetsbegrepets innhold?
- 2) Kan du huske at revisor har informert om hva vesentlighet er og hva det innebærer?
- 3) Vet du hvilke regnskapsposter revisor sjekker?
- 4) Kan du huske at revisor har informert om hvor mye av regnskapet han har sjekket?
- 5) Ønsker du informasjon om vesentlighetsgrenser? Hvis ja, ønsker du vesentlighetsgrenser for hver regnskapspost eller totalt sett for hele regnskapet?

Risiko

- 5) Har revisor informert styret om *risikovurderingen* og hva denne *inneholder*?
- 6) Har revisor informert styret om områder med *høyere risiko* for vesentlig feilinformasjon og hvordan revisor planlegger å håndtere slik risiko? Er dette informasjon styret ønsker?
- 7) Har revisor informert styret om *særskilt risiko* (risiko som etter revisors skjønn krever ekstra revisjonsmessig oppmerksomhet) for vesentlig feilinformasjon og hvordan revisor planlegger å håndtere slik risiko? Er dette informasjon styret/ledelsen ønsker?
- 8) Forventer/ønsker styret *informasjon* om alle forhold som kan påvirke risikoen for vesentlig feilinformasjon? I hvor stor grad ønsker/forventer styret å bli informert?
- 9) På hvilket *tidspunkt* ved revisjonen forventer/ønsker styret at informasjonen skal komme frem? Underveis eller ved avslutning av revisjonen?

Funn

Spørsmålene om funn har vi valgt å dele inn i ulike kategorier slik loven og standardene gjør. De ulike typene funn som blir oppdaget i løpet av en revisjon er skjedd på bakgrunn av *feil, mangler i intern kontroll, misligheter* eller *brudd på lover og forskrifter*.

Spørsmål om funn knyttet til feil og mangler i intern kontroll:

- 10) Vet du hvilke interne kontroller revisor vanligvis tester (f.eks. ulike systemer, rutiner)?
- 11) Vet du om revisor tester alle interne kontroller?
- 12) Informerer revisor om hvilke interne kontroller han planlegger å teste?
- 13) Informerer revisor om hvilke feil/mangler han finner? Når og hvordan informeres det?
- 14) Informerer revisor om hvor vesentlige feil/manglene er?
- 15) Vet du om revisor informerer om alle vesentlige mangler han finner?
- 16) Hvor detaljert informasjon gir revisor? (For eksempel, gir revisor en beskrivelse og mulig virkning av mangelen og hvordan mangelen kan forbedres/rettes)
- 17) Opplever styret at informasjonen revisor gir er relevant og forståelig?
- 18) Hvor mye informasjon ønsker/forventer styret å få om feil/mangler knyttet til intern kontroll?

Spørsmål om funn knyttet til regnskapsfeil og mangler:

- 8) Vet du hvilke typer regnskapsfeil/mangler revisor ser etter?
- 9) Vet du hvilken type regnskapsfeil som anses som mest alvorlige? (skatte/avgifts feil)

- 10) Informerer revisor styret om hvilke regnskapsfeil/mangler han finner? (Når og hvordan informeres det)?
- 11) Informerer revisor styret om hvor alvorlige regnskapsfeilen/manglene er?
- 12) Vet du om revisor informerer om alle vesentlige feil/mangler?
- 13) Hvor detaljert informasjon får du? (For eksempel, informeres det om årsaken til feilen)
- 14) Hvor mye informasjon ønsker/forventer styret å få om feil/mangler knyttet til regnskapsfeil? Ønsker styret informasjon om alle feil/mangler?

Spørsmål om funn knyttet til misligheter:

- 6) Vet du om revisor har stort fokus på å avdekke misligheter?
- 7) Dersom det blir avdekket misligheter, vet du hvordan revisor håndterer dette?
- 8) Ønsker/forventer styret at revisor innfører tiltak for å unngå fremtidige misligheter?
- 9) Ønsker/forventer styret at revisor gjør en vurdering av selskapets rutiner for å forhindre/avdekke misligheter?
- 10) Hvor mye informasjon ønsker/forventer styret å få om misligheter? Ønsker styret informasjon om alle typer misligheter uansett størrelse/alvorlighetsgrad?

Spørsmål om betydelige funn: (ISA 260 punkt 16)

- 1) Vet du hvor mye av selskapets regnskapspraksis revisor sjekker?
- 2) Vet du om revisor sjekker alle regnskapsprinsipper, estimater og tilleggsopplysninger i regnskapet?
- 3) Vet du om revisor sjekker alle estimater som er utført? (For eksempel, nedskrivninger, avskrivninger og avsetning for tap)?
- 4) Blir styret informert om revisors synspunkter på de ulike estimatene som er utført?
- 5) Vet du om revisor har informerer styret om sine synspunkter rundt selskapets regnskapspraksis ellers? Når og hvordan blir det informert?
- 6) Hvor detaljert informasjon gir revisor rundt selskapets regnskapspraksis? (For eksempel, forklarer han hvorfor den valgte regnskapspraksisen ikke er den mest hensiktsmessige i lys av selskapets omstendigheter (ISA 260, punkt 16))
- 7) Hvor mye informasjon ønsker/forventer styret å få om selskapets regnskapspraksis? Ønsker styret at revisor uttaler seg om alle selskapets estimater og prinsipper?

Spørsmål om funn knyttet til lover og forskrifter:

- 8) Vet du hvilke lover og forskrifter revisor vanligvis sjekker at selskapet overholder?

- 9) Vet du hvilke brudd på lover/forskrifter det er mest vanlig å finne?
- 10) Vet du hvilke brudd på lover/forskrifter som anses som mest alvorlige?
- 11) Informerer revisor styret dersom han finner brudd på lover/forskrifter? (Når og hvordan informerer han)?
- 12) Informerer revisor styret om hvor alvorlige bruddene på lov/forskrift er?
- 13) Informerer revisor styret om alle vesentlige brudd på lover/forskrifter?
- 14) Hvor detaljert informasjon ønsker/forventer styret å få? (For eksempel, ønsker styret informasjon om årsaken til feilen og hvilke tiltak som kan innføres for å unngå fremtidige brudd på lover og forskrifter)

Generelle spørsmål om kommunikasjon:

- 7) Synes du det blir gitt tilstrekkelig informasjon i forbindelse med revisjonen?
- 8) Mener du at informasjonen du mottar er relevant og forståelig?
- 9) Er det forhold du savner at revisor informerer om?
- 10) Føler du at kommunikasjonen mellom revisor og styret er jevnt over god?

Spørsmål om ny revisorlov

- 1) Visste du at det er kommet en ny revisorlov? **Hvis ja**, hvordan fikk du vite det?
- 2) Har revisor informert styret om den nye revisorloven og hvilke endringer det vil medføre ved gjennomføring av revisjonen?
- 3) Vet du hvordan den nye loven vil endre revisors kommunikasjon med styret og ledelsen? **Hvis ja**, kan du nevne på hvilken måte?
- 4) Tror du denne bestemmelsen vil forbedre kommunikasjonen mellom revisor og styret? Hvis ja, på hvilken måte?
- 5) Tror du at revisors kommunikasjon med styret vil bli *bedre* og mer *relevant* med den nye bestemmelsen?
- 6) Tror du terskelen for hvilke forhold som skal kommuniseres til styret blir lavere eller høyere når revisor selv må avgjøre hva som *utgjør forhold som styret bør gjøres kjent med for å utøve sitt tilsyns- og forvaltningsansvar*?
- 7) Ser du fordeler/ulempes med bestemmelsen om at revisors kommunikasjon med styret får et mer generelt preg?
- 8) Hva er dine tanker om at kravet til nummererte brev videreføres og at kommunikasjonen med styret dermed fortsatt skal nummereres? Ønsker styret dette?

9) Ser du fordeler/ulemper med nummereringen?

Spørsmål om paragrafen under:

§ 9-5 Revisor skal se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret

15) Tror du denne bestemmelsen vil føre til bedre notoritet (etterviselig) og kontrollerbarhet?

16) Tror du regelen over vil føre til at de kommuniserte forholdene *i større grad* vil bli behandlet av styret?

17) Ser du fordeler/ulemper ved bestemmelsen?

Helt til slutt:

10) Tror du kommunikasjonskravet i den nye revisorloven vil forbedre kommunikasjonsprosessen mellom revisor og styret?

Vedlegg 3: Diskusjonsnotat «Ansvarlighet»

av **Elise Høigilt**

Målet med dette diskusjonsnotatet er å diskutere og reflektere over den kunnskapen og erfaringen jeg har opparbeidet meg gjennom mine to år på masterstudiet i regnskap og revisjon - siviløkonom på Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. Ansvarlighet (Responsibility) er et av tre kjerneområder Handelshøyskolen anser som sentrale og av stor betydning når vi som studenter er ferdig utdannet og skal videre i arbeidslivet. Hensikten med diskusjonsnotatet er derfor å knytte kjerneområdet «ansvarlighet» til vår masteroppgave, samt til den kunnskapen og erfaringen jeg har tilegnet meg i løpet av min tid som student ved Universitetet i Agder.

Presentasjon av masteroppgaven

Tema for masteroppgaven er kommunikasjon mellom revisor og den revisjonspliktige, og mer spesifikt hvordan revisor kommuniserer vesentlighet, risiko, plan og funn til styret i mellomstore aksjeselskaper. Hovedformålet er å undersøke om revisor overholder kravene i revisorloven og revisjonsstandardene ved utførelse av revisjonen, og om informasjonen revisor gir samsvarer med styrets forventninger.

I vår masteroppgave belyser vi problemstillingen gjennom tidligere forskning og litteratur på området. For å besvare problemstillingen har vi benyttet kvalitativ metode og gjennomført dybdeintervju med fire revisorer og fire styreledere. Hovedhensikten med dybdeintervjuene var å undersøke hvilke tanker revisor og styret har om den lovpålagte kommunikasjonen som revisor må forholde seg til ved gjennomføring av revisjonen.

Undersøkelsen viser at revisor stort sett overholder kommunikasjonskravene i revisorloven og revisjonsstandardene, og i noen tilfeller informerer revisor også utover kravene. Styrets forventinger til informasjon er på de fleste områder lavere enn hva standardene forutsetter, spesielt når det gjelder planlegging, risiko og vesentlighet.

Hvordan er masteroppgaven relatert til ansvarlighet

Revisors rolle ved utførelse av revisjonen er å fremstå som allmennhetens tillitsperson, noe som innebærer at yrket har et stort ansvar (Revisorloven § 1-2), (Birkeland, 2017, s.64). For å tilfredsstille vilkårene som allmennhetens tillitsperson stiller lovgivning og de internasjonale standarder høye krav til revisors uavhengighet, objektivitet og etikk (Revisorloven § 4-1).

Revisors arbeidsoppgaver må oppfylle disse kravene til enhver tid, noe som innebærer at revisor har et ansvar om å overholde disse kravene når revisor kommuniserer vesentlighet, risiko, plan og funn til styret i mellomstore aksjeselskaper.

Det er også viktig med ansvarlighet i forhold revisors erstatningsansvar. Dersom revisor ikke utfører revisjonen i samsvar med lover, standarder og annet regelverk, kan revisor bli ansvarlig dersom noen lider tap som følge av at feil ikke er blitt oppdaget. Revisors erstatningsansvar er av stor betydning for vår oppgave, siden oppgaven handler om hvordan revisor kommuniserer i henhold til revisorloven og revisjonsstandardene.

På bakgrunn av en rekke større og mindre skandaler i næringslivet de senere år, både i utlandet og i Norge, har det vært stilt spørsmål om høyskoler med økonomisk-administrative studier har sviktet når det gjelder undervisning i etikk og moral (Gulden, 2014, s. 13).

I vårt utdanningsløp har «Revisjon 1 og Revisjon 2» nøyte gjennomgått revisors ansvar og viktigheten av dette. Vi har videre fått en grunnleggende innføring i etiske retningslinjer og vurderinger, gjennom emne «Etikk». Dette er viktig med bakgrunn i at vi som fremtidige revisorer vil stå ovenfor en rekke etiske og moralske dilemmaer i vår arbeidshverdag. En praktiserende revisor må vite hva autoritative regler krever av ham og hvilken betydning det vil ha dersom reglene brytes, men dette er bare en del av det grunnlaget revisor trenger for å kunne handle fornuftig dersom revisor står ovenfor et moralsk eller etisk dilemma (Gulden, 2014, s. 14).

Et eksempel på etisk dilemma kan være at en stor og lønnsom kunde presser revisjonsselskapet til å handle i strid med deres etiske retningslinjer i forbindelse med revisjonen. Revisor eller revisjonsselskapet må i en slik situasjon vurdere om de skal handle etisk og i samsvar med sine retningslinjer, noe som fører til at de risikere å miste kunden, eller handle i strid med etikken og dermed beholde kunden.

Det fremgår videre at revisor skal følge Den norske Revisorforeningen (DnRs) sine regler om etikk, som blant annet omhandler profesjonell kompetanse, integritet, konfidensialitet og profesjonell atferd (DnR regler om etikk pkt. 110.1, 200.4, 200.6, 240.1). Disse kravene er nødvendige for å sikre at revisjonskonklusjonen er objektiv og basert på revisjonsbevis (ISA 200 A17).

I denne masteravhandlingen som omhandler revisor kommunikasjon med styret i mellomstore aksjeselskaper, er det viktig at revisor overholder gjeldene lovverk ved gjennomføring av

revisjonen. I tillegg må revisor være i stand til å identifisere etiske og moralske dilemmaer og å være seg egne etiske holdninger bevisst.

Masterutredningen ser videre på hvordan styret i mellomstore aksjeselskaper opplever revisors kommunikasjon av vesentlighet, risiko, plan og funn. Styrets oppgaver og plikter reguleres av aksjeloven, selskapsvedtektene og styreinstruksen (Aksjeloven § 2-2 første ledd, § 6-23), noe som innebærer at styret har et stort ansvar.

Styrets ansvarsområder i mellomstore aksjeselskaper og i forbindelse med problemstillingen er:

Forvaltningsansvaret etter aksjeloven § 6-12 (1-4)ledd. Styret har ansvar for forvaltningen av selskapet som innebærer organisering av virksomheten, fastsettelsen av planer, budsjetter og retningslinjer for virksomheten. Under styrets forvaltningsansvar hører også iverksettelse og overvåkning av selskapets interne kontroller, fastsettelse av årsregnskap og selskapets formuesforvaltning (Fredriksen, 2019, avsnitt 16).

Tilsynsansvaret etter aksjeloven § 6-13. Styret har ansvar for å føre tilsyn med at den daglige ledelse oppfyller sine forpliktelser til å sørge for at selskapets effektive daglig drift er i samsvar med styrets instruks (Aksjeloven § 6-13 annet ledd). Styret utarbeider ofte instruks og handlingsrammer for den daglige ledelsen for å begrense beslutningsmyndighet på visse områder for å holde kontroll (Perland, 2011, avsnitt 11).

Forsvarlig egenkapital og likviditet etter aksjeloven § 3-4. Siden styret er pliktig til å holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling, står styret ansvarlig for selskapets egenkapital og likviditet, og har en handleplikt dersom egenkapitalen blir lavere enn forsvarlig, vurdert ut ifra risikoen og omfanget av virksomheten (Aksjeloven § 3-5).

Erstatningsansvar etter aksjeloven § 17-1. Selskapet, aksjeeier eller andre kan kreve at daglig leder, styremedlem, medlem av bedriftsforsamlingen, gransker eller aksjeeier erstatter skade som de i den nevnte egenskap forsettlig eller uaktsomt har voldt vedkommende.

Det er viktig med ansvarlighet i forhold til styrets erstatningsansvar. Styrets ansvar for å vurdere om selskapet har en forsvarlig egenkapital er et typisk eksempel på en situasjon hvor styret kan holdes erstatningsansvarlig. Kravet om forsvarlig egenkapital innebærer en plikt for styret til å følge med og vurdere om selskapet har en forsvarlig egenkapital og likviditet. Kravet betyr også at styret må la være å gjennomføre handlinger som medfører at egenkapitalen blir uforsvarlig lav eller likviditeten blir dårlig.

Man kan også som styreleder eller som medlem i styret bli stilt ovenfor en rekke etiske og moralske dilemmaer. Et styremedlem bør derfor ha kjennskap til hva autoritative regler krever og hvilke konsekvenser det vil ha dersom reglene brytes, men i tillegg må personer i styret ha kunnskap til å kunne handle fornuftig dersom de står ovenfor et etisk eller moralsk dilemma.

Oppsummering og konklusjon

Masterutredningen har lært meg på et mer detaljert nivå hvilket ansvar revisor har når det gjelder kommunikasjon av vesentlighet, risiko, plan og funn til styret i mellomstore aksjeselskaper. Det har vist meg at revisor må forholde seg til en rekke ulike lover og regler, samtidig som revisor må utvise profesjonelt skjønn og sunn skepsis gjennom hele revisjonen. Videre må revisor forsøke å oppfylle kundens forventninger til kommunikasjon, ved at revisjonsselskapene leverer stor grad av revisjonskvalitet og på denne måten oppnår høy kundetilfredshet. I tillegg har diskusjonsnotatet ført til at jeg har sett på problemstillingen ut fra et etisk perspektiv, og opparbeidet meg kunnskap om ulike etiske og moralske dilemmaer revisor kan stå ovenfor. Dette tenker jeg at er viktig kunnskap når jeg selv skal gå inn i revisjonsbransjen etter endt studie.

Totalt sett ser vi at masterutredningen kan knyttes til temaet ansvarlighet på flere ulike områder. Problemstillingen belyser revisors og styrets ansvarlighet i forhold til etterlevelse av lover og standarder, samtidig som ansvar i forbindelse med etiske perspektiver blir belyst.

MRR-studiet ved Handelshøyskolen på UIA har gitt meg mye kunnskap om forhold innenfor revisjon, og lært meg å tenke kritisk i forhold til ansvarlighet, slik dette diskusjonsnotatet viser. Gjennom studiet har vi lært mye innenfor områdene regnskap, revisjon og finans, og jeg er sikker på at disse to årene har forberedt meg til å lykkes i arbeidslivet.

Kilder:

Birkeland, K. (2017). *Ekstern revisors handleplikter*. Cappelen Damm AS. Fredriksen, 2019, avsnitt 16).

Gulden, B. P. (2014). *Etikk, moral og revisjon: Teori, analyse og handlingsvalg*. (3. utg). Fagbokforlaget

Perland, O.F. (2011). Styreansvar ifølge aksjeloven. *Lederkilden.no nr.5*, 2011.

<https://www.lederkilden.no/tema/styrearbeid/v-styrearbeid/styreansvar-etter-de-nye-aksjelovene>

Lover, forskrifter og standarder:

Aksjeloven. (1997). *Aksjeloven (LOV-1997-06-13-44)*.

Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44>

Revisorloven. (1999). *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven) (LOV-1999-01-15-2)*.

Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NLO/lov/1999-01-15-2>

Vedlegg 4: Diskusjonsnotat «Internasjonalisering»

av Olena Roma

Masteroppgaven handler om temaet revisors kommunikasjon med styret. Problemstillingen er hvordan revisor kommuniserer vesentlighet, risiko, plan og funn i henhold til revisorloven og revisjonsstandardene ved revisjon av mellomstore aksjeselskaper og om denne kommunikasjonen samsvarer med styrets forventninger. Oppgaven fokuserer på revisors rolle, oppgaver og forpliktelser, basert på revisorloven og internasjonale revisjonsstandardene, og styrets holdninger i forbindelse med kommunikasjon med revisor. Informasjonen er innhentet ved å intervju fire erfarne revisorer, som bl.a. representerer fem av de store revisjonsselskapene, og fire styreledere i mellomstore aksjeselskaper.

Vi har valgt å dele funn inn i ulike kategorier, tilsvarende som revisorloven og standardene gjør. De nevnte kategoriene er: mangler i intern kontroll, feil, misligheter, betydelige funn, samt brudd på lover og forskrifter. Loven stiller krav til at vesentlige forhold i kategoriene over, skal kommuniseres skriftlig til ledelsen og i nummerert brev til styret (Revisorloven § 5-2 fjerde ledd, § 5-4). Styrelederne oppgir å bli informert skriftlig om større mangler. Dette tyder på at revisorene i undersøkelsen følger kravet. Styrelederne sier videre at de kun ønsker informasjon om mangler av en viss størrelse, noe som stemmer godt overens med kravet i ISA 265 pkt. 9. Totalt sett, virker styret å være fornøyd med informasjonen revisor gir og har ikke forventinger til informasjon som går utover dette.

Definisjonen av *internasjonalisering* er hvordan nasjonale myndigheter og utdanningsinstitusjoner på alle nivåer skal møte de utfordringene og mulighetene som oppstår som følge av økt globalisering (Regjeringen, 2008). I de siste årene har revisorprofesjonen blitt påvirket av internasjonalisering. Dette kom godt tilsynet ved arbeidet med revisorloven på 1990-tallet, da man oppnådde at God Revisjonsskikk skulle bygge på International Standards on Auditing (ISA-er) utviklet av International Financial Accounting Committee (Myhre, 2004, avsnitt 1). Norske revisjonsstandarder bygger på ISA-ene og ble implementert i 1996. Norge vil gjennom EØS-avtalen være forpliktet til å forholde seg til EUs 8. direktiv som har foreslått å innføre ISA-ene (Myhre, 2004, 12 avsnitt). Resultatet av dette er at norsk revisjon og standardsetting har blitt internasjonalisert over de senere årene.

Internasjonalisering medfører endringer i revisjonsbransjen. Revisors kommunikasjon med styret sees å ha følgende forbindelse med konseptet *internasjonalisering*. Aktuelle trender og krefter kan være en økning i kravene til gode kunnskaper i engelsk språk, harmonisering av

den nye revisorloven (01.01.2021) med internasjonale revisjonsstandarder, økning i digitalisering av kommunikasjon og økning i bruk av revisors profesjonelle skjønn.

Revisors rolle ved utførelse av revisjonen er å fremstå som allmennhetens tillitsperson (Revisorloven § 1-2), (Birkeland, 2017, s.64). For å tilfredsstillе vilkårene som allmennhetens tillitsperson stiller lovgivningen og de internasjonale standarder høye krav til revisors uavhengighet, objektivitet, faglige integritet og taushetsplikt (Revisorloven § 4-1 til § 4-8 og § 6-1). Som følge av internasjonalisering stiller de fleste revisjonsselskapene krav til revisorer om gode kunnskap i engelsk språk. Kravet henger sammen med at de revisjonspliktige selskapene ofte har regnskap på engelsk. En annen årsak kan være at dataprogrammer som brukes av både revisor i revisjonsprosessen, og av den revisjonspliktige ved regnskapsavleggelse, er på engelsk. Dermed blir revisors kommunikasjon med styret mer effektiv dersom revisor har gode kunnskaper i engelsk. Siden revisor har anledning til å utføre høyere kvalitet av revisjonstjenesten ved å ha inngående kunnskap i engelsk språk.

Konsekvensen av revisors gode kunnskap i engelsk språk er at revisor raskere vil oppdage vesentlige regnskapsfeil og mangler, enn hvis revisor hadde re kunnskap i engelsk. Styreledere får nytte av dette, da de har mulighet til å rette opp feilene og iverksette forbedringstiltak for mangler i selskapets rutiner. Det positive ved økning i bruk av engelsk språk er en økning av konkurransefortrinn for norske selskaper. Høyere krav til kunnskap i engelsk medfører at revisorer er nødt til å skaffe seg høyere kvalifikasjoner både i løpet av utdanning og videre i arbeidslivet. Universitet i Agder aktivt bidrar til at studenter skaffer seg gode kunnskap i engelsk ved å gjennomføre undervisning på engelsk, hvor masterprogrammet i regnskap og revisjon, hvor cirka 50 prosent av alle fag undervises på engelsk språk. Den neste trenden som er knyttet til konseptet *internasjonalisering*, er harmonisering av den nye revisorloven (01.01.2021) med internasjonale revisjonstandarder, ISA-er (NOU 2017:15, s. 8). Den «gamle» revisorloven fra 15.01.1999 ble erstattet av den «nye» revisorloven som trådte i kraft i 01.01.2021 (Prop. 37 LS (2019–2020), s. 17). Lovendringene på områdene som er relevant for revisors kommunikasjon med styret inkluderer bl.a. endringene i revisors kommunikasjonskrav, endringene i de særnorske uttalelsene i revisjonsberetning, endringene som er skjedd i forhold til revisors skriftlige kommunikasjon med styret, samt endringer knyttet til «30.6-beretningen».

En nylig lovendring som har betydning for tema av masteroppgaven, er endring i revisors kommunikasjonskrav (Revisorloven § 9-5). Revisorloven § 9-5 første ledd erstatter dagens §

5-2 i den «gamle» loven. Den nye loven åpner for et mer generelt krav om at revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som styret bør gjøres kjent med. Loven legger vekt på revisors ansvar om å kontrollere at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret og at det faktisk blir iverksatt et forbedringstiltak (Revisorloven § 9-5 første ledd). Den skriftlige kommunikasjonen skal fortsatt nummereres, men brevformen er ikke lenger et krav (Knudsen, 2020, avsnitt 24).

En annen lovendring som er relevant for konseptet *internasjonalisering* og oppgavens problemstilling er endringer i revisors uttalelse om bokføringsreglene og endringene i særnorske uttalelser i revisjonsberetning, som for eksempel såkalt «30.6-beretningen». Revisorloven § 9-7 første og annet ledd, inneholder endringer om at revisor ikke skal uttale seg spesifikt om bokføringen. Videre er de særnorske uttalelsene i revisjonsberetningen fjernet, noe som er i tråd med harmoniseringen av den nye revisorloven med følgende EU-regulering No537/2014 of the European Parliament and of the Council of 16.04.2014 (Regjeringen, 2018, s. 1), (DnR, 2021, avsnitt 8). En annen endring i forbindelse med ny revisorlov er at «30.6-beretningen» er fjernet, slik at det ikke lenger er et krav om å avgi revisjonsberetning i de tilfeller hvor det ikke foreligger årsregnskap (DnR, 2019, avsnitt 4).

Særnorske regler og krav, SA 3801 og SA 3802, finnes i egne norske standarder (Tvedt, 2006, avsnitt 19). I tilfeller hvor norsk regelverk stiller høyere krav til utførelse av revisjonsarbeid enn ISA-ene, tolkes ISA-ene på grunnlag av dette (Hjelmeng, 2010). Ved dette legger den norske regjeringen grunnlag for å bidra til fri utveksling av tjenester i EU, sikre et velfunderende indre EU-marked og forenkler selskapets finansielle rapportering på tvers av grensene.

Den neste trenden som er knyttet til konseptet *internasjonalisering* og som er relevant for problemstillingen, er økning i digitalisering av kommunikasjon. Som følge av turbulente korona tider, globalisering og teknologiske fremskritt ble digitalisering hevet opp til et høyere nivå på kort tid. Det foreligger et høyt fokus på hvordan teknologiske fremskritt vil bidra til å endre arbeidsplasser fremover i tid. Perioden vi lever i blir omtalt som å innebære en digital transformasjon som er antatt å være i stand til å skape nye og forbedrede kommunikasjonsmetoder (Deloitte, u.å.). Dette innebærer hvilket potensial AI og robotisering vil ha på revisjonsprosessen og revisors verdiforsalg de neste årene.

Kommunikasjonsprosessen er en del av arbeidsdagen til revisor. For å belyse revisors kommunikasjon med den revisjonspliktige ble kommunikasjonsteori underbygd med The

Mathematical Theory of Communication (Shannon & Weaver, 1949). Den opprinnelige modellen inneholdt følgende elementer: avsender, budskap, koding, kanal, støy, avkoding, forstått budskap, mottaker (Shannon & Weaver, 1949). Norbert Wiener (1955) bearbeidet Shannon-Weaver modellen og har lagt til elementene *reaksjon* og *tilbakemelding*, som førte til at modellen ble omgjort fra en lineær enveiskommunikasjon modell til en sirkulær toveiskommunikasjon modell (Verdu, 2000).

I forbindelse med konseptet *internasjonalisering* vil jeg se nærmere på to elementer i modellen: koding og kanal. Avsenderen bruker koding – verbal kommunikasjon, skriftlig kommunikasjon, meldinger eller bilder. Budskapet formidles av avsenderen gjennom kanaler, det vil si ved ansikt-til-ansikt-kontakt (F2F) med mottakeren, telefonprat eller meldinger (Flensburg,2009). Digitalisering, pandemien og *internasjonalisering* har ledet til at revisor oftere velger digitalt verktøy for kommunikasjon fremfor ansikt-til-ansikt kontakt. Fordelen både for revisor og den revisjonspliktige er at begge parter sparer tid, samt forbedrer sine ferdigheter i å bruke elektronisk dataverktøy og har mulighet til kommunikasjon verden rundt, uavhengig av bosted. Ulempen for begge parter kan være at digital kommunikasjon har noen begrensninger, som ifølge forskning, regnes ikke som en informasjonskanal som formidler mest informasjon (Jacobsen & Thorsvik, 2014, s.285).

Palvia et al., (2011) definerer *rik informasjonskanal* som den kanalen som formidler mest informasjon. Forskning om kommunikasjonskanaler viser at valg av en effektiv kommunikasjonskanal er knyttet til budskapet. Jo mer usikkerhet det er knyttet til budskapets tolkning, desto rikere informasjonskanal bør revisor benytte (Dennis & Valacich, 1999). Den rikeste kommunikasjonskanalen er ansikt-til-ansikt kanalen (Limayem et al., 2007). Trenden *internasjonalisering* kan lede til at utveksling av informasjon mellom revisor og det revisjonspliktige selskapet blir mindre effektiv siden en del av budskap blir tapt på grunn av kommunikasjonen foregår digitalt, ikke personlig. Revisor trenger å vite hvordan styret og ledelsen tolker, forstår og reagerer på budskapet. Hatfield (2011) undersøkte i anvendelsen av sosial tilstedeværelse teori (Short et al.,1976) hvordan klienter reagerte på forespørsler fra revisorer som varierer i modalitet, teorien som foreslår at større oppfattet sosial tilstedeværelse (for eksempel F2F) fører til forbedret samarbeid og informasjonsdeling mellom parter. Saiewitz & Kida (2018) fant at klienter svarer mer unnvikende når revisor ber om informasjon via e-post eller på telefonen. Agoglia et al., (2010) bekrefter at når mislighetsrisiko er høy, så foretrekker revisorer personlig intervju med ledelsen, selv om de opplever betydelig tidspress og er midt i oppgjørsperioden. Derfor digitalisering av

kommunikasjonsprosesser i revisjonsbransjen innebærer både fordeler og ulemper for revisor og det revisjonspliktige selskapet.

Den neste trenden som er knyttet til konseptet *internasjonalisering* og som er relevant for problemstillingen, er en økning i bruk av revisors profesjonelle skjønn når det gjelder revisors kommunikasjonskrav fastsatt i ny revisorloven § 9-5. Det at revisor i større grad bruker sitt profesjonelle skjønn er konsekvensen av både endringen i den nye revisorloven og digitaliseringsprosessen. Det nye kommunikasjonskrav (Revisorloven § 9-5) forplikter revisor til å kommunisere til styret alle forhold som revisor mener at styret bør gjøres kjent med. På denne måten legger den nye loven mer vekt på revisors skjønnsmessige vurderinger enn den gamle loven (av 15.01.1999). Digitaliseringsprosessen, som er forbundet med konseptet *internasjonalisering*, påvirker revisjonsprosessen, revisors verdiforslag og revisors fremtidige ferdigheter. Digitalisering i revisjonsbransjen handler i stor grad om å optimalisere og forenkle interne prosesser, slik at revisor kan benytte mer tid på verdiskapende aktiviteter. På denne måten vil repetitive, enklere arbeidsoppgaver utføres av spesialiserte dataprogrammer, mens revisors arbeid vil sannsynligvis bli utviklet i retning av vurdering av mer komplekse oppgaver og økning i bruk av revisors profesjonelle skjønn.

Profesjonelt skjønn er anvendelse av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor revisorloven, revisjonsstandarder, regnskap og etikk ved beslutningstaking av revisjonsoppdraget (ISA 200, pkt. 16, pkt.13k). Profesjonelt skjønn skal utøves av revisor ved gjennomføring av revisjonen (Revisorloven § 5-2 første ledd), (ISA 200 pkt.16 A25-A29). Konseptet *internasjonalisering* er knyttet til revisors profesjonelle skjønn gjennom endringen av revisors kommunikasjonskrav i den nye revisorloven. Selv om revisorloven og revisjonsstandardene gir en veiledning om revisjonsprosessen, må revisor bruke beste skjønn for tolkning og implementering av regelverket ved utførelse av et hvert revisjonsoppdrag. Beste skjønn brukes ved vurdering av vesentlighetsgrenser, revisjonsrisiko, tidspunkt og omfang av revisjonshandlinger, samt til evaluering av ledelsens regnskapsestimer og tilstrekkeligheten av revisjonsbevis. Ved bruk av beste skjønn bestemmer revisor hva som er vesentlige feil, hva som er mangler i interne kontroller, og hvilke lovbrudd som må kommuniseres til styret i nummererte brev (Revisorloven § 5-4). Denne type oppgaver kan ikke utføres av dataprogrammer, men krever en menneskelig ressurs med spesiell kompetanse på fagområdet. Ved bruk av vesentlighetskonseptet, som avgjøres av revisors profesjonelle skjønn, fastsettes det vesentlighetsgrenser for regnskapet totalt sett og for enkelte regnskapsposter. I tillegg settes alle typer av risikovurderingshandlinger og

risikohåndteringshandlinger ved bruk av skjønnsmessig vurdering. Dette faktum bestemmer hva som skal rapporteres i en revisjonsberetning og hvilke informasjon styret og ledelsen vil motta fra revisor. På denne måten påvirker konseptet *internasjonalisering* krav til revisors kompetanse og profesjonelle ferdigheter.

Oppsummert, konseptet *internasjonalisering* er forbundet med endringer i revisjonsbransjen. De fleste revisjonsselskapene stiller krav til revisorer om god kunnskap i engelsk språk. Konsekvensen av revisors gode kunnskap i engelsk språk er at revisor raskere vil oppdage vesentlige regnskapsfeil og mangler, enn hvis revisor hadde svake kunnskap i engelsk språk. Styreledere får nytte av dette, da de har mulighet til å rette opp feilene og iverksette forbedringstiltak for mangler i selskapets rutiner. Harmonisering av den nye revisorloven (01.01.2021) med internasjonale revisjonstandarder, ISA-er (NOU 2017:15, s. 8) inkluderer bl.a. at de særnorske uttalelsene i revisjonsberetning ikke lenger er påkrevd av loven og at revisors skriftlige kommunikasjon med styret er mer utsatt for revisors skjønnsmessige vurderinger, enn tidligere. Ved dette legger den norske regjeringen grunnlag for å bidra til fri utveksling av tjenester i EU, sikre et velfungerende indre EU-marked og forenkler selskapets finansielle rapportering på tvers av grenser. Neste trenden, som er påvirket av *internasjonalisering* er økning i digitalisering av kommunikasjon, som kan lede til at utveksling av informasjon mellom revisor og det revisjonspliktige selskapet blir mindre effektiv siden en del av budskap blir tapt på grunn av at kommunikasjonen foregår digitalt, ikke personlig. Siste trenden forbundet med *internasjonalisering* er økning i bruk av revisors profesjonelle skjønn når det gjelder revisors kommunikasjonskrav fastsatt i ny revisorloven § 9-5. Konseptet *internasjonalisering* er knyttet til revisors profesjonelle skjønn gjennom endringen av revisors kommunikasjonskravet i den nye revisorloven. Arbeidsoppgaver hvor profesjonell skjønn skal brukes, kan ikke utføres av dataprogrammer, men krever en menneskelig ressurs med spesiell kompetanse på fagområdet. På denne måten påvirker konseptet *internasjonalisering* krav til revisors kompetanse og profesjonelle ferdigheter.

Kilder:

Agoglia, C. P., Brazel, J. F., Hatfield, R. C., & Jackson, S. B. (2010). How do audit workpaper reviewers cope with the conflicting pressures of detecting misstatements and balancing client workloads? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 27-43. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.2.27>

Birkeland, K. (2017). *Ekstern revisors handleplikter*. Cappelen Damm AS.

Deloitte. (u.å.). *Den fjerde industrielle revolusjonen er her*. Deloitte. <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/strategy-operations/articles/den-fjerdeindustrielle-revolusjon-er-her.html>

Dennis, A.R. & Valacich, J.S. (1999). Beyond Media Richness: An Empirical Test of Media Synchronicity Theory. *Proceedings of the 31th Hawaii International Conference on System Sciences Vol 1*: 48-57.

Flensburg, P. (2009). An enhanced communication model', *International Journal of Digital Accounting Research*, Vol. 9, pp. 31-43, ISSN: 1577-8517. http://www.uhu.es/ijdar/10.4192/1577-8517-v9_2.pdf

Hatfield, R. C., Jackson, S. B., & Vandervelde, S. D. (2011). The effects of prior auditor involvement and client pressure on proposed audit adjustments. *Behavioral Research in Accounting*, 23(2), 117–1 Short, J., Williams, E., & Christie, B. (1976). *The social psychology of Telecommunications*. John Wiley & Sons. 30. <https://doi.org/10.2308/bria-10064>

Hjelmeng, E. (2010). *Revisoransvar og ansvarsbegrensning*. Fagbokforlaget.

Jacobsen, D. I. & Thorsvik, J. (2014). *Hvordan organisasjoner fungerer (4 utg.)*. Vigmostad & Bjørke AS

Knudsen, E. (2020) Ny revisorlov – de viktigste nyhetene. *Revisjon og Regnskap nr.1, 2020*. <https://www.revregn.no/i/2020/1/rr01-2020-569>

Limayem, M., Hirt, S. & Cheung, C. (2007). How Habit Limits the Predictive Power of Intention: The Case of Information System Continuance. *MIS Quarterly* 31 (4):705-737.

Myhre, T. (2004). IFAC - en premissgiver for norsk revisjon. *Revisjon og Regnskap nr.4, 2004*. <https://www.revregn.no/i/2004/4/revisjon-04-04-44>

Palvia, P. Cannoy, S. & Jacks, T. (2011). Contextual constraints in media choice: Beyond information richness. *Decision Support Systems* 51 (3): 657-670.

Revisorforeningen. (2019). *Skyhøy tillit til revisorer*. Oversikt. <https://revisorforeningen.no/fag/nyheter/skyhoy-tillit-til-revisorene/>

Saiewitz, A., & Kida, T. (2018). The effects of an auditor's communication mode and professional tone on client responses to audit inquiries. *Accounting, Organizations and Society*, 65, 33–43. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.10.002>

Shannon, C. E. & Weaver, W. (1949). *The Mathematical Theory of Communication*. Urbana: University of Illinois Press.

Tvedt, T. (2006). Revisjonskomiteens aktiviteter 2005. *Revisjon og regnskap nr.1, 2006*.
<https://www.revregn.no/i/2006/1/rr5-2>

Verdü, S. (2000). Fifty Years of Shannon Theory. In: Verdü, S & McLaughlin, S. W. (Eds.). *Information Theory: 50 Years of Discovery*. (pp. 13-34). New York: IEEE Press.

Wiener, N. (1955). *Communication Theory as a Statistical Problem: The Wiener Filter*. Cambridge.

Lover, forskrifter og standarder:

ISA 200 – *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. 2010. Den norske Revisorforening.

ISA 265 - *Kommunikasjon av mangler i intern kontroll til dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, samt ledelsen*. 2010. Den norske revisorforening.

NOU 2017:15. (2017). *Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. Regjeringen.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/?ch=15>

Prop. 37 LS (2019–2020). *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)*. Regjeringen.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop.-37-ls-20192020/id2682333/?ch=1>

Regjeringen (2008). *Internasjonalisering av utdanning*. Stortinget.

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-14-2008-2009-/id545749/?ch=1&q=>

Revisorloven. (1999). *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)* (LOV-1999-01-15-2).

Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NLO/lov/1999-01-15-2>

Revisorloven. (2020). *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)* (LOV-2020-11-20-128).

Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/LTI/lov/2020-11-20-128>