

**Fastsettelse og anvendelse av
skattevesentlighet i revisjon av årsregnskap
- en praktisk tilnærming**

IDA CHARLOTTE TYBORGNES

VEILEDER
Geir Haaland

Universitetet i Agder, 2021
Handelshøyskolen
Institutt for økonomi

Master

Forord

Dette er en masteroppgave i regnskap og revisjon skrevet ved Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. Jeg har valgt å skrive om den praktiske tilnærmingen til fastsettelse og anvendelse av skattevesentlighet i revisjonen av årsregnskap da dette er et område som i stor grad praktiseres skjønnsmessig ut ifra lovtekst og standarder. Det foreligger ingen få studier av temaet fra tidligere, og oppgaven kan således bidra med å skape økt kunnskap innenfor området.

Temaet er svært relevant innenfor studiet i regnskap og revisjon, da det tar for seg deler av revisors plikter og oppgaver. Oppgaven har vært en spennende prosess hvor jeg har lært mye nytt om praksisen til revisorer. Temaet for oppgaven har også gitt meg mulighet til å tilnærme meg økt kunnskap innenfor skatter og avgifter.

Jeg ønsker å rette en stor takk til de som har vært med å bidra i prosessen og arbeidet med denne oppgaven. En spesiell takk rettes til Geir Haaland som har vært min veileder. Videre vil jeg også takke alle som har stilt opp til intervju. Dette har jeg satt stor pris på.

Tønsberg, 01. desember 2021

Ida Charlotte Tyborgnes

Sammendrag

Formålet med oppgaven har vært å finne ut hvordan revisorer i Norge tolker og praktiserer lovverket tilknyttet skatter og avgifter i revisjonen av årsregnskap. Jeg har tatt utgangspunkt i de regulatoriske rammene innenfor ISA-ene og gjeldende lovkrav, samt aktuell og relevant faglitteratur.

Området for skatter og avgifter er sterkt regulert gjennom norske lover og forskrifter. Det er derfor utarbeidet en egen attestasjonsstandard (SA 3801) for å veilede revisor i sin kontroll og rapportering av grunnlaget for skatter og avgifter til skatte- og avgiftsmyndighetene.

Attestasjonsstandarden følger god revisjonsskikk og det blir lagt vekt på at revisor skal benytte seg av profesjonelt skjønn ved gjennomføringen av revisjonen. Det kreves at revisor benytter en lavere vesentlighetsgrense for revisjon av de skatte- og avgifts sensitive områdene en for den resterende revisjonen. Dersom avdekkede feil ikke er ubetydelige, må revisor unnlate å signere på tilhørende ligningsoppgave. Lavere og ubetydelig må således vurderes av revisor. Spørsmålet er derfor om revisor forstår hva skatte og avgiftsmyndighetene anser som ubetydelig og om de forstår hva revisor faktisk gjør i den praktiske delen av revisjonen. Forholdet mellom revisor og myndighetenes forståelse av attestasjonen kritiseres av Ludvigsen og Kulset (2020). De mener det er grunn til å tro at det er en ubalanse mellom de ulike partenes forståelse av hva revisor handlinger ligger opp til.

Revisor skal skape tillit til finansiell informasjon og ved dette bidra til å forebygge og avgrense økonomisk kriminalitet. Spørsmålet er derfor om skattemyndighetene har tillitt til revisors arbeid og benytter seg av dette gjennom deres pålagte kontrollorganer.

For å forstå hvordan dette henger sammen krever det bedre innsikt i forståelsen og praksisen hos de ulike partene. Denne oppgaven vil fokusere på revisors praktiske tilnærming til arbeidet og hva de mener er ubetydelige feil.

For å undersøke dette nærmere har jeg i denne studien intervjuet ulike revisorer i Norge for å kunne øke innsikten i deres praksis og skjønnsmessige vurderinger. Det foreligger derimot et smalt utvalg, som ikke er representativt for hele bransjen, men bidrar til å belyse flere tilnærminger og ulike vurderinger. Gjennom intervjuene er hele revisjonen av skatter og avgifter gjennomgått fra planlegging, hvor strategien utarbeides, gjennomføring av

handlinger og konklusjon på avvik og funn, og hvilke konsekvenser disse har for attesteringen på ligningspapirene. I slutten fremkommer også revisorenes synspunkt på arbeidet de gjør, og hvilken verdi dette gir for både brukeren og samfunnet.

Som en del av prosessen mot å svare på kritikken til Ludvigsen og Kulset kan oppgaven bidra med å kartlegge hva revisor anser som ubetydelige feil. Dette kan videre brukes i sammenheng med undersøkelser fra skattemyndighetene for å kartlegge forståelsen mellom partene, samt gi bedre kunnskap til hva de enkelte mener er ubetydelig.

Innholdsfortegnelse

Forord.....	2
Sammendrag	3
Kapittel 1 Innledning.....	8
1.1 Bakgrunn for oppgaven	8
1.1 Tematisering.....	9
1.2 Problemstilling	10
1.3 Struktur	12
Kapittel 2 Litteratur og relevant teori.....	12
1.4 Revisors rolle i samfunnet.....	13
1.5 Bakgrunn for krav i Norge	14
2.3 ISA – De Internasjonale Revisjonsstandardene.....	16
2.5 Planleggingsfasen	17
2.4.1 Totalvesentlighet.....	17
2.4.2 Arbeidsvesentlighet.....	22
2.5 Skattevesentlighet.....	24
2.6 Kritikk mot dagens praksis.....	29
2.6 Skatteberegning	32
2.7.1 Realisasjonsprinsippet	33
2.7.2 Revisors kontroll.....	34
Kapittel 3 Metode	34
3.1 Forskningsprosess og design	35
3.1.1 Design.....	36
3.2 Valg av metode	36
3.2.1 Kvalitativ og kvantitativ metode.....	37
3.2.2 Valg av Metode	37
3.2.3 Metode for datainnsamling.....	39
3.3 Utvelgelse av informanter	41
3.3.1 Utvalgsramme.....	41
3.3.2 Utvalgsmetode.....	42
3.3.2 Utvalgsstørrelse	44
3.4 Datainnsamling.....	44
3.5 Dataanalyse	45
3.6 Reliabilitet og validitet	46
4.6.1 Reliabilitet.....	47
4.6.2 Validitet	48

Kapittel 4 Analyse og funn	49
4.1 Bakgrunnsinformasjon om informantene	49
4.2 Planlegging	50
4.2.1 Funn.....	51
4.3 Utførelse.....	56
4.3.1 Funn.....	57
4.4 Avslutningshandlinger.....	67
4.5 Revisors vurdering av praksisen	69
4.6 Svakheter.....	70
Kapittel 5 Konklusjon	71
5.1 Konklusjon og avsluttende betraktninger	71
5.2 Videre forskning.....	73
Litteraturliste:.....	75
Vedlegg 1 – Intervjuguide	79
Vedlegg 2: NDS Vurdering av meldeskjema	81
Vedlegg: 3 Refleksjonsnotat.....	88
Vedlegg 4 – Næringsoppgave med vedlegg	91
Vedlegg 5: Næringsoppgave.....	100

Figurliste

Figur 1 Revisjonsløpet (Den eksterne revisor, 2015)	17
Figur 2: Revisjonsrisiko (Gulden, 2015).....	24
Figur 3: Forskningsprosessen (Gripsru, et al., 2010).....	35

Tabelloversikt

Tabell 1: Etablerte referanseverdier og benyttede prosentsetser for fastsettelse av totalvesentlighet (Eilifsen & Messier, 2015)	21
Tabell 2: Deltaker informasjon	50
Tabell 3: Grense for ubetydelige feil i revisjonen av skatter og avgifter	53
Tabell 4: Skattesensitive områder i regnskapet	57

Kapittel 1 Innledning

1.1 Bakgrunn for oppgaven

Formålet med denne masteroppgaven er å undersøke nærmere hvordan ulike revisjonsselskaper i Norge fastsetter og praktiserer skattevesentlighet i revisjon av årsregnskapet. Fastsettelse og beregning av vesentlighetsgrenser for revisjon av årsregnskapet beregnes ut i ulike referanseverdier som benyttes for å beregne totalvesentlighet og arbeidsvesentlighet. Eksempler på slike referanseverdier er resultat før skatt, inntekter, bruttofortjeneste, totale kostnader, egenkapital eller netto eiendeler (ISA 320, punkt A5).

I Norge foreligger det en egen attestasjonsstandard for revisors kontroll og rapportering på skatter og avgifter, SA 3801. Dette er en særnorsk standard som er utarbeidet og vedtatt av Den Norske Revisorforeningen. Den særnorske standarden er tilpasset revisors krav om å attestere på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen, jf. Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6, og fungerer som en veiledning for revisors arbeid for attestasjonen. Lignende attestasjonskrav for revisor foreligger også på Malta (PwC Malta, 2021) og er i senere år innført i Hellas (PwC Greece, 2021). Det foreligger en rekke studier og undersøkelser som har kartlagt hvordan vesentlighetsgrensene settes for revisjon av årsregnskap og hvilke referanseverdier som oftest benyttes for fastsettelse av totalvesentlighet. Det foreligger derimot ikke denne type undersøkelser for fastsettelse av vesentlighet for skatter og avgifter i Norge. De fleste undersøkelsene som er gjort for totalvesentligheten og arbeidsvesentlighet er internasjonale undersøkelser (Eilifsen & Messier, 2013). Da brukerne av den særnorske standarden er begrenset til revisorer som praktiserer i Norge, er det således naturlig at interessen ikke er like stor som for de internasjonale standardene. Ludvigsen og Kulset publiserte i 2020 et kapittel i *Aktuelle temaer i regnskap og revisjon* som diskuterer forholdet mellom revisor og skattemyndighetenes forståelse av vesentlighet ved revisjon av skatterrelevante regnskapsopplysninger. Kapitlet tar for seg en interessant problemstilling som er svært relevant for temaet i oppgaven. I mai 2021 publiserte to masterstudenter fra NTNU masteroppgaven *Fastsettelse av skattens særskilte vesentlighetsgrense* (Staff & Lygård, 2021). Oppgaven retter seg mot det samme temaet som

er undersøkt nærmere i denne oppgaven, men med en annen vinkling. Begge master oppgavene retter seg mot hvilke vesentlighetsgrenser som benyttes for skatter og avgifter i regnskapet, og gir innsikt til leseren i form av hvilke vurderinger som blir tatt fra revisorene i utvalget.

1.1 Tematisering

Attestasjonsstandarden SA 3801 *Revisors kontroll av rapportering om grunnlag for skatter og avgifter* er lite konkret, og det er rom for mye tolkning innenfor rammene av standarden. Dette fører til at det er mulighet for ulike tilnærminger og praksiser tilknyttet praktiseringen av vesentlighet for skatter og avgifter i revisjon av årsregnskap. Det er i dag få studier og undersøkelser som har kartlagt bruken og tolkningene av standarden praktisk i revisjon. Gjennom en slik kartlegging kan det være muligheter for å finne sammenhenger og likehetstrekk i tolkningen til ulike revisjonsselskaper i Norge. Det er gjort flere studier som har innhentet data for hvordan ulike revisjonsselskaper internasjonalt fastsetter vesentlighetsgrenser i revisjon av årsregnskaper. Da SA 3801 er en særnorsk standard, er denne således bare gjeldende i Norge og det er av den grunn lavere interesse for hvordan den fastsettes og praktiseres i de ulike revisjonsselskapene og mellom revisorene. Det er likevel interessant å undersøke temaet nærmere da revisjon av private selskaper i stor grad omhandler å finne en revisjonsplan som er mest mulig effektiv, samtidig som det ikke går på bekostning av kvaliteten. Revisor levere sine tjenester innenfor avtalte honorarer og som i alle konkurranseutsatte bransjer er pris viktig for kunden samtidig som de også er pålagt av lovkrav å ha revisjon av selskapet.

Ludvigsen og Kulset gav i 2020 ut et kapittel som omhandler forholdet mellom revisjonen og skattemyndighetenes vesentlighetsforståelse. Forfatterne kritiserer at attestasjonsstandarden og kommuniserte veiledninger retter seg mot revisorene i form av at språket som blir benyttet kan være vanskelig å tolke og forstå for brukere utenfor revisjonsbransjen. Av den grunn retter de søkelyset på om skattemyndighetene faktisk forstår hva revisors attestasjon på ligningspapirene innebærer. Standarden fastsetter at revisor skal benytte seg av en lavere vesentlighet for revisjon av skatter og avgifter da skattemyndighetene normalt vil reagere på en lavere feil eller mangel enn hva de resterende

brukerne ville brydd seg om. Standarden fastsetter videre at ligningspapirene ikke kan signeres dersom feil og mangler ikke er ubetydelige. Spørsmålet er derfor om revisors forståelse av ubetydelig er den samme som hos skattemyndighetene.

Attestasjonsstandarden krever ikke at revisor benytter lave grenser for alle postene som danner grunnlaget for inntektsskatten. Slik standarden og veiledninger foreligger i dag, skal den lavere vesentligheten benyttes for side 1 og 4 i næringsoppgaven, samt vedlegg til denne (SA 3801).

Ludvigsen og Kulset (2020) stiller videre spørsmål ved om skattemyndighetene forstår at revisor ikke benytter seg av en lavere vesentlighet for alle transaksjonene som danner grunnlaget for skatter og avgifter. Ut ifra et samfunnsøkonomisk perspektiv er det hensiktsmessig at skattemyndighetene kan støtte seg på revisors attestasjon for å kunne redusere behovet for kontroll blant skattebetalerne som har krav til denne attestasjonen.

Undersøkelsen vil derfor ikke bare være relevant for revisorer, men kan også være med på å øke forståelsen av revisors arbeid hos skattemyndighetene. Da det foreligger få studier på dette tidligere, vil det i første omgang være relevant med en undersøkelse som kan bidra til å gi innsikt, og økt forståelse innenfor temaet.

Området for revisjon av skatter og avgifter åpner også opp for tolkning og krever erfaring hos revisor. Oppgaven kan derfor også bidra til revisors kunnskap innenfor området, som kan bidra til å finne en så god tilnærming som mulig. være interessant i form av å bedre kunne forstå revisors tolkning av lovverket

I første omgang vil det være interessant å undersøke praktisen nærmere, da det ikke foreligger data på dette per nå. Senere kan det være interessant å undersøke område nærmere å se om det er mulig å finne en så god tilnærming som mulig.

1.2 Problemstilling

Tematiseringen over er bred og det foreligger mange interessante spørsmål som er verdt å undersøke nærmere. Da det tidligere foreligger lite forskning på området vil det være naturlig å starte med å kartlegge hva som er praksis hos ulike revisjonsselskaper før man eventuelt går videre med ytterligere undersøkelser knyttet til temaet.

Gjennom en slik undersøkelse vil det være mulig å kartlegge praksisen som foreligger i de ulike revisjonsselskapene i Norge, da med spesielt vekt på hvordan de fastsetter vesentligheten for skatter og avgifter, og hvilke områder de mener er særlig relevante. Standarden krever ikke at revisor kvantifiserer en vesentlighetsgrense på området. Det er derfor interessant å kartlegge hvordan dette blir praktisert i form av om de kvantifiserer vesentligheten eller ikke, og om de i så fall bruker samme grensen på alle relevante områder eller om de benytter ulike grenser gjennom revisjonen. Det er også relevant å se på hvordan vesentligheten for skatter og avgifter settes i forhold til fastsatt vesentlighet for revisjonen av årsregnskapet og hvilke referanseverdier som benyttes om dette er praksis. Da spesielt med tanke på om de settes ut ifra hverandre eller om de fastsettes uavhengig. Videre vil det også være interessant å undersøke hvordan vesentligheten videre blir praktisert gjennom revisjonen.

I Norge har vi fem store internasjonale revisjonsselskaper som står for ca. tre fjerdedeler av markedet basert på innrapportert omsetning pr. 2019 (Proff Forvalt, u.å.). Disse selskapene står således for majoriteten av markedet basert på omsetning, da de i hovedsak reviderer de største selskapene i Norge. I denne oppgaven ønsker jeg av den grunn å også innhente opplysninger fra noen av de mindre selskapene for å kunne inkludere deres praksis som i hovedsak består av selskaper innenfor kategorien «små og mellomstore selskaper» i Norge.

Alle selskapene forholder seg til de internasjonale standardene som er tilpasset det norske lovverket av revisorforeningen, særnorske standarder og norsk lov. De største internasjonale selskapene praktiserer retningslinjer fra revisjonsselskapene internasjonalt, som da medfører deres tolkninger av standardene og eventuelle tilleggskrav som selskapene setter i tillegg til standardene, og vil fungere som deres revisjonshåndbok. Selskapene er således pålagt å følge disse noe som kan medføre andre tolkninger enn hos de mindre selskapene. Et interessant spørsmål er således om det foreligger noen andre tolkninger hos de største selskapene som de mindre ikke har.

Som tidligere nevnt foreligger det kjent praksis for fastsettelse av totalvesentligheten vesentlighetsgrenser i revisjonen. Dette er å anse som fastsatt praktiser gjennom ulike referanseverdier som blant annet er gjengitt i standard (ISA 320). Det foreligger derimot ingen eksempler på referanseverdier for skattevesentligheten i standarden utover at den skal settes lavere enn vesentlighetsgrensen for revisjonen (SA 3801, punkt 15). Det krever

derfor at revisor benytter skjønn for å fastsette hvor grensen til skatte og avgiftsmyndighetene ligger. Det jeg ønsker å undersøke nærmere i oppgaven er hvordan skattevesentligheten fastsettes og hvordan den benyttes i praksis i revisjonen. Jeg antar at de større selskapene har en klarere fastsettelse av vesentligheten for skatter og avgifter da de har mulighet til å ha flere ressurser i sine fagavdelinger grunnet størrelsen, enn mindre selskaper.

Det er også interessant å finne ut av hva revisorene mener er ubetydelige feil, og hvordan de vurderer dette løpende gjennom revisjonen på de ulike områdene.

Målet med undersøkelsen er derfor å få et innblikk i hvordan revisjonsselskaper fastsetter skattevesentlighet opp mot vesentligheten i revisjon av årsregnskap, hvordan de praktiserer denne, og vurderer arbeidet opp mot skattevesentligheten som benyttes for næringsoppgaven og kontrolloppstillingen (SA 3801).

For undersøkelse av praktisen ønsker jeg å intervju revisorer i fra både de største og mindre selskaper i Norge. Her har jeg også en forventning om at praksisen vil ha størst forskjeller mellom de store og små selskapene.

1.3 Struktur

Denne oppgaven er delt inn i fem deler. I det første kapittel omtales bakgrunnen for oppgaven og hvorfor temaet er av interesse. Kapittel to tar for seg relevant litteratur, reguleringer og lovkrav. I kapittel tre blir metodetilnærming for oppgaven presentert. Gjennom kapittel fire blir funn fra undersøkelsen presentert gjennom en analyse. I det siste kapittelet foreligger konklusjon og forslag til videre forskning.

Kapittel 2 Litteratur og relevant teori

For å forstå hvorfor oppgaven er relevant er det interessant å se nærmere på revisors rolle som tillitsperson og hvilken verdi dette har for samfunnet. Videre er det naturlig å gå inn på

grunnlaget for relevant revisjonsmetodikk som norske revisorer er pålagt å følge gjennom de Internasjonale revisjonsstandarder og bakgrunnen for disse.

Kapittelet går så nærmere inn på fastsettelse av vesentlighet og skattevesentligheten i revisjon.

1.4 Revisors rolle i samfunnet

Formålet med en revisjon er iht. revisorloven § 9-1:

«... å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet.

Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon. Revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet.»

I forbindelse med EUs revisjonsforordning, vedtatt av Europaparlamentet og Rådet 16. april 2014, kom Finansdepartementet med prop. 37 LS (2019-2020) etter lovutkastet fra Revisor- og regnskapsførerlovutvalget, NOU 2017: 15 *Revisorloven – Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. Forslaget til ny lov om revisjon og revisorer legger vekt på at revisor rolle som tillitsperson som også forelå i § 1-2 i Revisorlov av 1999. Det blir trukket frem at rollen som allmennhetens tillitsperson inkluderer å bidra til et forsvarlig grunnlag for økonomisk politikk, finansiell stabilitet og revisors plikt til å melde fra om mistanke økonomisk kriminalitet, jf. Hvitvaskingsloven § 26. Forslaget legger stor vekt på revisors rolle for å avdekke økonomisk kriminalitet, og har ut ifra viktigheten av dette, kommet med forslaget om at dette bør lovfestes, og er i dag en del av revisorloven.

Ved økonomisk kriminalitet sikter utvalget til blant annet skatte og avgiftsunndragelse, som er relevant for denne oppgaven.

Rapporten trekker i punkt 2.5.1 også frem de samfunnsøkonomiske fordelene med revisjon slik den foreligger i dag. Gjennom revisjonsplikt sikres tilliten til regnskapsinformasjonen som foreligger som gir samfunnsøkonomiske fordeler gjennom reduserte transaksjonskostnader, likere konkurransevilkår og et sikrere skattegrunnlag.

For å underbygge effektene av revisjon fremkommer det flere interessante funn gjennom Langli-rapporten fra 2015 som benyttes i vurderingene som fremkommer i NOU 2016: 22 *Aksjelovgivning for økt verdiskaping*.

Langli-rapporten trekker blant annet frem at kvaliteten på innsendte ligningspapirer har gått ned for selskapene som kunne fravelge revisjon etter nye terskelverdier i 2011. Dette har også selskapene i utvalget sagt seg enige i. Det trekkes også frem at dette gjelder for selskaper som hverken får hjelp av regnskapsførere eller revisor til utarbeidelse. Som et resultat av dette melder også skatteetaten om at deres ressursbruk har økt på selskaper som fravelger revisjon da ligningspapirene inneholdt feil og mangler, grunnet manglende kunnskap og forståelse.

Rapporten trekker også frem at det ikke er en generell økning i skatteunndragelser blant selskapene som har fravalgt revisjon etter nye regler. Det foreligger derimot unntak i noen bransjer. I vurderingen til økte terskelverdier for revisjonsplikt i Norge finner utvalget at en heving i hovedsak treffer selskaper i bransjer med høy risiko for skatte- og avgiftsunndragelse. Utredningen informerer også at de samme bransjene i høyere grad er utsatt for konkurser, ut ifra opplysninger fra Konkursregisteret som utvalget refererer til. Dette er utregningen hovedargument for å ikke øke terskelverdiene for lovpålagt revisjon.

Revisor fungerer altså som en tilsynsmann mellom selskapene og skattemyndighetene, for å sikre den finansielle informasjonen som blir delt mellom partene. Power (1997) mener at dette er en av årsakene til at behovet for revisjon først oppsto. Da i sammenheng med prinsippal – agent teorien, ved at selskapet nødvendigvis ikke har de samme insentivene som brukerne av regnskapet. Revisjonen fungerer derfor som en kontroll av interessene for de ulike partene for å sikre korrekt informasjonsdeling (Stenheim & Baksaas, 2013).

1.5 Bakgrunn for krav i Norge

Praksisen for det vi i dag kjenner som revisjon i Norge, startet i første halvdel av 1900-tallet. Da oppstod behovet for kontroll av selskapsregnskap for å sikre korrekt informasjon for brukerne av regnskapet. På denne tiden var det i hovedsak bankene og forsikringselskapene som stod for denne kontrollen da de ønsket sikkerhet i grunnlaget for

sine beslutninger. Det var derimot først rundt 1890 at revisjon som yrke ble til i Norge. Større virksomheter så da behovet for kontroll av regnskapene i form av tallmessig art, og utførte en form for internkontroll. I 1910 ble aksjeloven vedtatt, hvor aksjeselskaper ble pålagt å velge en eller flere revisorer som skulle gi sikkerhet for at virksomhetenes regnskap var i «full orden» for aksjonærene og kreditorenes bruk. I årene som kom fortsatte revisjonsyrket å utvikle seg, hvor det etter hvert ble krav om autorisasjon og statsautorisasjon for praktiserende revisorer under loven (Gulden, 2015).

Etter at Norge ble medlem av EØS i 1994 forpliktet de seg til å innrette seg etter EØS' lovgivningen, som krevde tilpasninger og endringer i datidens revisjonslovgivning. På bakgrunn av dette ble det satt ned et utvalg for revisjon av revisorlovgivningen, hvor Finansdepartementet avga Ot.prp. nr. 75 (1997-98) *Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven)* som senere resulterte i at Stortinget vedtok en ny revisorlov, Lov 15.01.1999 nr. 2 *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven)*, som trådte i kraft 1. august 1999. Samme år ble også Den norske Revisorforeningen (DnR) dannet etter sammenslåingen av NSRF og NRRF. Et tiår senere kom EU-kommisjonen med forslag til en forordning (Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council) vedrørende revisjon av foretak med allmenn interesse og et direktiv med endringer til EUs revisjonsdirektiv (2006). Etter stor grad av modifisering vedtok EU-organene at nasjonal lovgivning måtte endres i tråd med bestemmelsene i direktivet og forordningene (Gulden, 2015).

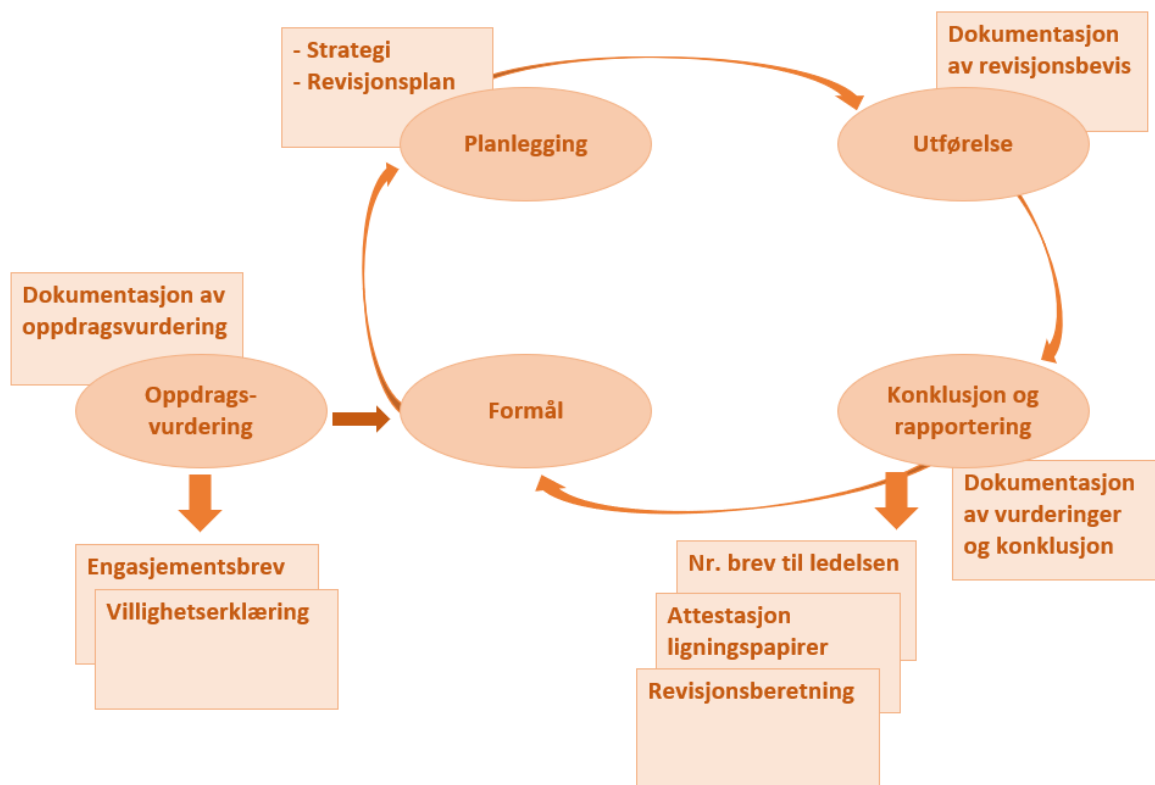
DnR påtok seg arbeidet med å utvikle standardene for revisjon på vegne av Finansdepartementet. Standardene som ble innført med virkning fra regnskapsperioder som startet 1. januar 2010 og senere ble bygget på de internasjonale standardene utviklet av International Federation of Accountants (IFAC). De vedtatte standardene, «Internasjonale standarder for kvalitetskontroll, revisjon, forenklet revisorkontroll, andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester», er direkte oversatt til norsk, med tilpasninger til norsk lovgivning og revisjonspraksis. Da de internasjonale standardene er fokusert inn mot revisjon av finansregnskapet og generelle oppgaver som blir utført i alle land, foreligger det noen norske standarder som er tilpasset norske lovkrav og praksis. Dette er bakgrunnen for SA 3801 *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter* og SA 3802 *Revisors uttalelser og redegjørelser etter selskapslovgivningen*. Disse standardene sammen

med ny revisorlov av 2021, bokføringsloven, skatteloven, aksjeloven og allmennaksjeloven, danner rammene for utførelsen av revisjon i Norge i dag.

For å få en bedre forståelse av hvordan skattevesentligheten fastsettes og praktiseres i norske revisjonsselskaper vil fokuset videre bli satt på lovgivning og standarder som regulerer og setter rammer for skattevesentlighet i revisjon av årsregnskap. Videre i dette kapitlet vil oppgaven derfor fokusere nærmere inn på *ISA 320 som regulerer Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjon*, *SA 3801 Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*, og Skatteloven (NOU 1989: 14).

2.3 ISA – De Internasjonale Revisjonsstandardene

ISAene setter som tidligere nevnt rammene for utførelsen av revisjon av årsregnskap i Norge. Standardene skal fungere som en veiledning for revisjonen, men revisorene må selv beslutte hvilke handlinger som må utføres for å utføre revisjonen i tråd med god revisjonsskikk. Standardene omfatter hele revisjonsløpet fra vurdering av om revisor skal ta på seg oppdraget til revisjonen er gjennomført og revisjonsberetningen er signert. Standardene omfatter også andre handlinger som revisor kan ta på seg i form av for eksempel forenklet revisorkontroll, attestasjonsoppdrag og avtalte kontrollhandlinger.



Figur 1 Revisjonsløpet (Den eksterne revisor, 2015)

2.5 Planleggingsfasen

Hensikten med denne oppgaven er å undersøke nærmere hvordan skattevesentlighet blir fastsatt og praktisert i revisjonen av årsregnskaper. Det er derfor sentralt å gå nærmere inn på de områdene i standardene som danner grunnlaget for revisjon av skatter og avgifter. I denne oppgaven vil fokuset ligge på planleggingsfasen, utførelsen og konklusjon og rapportering. Som en del av planleggingen må revisor fastsette en strateg og en plan for revisjonen. I dette arbeidet inngår fastsette av vesentlighetsgrenser som skal benyttes både for å lage en revisjonsplan og i selve utførelsen.

2.4.1 Totalvesentlighet

Formålet med lovfestet revisjon er jf. Revisorloven § 9-1 1. ledd «... å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet.». Dette vil si

at et årsregnskap kan inneholde feil, men at de ikke må være vesentlige. Dersom revisor skulle kontrollert at alle forholdene i årsregnskapet hadde vært feilfri hadde dette vært svært tidkrevende og kostnadsfullt for både revisor og revisjonspliktig virksomhet. Det er av den grunn lovfestet at årsregnskapet ikke skal inneholde vesentlige feil. Vesentlige feil er i revisjonssammenheng vurdert som feilinformasjon som hadde fått brukeren av regnskapet til å ta en annen beslutning dersom feilinformasjonen var kjent (ISA 320). Brukerne av regnskapet er som regel eierne som gjennom revisor får vite hvordan deres kapital forvaltes, finansinstitusjoner som må ha informasjon for å ta beslutninger om å gi ut lån eller vite at foretaket er i stand til å betjene eksisterende lån, nye potensielle investorer, leverandører som trenger sikkerhet for å gi kreditt, kunder som har behov for å sikre fremtidige leveranser, skattemyndigheter for å pålegge korrekte skatter, og ansatte som ønsker sikkerhet for arbeidsplass og rettferdig godtgjørelse ut i fra verdiskapningen. For å gjøre seg opp en vurdering om hva som kan være vesentlig for selskapet og dets brukere må revisor skaffe seg en kunnskapsbase om virksomheten og dens omgivelser for å kunne opparbeide seg en forståelse av de risikoforholdene som revisjonen må hensynta. Jf. ISA 315 punkt 3, «har revisor som mål å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon, enten de skyldes misligheter eller feil, på regnskaps og påstandsnivå gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, herunder enhetens interne kontroll, for dermed å danne grunnlag for utforminger og iverksettelse av handlinger for å håndtere anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon.» Revisor må derfor utforme en revisjonsplan med handlinger som hensyntar identifiserte risikoer, og fastsetter vesentlighet for regnskapet totalt sett (ISA 320, punkt 10). Vesentligheten skal som tidligere nevnt fastsettes ut fra hva revisor mener, basert på skjønn, at brukerne av regnskapet til være opp tatt av.

Det er ikke gitt at revisor er kjent med alle aktører som kommer til å benytte seg av årsregnskapet eller hvilke beslutninger brukerne kommer til å ta basert på informasjonen som fremkommer i det reviderte årsregnskapet. Revisor må av den grunn benytte seg av profesjonelt skjønn og fastsette rimelige antakelser for hva brukeren av regnskapet vil være opptatt av, jf. ISA 320 punkt 4. ISA 320 har ilagt revisor krav om at det skal settes en vesentlighet for regnskapet totalt sett, kalt totalvesentlighet. Totalvesentligheten skal benyttes på bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, jf. ISA 320 punkt 10. Dersom det foreligger en eller flere beløpsmessige feil som enkeltvis eller totalt

sett er under fastsatt totalvesentlighet kan revisor med rimelighet forvente at dette ikke vil påvirke beslutningene til brukerne av regnskapet, som igjen tilsier at regnskapet ikke må korrigeres for feilene. Dersom summen av feil enkeltvis eller samlet overstiger totalvesentligheten må feilene korrigeres.

Ved fastsettelse av totalvesentlighet kan revisor benytte veiledende referanseverdier for å tallfeste vesentligheten (Eiliefsen & Messier, 2015). Slike referanseverdier kan være ulike elementer i regnskapet som for eksempel eiendeler, egenkapital, inntekter, kostnader, EBITDA eller resultat før skatt. Revisor må også vurdere om det foreligger poster som brukeren av regnskapet har ekstra fokus på, og av den grunn bør benyttes som referanseverdier, da beslutninger i virksomheten kan bli tatt på bakgrunn av disse. Videre må revisor også vurdere om bransje, økonomisk situasjon og hvor i livsløpet selskapet befinner seg, kan ha påvirkning for fastsettelsen av vesentligheten.

Dersom eierne er opptatt av vekst gjennom økte inntekter, kan revisor benytte inntekter som en referanseverdi for fastsettelsen av vesentlighetsgrensen (ISA 320 punkt A4). Videre må revisor vurdere volatiliteten av referanseverdien. Dersom det foreligger store variasjoner fra år til år, kan det være fornuftig å benytte seg av en gjennomsnittsverdi fra de siste årene. Dersom det derimot viser seg at selskapet er i en salgsprosess, vil det være aktuelt å kartlegge hva mulige kjøpere vil være opptatt av ved prising av selskapet. Dersom salgsværdien settes ut ifra EBITDA, vil det således være mer aktuelt å benytte seg av EBITDA som referanseverdi. For andre selskaper kan det være mer aktuelt å benytte seg av balanseverdier. Dette gjelder typisk for holdingselskaper og investeringsselskaper som har det meste av sine verdier i balansen og ikke i resultatet. Dersom revisor benytter inntekter som referanseverdi for et holdig selskap, vil vesentligheten normalt ende opp med å bli satt for lavt da det ligger lite verdier i resultatet i forhold til i balansen. Dette resulterer i at regnskapet blir overrevidert og at det går mye mer tid med til revisjonen enn det som er hensiktsmessig. Dette resulterer videre i høyere kostnader revisjonsselskapet og evt. kunden dersom revisor får fakturert ut kostnadene uten at det har gitt noe mer verdi eller sikkerhet, enn dersom selskapet hadde blitt revidert med en høyere vesentlighetsgrense. Målet med fastsettelsen og anvendelsen av vesentlighet er at den skal være hensiktsmessig, jf. ISA 320 punkt 8. Revisor vil således ikke ha oppfylt dette ved sin revisjon av selskapets årsregnskap ved å benytte en slik referanseverdi.

Veiledningen til ISA 320 krever at revisor skal anvende en prosent av referanseverdien for fastsettelse av vesentligheten (ISA 320 punkt A8). Denne prosenten vil variere ut ifra hvilken referanseverdi som benyttes. Dersom man benytter inntekter som referanseverdi skal det anvendes en lavere prosent enn ved anvendelse av resultat før skatt som referanseverdi. Standarden presiserer videre at det skal anvendes en lavere prosentsats for virksomheter uten økonomiske formål enn for kommersielle selskaper.

Det har blitt gjort ulike undersøkelser for å kartlegge bransjepraksisen for prosentmessig fastsettelse av vesentlighet for ulike referanseverdier. Dette bygger på veiledningene i standardene, bransjepraksis og profesjonelt skjønn. To av de som har gjort en rekke studier på dette området er Aasmund Eilefsen og William F. Messier. Flere av studiene bygger på at de har samlet inn og sammenlignet ulike studier, samt innhentet data fra ulike internasjonale revisjonsselskaper. Ut ifra dette arbeidet har de blant annet laget veiledere for internasjonale revisjonsselskaper. Dette bygger på praksis som blir benyttet på tvers av selskapene.

Resultatene fra studiene viser at det er høy grad av konsistens mellom tallfesting av vesentlighetsgrensene (Eilifsen & Messier, 2015) og funnene kan derfor regnes som etablerte praksiser. I tabellen under er det listet opp etablerte verdier fra bransjen fra studier til Eilifsen og Messier. Dette er vel å merke satser som blir benyttet av store internasjonale revisjonsselskaper. Selskapene informerer også om at satsene i nedre del av skalaen blir benyttet for børsnoterte foretak, mens de høyere satsene blir benyttet for ikke børsnoterte foretak.

Etablerte referanseverdier og benyttede prosentsetts for fastsettelse av totalvesentlighet	
Referanseverdi	Prosentsetts
Resultat før skatt	3-10
Eiendeler	0,25-2
Inntekter	0,5-5
Netto eiendeler	0,5-5
Egenkapital	1-5
EBITDA	2-5

Tabell 1: Etablerte referanseverdier og benyttede prosentsetts for fastsettelse av totalvesentlighet (Eilifsen & Messier, 2015)

Revisor må ved valg av prosentsetts foreta vurderinger tilknyttet selskapet ut ifra risikovurderingen. Dersom det ved tidligere års revisjoner er avdekket vesentlige feil, taler dette mot en prosentsetts i det øvre sjiktet. Dersom revisor mener det foreligger en forhøyet risiko for misligheter, taler dette også for en lavere prosentsetts. Vurderingen må også ta hensyn til om det er mange brukere av regnskapet (børs), og om selskapet har lån med klausuler. Ellers må revisor også vurdere om det foreligger andre faktorer som skulle tilsi at prosenten skulle vært høyere eller lavere enn fast antatt.

I Norge vil dette være aktuelt for flere av de revisjonspliktige selskapene. Det foreligger likevel en del revisjonspliktige selskaper som ligger utenfor kategorien profitorienterte virksomheter og børsnoterte selskaper. Hvilken prosentintervaller som blir benyttet for disse selskapene er det derimot gjort mindre undersøkelser på. Masteroppgaven *Vesentlighetsgrenser i revisjon – fastsettelse og bruk av vesentlighetsgrenser i teori og praksis* fra 2014 tar for seg praksisen for fastsettelse av vesentlighet i seks store og mindre revisjonsselskaper i Norge. Funnene fra denne oppgaven viser at disse selskapene i stor grad benytter seg av de samme referanseverdiene og prosentintervallene som Eilifsen og Messier presenterer i *Auditing & Assurance services* og *Materiality Guidance og the Major Public Accounting Firms*. De mindre selskapene i oppgaven fra 2014 informerer om at de benytter de samme prosentsettsene da de alle benytter revisjonsverktøyet Descartes. I de større selskapene foreligger det noe større grad av variasjon da de benytter egne revisjonsverktøy. Selskapene informerer om at det foreligger faste intervaller inne i systemene som må

benyttes innenfor fastsatt referanseverdi. De større selskapene informerer også om at det foreligger større mulighet for skjønsmessige vurderinger for mindre selskaper, enn for børsnoterte selskaper som har mindre mulighet for prosentmessig rom.

2.4.2 Arbeidsvesentlighet

ISA 320 presiserer nærmere at det ikke er tilstrekkelig å bare fastsette en totalvesentlighet for revisjonen. Hovedgrunnen til dette, er at det bør foreligge et rom for mulige feil. Dette kan være at det forekommer regnskapslinjer eller transaksjonsklasser som ligger under grensen for totalvesentligheten som således ikke må revideres, da de ikke kan være vesentlig feil for regnskapet etter fastsatt vesentlighetsgrense. Det vil således foreligge en risiko for at det er flere regnskapslinjer eller transaksjonsklasser som ikke revideres da disse ligger under grensen, men at samlede feil i disse «gruppene» sammen med evt. annen feil i regnskapet sammen kan bli vesentlig for brukeren av regnskapet. Ved å sette en arbeidsvesentlighet som ligger lavere enn totalvesentligheten for regnskapet, kan revisor minimere denne risikoen.

Det vil alltid foreligge en risiko for at det er feil i et regnskap. Risikoen for at det kan foreligge vesentlig feilinformasjon kalles «iboende risiko». Denne risikoen reduseres ved at selskapet har gode intern kontroller (ISA 315). I mindre selskaper kan således risikoen reduseres ved at de har en kompetent regnskapsfører, som igjen har gode internrutiner og kontroller som bidrar til å redusere feil til regnskapet. Foretaket skal sørge for at alle transaksjoner registreres i regnskapssystemet og at de videre behandles korrekt. Dette krever at både regnskapssystemet er satt opp korrekt og av god nok kvalitet til å håndtere transaksjonene til foretaket, og at brukerne av regnskapssystemet har tilstrekkelig kompetanse til å håndtere regnskapssystemet samt at de også må ha kunnskap om god regnskapsskikk og de reglene som skal følges for at regnskapet skal bli korrekt etter lover og regler. Ut over dette kan det også oppstå menneskelige feil. Dette kan for eksempel være at transaksjoner er blitt feil registrert med feil beløp eller at transaksjoner er blitt feilaktig klassifisert. Det kan også oppstå feil ved at det er lagt inn feil koder eller grunndata i regnskapssystemet. Dette kan være at det er lagt inn feil avgiftskode eller at avgiftskoden inneholder feil merverdiavgiftssats. En feil føring av en transaksjon kan være et engangstilfelle, men ved feil

innlagt merverdiavgiftssats for en avgiftskode fører dette til en systemfeil, som da vil være feil for alle transaksjoner som er ført ved denne avgiftskoden. Andre feil som kan forekommer, er at selskapet ikke følger god regnskapsskikk og at de bevist fører alle vedlikehold som kostnader i resultatet fremfor å aktivere de på driftsmiddelet i balansen. Dette fører således til at resultatet blir for lavt, da hele kostnaden blir tatt på et år. Dette kan både være en bevist handling av selskapet, dersom de ønsker å kostnadsføre så mye som mulig da det kan være insentiver for dette i ledelsen, eller en ubevist handling som kan skyldes manglende kompetanse hos brukeren.

For å kartlegge disse risikoen for eventuell feilinformasjon som kan forekomme i regnskapet må revisor undersøke risikoen for feilinformasjon. Selskapene har selv tiltak for å forebygge feilinformasjon i regnskapet, samt avdekke og korrigere når informasjonen blir kjent. Disse tiltakene kalles internkontroll og variere som regel fra selskap til selskap. Det vil ikke være hensiktsmessig at et lite selskap har like mye og god internkontroll som et større selskap eller konsern. Grunnen til dette er at et mindre selskap vil ha muligheten til å ha bedre oversikt til enhver tid, da det er mindre aktivitet og omfanget av transaksjoner er mye mindre enn hos et større selskap. Et større selskap trenger således å ha flere internkontroller på plass for å sikre korrekt postering av informasjon, samt kontroller for å oppdage eventuelle feil som foreligger i regnskapet. Det kan både være tidkrevende og kostnadsfullt å ha en svært god internkontroll, og det vil ikke være hensiktsmessig for de fleste selskaper å ha en internkontroll som er i stand til å forebygge og oppdage alle feil i årsregnskapet. De fleste selskapet aksepterer en viss feil i regnskapet og for lønnsomheten settes som regel internkontrollene opp til at de sikrer at det ikke forekommer vesentlige feil i regnskapet. I revisjonssammenheng er risikoen for at vesentlig feilinformasjon som går gjennom selskapets internkontroller uoppdaget kalt «kontrollrisiko». For å kartlegge kontrollrisikoen må revisor således teste selskapets kontroller for å danne seg et bilde av hvor stor denne risikoen kan være. Ved førsteårsrevisjon har ikke revisor mulighet til å bidra med å redusere denne risikoen, men kan medvirke til å redusere risikoen ved å videreformidle selskapets svakheter til ledelsen slik at det kan gjøres tiltak som kan bidra til å redusere risikoen.

Kombinasjonen av iboende risiko og kontrollrisiko vil samlet sett sette grunnlaget for anslått risiko i revisjonen. Altså den samlede risikoen for feil i årsregnskapet som skal revideres.

$$\text{Revisjonsrisiko} = \text{Iboende risiko} \times \text{Kontrollrisiko}$$

Figur 2: Revisjonsrisiko (Gulden, 2015)

Figur x

Revisor må så i planleggingsfasen fastsette hvor mye av denne feilinformasjonen som kan aksepteres gjennom fastsettelsen av vesentlighetsgrenser og så legge opp en plan for revisjonshandlinger som gir sikkerhet for at det ikke foreligger vesentlig feilinformasjon og evt. avdekke vesentlig feilinformasjon slik at denne kan korrigeres.

2.5 Skattevesentlighet

Revisor har i Norge gjennom sin aksept av et lovpålagt revisjonsoppdrag pålagt seg å attestere på særattestasjonene i SA 3801, altså kontrolloppstillingen og næringsoppgaven med vedlegg (SA 3801, punkt 9.).

ISA 320 punkt 10 krever at revisor også fastsetter vesentlighetsgrenser for bestemte transaksjonsklasser og eller tilleggsopplysninger. Dette gjelder feilinformasjon som regnskapsbrukeren i større grad vil bli påvirket av. Det vil si at brukeren i større grad vil bli påvirket av totalfeilen på et område enn for det resterende regnskapet. Standarden krever da at revisor benytter en lavere vesentlighetsgrense for disse områdene da de er knyttet ekstra oppmerksomhet fra brukeren. Standarden eksemplifiserer dette ved lover og forskrifter, eller rammeverk for den finansielle rapporteringen (ISA 320, pkt. A11) som påvirker regnskapsbrukeren i større grad. Felles for revisjoner på internasjonalt nivå vil dette være godtgjørelser til styret eller ledelsen, transaksjoner med nærstående parter, eller analyser tilknyttet til estimater av høyere grad av risiko (ISA 320, pkt. A11, 2. avsnitt). Da selskaper i Norge er pålagt etter lov å levere ligningsoppgave til skattemyndighetene, ref. Ligningsloven § 4-2 pkt. 6, er dette en lov som blir ansett å gå under ett av mulige tilfeller i standarden.

I Norge er det derfor utarbeidet en egen attestasjonsstandard for å dekke dette området, da det er av så stor betydning for rapporteringen, samt at norske lover og forskrifter for skatter

og avgifter er særnorske. Malta og Hellas har også tilsvarende krav til revisor for attestering på selskapets skatter og avgifter (PwC Malta, 2021) (PwC Greece, 2021). De internasjonale revisjonsstandardene skal være felles for alle land som har valgt å benytte seg av disse og det er således naturlig at det ikke er utarbeidet en felles standard da kravet varierer mellom land. Som tidligere skrevet om, er det i Norge Den norske revisorforeningen som har fått ansvaret med å oversette og utarbeide revisjonsstandarder for norske revisjonsselskaper. Som del av dette arbeidet har de utarbeidet SA 3801- *Revisors kontroll av rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*. Standarden bygger på og er utarbeidet innenfor rammene av ISAE 3000, som omhandler revisors attestasjon på *attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon* (ISAE 3000). Standarden bygger således på de internasjonale standarder for attestasjoner og særområder, men er tilpasset norske lover og forskrifter.

I prinsippet burde skatter og avgifter vært omfattet av ISA 320 punkt. 10, jf. teksten over. Norge har likevel valgt å utarbeidet en egen standard for attestasjonen. En av fordelene med en egen standard er at den i høyere grad er tilpasset skatteområdet og de lover og regler som foreligger i Norge. Likevel om SA 3801 er utarbeidet med bakgrunn av ISAene, er den i større grad veiledende for revisor enn om den ikke hadde eksistert. Ved å utarbeide en egen standard presiserer også myndighetene ytterligere viktigheten av attestasjonen revisor signerer på for skatter og avgifter.

Standarden omfatter skatter og avgifter som omhandler «*foretakets formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, skattetrekk og arbeidsgiveravgift*» jf. SA 3801 punkt 2. Jf. Skatteloven danner beregningsgrunnlaget for selskapets skatter og avgifter med utgangspunkt i selskapets årsregnskap. Ut ifra punkt to skulle man derfor tro at selskapets skatter og avgifter således påvirker hele revisjonen av årsregnskapet, da majoriteten av postene i årsregnskapet danner grunnlaget for skatte- og avgiftsberegningen. Standarden referer så videre til ligningsloven § 4-5 om revisors plikt til å underskrive selskapets næringsoppgave. I henhold til punkt 4 kreves det jf. ligningsloven § 4-5 av revisor skriver under på næringsoppgaven. Dette betyr som gjengitt i standarden: «Med sin underskrift bekrefter revisor at årsregnskapet som er gjengitt på sidene 2 og 3 er revidert og at det er eller planlegges avgitt revisjonsberetning med positiv konklusjon uten forbehold av betydning for skatte- eller avgiftsmessige forhold.» Standarden presiserer så ytterligere at

revisor skal attestere spesielt på informasjonen som fremkommer på side 1 og 4 inkludert vedlegg. Med vedlegg menes da *RF-1217 Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier* som danner grunnlaget for punkt 0670 på side 4 og utregning av skattemessige verdier på fordringer på side 1. *RF-1084 Avskrivning* som danner grunnlaget for punkt 3 i RF-1218, og andre skjemaer som er relevante for selskapene som danner grunnlaget for side 1 og 4. Dette vil variere noe ut ifra driften til selskapet og hendelser for året, og blir således ikke gjennomgått ytterligere for formålet med oppgaven.

Ligningsloven krever altså at revisor skal signere på næringsoppgaven jf. Ligningsloven § 4-5, og standarden presiserer hva underskriften gjelder. Standarden er likevel ikke presis likevel om den presiserer nærmere hva revisor skal attestere på. Standarden informerer om at revisor skal bekrefte regnskapsinformasjonen på side 2 og 3 i næringsoppgaven, som en del av sin underskrift. Hva dette vil si i praksis er likevel ikke presisert. Standarden informerer så ytterligere, som nevnt over, at de spesielle avgiftsmessige opplysningene som er gjengitt på side 1 og 4 med vedlegg som skal attesteres på. Standarden fastsetter at det skal benyttes en lavere vesentlighetsgrense for denne type særattestasjoner, jf. punkt 18.

Dette spesifiseres ytterligere i punkt 15.

"Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon" krever at revisor skal vurdere en lavere vesentlighetsgrense for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger.. Etersom skatter og avgifter kan være relevant for flere transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger, og vurderingen er knyttet til en spesifikk bruker, er det imidlertid ikke noe krav om at revisor kvantifiserer lavere vesentlighetsgrenser på dette området. t over dette foreligger det lite presiseringer i standarden. Det krever altså mye skjønn vedrørende tolkningen av standarden.»

Ved avdekkede feil krevers det at revisor benytter en svært lav vesentlighetsgrense, og krever korleksjon av kjente feil utover det ubetydelig, jf. punkt 18. Det vil si at revisor skal benytte seg av en lavere vesentlighetsgrense en for den ordinære revisjonen for skatter og avgifter ved planlagt kontroll over skatte og avgiftsområdet, men dersom det avdekkes feil skal grensen settes vesentlig ned og retting skal kreves ned til ubetydelige feil. Hva som er ubetydelige feil og hva skatte- og avgiftsmyndighetene hadde krevd rettet, er derimot ikke oppgitt. Vurderingen krever derfor revisors skjønn og erfaring. En mulig indikator kan være

kjennskap til hva myndighetene har krev rett ved sine kontroller. Et mulig minimumsbeløp kan derfor settes til 200 kroner som skatteetaten har uttalt at ikke blir korrigerert ved skattemeldingen. Det vil da si omtrent 1000 kroner som har en skatteeffekt på 200 kroner. Spørsmålet blir så om revisor setter sine nedre grenser for avvik til den regnskapsmessige feilen eller skatteeffekten av den.

Det har i flere år vært mye usikkerhet tilknyttet revisors signatur på ligningspapirene og hva de egentlig attesterte på. I mange år var det Rundskriv nr. 238 fra Riksskattestyret av 19. mars 1953 som forelå som revisors holdepunkter for hva attestasjonen innebar før standarden kom. Dette ble først endret i 24. september 1985 da NSRF vedtok Anbefalinger vedrørende revisors kontroll av skatter og avgifter, som i 1991 ble omgjort til norm. 1. januar 1998 trådte *RS 801 Revisorskontroll med skatter og avgifter* i kraft og avløste dermed normen fra 1991. Som tillegginfo har det blitt sendt ut meldinger fra skattedirektoratet som ytterligere presiserer formålet med standarden. Usikkerheten som har vært knyttet til attestasjonen omhandler blant annet hvilke områder som er ment som særområder, og hvor lav vesentlighet som skal benyttes. I Skd. Nr. 11/01 kom skattedirektoratet med opplysninger om hva de setter som revisors omfang og innhold i forbindelse med deres attestasjon på næringsoppgaven og kontrolloppgaven. I meldingen understreker de at revisjon av side 2 og 3 i næringsoppgaven, altså resultatregnskapet og balansen, skal revideres med samme vesentlighet som ved revisjonen av årsregnskapet. Det vil altså si at det ikke kreves ytterligere revisjonshandlinger enn normalt for revisjonen for den finansielle informasjonen som kommer frem på side 2 og 3 i næringsoppgaven. Når det gjelder det skattedirektoratet kaller annen informasjon skal det benyttes en lavere vesentlighetsgrense. Eksempler på dette er informasjon som fremkommer på side 4 i næringsoppgaven, som ikke fradragsberettigede representasjonskostnader, -kontingenter og gaver. Informasjonsskrivet opplyser videre at dette også er gjeldende for vedleggene til næringsoppgaven, som midlertidig forskjells skjema og avskrivningsskjema (se vedlegg 4), da disse skjemaene danner grunnlaget for skatteberegningen som fremkommer på næringsoppgaven.

Indirekte betyr dette at det er den skattemessige forskjellen som kommer frem i skjemaene som skal revideres med lavere vesentlighet. Det vil si ukurans for varelager, avsetning til tap på fordringer, tap på fordringer, og korrekt benyttelse av saldoskopet for varige driftsmidler som er med på å danne den midlertidige forskjellen som korrigeres for i skatteberegningen.

Altså den skattemessige verdien. Den regnskapsmessige verdien er den samme som er gjengitt på side 2 og 3, og denne informasjonen er det presisert at ikke skal revideres med lavere vesentlighet.

Revisor er også pålagt å signere på kontrolloppstillingen jf. Ligningsloven § 6-16 første ledd bokstav b, etter kontroll av a-meldingen, tidligere lønns og trekkoppgave. SA 3801 omhandler også revisors kontroll av kontrolloppstillingen. Jf. punkt 7 er formålet å gi brukeren høy, men ikke absolutt sikkerhet. Som en del av attestasjonen på kontrolloppstillingen bekrefter revisor at selskapet følger lovgivning for behandling av skattetreks midler. Meldingen informerer også om revisors plikter tilknyttet skattemeldingen, men kommer ikke med tilleggspresiseringer utover hva som allerede er uttalt i standarden.

I 2007 ble RS 801 erstattet med SA 3081 som fremdeles er gjeldene per dags dato. Det forelå ingen prinsipielle endringer i den nye standarden. Standarden er videre blitt oppdatert til å gjelde for endringer som har forekommet i revisorloven og ISAene som standarden er tatt utgangspunkt i.

Skattedirektoratet kom i 2016 med en ny melding (Skd. meld. (2016)). Det foreligger derimot svært få endringer fra 2001, utover oppdaterte henvisninger og justeringer i forbindelse med innføringen av skatteforvaltningsloven og a-meldingen som i praksis ikke medfører endrede krav til revisors attestasjon.

Skattedirektoratet meldinger er i hovedsak henvisninger til SA 3801, og det foreligge få presiseringer som ikke allerede er omtalt i standarden. Det mest vesentlige som fremkommer av meldingene er at det ikke er krav til ytterligere revisjonshandlinger og bruk av lavere vesentlighet på den finansielle informasjonen som fremkommer på side 2 og 3 i næringsoppgaven. Standarden er noe upresis på hvilke handlinger som er påkrevd for disse sidene og meldingen gir så et klart svar på hvilke vurderinger revisor skal ta på området.

Det har altså kommet flere standarder og uttalelser fra skattemyndighetene gjennom de siste 70-årene, men det er fremdeles revisors skjønnsmessige vurderinger som er sentrale, og den siste meldingen er i hovedsak bare en oppdatering til nye referanser i lovverket.

Oppsummert krever skattemyndighetene at revisor bare benytter lavere vesentlighetsgrenser for områder tilknyttet særrområder for skatt. Altså

ikke-fradragsberettigede poster, midlertidige forskjeller, rapportering på merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og skattetrekk. Det vil si at om det for eksempel foreligger en feil på 10 000 under andre fradragsberettigede poster og en feil på 10 000 under varekost vil det være mye større sannsynlig at revisor avdekker feilen under fradragsberettigede poster, og får denne rettet, enn under varekost, fordi revisjonsplanen er lagt opp på en slik måte at feil med lavere beløp lettere blir oppdaget under skatteområdet da revisor er pålagt å foreta ytterligere handlinger på dette området. Begge feilene ville gitt like stort utfall på den beregnede skatten, men revisor er bare påkrevd å revidere med lavere vesentlighet for det ene området og vil derfor med større sannsynlighet finne feilen da de fremkommer på forskjellige sider i næringsoppgaven.

2.6 Kritikk mot dagens praksis

Ludvigsen og Kulset (2020) kritiserer denne tilnærmingen i et eget kapittel i *Aktuelle temaer i regnskap og revisjon*. Forfatterne kritiserer flere forhold rundt praksisen slik den foreligger i dag. Som diskutert tidligere er de kritiske til at hele regnskapet danner grunnlaget for inntektsskatten, men at det bare er utvalgte skatteområder som skal være gjenstand for revisjon med en lavere vesentlighet.

Kapittelet tar for seg gjeldende lover, attestasjonsstandard og uttalelser som skal bidra til å rettlede brukerne innenfor revisjon av skatteområdet. Deler av kritikken går ut på at informasjonen er lite samlet og at språkbruken er rettet mot revisor, og ikke brukeren av informasjonen som skal revideres. Dette mener Ludvigsen og Kulset er problematisk da ordlyden er av en slik karakter at den kan skape store uriktige forventninger.

En av forfatterne eksemplifiserer dette ved erfaring som arbeidstaker i skatteetaten, hvor saker på ned mot et par tusen kroner blir tatt opp, uten at dette er av prinsipiell eller preventiv karakter. De ansatte har da liten forståelse for at revisor gjennom sin revisjon ikke har oppdaget dette. Denne praksisen foreligger på tross av at Ligningsloven § 8-3 nr. 2 a tallfestet at kontroll kan avvikes ved kroner 1 000 for inntekten. Beløpsgrensen er ikke uttrykkelig inkludert i ny lov, og taler derfor ikke imot at den er endret. Kapittelet trekker

også frem Skattedirektoratets veiledende retningslinjer 20. mai 2009 nr.555. hvor følgende uttales:

«Det må vurderes hvor stor endring i skatter og avgifter som kan være aktuell. Størrelsen av denne endringen må sammenholdes med skattyters økonomiske stilling. Som hovedregel bør endring ikke foretas hvis det dreier seg om beløp under beløpsgrensene i ligningsloven § 8-3 nr. 2 a»

Ut ifra dette kan retningslinjene tolkes dit hen at grensen er høyere for større selskaper.

Forfatterens uttalelser om praksis for kontroll av avvik ned mot et par tusen kroner er derimot ikke basert på undersøkelser, og det hadde derfor vært relevant med en slik undersøkelse sett opp mot revisors praksis som er temaet i denne oppgaven.

Det foreligger også kritikk mot det definerte «skatteområdet» som attestasjonsstandarden henviser til. Dette da skattemyndighetene i realiteten er like opptatt av skattemessige feil enten de fremkommer på side 4 eller 3 i næringsoppgaven. Attestasjonsstandarden og veiledning er derimot satt opp på en slik måte at det er mindre sannsynlig at revisor avdekker feilen på områder i regnskapet som revideres med en høyere vesentlighet.

Det skal likevel sies at standarden ikke bare tar for seg revisors krav til å benytte en lavere vesentlighetsgrense for kontroll av skatter og avgifter, men også omhandler revisors plikt til å kontrollere selskapets internkontroll jf. SA 3801 punkt. 8. Dette er ytterligere presisert i skattedirektoratets meldinger:

«Revisor har ikke bare plikt til å se etter at formelle krav mht. registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger er oppfylt, men også at det er etablert kontrollrutiner og systemer som på en betryggende måte ivaretar virksomhetens behandling av skatter og avgifter. Revisors signering innebærer således at virksomheten har etablert betryggende systemer for beregning og innbetaling av merverdiavgift, arbeidsgiveravgift mv., samt at systemene er gjenstand for betryggende kontroll.» Skattedirektoratets melding nr. 7/2016

Dette kan være tilknyttet områder som normalt sett ikke ville vært vesentlig for revisjonen som revisor er påkrevd å kontrollere med høyere sikkerhet enn det resterende regnskapet. Gjennom detaljtesting får revisor så ytterligere sikkerhet for at selskapets rutiner og systemer tilknyttet særområdet fungerer i tråd med lover og forskrifter.

Revisor må altså bygge sin vurdering ved fastsettelse av skattevesentligheten på skjønn, men er bare pålagt å benytte den på særområdene som fremkommer fra SA 3801 og informasjonsskriv og meldinger fra skattemyndighetene.

Ludvigsen og Kulset (2020) kommer opp med fire ulike tiltak under punkt 12.5 Disse er satt opp som mulige løsninger for å kunne dekke gapet mellom revisor og skattemyndighetenes forståelse av lovverket og reguleringene slik de foreligger i dag.

I det første tiltaket foreslår de å bedre kommunikasjonen av tilfellet. Dette i form av informasjonen om at revisor ikke nødvendigvis avdekker feil under en viss størrelse ved en forskriftsmessig revisjon, og en presisering av vesentlighetsgrensene som blir benyttet ulikt mellom side 1 og 4, og 2 og 3. Formuleringen av denne informasjonen bør også være så direkte som mulig uten bruk av for mye fagteknisk språkbruk. Sist mener de også at uttalelsen bør samles på et sted for at det skal komme tydeligst mulig frem.

Det andre forslaget er en mellomløsning hvor revisor kommuniserer sine benyttede vesentlighetsgrenser som er benyttet for de ulike områdene av revisjonen som opplyses om via næringsoppgaven.

Det tredje tiltaket går ut på å generelt senke vesentlighetsgrensene som benyttes ved revisjon. Dette vil derimot være lite kostnadseffektivt og må veies opp mot kost nytte effekten. Det vil også påvirke mangeårige bransje praksis. Ludvigsen og Kulset (2020) trekker derimot frem at økt digitalisering og teknologi åpner opp for nye muligheter å gjennomføre revisjonen på.

I det siste tiltaket foreslår de at skattemyndighetenes handlingsgrense bør heves fra dagens beløpsgrense som er satt til kroner 1 000 jf. skattedirektoratets veiledende retningslinjer og Lignings-ABC. Det er da mulig å presisere at dette bare er gjeldende dersom skatteyter har opptrådt aktsomt og lojalt, eller om feilen ikke er av systematisk karakter. Ut ifra et samfunnsøkonomisk ståsted kan dette være en god løsning. Ludvigsen og Kulset (2020) eksemplifiserer dette med et talleksempel på 25 000 kroner i for mye fradrag, som gir en skatteeffekt på 5 500 kroner. Ved en kontroll over to dager vil lønnskostnadene for en gjennomsnittlig lønsmottaker være det dobbelte av skattefeilen som må betales. Ut ifra dette talleksempelen er dette i prinsippet misbruk av samfunnsressurser, som kunne vært benyttet på større og mer alvorlige feil.

Ut ifra vurderingene til Ludvigsen og Kulset (2020) virker det rimelig at det bør forekomme tiltak til praksisen slik den foreligger i dag ut ifra lover og regler. Det er derfor interessant å undersøke nærmere om revisorene mener at lovverket fungerer fornuftig slik det foreligger i dag.

Videre for oppgaven er det også interessant å undersøke nærmere hvordan revisor tolker standarden. I hvor stor grad de justerer ned vesentligheten, om den tallfestes og om de benytter samme vesentlighet på alle områdene, eller om de spisser vesentlighet og handlinger inn på hvert aktuelt område. Dette er selvsagt bare en vurdering av den ene partens forhold og praksis til de reglene som foreligger, men vil likevel gi en bedre innsikt i situasjonen slik den foreligger i dag.

2.6 Skatteberegning

Tidligere dannet regnskapet grunnlaget for skattepliktig inntekt. Dette ble derimot opphevet ved skattereformen i 1992. Grunnen til dette var at man vurderte det som uheldig at den skattepliktige inntekten skulle avhenge av skjønnsmessige regnskapsvurderinger.

Skatteberegningen ble da uavhengig av regnskapet og det ble lagt større vekt på tidfesting som hovedregel. Det ble derimot også opprettet en del spesialregler for skattemessige forhold som ikke nødvendigvis følger hovedregelen. NOU 1989:14, s. 235. I utredningen fra 1989 påpekes det spesielt at det burde foreligge et bedre skattegrunnlag for beregningen av inntektsskatt enn det som var praksis på tidspunktet. De mente at hovedproblemet med den tidligere bedriftsbeskatningen, var at skattesatsene var for høye og at skattegrunnlaget var elastisk og manipulerbart. Det forelå i tillegg forskjellsbehandling for de ulike selskapsformene, som de mente at ikke gav den beste ressursdisponeringen samfunnsmessig. Utvalget mente at flere manipuleringsmulighetene som forelå skyltes periodisering av inntektsgrunnlaget. Inntektsskatten ble på tidspunktet normalt beregnet ut ifra opplysningene som fremkom i årsregnskapet, hvor periodiseringsreglene som skulle benyttes var like som for regnskapsloven, med unntak av periodiseringsregler som forelå i skatteloven. Utvalget mente at det forelå tre alternativer for skattelegging av inntekten.

1. Full integrasjon av de regnskapsmessige og de skattemessige reglene.

2. Full atskillelse mellom de regnskapsmessige og de skattemessige reglene.
3. Middelvei hvor det delvis er sammenheng mellom reglene og delvis særregler regnskapsmessig og skattemessig. Altså likt metoden som ble benyttet og varianter av denne.

Gruppen mente at den fulle løsningen ikke var realistisk da regnskapsregler ikke tar hensyn til alle skattemessige problemstillinger og således trenger egne regler for å definere hva som er skattemessig inntekt og fradragberettigede kostnader. Utvalget påpekte også som tidligere nevnt at det forelå flere svakheter med metoden som ble benyttet.

Periodiseringsprinsippene som ble benyttet bygget i hovedsak på regnskapsreglene som åpnet opp for betydelig rom for skjønn vedrørende poster av usikkerhet som resulterte i store tilfeldigheter ved beskatningen på bakgrunn av at skatteyters skjønn kunne påvirke skatteberegningen i stor grad. Utvalget mente at skatteplikten burde fastsettes av myndighetene og at det ikke var tilstrekkelig med da tidens ordning med tanke på at regnskapspraksis og normer tilknyttet regnskapet hadde innspill fra blant annet revisorforeningen og regnskapsrådet. Et annet argument for atskilte regnskapsmessige og skattemessige regler er at de bør utformes fra ulike hensyn da det gjerne foreligger ulike insentiver for regnskapsmessig resultat og skattemessig resultat. Selskapene ønsker ofte å vise til så gode resultater som mulig ovenfor eiere, investorer og kredittinstitusjoner, og det vil således foreligge en risiko for overvurdering av resultatet og selskapets formue, og regnskapsloven bør derfor hindre dette. Bedrifter ønsker derimot å betale så lite skatt som mulig og skattereglene bør således hindre urimelig undervurdering av det skattemessige resultatet. Utvalget mener også at et mer firkantet lovverk tilknyttet skatteberegning vil øke lik behandling for skatteyter uavhengig av selskapsform.

2.7.1 Realisasjonsprinsippet

Et av de viktigste hovedmomentene til utredningsgruppen var å redusere muligheten for påvirkning av det skattemessige resultatet ved bruk av skjønn ved periodiseringsregler. Utvalget foreslå derfor å benytte realisasjon som hovedregel for periodisering av inntekter og kostnader. Deres forslag er i dag det vi kjenner som realisasjonsprinsippet som er hovedregelen for tidfesting av inntekt og kostnader skattemessig jf. Skatteloven § 14-2.

Gruppen mente at dette ville løse mange av problemstillingene som den gamle praksisen gav i form av regnskapsmessig bokføring av blant annet urealiserte verdiøkninger og tap.

Skatteberegningen er i dag regulert av skatteloven (1999). Hovedregelen er som nevnt realisasjonsprinsippet, men det forekommer også særbehandlinger og tilpasninger for ulike skatteområdet. I etterkant har endringer kommet i form av lovendringer.

Ved inntredelse av nye lovendringer i 2005 har regnskapet og skatteberegningen formelt vært to atskilte systemer. Det forelå da ikke lenger noe formell kobling mellom regnskapsretten og skatteretten, sktl. §14-2. Endringen som kom i 2005 hadde også sammenheng med EUs innføring av IFRS (International Financial Reporting Standards) som felles finansiell rapporterings grunnlag for børsnoterte foretak.

2.7.2 Revisors kontroll

Revisor er lovpålagt etter Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6, å signere på næringsoppgaven. Formålet med signeringen er å gi skattemyndighetene høy, men ikke absolutt sikkerhet for opplysningene som har blitt gitt innenfor gjeldende lovgivning og forvaltningspraksis, jf. SA 3801 punkt 5. Næringsoppgaven med vedlegg danner selskapet skatteberegning og viser de korrigeringsene som er gjort mot regnskapet. Revisor oppgave er derfor å kontrollere informasjonen som fremkommer i forbindelse med beregningen av selskapsskatten. Dette gjøres gjennom å både sikre den finansielle informasjonen som fremkommer etter de lover og retningslinjer som er gitt, samt å kontrollere at selskapet har etablert forsvarlige kontrollrutiner og systemer som ivaretar selskapets behandling av skatter og avgifter på en forsvarlig måte (Skd. meld. (2016)).

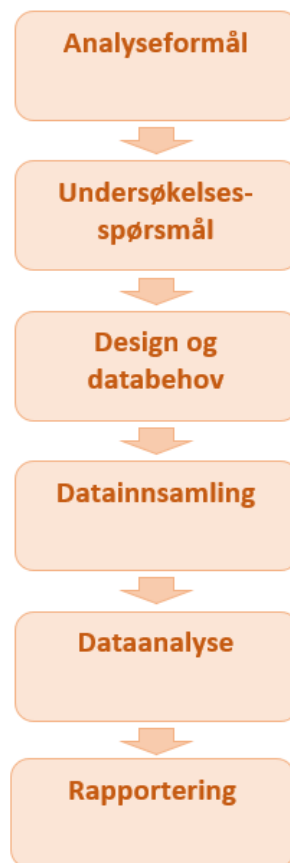
Kapittel 3 Metode

For videre undersøkelse må det foreligge en planmessig fremgangsmåte etter vitenskapsteori, også kalt metode (Gripsru et al., 2010). I dette kapitlet vil jeg derfor gå gjennom bruk av metode og design som legger grunnlaget for oppgaven. Først vil jeg gå inn på forskningsprosessen og designet, før jeg går videre til valg av metode, utvelgelse av

informanter, datainnsamling, dataanalyse, før jeg til slutt vil komme inn på reliabilitet og validitet.

3.1 Forskningsprosess og design

Forskningsprosessen kjennetegnes ved at det som oftest foreligger et problem eller en mulighet man ønsker svar på (Gripsru et al., 2010). Prosessen fra å identifisere problemet, til å komme opp med mulige løsninger er forskningsprosessen.



Figur 3: Forskningsprosessen (Gripsru, et al., 2010)

Forskningsprosessen, som vist i figuren over kan deles inn i mindre prosesser. De tre første stegene er en del av forberedelsen. Dette starter med å spisse en problemstilling man ønsker å få svar på, som består av de to første prosessene. Når dette er kartlagt, må man finne ut hvordan man kan finne svar eller en løsning på problemstillingen. Dette består blant annet av valg av forskningsdesign, metode, datainnsamlingsmetode og utvalgsstrategi, som vi skal nærmere inn på senere i kapitlet. Når alt dette er kartlagt kan datainnsamlingen

starte og analyseres når den er ferdig innhentet og bearbeidet. Konklusjonene og funnene sammenstilles så i en rapport. Ved rapporteringen kan ofte en av svakhetene være at man ønsker å inkludere for mye, slik at man ender opp med en studie som blir litt for generelt og ikke kommer dypt nok inn i kjernen. (Gripsru et al., 2010, s. 36-37).

3.1.1 Design

Det foreligger tre ulike fremgangsmåter for å få svar på undersøkelsesspørsmålet, eksplorativt, deskriptivt og kausalt (Sekaran & Bougie, 2013. s. 96). Designene er ulike analyseprosesser og det er derfor viktig å velge riktig design etter hva man ønsker å undersøke. Eksplorativt design er et utforskende design, med mål om å en bedre forståelse av den aktuelle situasjonen eller fenomenet. Ved bruk av deskriptivt design har man en større forståelse av temaet. Designet er gjerne basert på en hypotese man ønsker å teste, gjerne hvordan ulike parameter henger sammen. Sist har vi kausalt design, som undersøker årsak virkning sammenheng mellom X og Y (Gripsru et al., 2010, s. 39-45).

I denne oppgaven er undersøkelsesspørsmålet *hvordan skattevesentligheten fastsettes og anvendes i den praktiske revisjonen av årsregnskap?* Det foreligger lite litteratur på området utover det som er fastsatt i lover, regler og uttalelser fra skattemyndighetene, og det er derfor behov for å få en bedre forståelse av hvordan revisorene håndterer dette i praksis. Målet er å få frem ulike nyanser og praksiser blant revisorene, og det vil derfor være hensiktsmessig å gå i dybden for å få best mulig innsikt på området.

Fordelen ved eksplorativt design er at det er fleksibelt ved at det er muligheter for tilpasninger til det man ønsker å undersøke nærmere. Dette gir mulighet til å gå mer i dybden på det man ønsker, og få frem så mange detaljer som mulig. Ulempen med designet er at det er vanskelig å generalisere til en hel populasjon. Grunnen til dette kan være at man innhenter dokumentasjon fra et mindre tall representanter eller at det som kommer frem kan gjelde noen, men ikke alle (Sekaran & Bougie, 2013. s. 97).

3.2 Valg av metode

3.2.1 Kvalitativ og kvantitativ metode

Det foreligger to hoved metoder for innsamling av data, kvalitativ og kvantitativ (Sekaran & Bougie, 2013. s. 3). Kvalitative datainnsamling omhandler ord, mens kvantitative data er tall. Ifølge Grønmo (1984) anses metodene som komplementære, ved at de to metodene ligger i ytterkant av skalaen og det normalt blir brukt en kombinasjon av metodene, kalt metodetriangulering (Gripsru et al., 2010, s. 79). Likevel vil det strengt tatt være enten tall, kvantitative, eller andre data, kvalitative, som blir samlet inn.

Datainnsamling består i hovedsak kommunikasjon eller observasjon av mennesker, og innsamlingen av data kan være kvalitativ eller kvantitativ. Det som skiller er hvordan data samles inn. Ved kvantitativ innsamling vil man være mest opptatt av nøyaktigheten av dataen som samles inn. Et eksempel på dette kan være at tallet på passerte biler er korrekt angitt, eller om en person svarte ja eller nei på et spørsmål. Grunnen til at dette er viktig er at dataen gjerne skal benyttes i analyse sammenheng, og at man derfor må innhente nøyaktig data. Ved kvalitativ datainnsamling vil man være mer opptatt av fullstendigheten av dataen. Spørreskjema er en utbredt metode for innsamling av kvantitative data.

Dersom man ønsker å undersøke noe i dybden vil det være viktig at man får med alle aspekter av temaet, altså at informasjonsinnsamlingen er fullstendig (Gripsru et al., 2010, s. 79). Av den grunn er det kanskje ikke så rart at det blir benyttet mye dybdeintervjuer og fokusgrupper ved kvalitative studier. Da formålet med kvalitative studier er å få større innsikt innenfor et område eller tema er det viktig å stille åpne spørsmål for å få respondenten til å svare så fullstendig som mulig, i motsetning til kvantitative studier der man ønsker at respondenten gir et målbart svar. Spørsmål som «Hvordan?», «Hvorfor?» og «Hva?» er derfor viktig.

3.2.2 Valg av Metode

I denne oppgaven er problemstillingen å undersøke nærmere hvordan revisorer praktiserer fastsettelsen og anvendelsen av skattevesentlighet i revisjonen. For å finne ut av dette vil det være sentralt å innhente denne informasjonen fra revisorer. SA 3801 gir rom for tolkning og

er i stor grad åpen for revisors bruk av skjønn, som diskutert tidligere i oppgaven. Det vil av den grunn foreligge flere nyanser og tolkninger som krever at det blir stilt åpne spørsmål for å få et best mulig helhetsinntrykk av hvordan de ulike revisorene praktiserer særattestasjonen. Ved bruk av kvalitativ metode vil det være mulig å få den innsikten som er nødvendig for å danne seg et bilde av praksisen i bransjen.

Det foreligger ulike tilnærminger innenfor kvalitativ metode for å kunne belyse ulike temaer. I følge Calder (1977) er det tre ulike hovedkategorier for tilnærming. Disse beskriver han som *Eksploderende tilnærming*, *Fenomenologisk tilnærming* og *Klinisk tilnærming*. Ved fenomenologisk tilnærming ønsker man å forstå hvordan målgruppen erfarer situasjoner og hva de mener om fenomenet. En slik undersøkelse kan derfor gi god innsikt og forståelse av fenomenet.

Ved bruk av en kvalitativ metode er det mulig å komme nærmere inn på respondentene som muliggjør en mer åpen kommunikasjon. Dette kan gi mer utfyllende svar hvor respondenten også har mulighet til å gi mer nyansert og detaljerte svar enn hva respondenten kunne gitt gjennom et spørreskjema med valgalternativer (Gripsru et al., 2010, s. 82-83).

Som med alle tilnærminger foreligger det foreligger fordeler og begrensninger ved bruk av kvalitativ metode. Ved bruk av en kvalitativ metode er det mulig å komme nærmere inn på respondentene som muliggjør en mer åpen kommunikasjon. Dette kan gi mer utfyllende svar hvor respondenten også har mulighet til å gi mer nyansert og detaljerte svar enn hva respondenten kunne gitt gjennom et spørreskjema med valgalternativer (Gripsru et al., 2010, s. 82-83). Det vil også være mulig å komme med oppfølgingsspørsmål, for å kunne gå ytterligere i detalj på områder man ønsker å undersøke nærmere. Man sikrer også i større grad at respondenten forstår spørsmålene, da det er mulig å forklare ytterligere, og dermed får svar på det som faktisk er ment med spørsmålet. Det foreligger også en mulighet for å observere ikke-verbal kommunikasjon som kan gi ytterligere informasjon til undersøkelsen.

Det foreligger også begrensninger ved bruk av kvalitativ metode. Datainnsamlingsmetodene ved kvalitativ metode er ofte tidkrevende og kostbart, som resulterer i et lavere antall respondenter. Som en følge av dette kan ikke resultatene generaliseres for hele populasjonen. Ved et lavere antall respondenter kan deres oppfatninger og meninger variere fra den resterende populasjonen (Gripsru et al., 2010, s. 83). Det foreligger også mye

tolkning av svarene til respondenten fra moderator, som kan legge for stor vekt på enkelte utsagn eller glemme andre. Datamengden som skal analyseres er stor og det kan være vanskelig å analysere og tolke hele datamengden. Andre svakheter med metoden er at moderator kan bidra til å hemme respondenten, gjennom å for eksempel vinkle spørsmål eller stille oppfølgingsspørsmål for å få de svarene som ønskes. Noen fenomener kan være sensitive som gjør at respondentene må føle seg trygg og i væretatt for å kunne svare ærlig og åpent på spørsmålene, og således gi den innsikten som er ønsket. Det er også vanskelig å etterprøve en slik studie, da det er vanskelig for andre å få den samme samtalen og innsikten mellom intervjuer eller moderator og respondent.

Det vil derfor være viktig å hensynta og avveie fordeler og ulemper ved metoden. Flere av fordelene med metoden kan også være begrensninger. Det er også mindre studier av kvalitative metoder og teknikker sammenlignet med kvantitative metoder (Gripsru et al., 2010, s. 83).

3.2.3 Metode for datainnsamling

Det foreligger flere former for datainnsamling. Da studiet vil bli gjennomført med bruk av kvantitativ metode er det mest relevant å gjennomgå innsamlingsmetodene som er mest vanlig ved en kvalitativ studie. De mest vanlige metodene er intervjuer, dybdeintervjuer, spørreskjemaer, observasjoner, fokusgrupper og panel (Sekaran & Bougie, 2013. s. 113). Som tidligere nevnt er de mest vanlige innsamlingsmetodene ved kvalitativ metode fokusgrupper og dybdeintervjuer, som her vil bli nærmere diskutert (Gripsru et al., 2010, s. 80). Det foreligger flere variasjoner av gjennomføring av de to metodene. Fokusgrupper gjennomføres ved at flere av respondentene er samlet, gjerne et sted mellom åtte og ti deltakere. Temaer blir diskutert felles mellom deltakerne, som åpner for diskusjoner som stimulerer ideer, ulike vinklinger og innspill.

Moderatorens oppgave i en slik setting blir informere om temaer som skal diskuteres og styre respondentene innenfor dette. En stor del av oppgaven er også å observere og notere underveis, samt at lyd eller videoinnspilling også er et alternativ.

En annen form for data innsamling er paneler. Metoden kan minne om fokusgrupper, men

respondentene møtes da flere ganger over tid. Ved statiske paneler vil det da være de samme personene, men dette kan også variere og vil da være et dynamisk panel. Gjennomføring av både fokusgrupper og paneler kan også gjennomføres gjennom videokonferanser. Dette kan være en praktisk løsning dersom det foreligger store avstander, og det av praktiske årsaker kan være hensiktsmessig.

Ved dybdeintervjuer intervjues en og en deltaker om gangen. Da dette er en tidkrevende prosess, intervjues normalt færre respondenter enn ved fokusgrupper eller paneler. Moderator har da gjerne større mulighet til å styre deltakerne enn ved bruk av fokusgrupper. Respondenten får bedre tid og mulighet til å gi utfyllende svar, samt at deltakeres egne synspunkter og innsikt vil komme frem i større grad enn i en fokusgruppe. Fordelen ved bruk av dybdeintervjuer er at respondenten i mindre grad vil bli påvirket av gruppen og således fremme individuelle svar og tanker. Det er derimot lettere for moderator å styre respondenten enn i en gruppe, som har både positive og negative sider.

Gjennomføringen av intervjuet kan være både strukturert og ustrukturert. Ved gjennomføring av et ustrukturert intervju har ikke moderator et fast sett med spørsmål planlagt på forhånd. Gitt at man skal undersøke et mulig problemområde i en bedrift vil det da være aktuelt å intervjuer ansatte fra ulike deler av selskapet. Det vil da være fornuftig å stille ulike spørsmål til de ulike gruppene av ansatte. Metoden benyttes gjerne for å utforske og kartlegge et tema eller situasjon.

Ved et strukturert intervju vet moderator på forhånd hvilken informasjon som ønskes å innhentes. I slike tilfeller vil moderator på forhånd ha forberedt faste spørsmål som er relevant for temaet som skal gjennomgås i intervjuet. Spørsmålene vil da være like for alle respondentene. Moderator vil likevel ha mulighet til å stille mer utfyllende spørsmål eller oppfølgingsspørsmål, som kan gi en større grad av forståelse (Sekaran & Bougie, 2013. s. 120). Denne datainnsamlingsmetoden åpner også opp for digital gjennomføring, enten via telefon eller video.

Ved gjennomføring av denne oppgaven vil det bli benyttet dybdeintervju som datainnsamlingsmetode. Dette skyldes at revisor gjerne sitter på sensitiv informasjon, samt at de gjerne ikke ønsker å dele informasjon åpent til konkurrenter, dersom innsamlingen hadde blitt gjennomført via grupper. På denne måten vil det også være mulig å få mer

personlige svar og erfaringer med i undersøkelsen. Grunnet covid-19 og avstander vil intervjuene bli gjennomført digitalt.

Som gjennomgått i tidligere kapitler foreligger det lover og regler som revisor må forholde seg til ved revisjon av skatter og avgifter. Det foreligger derfor allerede en ramme for hva revisor må vurdere og ta stilling til gjennom revisjonen av dette området. Av den grunn anses det som mest relevant å benytte seg av et strukturert dybdeintervju, hvor spørsmålene vil være fastsatt på forhånd. Det vil likevel være mulig å stille tilleggsspørsmål, dersom noe er uklar for de to partene som deltar, eller om det er et område bør utdypes ytterligere. Ved å strukturere intervjuet vil det i større grad være lettere og sammenstille data og se nyanser og tolkninger innenfor de samme områdene mellom de ulike deltakerne.

3.3 Utvelgelse av informanter

Utvelgelse av respondenter er viktig, da målet for undersøkelsen er å få en bedre forståelse for et fenomen. Det vil derfor være viktig å finne de personene som kan gi en slik innsikt, gjennom å ha nok kunnskap og erfaring innenfor området (Gripsru et al., 2010, s. 129). For å oppnå dette må en finne riktig utvalgsramme, utvalgsmetode og utvalgsstørrelse.

3.3.1 Utvalgsramme

Utvalgsrammen er de kriteriene som inngår i populasjonen. Liste over alle kunder til et selskap eller personer som er bosatt innenfor et område. I denne studien er gruppen praktiserende revisorer. Det hadde også vært mulig å sette denne grensen til alle revisorer. Det hadde da forelagt en risiko for overdekning, da utvalgsrammen kan inneholde elementer som ikke er med i utvalget (Gripsru et al., 2010, s. 131). I Norge kan revisor bli statsautorisert, det er derimot mulig å være statsautorisert uten å lenger jobbe innenfor revisjon. Reglene for autorisasjonen begrenser derimot dette da det er krav til etterutdanning og praksis. Autorisasjonen blir derimot ikke trukket i det man slutter å praktisere revisjon. Det vil selvfølgelig være mulig å intervju disse personene også, da de mest sannsynlig har god kjennskap til praksisen, da de tidligere har jobbet innen yrket. De vil derimot ikke ha nylig erfaring og praksis for hva som er standarden i dag.

Et annet viktig element å inkludere i utvalgsrammen er også erfaring. Det foreligger mye skjønn i vurderinger revisor gjør gjennom en revisjon, referert til som profesjonelt skjønn. Ved revisjon av skatter og avgifter, blir det i SA 3801 lagt stor vekt på revisors bruk av skjønn. Dette skjønnnet kommer med erfaring. Et viktig element for å sette utvalgsrammen er derfor revisors erfaring. For utvalget settes denne til minimum seks år.

Da målet i oppgaven er å undersøke nærmere hvordan revisor i praktisk reviderer skatte- og avgift sensitive områder, er det også sentralt at revisor deltar i praksis i dette arbeidet. Det er partner som er ansvarlig for revisjonsberetningen og signerer på denne, men partner er ikke nødvendigvis så sentral i å utføre kontrollene. Av den grunn anses det ikke så relevant å ha partnere som i liten grad deltar aktivt i revisjonen i utvalgsrammen, da de ikke i så stor grad sitter med nylig erfaringer på et mer detaljert nivå.

Som tidligere nevnt i oppgaven er det ikke mulig å generalisere funnene som er innhentet på bakgrunn av dybdeintervjuer. Målet med oppgaven er å få en mer detaljert forståelse for praksisen innenfor skatter og avgifter og det vil da være av interesse å innhente revisorer som jobber i ulike selskaper i Norge. Særattestasjonen på skatter og avgifter er som nevnt åpen for tolkning og det vil således være naturlig at ulike revisorer har ulike vurderinger på området. Likevel kan det forekomme større variasjon i vurderingene mellom selskaper enn innad, da selskapene kan ha en felles «best praksis» tilnærming. Populasjonen bør derfor velges ut ifra en variasjon av selskapene i utvalgsrammen.

3.3.2 Utvalgsmetode

Det foreligger to former for utvalgsmetoder, sannsynlighetsutvalg og ikke-sannsynlighetsutvalg. Ved bruk at sannsynlighetsutvalg trekkes kandidatene tilfeldig ut ifra utvalgsrammen, ut ifra forskjellige kriterier. Ulempen med denne metoden er at det kan være vanskelig å definere en utvalgsramme som gir den populasjonen man ønsker (Gripsru et al., 2010, s. 133-136). I denne oppgaven vil det også være krevende å innhente en liste over alle praktiserende revisorer i Norge, da ikke alle er statsautorisert. En slik liste vil heller ikke inneholde tilstrekkelig informasjon til å kategorisere på erfaring.

Ved bruk av ikke-sannsynlighetsutvalg kan man i større grad rette seg inn mot de representantene man ønsker å undersøke nærmere. For oppgavens formål vil det være mest aktuelt å rette seg mot et vurderingsutvalg. Da står analytiker friere til å velge ut ifra elementer i populasjonen som har de egenskapene som ønskes undersøkt. Ved et slikt utvalg vil det være mulig å inkludere representanter fra ulike kategorier i populasjonen (Gripsru et al., 2010, s. 139).

For å kunne gå i dybden på fenomenet bør representanten velges ut ifra flere norske revisjonsselskaper. I Norge står de fem største revisjonsselskapene for ca. tre fjerdedeler av markedet basert på innrapportert omsetning pr. 2019 (Proff Forvalt). Likevel om de mindre selskapene har en vesentlig lavere markedsandel er det positivt for oppgavens omfang å inkludere disse, da de kan bidra med å skaffe en bedre innsikt i hele bransjen. Selv har jeg en forventning om at policy innad i selskapene er felles på området for revisjon av skatter og avgifter. På tross av dette er det rom for mye tolkning i attestasjonsstandarden som tilsier at det også forekommer ulike skjønnsmessige vurderinger mellom revisorer, og at dette også kan forekomme innad i et selskap. De største selskapene har kontorer over hele Norge og består således av flere mindre miljøer. Det vil derfor være interessant for oppgaven å intervju personer fra ulike revisjonsselskaper, uten å sette en begrensning for at det kun kan være en representant for hvert selskap.

Ved å benytte vurderingsutvalg som utvalgsmetode er det mulig å velge ut representanter for ulike revisjonsselskaper med erfaring som er ønsket i utvalget for å kunne ha mulighet til å besvare spørsmålene på en tilfredsstillende måte.

Rekrutteringen i utvalget baserer seg på offentlig tilgjengelig kontakt informasjon og eget nettverk. På denne måten er det mulig å kontakte revisorer i ulike selskaper som kan finne frem til aktuelle kandidater ut ifra utvalgskriteriene. I henhold til forfatterne av *Metode og dataanalyse* kan denne utvalgsmetoden kalles for et snøballutvalg, hvor strategien er å kontakte et nettverk som kan bidra med å veilede og identifisere personer som treffer kriteriene som er satt.

3.3.2 Utvalgsstørrelse

Ved bruk av dybdeintervju som undersøkelsesmetode begrenses utvalgsstørrelsen da det er svært tidkrevende å både gjennomføre intervjuene og analysere dem i etterkant. Av den grunn er det heller ikke mulig å generalisere data, da det ikke er nok deltakere (Gripsru et al., 2010, s. 91). I prinsippet foreligger det ikke begrensninger på hvor mange deltakere som kan intervjues, men på grunn av de pragmatiske årsakene nevnt over er det vanlig å intervju et sted mellom 15-25. Dette tallet variere noe mellom metodebøker, og ifølge (Johannessen et al., 2004) er det mulig å redusere antallet dersom tid og ressurser er begrenset. For oppgaven vil det av den grunn være hensiktsmessig å avholde et sted mellom 5-10 intervjuer.

I denne undersøkelsen er det både begrensning på tid og ressurser. Utvalget er derfor satt til syv revisorer i ulike revisjonsselskaper i Norge. Utvelgelsen vil bli foretatt jevnt mellom både de store og de mindre revisjonsselskapene.

3.4 Datainnsamling

Datainnsamlingsmetoden som benyttes er som tidligere beskrevet dybdeintervju, som er en kvalitativ metode. Som gjennomgått i punkt 4.2.3 *Metode for datainnsamling*, gjennomføres intervjuet som et strukturert dybdeintervju.

Intervjuene er satt opp med et fast spørreskjema som vil bli gjennomgått med alle deltakerne, vedlegg 1. Spørsmålsskjemaet er satt opp på en slik måte at ikke alle spørsmålene vil være like relevante for alle representantene ut ifra hvilke metoder de benytter seg av ved revisjon av skatter og avgifter. Oppfølgingsspørsmål innenfor disse kategoriene vil av den grunn ikke blir gjennomgått.

Spørsmålene er for det meste åpne, med mål om at respondentene kan snakke fritt og utfyllende om de enkelte teamene. Alle spørsmål vil av den grunn heller ikke bli stilt dersom intervjuobjektet allerede har besvart disse tidligere i forbindelse med tidligere spørsmål. Målet med spørreskjema er at alle deltakerne skal ha vært innom disse områdene for at det i etterkant skal være mulig å sammenligne svar om metoder som de ulike revisorene benytter

seg av, og om det foreligger fellesnevner i utvalget. På denne måten er det lettere å analysere dataen i etterkant, og svarene kan i større grad sammenlignes.

Intervjuene blir avtalt på forhånd ved bruk av e-post, og innkalling til et videomøte slik at både intervjuer og intervjuobjekt får dette inn i egne kalendere for å sikre gjennomføring av intervjuet. Respondenten har som del av forespørselen også fått tilsendt et informasjonsskriv for å kunne sette seg inn i oppgaven og forstå hva den går ut på.

Intervjuet starter med en uformell del for å presentere meg selv og oppgaven, og bli litt kjent med deltakeren. I denne delen blir også revisorens erfaring innhentet. Intervjuer er på forhånd informert om at deltakelsen er anonym, men dette blir også gjennomgått for å sikre at deltakeren føler seg trygg og kan svare åpent på spørsmål.

Underveis i intervjuet stilles det oppfølgingsspørsmål om det er interessante områder kan gi en større dybde til temaet. I slutten av hovedtemaene er det også lagt opp til at deltaker kan komme med sine åpne meninger, eller supplerer dersom de mener det er noe de ønsker å dele mer om.

I selve intervjuet og gjennomgang av spørreskjemaet blir det satt på lydopptak. Dette brukes som et hjelpemiddel for å i større grad kunne konsentrere seg om samtalen, og at behovet for å notere underveis ikke blir for stort. Det blir likevel tatt mindre stikkordsnotater underveis, før lydopptakene i etterkant av intervjuet blir gjennomgått for deretter å transkribere hele intervjuet, for bruk til videre analyse.

3.5 Dataanalyse

Datainnsamlingen er gjort gjennom kvalitativ metode. Den innsamlede dataen er i liten grad tallbasert, og det er mer krevende å sammenstille dataen. I spørreskjemaet er det noen svar som kan tallfestes og fremstilles i tabell, men majoriteten er skriftlig informasjon som må bearbeides (Sekaran & Bougie, 2013. s. 199). Etter gjennomføringen av intervjuene må først dataen transkriberes. Lydfilene vil da bli gjennomgått og ytterligere utfylling av spørsmålsskjemaene blir foretatt. Når dataen er samlet, må informasjonen organiseres innenfor temaer eller karakteristikk. Fordelen med bruk av spørreskjema er at det allerede er kategorisert innenfor ulike temaer og strukturen i revisjon av årsregnskap. På denne

måten vil det være et naturlig skille innenfor planlegging, utførelse og avslutning. Ved organiseringen av informasjonen må derfor dataen samles innenfor disse kategoriene. Ved organiseringen er det også viktig å skille mellom relevant og ikke relevant informasjon, slik at det er den viktigste informasjonen som beholdes.

Første steg i analysen er å definere ulike kategorier som skal undersøkes. På denne måten er det mulig å sammenligne og analysere dataen som er hentet inn. I denne undersøkelsen er intervjuet satt opp med et felles spørreskjema som vil bli gjennomgått med alle deltakerne. Det er derfor mulig å samle data innenfor ulike spørsmål og kategorier for å kunne analysere dem videre. Videre er det behov for å kartlegge hvilke spørsmål som faktisk måler det vi er ute etter, og trekke ut essensen av den innsamlede dataen. Intervjumaterialet kortes så ned til et mer sammensluttet format i dette stadiet er det derfor naturlig å luke ut informasjon som ikke er relevant. De ulike kategoriene og spørsmålene bør også nummereres eller gis en form for symbol slik at det senere lettere kan sammenlignes. Her vil det være naturlig å gi de ulike kandidatene bokstaver for å kunne sammenligne dataen på en anonymisert måte. Kategoriene og spørsmålene bør også tildeles en form for symbol.

Til slutt må dataen sammenstilles for tolkning. Ved å ha nummerert eller samlet dataen på andre måter vil det være lettere å kunne fremstille dataen gjennom. Dersom det hadde vært mulig å tallfeste den innsamlede dataen foreligger det flere metoder for å analysere denne i ulike skalaer. Da det i denne oppgaven foreligger lite innsamlet data er det mer relevant å presentere dette i karakterskala og rangeringsskalaer. På denne måten er det mulig å sammenligne svaralternativene og kategorisere de innen likheter og ulikheter.

I denne tolkningen ser jeg på hvordan revisorene tolker og benytter seg av SA 3801 gjennom revisjonen og hvilke handlinger de utfører. Dette blir sammenlignet med hva attestasjonsstandardene, lover og litteratur sier. Det vil også bli foretatt en sammenligning mellom de store og mindre selskapene for å kartlegge eventuelle forskjeller mellom selskapene.

3.6 Reliabilitet og validitet

Når dataen er sammenstilt og kategorisert på en slik måte at det er mulighet for tolkning er det viktig å sikre at det som blir målt faktisk er det vi ønsker å måle. For å sikre dette må det

tas en vurdering av kvaliteten av den innsamlede dataen, hvor pålitelig (reliabil) og gyldig (valid) undersøkelsen er (Sekaran & Bougie, 2013. s. 225).

4.6.1 Reliabilitet

Overordnet omhandler reliabilitet om i hvor stor grad man kan stole på dataen som er samlet inn og om den er pålitelig. Det vil si at hadde noen andre fått det samme resultatet om de skulle foretatt den samme undersøkelsen enten ved samme fremgangsmåte eller en annen metode. Det vil alltid være feil som oppstår i en undersøkelse av ulike grunner, målet er derfor minimere feilen for at undersøkelsen skal være mest mulig reliabel.

For å minimere denne feilen er det viktig å ha en detaljert beskrivelse av fremgangsmetoden som er benyttet i undersøkelsen. Dette er i denne oppgaven beskrevet under metode kapitlet. Dette er igjen med på å bidra til at oppgavens reliabilitet styrkes.

Tidligere i kapitlet er ulike svakheter med metodevalget beskrevet. Ved bruk av dybdeintervjuer kan det foreligge en risiko for at intervjuobjektet ikke føler seg trygg i settingen, og av den grunn ikke vil dele informasjon som kan være relevant for oppgaven. Alle deltakerne har på forhånd fått tilsendt en beskrivelse av oppgaven og temaet slik at de på forhånd har hatt mulighet til å sette seg inn i temaet og reflektere over deres praksis og tilnærming. På denne måten håper jeg at jeg har bidratt til å redusere denne risikoen, ved at respondenten føler seg mer trygg i settingen og temaet som diskuteres. En annen viktig faktor er at deltakelsen er anonym, på denne måten kan ikke deltaker i etterkant stilles ansvarlig for utsagn og tolkning som andre kan mene er feil. Andre faktorer som kan spille inn er at respondenten er stresset eller egentlig ikke har tid til å delta i undersøkelsen, og av den grunn være forstyrret eller ukonsentrert. Alle intervjuene er planlagt på forhånd, hvor deltaker har satt av tilgjengelig tid i håp om at dette reduserer denne type påvirkning.

Det foreligger også en risiko for at respondenten blir påvirket av intervjuer underveis, som fører til at resultatene blir annerledes, kalt intervju effekt. I utvelgelsen av respondenter er det lagt vekt på erfaring. Dette mener jeg er en faktor som er med på å redusere risikoen da intervjuer selv har mindre erfaring på området, og i den grad lar intervjuobjektene seg i mindre grad påvirke (Gripsru et al., 2010)

Et annet punkt som blir trukket frem ved påliteligheten av dataen er unøyaktig registrering av data. Dette kan forekomme ved feil registrering ved overføring av data eller at man ikke får med seg all informasjonen. Det er benyttet lydopptak ved alle intervjuene for å i etterkant kunne gjennomgå dataen og sikre at all informasjon er inkludert, samt at notatene ikke er misvisende i hva respondenten faktisk responderte (Sekran & Bougie, 2013).

4.6.2 Validitet

Validitet omhandler om man måler det man faktisk ønsker å måle, også kalt gyldighet. Det er fullt mulig å oppnå høy grad av reliabilitet uten at undersøkelsen er valid.

En svakhet ved gjennomføringen av intervjuene er at jeg underveis i prosessen bli oppmerksom på flere aspekter de enkelte deltakerne kom med, som også kunne vært interessant å innhente hos andre deltakere. Spørreskjemaet ble utarbeidet felles for alle informantene i forkant av undersøkelsen basert på teori og kunnskap på dette stadiet. En mulighet for å løse dette hadde vært å hatt flere intervjuer med de samme personene for å komme med oppfølgingsspørsmål. Grunnet begrenset tilgang på tid, var dette derimot ikke en mulig løsning.

Det forekommer også en fare for at intervjuobjektet ikke har forstått spørsmålet eller jeg som intervjuer og transkribent har oppfattet svarene feil, som kan resultere i en annen tolkning enn det som var ment. Dette er forsøkt hensyntatt ved å stille oppfølgingsspørsmål og knytte tidligere svar opp mot nye spørsmål, for å øke sikkerheten for at jeg og respondenten har forstått hverandre.

En siste svakhet med undersøkelsen er at det er intervjuet for få deltakere til at resultatene kan generaliseres. Målet med oppgaven var derimot å undersøke praksis hos revisorer ved revisjon av skatter og avgifter, og deres tolkninger av lovverket, som forhåpentligvis kan gi nytte for forståelsen på området, som jeg senere kommer tilbake til.

Kapittel 4 Analyse og funn

I denne delen av undersøkelsen blir den innhentede dataen analysert, presentert og satt i opp mot gjeldene teori og lovkrav som foreligger på området for revisors attestering på skatter og avgifter. Gjennom analysen vil jeg se om det foreligger forskjeller blant selskapene, og om dette har sammenheng med størrelsen. Det er også relevant for å forstå revisors praksis av revisjon av skatter og avgifter å sette praksisen opp mot ISAene og spesielt SA 3801.

Som tidligere skrevet vil analysen settes opp på samme måte som spørreskjemaet (vedlegg 1). I den første delen av spørreskjemaet gjennomgås deltakernes bakgrunn, erfaring, og yrkestittel. Ved en slik oversikt vil det være mulig å sammenligne basert på representantene. Det er også mulig at det foreligger funn som kan forklares i erfaring.

4.1 Bakgrunnsinformasjon om informantene

Tabellen under viser relevant informasjon om deltakerne i undersøkelsen. Alle deltakerne er statsautoriserte og har flere år med erfaring, og innehar derfor kunnskapen og erfaringen til å kunne svare på spørsmålene i undersøkelsen, og ha praksis til å kunne svare på hvordan selskapene vurderer og praktiserer skattevesentlighet i revisjon av årsregnskap.

Informant	Selskapsstørrelse	Tittel	Erfaring
A	Stort	Statautorisert revisor	10 år
B	Stort	Statautorisert revisor	6,5 år
C	Stort	Statautorisert revisor	7 år
D	Mindre	Statautorisert revisor	6 år
E	Mindre	Statautorisert revisor	23 år
F	Mindre	Statautorisert revisor	25 år
G	Mindre	Statautorisert revisor	24 år

Tabell 2: Deltaker informasjon

4.2 Planlegging

Ved revisors attestasjon på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen er de pålagt å følge SA 3801. Attestasjonsstandarden er utarbeidet da det i Norge, gjennom lov, stilles strengere krav til gjennomføringen av skatteområdet i revisjonen enn de internasjonale standardene. Utarbeidelsen er gjort innenfor lovkrav og rammene av ISAE 3000, og omfatter henvisninger til andre ISAer for vurderinger og handlinger.

Ved ordinær revisjon av årsregnskap skal vesentlighetsgrensen fastsettes i planleggingsfasen i henhold til ISA 320. I SA 3801 er planlegging og risikovurderinger omfattet av punkt 12. og 13. I avsnittet kreves det at revisor foretar vurderinger, gjennom diskusjon, for om misligheter og risiko for vesentlige feil foreligger for opplysningene som er relevant for skatte- og avgiftsmyndigheten (punkt 12). Dette skal vurderes opp mot overensstemmelsene i ISA 240 og ISA 315 (revidert). Videre henviser punkt 15. til ISA 320 og krav om å vurdere

lavere vesentlighet for enkelte transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger, hvor standarden presiserer at revisor skal foreta ytterligere kontroll og revisjonshandlinger enn hva vesentligheten for revisjonen tilsier.

4.2.1 Funn

I intervjuene fremkommer det at selskapene generelt gjør få handlinger tilknyttet revisjon av skatter og avgifter i planleggingsfasen av revisjonen. Dette gjelder samtlige selskaper. Spørsmålsskjemaet fokuserer i hovedsak på vurderingene revisor gjør i forbindelse med å fastsette en vesentlighetsgrense. Dette henger sammen med risiko for misligheter og vesentlige feil, da fastsettelse av vesentlighet er en helhetsvurdering.

Ved oppfølgingsspørsmål fremkommer det informant C, D og E skriver en standardsetning om vesentligheten for skatter og avgifter i planleggingsfasen sammen med vurderingene og vesentlighet for revisjonen generelt. Denne er så å si lik for majoriteten, og lyder omtrent.

«Vesentlighetsgrensen for skatter og avgifter er lavere enn arbeidsvesentlighet og ubetydelige feil blir rettet». Dette er i hovedsak en gjengivelse av attestasjonsstandard og er således i henhold til retningslinjene, men gir lite verdi for vurderingsformålet.

Deltaker C informerer om at skattevesentligheten tallfestes i planleggingsfasen, som eneste av de 7 deltakerne. Vesentligheten settes da ut ifra en prosent av arbeidsvesentligheten som benyttes for å revidere regnskapet totalt sett (ISA 320 punkt 10). Procentsatsen som benyttes settes ut ifra en vurdering basert på historikk og kjennskap til selskapet gjennom tidligere års revisjoner, samt tidligere feil som har kommet frem ved tidligere revisjoner. Her kommer altså kravet i punkt 12 i SA 3801 tydelig frem. Det fremkommer derimot ikke noe krav i attestasjonsstandard at dette må skriftlig vurderes eller at skattevesentligheten må tallfestes. Informanten forteller videre at prosentsatsen varierer mellom ulike oppdrag, og settes mellom 30 og 80 prosent av arbeidsvesentligheten ut ifra kjennskap. Dette varierer mellom vurderingene som er omtalt over som er basert på risiko. Deltakeren forteller videre at satsen oftest blir satt mellom 30 og 50 prosent.

Samlet sett for alle deltakerne blir altså vesentligheten av skatte- og avgiftsområdet vurdert som lavere enn arbeidsvesentligheten, hvor av det bare er et av selskapene som fastsetter

denne grensen. Deltaker E kommer også med en viktig presisering for vurdering av risiko opp mot skatter og avgifter. Hen informerer om at arbeidsvesentligheten blir fast satt ut ifra selskapets standarder som også omhandler hvor arbeidsvesentligheten blir trukket ned ut ifra risiko, som et eksempel forteller han at ved revisjon av nye selskaper trekkes arbeidsvesentligheten vesentlig ned da de ikke har historikk og kjennskap til selskapet å bygge på. Samme betrakninger fremkommer også hos deltaker C, trekker dette frem i forbindelse med revisjon av nye kunder. Dette påvirker indirekte videre revisjonen av skatter og avgifter da denne igjen settes lavere enn arbeidsvesentligheten og da er allerede risikoen hensyntatt for regnskapet totalt sett.

På ytterligere spørsmål om hvordan selskapene planlegger revisjonen fremkommer det ikke at de gjør noen særlige vurderinger tilknyttet skatter og avgifter i planleggingsfasen. Gjennom intervjuet fremkommer det derimot at det gjøres mer på planlegging enn hva deltakerne informerer om når vi gjennomgår planleggingsfasen.

Alle selskapene benytter seg av revisjonsprogrammer som er satt opp på en slik måte at skatter og avgifter indirekte er planlagt for i revisjonsoppsettet. Dette er typisk områder som skatteberegning, utsatt skatt, kontrolloppstilling og mva. Når det gjelder andre skattesensitive områder er det litt større variasjon i oppsettet, dette kommer jeg tilbake til i utføringsfasen. Skatteområdet er altså en innarbeidet del av revisjonen, og informantene tenker kanskje ikke i stor grad på at det er handlinger de gjør i forbindelse med planlegging da det allerede foreligger.

På spørsmål om det tallfestes en nedre grense for akseptable avvik for feil på skatter og avgifter er det bare selskap C og D som informeres om at denne noteres ned i arbeidspapirene i planleggingsfasen. Begge informantene forteller også at det etter deres erfaring ikke benyttes like mye tid og at beregningen i er mye mindre teknisk enn for fastsettelse av totalvesentlighet og arbeidsvesentlighet. Gjennom intervjuene fremkommer det likevel at deltakerne opererer med tallfestede grenser ut ifra hva de mener er ubetydelige feil.

Informant	Akseptabelt avvik	Kommentar
A	Ca. 2000	Kan variere
B	Ca. 1000	Varierer noe mellom team og kunder
C	2000 - 50 000	Varierer avhengig av størrelse på kunde
D	4 000 - 20 000	Varierer i liten grad
E	Ca 1000	Kan variere mellom størrelse på selskap
F	Ikke oppgitt	Ubetydelige feil
G	Lavere enn mellom 5 og 10% av arbeidsvesentlighet	Tar utgangspunkt i at den er lavere enn for ubetydelige feil i revisjonen.

Tabell 3:Grense for ubetydelige feil i revisjonen av skatter og avgifter

Som vi ser av tabellen benyttes det en svært lav grense for alle selskapene. Det bør presiseres at dette er hva deltakerne mener er sine grenser for hva de mener er ubetydelig og at dette ikke er tallfestet i revisjonen, men benyttet praksis ut ifra deres erfaringer.

Oversikten viser at deltakerne som kommer fra både små og store selskaper setter en meget lav grense. Deltaker C skiller seg noe ut, ved å ha den høyeste øvre grensen i utvalget. Med dette informerer deltakeren at det i slike vurderinger er snakk om store konsern med høy omsetning. Deltaker D har også en relativt høyere maxsgrense enn de andre deltakerne og begrunner denne i revisjon av større selskaper, gjennom sin erfaring som revisor i de fem store fra tidligere. Det er også naturlig å forvente seg at de øverste grensene blir benyttet blant de største selskapene, da de reviderer de fleste største selskapene i Norge (proff). Ut ifra tilbakemeldingene til deltaker C og D kan dette samsvare. Likevel har deltaker A og B opplyst om relativt lavere grenser. Likevel om deltakerne alle har erfaring fra de største revisjonsselskapene vil det naturlig foreligge forskjell i porteføljene deltakerne har jobbet

med, som kan være en mulig forklaring på spredningen. Dette må derimot i så fall undersøkes nærmere og blant et større utvalg for å kunne konkludere med noe.

Det er således mer interessant å se på den nedre grensen som informantene opererer med, da denne er mer sammenlignbar mellom deltakerne da dette dreier seg om mindre og mellomstore revisjonskunder. Ved de nedre grensene som blir benyttet foreligger det bare noen tusen i differanse mellom de som har opplyst om tall på dette. Ut ifra dette kan man si at den tallmessige variasjonen er svært liten i utvalget. Gjennom samtale med deltakerne er min forståelse at disse beløpene dreier seg om regnskapsmessige feil, som vil si at skatteeffekten av disse beløpene er vesentlig mye lavere om man tar utgangspunkt i en skattesats på 22 prosent som foreligger for alminnelig inntekt for bedrifter pr. 2021 (Regjeringen). Skatteetaten utaler på sine sider at restskatt eller tilgodebeløp under 100 kroner på personbeskatning ikke vil bli korrigert. Ut ifra dette vil det si at avvik på cirka 500 kroner er for lavt til at skatteetaten vil bry seg om dette for personlige skattebetalere. Det er således hensiktsmessig å anta at dette må være ubetydelig for selskapsskatt også, spesielt da revisjonspliktige selskaper omsetter for mye mer enn en gjennomsnittlig person i Norge (statistisk sentralbyrå)

På spørsmål vedrørende svakheter med praktiseringen slik den foreligger i dag trekker informant B frem følgende:

«Det er en svakhet i at alle vil ha ulik oppfatning av hva som vil være vesentlig og ikke. Det vil også kunne gjøre det vanskeligere for ikke-erfarenne revisorer, før de har opparbeidet et profesjonelt skjønn på området. Samtidig mener jeg at det kan være fornuftig at man bruker hodet i enhver situasjon som omhandler avvik knyttet til skatt og avgift, mot for å ha en tallfestet grense.»

Ut ifra hva deltakerne informerer om, vurderes vesentligheten for skatter og avgifter basert på skjønn gjennom revisjonen. Jeg vil derfor si meg enig i informant B sitt sitat, da revisjon av området etter undersøkelsene å dømme, i stor grad bygger på skjønn som kommer fra kunnskap og erfaring. Det er da viktig at de som reviderer området er satt godt inn i dette på forhånd, samt at det foreligger gode kontrollrutiner i revisjonsselskapene for gjennomgang og kontroll av arbeidet for å sikre riktige vurderinger blir tatt i arbeidet. Deltakeren trekker også dette frem som noe positivt, og mener det er viktig å benytte seg av skjønn på området

for skatter og avgifter. Et mulig spørsmål er derfor om selskapene bør unngå at uerfarne settes til å revidere skatter og avgifter, før de har tilegnet seg tilstrekkelig kunnskap og erfaring på området. På en annen side vil det være vanskelig å tilegne seg denne erfaringen uten å få prøve seg på området.

Videre ut i intervjuet fremkommer det også at selskap alle deltakerne indirekte har planlagt for revisjonsprogrammet av skatter og avgifter i form av at revisjonsfilene. Dette i form av at det for beregning av skatt, utsatt skattefordel, MVA og kontrolloppstillingen kontrolleres uavhengig av beløpsstørrelse. Utover disse punktene forekommer det noe variasjon av standardoppsettet i revisjonsfilene for kontroll av andre skatte og avgifts sensitive områder. Om det ikke fremkommer av revisjonsplanen informerer deltakerne at de også underveis foretar vurderinger om det må foretas ytterligere handlinger på andre regnskapslinjer dersom risikoen for feil under skatter og avgifter krever dette. Min samlede oppfatning er derfor at revisorene til en viss grad er påkrevd av revisjonshandlinger i revisjonsfilene, men at de utover dette løpende foretar skjønsmessige vurderinger på om risikoen tilsier at det må foretas handlinger på andre poster. Det skal også sies at ikke alle selskaper har ansatte og at det av den grunn da ikke vil bli foretatt handlinger mot kontrolloppstillingen. Revisjonsplanen utarbeides således ut ifra hvilke skattesensitive områder som treffer de ulike revisjonskundene.

Oppsummert foretar deltakerne etter min oppfatning flere handlinger tilknytter skatter og avgifter enn det som kommer frem når de først får spørsmål om dette i avsnittet for planlegging. Dette kan tyde på at revisjonen av skatter og avgifter er såpass innarbeidet at revisorene ikke tenker over at dette indirekte er handlinger som foretas i planleggingsfasen. Det er også en mulighet at de ikke har forstått spørsmålene godt nok under intervjuet og ikke forstått hva jeg var ute etter. Jeg vil derimot ikke si at det er noe kritisk ved at de ikke har informert om alt som er oppsummert i planleggingsfasen over da det uansett har kommet frem under intervjuet.

4.3 Utførelse

Som vist i revisjonsløpet i kapittel 2, er planleggingsfasen etterfulgt av utførelsesfasen. I denne delen av revisjonen blir strategien og revisjonsplanen som er utarbeidet under planleggingen utført. Det er i denne delen av revisjonen majoriteten av revisjonsbevisene blir innhentet og dokumentert opp i revisjonsfilen. For skatteområdet vil det også bli innhentet og kontrollert revisjonsbevis for å underbygge at området er revidert uten vesentlige feil. Skatter og avgifter fremkommer i ulik grad gjennom hele regnskapet. Både som enkelte regnskapslinjer som for eksempel betalbar skatt og utsatt skattefordel, eller indirekte gjennom at noen kontoer på regnskapslinjen er skattesensitive ved at føringene på regnskapslinjene utgjør en form for avgift. Dette varierer selvsagt ut ifra selskapets drift og vil således ikke være lik for alle selskaper. For Norske revisjonspliktige selskaper med ansatte er det tre ulike pålagte avgifter som skal betales til staten, merverdiavgift, arbeidsgiveravgift og inntektsskatt i henhold til Norske lover og regler. I tabellen under fremkommer de mest vanlige områdene som fremkommer i driftsselskaper med ansatte. Dette er også områdene som har vært mest diskutert i intervjuene.

Avgiftsområde	Kommentar
Næringsoppgaven med vedlegg	Føringer som påvirker skatteberegningen
Skattesensitive konti	Kontoer under andre driftskostnader og lønn som kan påvirke næringsoppgaven
Reperasjon og vedlikehold	Kontroll av kostnader som skulle vært balanseført
Aktiveringer	Kontroll av korrekt balanseføring og aktivering
Merverdiavgift	Inngående og utgående avgift
Arbeidsgiveravgift	Kontrolloppstilling, ikke-oppgavepliktige ytelser
Skattetrekk	Korrekt behandling av skattebetalingsloven
Fritaksmetoden	Finansiell investering, salg og uttak.

Tabell 4: Skattesensitive områder i regnskapet

Som gjennomgått i planleggingsfasen er deler av revisjonsplanen for skatter og avgifter planlagt i forkant av utførelsesfasen dette gjelder poster som revisor er pålagt å kontrollere når det inngår i regnskapet til klienten, altså forskuddstrekk, AGA, MVA, betalbar skatt og utsatt skatt. Andre områder som skattesensitive konti, reparasjon og vedlikehold, og andre skattemessige effekter som påvirker spesielt side 1 og 4 i næringsoppgaven er mer vurderingspunkter som revisor tar stilling til underveis i revisjonen.

4.3.1 Funn

Alle deltakerne informerer om at de foretar handlinger mot forskuddstrekk, arbeidsgiveravgift, skatteberegning og andre skattesensitive områder som påvirker skatten gjennom revisjonen. Det foreligger derimot ulike tilnærminger og bruk av vesentlighet og

skjønn mellom de ulike representantene. Videre i dette delkapittelet vil derfor funn på de ulike områdene gjennomgås.

4.3.1.1 Arbeidsgiveravgift

Forskrift til skatteforvaltningsloven § 7-2-1 krever at selskapets revisor attesterer på kontrolloppstillingen som selskapet leverer inn. I henhold til skattedirektoratets melding nr. 7/2016 inkluderer dette at signaturen bekrefter at opplysningene er revidert uten at det foreligger vesentlige avvik etter gjeldende regler i skatteforvaltningsloven § 7-2.

I gjennomgangen med informantene kommer det klart frem at det er godt innarbeidede rutiner og kontroll av kontrolloppstillingen, og at dette er et av de områdene som er klarest definert i form av standard handlinger i revisjonsfilen. Dette gjelder samtlige informanter. Avstemming og kontroll av arbeidsgiveravgift er etter mitt inntrykk etter intervjuene den delen av skatterevisjonen deltakerne er mest enige om i form av handlinger og akseptable avvik. Deltaker A forteller at hen sjeldent opplever at det foreligger avvik ved avstemming av kontrolloppstillingen. Avvik ned mot 2 000 kroner blir rettet. Deltakeren informerer også om at det ofte blir foretatt korrigeringer lavere enn 2 000 også. Etter revisorens erfaringer blir grensen benyttet for både større og mindre selskaper, og det foreligger således liten grad av tilpasninger til selskapets størrelse. Informant B forteller også at det etter erfaringer foreligger lite avvik knyttet til revisjon av AGA, og at området reviderer med en svært lav toleranse for avvik. Avvik over 1 000 kroner meldes normalt tilbake til regnskapsfører. Ved noen tilfeller meldes også feil på bare noen hundrelapper tilbake til selskapet. I gjennomgangen med informant C fremkommer det at avviksgrensen i tabell 3 benyttes aktivt ved avstemming og kontroll av kontrolloppstillingen. Grensen blir derimot ikke benyttet for bokført skyldig aga, begrunnet i at dette er bokføringen, og at det er revisjonshandlingene tilknyttet kontrolloppstillingen som avdekker feil og mangler ved innrapporteringen. Informanten trekker også frem at det er blitt foretatt handlinger mot dette i form av å kontrollere at avgiften er betalt som den skal dersom bokføringen ikke henger sammen med innrapporterte tall. Dette gjennom å innhente rapport fra Altinn. Dette blir gjort som en kontroll for å sjekke kontrollrutiner og eventuell mistanke om dårlig

likviditet, og revideres med formål om kontroll av skatteområdet og ikke nødvendigvis feil bokføring.

Deltaker D som har tidligere erfaringer fra de største revisjonsselskapene informerer om at det har vært like strengt hos tidligere arbeidsgiver som hos nåværende arbeidsgiver. For større selskaper er erfaringen likevel at det er blitt benyttet en høyere grense for ubetydelige feil. Dette mener deltakeren er en pragmatisk tilnærming avstemmingen i større selskaper ikke nødvendigvis er like en til en som ved mindre. Da spesielt ved fravikende regnskapsår. En differanse på 10 000 til 20 000 tusen vil således ikke nødvendigvis være feil, men en uforklart differanse som revisor mener at ikke kan inneholde vesentlige feil. Viktigheten av selskapets kontrollrutiner trekkes derfor frem som viktig. Deltaker D mener området er viktig og at en av grunnene til å benytte en lavere grense for akseptable avvik er at den innrapporterte dataen også danner grunnlaget for personbeskatning.

Informant E informerer også om at kontrolloppstillingen kontrolleres grundig. Målet er å sikre at alt er med og at det i realiteten rettes avvik ned mot noen hundrelapper. Altså enda lavere enn summen som er oppgitt i tabell 3. Både informant F og G har satt grensen ned til ubetydelige feil for revisjon av kontrolloppstillingen.

Oppsummert foreligger det gode kontrollrutiner og innarbeidede revisjonshandlinger for revisjon av arbeidsgiveravgift og avstemming av kontrolloppstillingen blant deltakerne. Det foreligger standardoppsett for alle deltakerne og inntrykket er at det foreligger lite skjønnsvurderinger i arbeidet. Både selskap A, B og E informerer at de gjerne korrigerer enda lavere enn den nedre grense som i praksis blir benyttet for revisjonen. Samlet sett foreligger ulikhetene i hvor stor grad de krever at feil rettes. Som informant E informerer om, blir som regel de minste feilene rettet når de selv setter opp regnskap og ligningspapirer, og at de da ikke ønsker å levere fra seg et arbeid med feil eller mangler. Ut ifra inntrykket kan man stille spørsmål ved om området er overrevidert, og om revisor krever rettelse eller sier ifra om for små feil. Informant D trekker frem at en av svakhetene ved regelverket slik det foreligger i dag er at det i liten grad foreligger veiledninger om hva som er ubetydelig. På dette området kunne det vert relevant, da det flere av revisorene benytter en svært lav terskel for ubetydelige feil. Tidligere i kapitlet trekkes skatteetatens uttalelser om at skattemessige korrigeringer på inntil 100 kroner ikke blir korrigert. En feil i grunnlaget på et par hundre kroner vil således ligge under dette nivået, og kan vurderes til at handlinger tilknyttet

kontrolloppstillingen overrevideres. Under kapittelet *Revisors rolle* diskuteres viktigheten av revisor som kontrollorgan. I den forbindelse kan det forsvares å rette feil av denne størrelsen da det bidrar til å øke forståelsen til de som fører regnskapet i grad av feilføringer og tolkninger av regelverket, som igjen gir en læringseffekt til senere, slik at tilsvarende feil ikke blir gjengangere fra år til år.

4.3.1.2 Merverdiavgift

Skatteforvaltningsloven § 8-7 lovfester at selskaper som krever merverdiavgiftskompensasjon er pålagt kontroll og attestasjon av revisor på grunnlaget. I Skattedirektoratets melding fra 2016 til SA 3801, presiseres også viktigheten av revisors kontroll av at det foreligger betryggende rutiner og systemer for beregning og innbetaling av merverdiavgift, som også fremkommer i attestasjonsstandarder.

Merverdiavgiftskontroll er således bare aktuelt for selskaper som krever kompensasjon for dette. Likevel om det lovfestede kravet ikke gjelder for alle revisjonspliktige selskaper har jeg inkludert dette i spørsmålsskjemaet da jeg hadde en forventning om at de ulike representantene har kunder hvor dette er aktuelt.

Etter gjennomføring av intervjuene er mitt inntrykk at revisjonshandlingene tilknyttet kontroll av merverdiavgift foreligger ganske lik mellom selskapene. Kontrollen består av en kontroll av totalavstemmingen og indirekte kontroller gjennom inntekts- og kostnads revisjonen som danner grunnlaget for selskapets internkontroll og systemoppsett på området.

Informant A, C, D og E informerer at de benytter pivot for rimelighetsvurdering av bokføringen av merverdiavgiften på kontonivå. I tråd med den teknologiske utviklingen er det mulig å ta ut hovedbøker med merverdiavgiftskoder, som ved hjelp av en enkel analyse kan sammenstille merverdiavgiftskodene som er ført på kontonivå. Dette letter revisors arbeid med å kontrollere at bokføringen som er gjort virker rimelig innenfor regelverket. På denne måten er det også lett å avdekke om det foreligger inngående eller utgående MVA på kontoer som i hovedsak ikke skal inneholde MVA. Informant B henviser til effektive revisjonsverktøy som letter arbeidet og bidrar til en effektiv revisjon. Deltaker E informerer

også om at de i stor grad benytter seg av roboter i revisjonen, som i stor grad kan bidra til en mer effektiv revisjon, informant D informerer også om tilsvarende løsninger. Det foreligger da muligheter til å få roboten til å plukke ut avvikende MVA-koder. Ved bruk av digitale verktøy og løsninger mener således disse deltakerne at denne delen av revisjonen fungerer effektivt slik den foreligger i dag.

Revisor er også påkrevd å kontrollere selskapets kontrollrutiner og påse at systemene er satt opp på en forsvarlig måte for å håndtere avgiftsberegningen. Samtlige selskaper opplyser om at dette indirekte blir kontrollert gjennom inntektsrevisjonen og ved kontroll av kostnader, gjennom detaljkontroll. Dette gjøres via standardhandlinger i revisjonen. Informant A og C informerer om at dette er egne vurderinger de må ta stilling til ved kostnadskontrollen. Dette i form av å bekrefte at kostnaden er korrekt behandlet skatte- og avgiftsmessig. De andre deltakerne informerer om standard handlinger på området som kan indikere en tilsvarende handling. Informant F trekker særskilt ut viktigheten av å forstå selskapets risiko ut ifra selskapets egne kontroller og kunnskapsnivået på nøkkelpersoner i selskapet, og setter så nivået for behov for detaljkontroll ut ifra dette, som direkte er knyttet til ISA 315 (revidert). Informant C opplyser om at det utover indirekte kontroll gjennom inntekts- og kostnadskontroll foreligger et eget arbeidspapir hvor kundens behandling av merverdiavgift må vurderes og kontrolleres i tillegg til totalavstemmingen av den innberettede merverdiavgiften. Dette kan anses som en ekstrahandling, men virker ut ifra samtaler mer som en oppsummering av merverdiavgiftsreglene og hva revisor må huske å ta stilling til. Som nevnt i planleggingsfasen, kan dette således være et godt verktøy for mer uerfarne revisorer, da man tvinges til å ta stilling til de ulike handlingene og vurderingene som er påkrevd på området.

Når det kommer til anvendelse av vesentlighet, gir merverdiavgiftsområdet det mest sprikende svarene. Deltaker B, F og G informerer om at de benytter en lavere vesentlighetsgrense, men at denne blir skjønnsmessig vurdert. Som tidligere presentert benytter deltaker C seg av en tallfestes vesentlighet. Denne benyttes aktivt ved analytiske handlinger på merverdiavgift, samt vurdering på om tilleggshandlinger utover den indirekte kontrollen må foretas. Deltaker A anvender en lavere vesentlighet ved vurderingen, men uten at denne er tallfestet. Avvik blir likevel vurdert til å ligge innenfor en prosentmessig grense hvor omtrent 1 – 2 prosent blir benyttet dersom avviket går «feil vei», altså at

avgiften som er beregnet er høyere enn rapportert. Dersom avviket går motsatt vei settes grensen høyere, omtrent 4-5 prosent. Deltaker D forteller at de i praksis er strengere om det er tatt for mye fradrag enn for lite, men at det ikke fastsettes noe vesentlighetsgrense. I realiteten ligger grensen et sted mellom arbeidsvesentligheten og det som blir benyttet for kontroll av aga. Informant E kontrollerer seg ned til en grense hvor de i realiteten har kontroll på hele området gjennom analyser, roboter og detaljkontroll. Om feil blir identifisert er dette som regel en enkelt feil, eller systematisk i form av at de som fører regnskapet ikke har forstått lovverket, og således bokført feil. Det vil da kreves gjennomgang av tilsvarende føringer. Informantene informerer også om at de foretar ytterligere testing dersom det foreligger feil, men at det ikke blir foretatt noen korrigeringer på vesentlighetsvurderingene i planlegging. Dette sammenfaller med hva de andre deltakerne forteller om.

Merverdiavgiftsområdet revideres altså så å si likt mellom representantene. Ulikhetene foreligger derimot i deres vurderinger av avvik.

4.3.1.3 Skattetrekk

Skattetrekk inkluderes som en del av skatter og avgifter revisor er pålagt å attestere på jf SA 3801 punkt 2. Reglene for oppbevaring og utbetaling av skattetrekk reguleres av skattebetalingsloven § 5-12. Revisor er således pålagt å kontrollere om selskapet har handlet i henhold til lovverket.

Etter gjennomføring av alle intervjuene er mitt inntrykk at dette er det området revisor er strenges på innenfor skatter og avgifter. Dette i form av at de enten har de overholdt reglene eller er i brudd. Konsekvensene av et brudd er derimot en mer skjønnsmessig vurdering. Informant A, C, D og E forteller at feil bruk av skattetrekk blir kommunisert med selskapet. Da som regel i for av et nummerert brev. Vurderingene på hvilke effekter dette har for signeringen av kontrolloppstillingen og eventuelle presiseringer i revisjonsberetningen er derimot mer pragmatisk, og det vil alltid foreligge en skjønnsmessig vurdering. Her trekker deltaker C og D frem vurderingen av hvorfor reglene er behandlet feil og om for sent innbetaling skyldes likviditetsproblemer vurderes dette mye strengere enn om det i en kort periode foreligger 1 000 kroner for lite på konto. Ingen av deltakerne

forteller noe om faste praksiser, utover deltaker D som etter to år med nummerert brev på området gir presisering i revisjonsberetning. Alle gjør derimot skjønnsmessige vurderinger på utfallet av feilen, og hvilken påvirkning den vil ha for signeringer og uttalelser.

4.3.1.4 Skatteberegning

Resten av punktene som er listet opp i tabell 4 er ulike områder som påvirker selskapets skatteberegning. Det foreligger selvsagt mer enn dette som påvirker skatteberegningen. Dette vil ikke bli gjennomgått i denne oppgaven, da målet er å få innsikt i hvordan revisor anvender skattevesentligheten i praksis. De områdene som blir diskutert er derfor avgrenset til hva som er satt opp i spørreskjemaet og hva informantene har delt under intervjuet. Dette er normalt poster som inngår i beregningen hos de fleste driftsselskaper og holdingselskaper.

Som tidligere forklart beregnes selskapsskatten ut ifra årsregnskapet, etter korrigeringer for skatteregler er hensyntatt. Risikoen vil derfor være at skatteberegningen ikke er fullstendig i form av at ikke alle tillegg er inkludert, samt at det det er tatt fradrag for poster som ikke er skattereduserende i henhold til lover og regler. En annen risiko er at skattegrunnlaget er for høyt da de korrekte korrigeringene ikke er foretatt. Revisor er som en del av denne kontrollen pålagt, som for punktene over, å kontrollere skatteberegningen, jf.

Skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6. Jf. skatteforvaltningsloven kontrollerer revisor skatteberegningen gjennom kontroll av næringsoppgaven side 1 og 4, med vedlegg. Vedleggene som trekkes særskilt frem i melding fra skattedirektoratet er RF-1084 (Skjema for avskrivning) og RF-1217 (Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier).

Som nevnt over er revisor påkrevd å kontrollere selskapets avskrivninger. Revisor må derfor kontrollere selskapets aktiveringer og at driftsmidlene er ført opp på riktig saldo i skatteskjemaet. Det foreligger også en risiko for at investeringer er kostnadsført i resultatet og ikke balanseført og aktivert. Revisor må av den grunn foreta en helhetlig vurdering på om alt som skal være aktivert er det og om det som er aktivert er i henhold til lover og regler. Deltaker A trekker investeringer og avskrivninger frem som et hovedfokusområde for skatter og avgifter gjennom intervjuet. Personen mener dette er et viktig område da det foreligger

mye skjønnsmessige vurderinger tilknyttet aktivering. Reglene er i større grad åpen for tolkning enn for andre områder av skatteberegningen, og deltakeren mener derfor at investeringer og aktiveringer bør være et hovedfokus. Kontrollhandlinger som blir trukket frem i intervjuet er detaljtester og analyse, dette for å rimelighetsvurdering bokføringen og skatteberegningen. Det blir også foretatt handlinger mot reparasjon og vedlikehold, for å sikre at selskapet ikke har unnlatt å foreta aktiveringer, enten gjennom feil eller ønske om å kunne føre hele kostnaden til fradrag ved anskaffelse. Representant B trekker også frem at de foretar handlinger på konto for reparasjon og vedlikehold gjennom å detalj teste bokføringer som overstiger 15 000, som er den tallfestede grensen for aktivering. Kostnadene må så vurderes opp mot de resterende reglene for aktivering. Deltaker C informerer om at de samme analytiske handlingene blir gjort på konto på reparasjon og vedlikehold, gjerne sammen med teksting i HB for å danne seg et bilde av risikoen som foreligger. Deltakerne viser også til at den tallmessige skattevesentligheten benyttes for området.

Det er ingen av deltakerne som særskilt trekker frem selskapets kunnskap og rutiner. Dette er derimot kommunisert løpende gjennom intervjuene som en fellehandling på skatte- og avgiftsområdet, og jeg vurderer det således ikke som noe svakhet.

Når det gjelder RF-1217 foreligger det ulike vurderinger på postene som fremkommer. Varelager og kundefordringer blir kommentert i form av at vurderingene som foreligger på regnskapslinjen ikke har skatteeffekt, da både ukurans og avsetning til tap på fordringer tilbakeføres i skjemaet. Dette er således regnskapsmessige vurderinger, som vi ikke går nærmere inn på i forbindelse med omfanget av oppgaven. De skattemessige vurderingene som må kontrolleres i forbindelse med disse postene fremkommer på side 1 i næringsoppgaven og er regulert av egne regler. Det vil av den grunn ikke foreligge særlige skjønnsmessige vurderinger til dette skattemessig.

Deltaker D mener derimot at det foreligger større vurdering til tilvirkningskontrakter, og at dette gjerne er et område hvor det ikke blir benyttet den laveste vesentlighetsgrense. Dette skyldes at det foreligger vurderinger tilknyttet beregningen, og at større avvik aksepteres enn for permanente forskjeller. Deltakeren trekker også frem at vurderinger tilknyttet avvik på RF-1217 ikke vurderes like strengt dersom justeringen uansett kommer til beskatning på et senere tidspunkt, enn for justeringer det er uenighet om som ikke vil komme til

beskattning. Personen trekker også frem at det i prinsippet bør være riktig beregnet skatt hvert år, men de kan tillate seg et større avvik for slike poster. Deltaker E mener derimot at slike justeringer som fullføringsgraden på prosjekter bør være uten avvik da det regnskapsmessig skal være riktig, og at skatten således blir beregnet korrekt. Inntrykket er har retting av lavere feil kreves av deltaker E enn for deltaker D.

Deltaker A trekker også frem at det er blitt tatt forbehold grunnet uenighet på større vurderingsposter på RF-1217, men presiserer at det har forekommet med høyt beløp.

Deltakerne har altså litt ulike vurderinger til RF-1217. Deltaker A, D og E har derimot ulike bakgrunner som også kan være med på å påvirke deres risikovurderinger. Normalt sett foreligger det ikke like mange vurderingsposter i mindre selskaper som i de store, noe som kan forklare at de ulike vurderingene til deltakerne.

Beregningene som er foretatt på de tidligere nevnte sidene og vedleggene til næringsoppgaven, blir samlet på side 4. Her inkluderes også andre tillegg og fradrag til næringsoppgaven som ikke kommer fra andre vedlegg. I spørsmålsskjema har det i den forbindelse vært fokus på permanente forskjeller og skattesensitive konti under andre driftskostnader.

Det foreligger ulik metodikk for testing mellom deltakerne. Informant A forteller at hen har erfaring med at det som regel ikke foreligger kostnader av betydning på skattesensitive konti og at det således ikke er et stort fokusområde. Dersom det forekommer store beløp foretas det mer detaljtesting. De skatte og avgifts sensitive kontoen inngår i populasjon for ADK og testes i samme utvalg, med egne kontrollspørsmål rettet mot skatte- og avgift sbehandling. Deltaker B informerer om at det foreligger standardhandlinger for revisjon av de skattesensitive kontoene. Eksempelvis vil konto for representasjon undersøkes nærmere ved et lavere beløp enn for inventar og reparasjon og vedlikehold. Ved vurdering av risiko og testutvalg foretas det en gjennomgang av føringene hvor beløpsstørrelse og teksting bli vurdert. Deltaker A og B er etter mitt inntrykk litt uenige i fokuset på permanente forskjeller og inventar. Dette er ikke uventet da attestasjonsstandard SA 3801 legger opp til at revisor skal benytte sitt skjønn ved revisjon av skatter og avgifter, og det er derfor interessant at de har ulik oppfatning. Hva dette skyldes er uvisst, men det er en relevant refleksjon at det foreligger ulike vurderinger.

Deltaker C forteller at skattevesentligheten som fastsettes for revisjon av skatter og avgifter blir benyttet ved revisjon av skatte og avgift sensitive konti, og at populasjonen trekkes ut av andre driftskostnader og vurderes særskilt. Hen dele samme erfaring som deltaker A, ved at kostnadene beløpsmessig sjeldent er av stor beløpsmessig betydning. Informant D opplyser om at handlingene for skattesensitive konti er hensyntatt i standardoppsett i revisjonsfilene, og at det blir benyttet en lavere vesentlighet på området.

I intervjuet med deltaker E opplyses det om at det er de fradragsberettigede kostnadene som er i hovedfokus, da kostnader ført under ikke- fradragsberettigede kontoer uansett ikke føres til skattemessig fradrag og dermed ikke er en risiko. Det foretas ofte en analyse av kostnadene for å se at de henger sammen med tidligere år. Det foretas også detaljtesting ut ifra beløpsstørrelse og teksting. Foreligger det avvik blir dette i stor grad korrigert uavhengig av størrelse. Det foretas sjeldent ytterligere testing ved avvik, da hele området i stor grad er kontrollert.

Deltaker F og G informerer også at skattesensitive konti blir kontrollert i større detalj enn resterende ADK konti. Testes ofte sammen med ADK, men da med utvalg enn populasjonen skulle tilsi. Det forekommer også at populasjonen kontrolleres særskilt. Informant F trekker også frem at det ikke foretas detaljtesting av skattesensitive kostnader dersom kontoene samlet er ubetydelige og således ikke representerer en risiko for vesentlige feil.

Samlet sett foretar alle deltakerne handlinger på de skattesensitive kontoene, hvor mye som blir kontrollert vurderes derimot ut fra risikovurderingen og beløpenes størrelse. Alle trekker det likevel frem som et viktig punkt hvor skattevesentligheten skal anvendes.

Intervjuobjekt A, D, E, F og G, trekker også frem finans som et annet viktig skatteområde, som ikke var inkludert i spørreskjemaet, hvor skattevesentligheten blir benyttet. Herav blant annet fritaksmetoden og tilhørende transaksjonskostnader. Alle deltakerne har her hovedvekt på kontroll av om selskapet har gode kontrollrutiner og systemer for om transaksjonene er bokført riktig. Deltaker E, F og G trekker også frem at det også blir foretatt detaljtesting, men at utvalget vurderes ut ifra risikoen for feil behandling. Altså et overordnet bilde basert på historikk, selskapets kompetanse, intern kontroller og systemer. Deltaker E trekker dette fram som et litt tyngre område, men at dette til dels skyldes verktøyene som blir benyttet under revisjonen.

Flere av informantene trekker også frem at de i større grad retter feil og mangler når de selv utarbeider ligningspapirene. Dette virker derimot ikke å være ut ifra et skatterisiko perspektiv, men stolthet ved å levere fra seg et kvalitetsarbeid. Deltakerne trekker også frem at det er mindre jobb å foreta rettinger når de utarbeider papirene.

4.4 Avslutningshandlinger

I avslutningsfasen av revisjonen samles arbeidet som er utført, og dokumentasjonen danner grunnlaget for de vurderingene som må tas for å konkludere med arbeidet. Vedrørende skatteområdet må revisor vurdere om avdekkede feil er ubetydelige for å kunne signere på næringsoppgaven. Det samme gjelder for kontrolloppstillingen. Revisor må også vurdere eventuelle lovbrudd og vesentligheten av dem for å kunne konkludere ved signering. Revisors rapportering er omtalt under punkt 20. til 26 i SA 3801.

Revisor er også påkrevd å kommunisere avdekkede mangler og svakheter i nummerert brev til foretaket. Dette gjelder også uvesentlige feil, jf. SA 3801 punkt 29. Dersom revisor konkluderer med å ikke signere på ligningspapirene, må dette også kommuniseres til selskapet og hva dette skyldes, jf. punkt 30. Ved vesentlige svakheter må også revisor vurdere om forholdet må omtales i revisjonsberetningen, jf. punkt 32.

For revisjonen av skatter og avgifter må funn samles for å kunne konkludere på den innsamlede dokumentasjonen. Dette gjelder dokumentasjon som er samlet inn gjennom både detaljtesting, selskapets internkontroller, rutine og etterlevelse av gjeldende lover og regler.

4.4.1 Funn

Informant A melder om at feil og mangler rettes løpende gjennom revisjonen. Ved avslutningen av revisjonen samles ukorrigerede feil. Det foreligger ikke en egen liste for feil og mangler vedrørende skatter og avgifter, men en samlet liste for revisjonen som også blir vurdert skattemessig. Det er sjeldent et problem at summen blir vesentlig, da deltakeren sin

erfaring er at den revisjonspliktige ønsker å rette opp i feil. I tilfeller hvor det har blitt gitt presisering på revisjonsberetningen, har det vært uenigheter med selskapet, og eksemplifiserer dette med vurderingsposter av høy verdi.

Informant B forteller også at det sjeldent er problemer med korrigerende av feil og mangler, da kunden er opptatt av at skatt og avgift skal være korrekt. Dersom det foreligger uenigheter involveres partner som signerer på næringsoppgaven i større grad for å foreta vurdering for videre handlinger. Det foreligger derimot ikke noe rutine for oppsamling av avvik knyttet til skatter og avgifter i avslutningen av revisjonen. Informanten forteller at vurderingene blir gjort løpende ut ifra hva de forventer at skatte- og avgiftsmyndighetene ville reagert på, og at grensen som blir benyttet er svært lav.

Deltaker C trekker også frem at det er stor villighet hos kunden til å rette avvik, og trekker frem at dette også bidrar til å redusere sannsynligheten for bokettersyn, da ukonsistens fanges lett opp hos skatteetatens kontrollrutiner. Revisoren forteller videre at det er større sannsynlighet for at småfeil meldes tilbake dersom de er gjentakende. Konsekvenser som nevnt i SA 3801 punkt 20 til 26 blir også kommunisert dersom feilene er betydelige av ulik grad.

Informant D har de samme tilbakemeldingene som deltakerne over. Feil av minimal betydning blir derimot i større grad rettet dersom revisor utarbeider regnskap og ligningspapirer, da det er en rask handling. Dette da det strengt tatt er ubetydelige feil, som medfører ekstraarbeid for både revisor og regnskapsfører dersom de ber regnskapsfører rette disse type feil. Deltakeren informerer om at feil som regel skyldes manglende forståelse for skatteområdet, og at kunden som regel er mest opptatt av resultatet og ikke skatten som beregnes.

Revisor E forteller at de som regel setter opp det meste av regnskap og ligningspapirer for sine kunder og dermed retter det meste selv med tilbakemelding til kunden. Småbeløp samles ikke opp mot slutten, men gir en svært liten grad av risiko, da deltakeren forteller at så å si alle funn blir rettet. Deltakeren forteller også at de har en litt mer pragmatisk vurdering tilknyttet poster som fremkommer på RF-1084.

Deltaker F og G forteller også at feil blir listet og samlet opp i slutten av revisjonen. Den samlede summen vurderes så opp mot skatteeffektene dette gir, før videre vurderinger blir

tatt. De informerer videre om at det sjeldent forekommer unnlattelse av signering på næringsoppgaven. Dette forklares ved at kunden som regel alltid går med på retting dersom konsekvensen er at næringsoppgaven ikke blir signert.

Ut ifra tilbakemeldingene til deltakerne i undersøkelsen foreligger det liten grad av vurderinger mot slutten av revisjonen, da de fleste ber om korrigeringer når feilene oppdages. Det vil av den grunn foreligge lite oppdaget feil ved avslutningen av revisjonen. Da villigheten hos kundene til å rette også er stor, virker det ikke som det foreligger store vurderinger mot slutten. Revisorene er derimot klar på at avvikene innen skatteområdet vurderes med en mye lavere grense enn for ellers i revisjonen, og at betydelige feil eller mangler blir fullt opp med handlinger i form av nummerert brev, unnlattelse av signering av ligningspapirer og i de verste tilfellene presisering i beretning.

Det fremkommer ikke at det blir foretatt noen vurdering av vesentlighetene underveis, og at denne således ikke vurderes mot slutten av revisjonen. Alle deltakerne informerer om at de foretar ekstra revisjonshandlinger dersom de mener at det foreligger et behov for dette, men at vesentligheten ikke blir vurdert av den grunn.

4.5 Revisors vurdering av praksisen

Alle revisorene har blitt spurt om de mener det foreligger svakheter ved praktiseringen slik den foreligger i dag, og om de mener gjennomføringen er effektiv.

Deltaker G trekker frem at det det alltid vil foreligge en svakhet ved revisjon da den er basert på skjønn. Revisjon av skatter og avgifter revideres derimot med en lav terskel for utvalget og revisoren mener således at det ikke foreligger vesentlige svakheter ved utførelsen.

Informant E mener at løsningen er grei slik den foreligger i dag. Det vil alltid foreligge en kost nytte vurdering, og mener derfor at bruk av skjønn er positivt. Revisoren mener at de fanger opp det meste gjennom sine kontroller og detaljhandlinger, og mener at tilnærmingen som de benytter er effektiv.

Deltaker D mener området for skatter og avgifter kan være flyktig, og at det ikke er et stort fokusområde etter hen sine erfaringer. Erfaringsmessig blir det brukt mye mer tid og ressurser metode i den ordinære revisjonen. D trekker også frem at det gjerne kunne vært

mer kommunikasjon og litteratur på området, da de i dag i hovedsak baserer seg på informasjon om hva skattemyndighetene tidligere har reagert på. Dette problematiserer seg i større grad med mer komplekse vurderinger om signering eller ikke. Deltakeren trekker likevel frem at det er bra at revisor kan benytte seg av skjønn.

Representant C mener at løsningen fungerer godt, og setter pris på muligheten for bruk av skjønn, og at tilnærmingen ikke er mer «compliance» styrt enn hva den er i dag. Løsningen slik den foreligger i dag er det derfor mulig å gjennomføre på en effektiv måte. Hen trekker likevel frem at det gjerne påløper tid dersom det foreligger feil, eller at selskapet ikke har forstått og etterlever regelverket. Av denne grunnen mener deltakeren også at det er en god etablert praksis for å kunne kontrollere etterlevelsen av regelverket.

Deltaker B forteller at det sjeldent forekommer feil ved kontroll av AGA, MVA og forskuddstrekk, og at det av den grunn til tider kan føles som unødvendig bruk av tid. Fordelen er derimot at selskapet har effektive revisjonsverktøy og arbeidsark som bidrar til en effektiv revisjon. Hen opplever i større grad feil på skattesensitive konti og betalbar skatt, og det føles således mer greit å kontrollere. Som tidligere nevnt i analysen trekker deltaker B frem at en svakhet ved revisjon av skatter og avgifter, er at alle vil ha en ulik oppfatning av hva som er vesentlig, da de ikke tallfester vesentligheten.

Informant A mener også at revisors kontroll er viktig. Kontrollen av mellomstore selskaper trekkes spesielt frem da internkontrollene ikke nødvendigvis er like omfattende og gode som i de større selskapene. A mener også at revisors kontroll også kan virke preventivt i form av at terskelen for å begå økonomisk kriminalitet er lavere dersom kunden vet at revisor skal gjennomgå transaksjonene i etterkant.

Oppsummert mener utvalget at revisjonen er effektiv slik den foreligger i dag og at kontrollhandlingene revisor gjør er viktige. Det blir likevel trukket frem fra et par av deltakere at ubetydelig, i stor grad kan tolkes, og at det således hadde vært greit med en tydeligere kommunikasjon mellom partene.

6.6 Svakheter

Spørreskjemaet er noe snevert innenfor vurderingene revisor foretar i starten av revisjonen det fremkommer likevel ikke så mye mer ved ytterligere spørsmål.

Hovedvekten i intervjuene blir lagt på utførelses fasen, angående hvilke handlinger de gjør og hva de anser som vesentlig og ubetydelig for de ulike områdene. Det fremkommer derimot interessante diskusjoner som ikke har vært inkludert i spørreskjemaet som gjerne burde vært diskutert med hele utvalget.

Hovedfokus ved intervjuet har vært å få et helhetlig bilde, alle deltakerne har derfor ikke detaljer forklart seg i like stort omfang av alle områdene. Spørreskjemaet tar i tillegg bare for seg en del av skatteområdet. Av pragmatiske hensyn er fokusområdet blitt lagt på de skatteområdene som i størst grad er gjengangere blant revisjonspålagte selskaper.

Kapittel 5 Konklusjon

Undersøkelsesspørsmålet: *hvordan skattevesentligheten fastsettes og anvendes i den praktiske revisjonen av årsregnskap?*

5.1 Konklusjon og avsluttende betraktninger

Utvalget har en gjennomgående lik tilnærming til revisjon av skatte og avgiftsområdet. Ut ifra de de har fortalt foretar de omtrentlig også de samme handlingene på de ulike skatteområdene. Sett samlet virker det som revisorene er strengere i bruken av vesentlighetsgrensen og grensen for ubetydelige feil for enkelte områder av skatteområdet. Dette argumenteres med at lovene på noen områder er strengere enn for andre, som for eksempel etterlevelsene av lovkravene ved skattetrekkkonto. Utvalget informerer også om at de i stor grad fokuserer på beløpene som fremkommer på side 4. For andre områder virker det til å være en mer spredt vurdering på om hva skattemyndighetene er mest opptatt av. Det skal likevel sies at alle selskapene benytter seg av en svært lav nedre grense for hva de mener er ubetydelige feil. Av de deltakerne som har oppgitt ett beløpsfestet tall ligger dette på nivå med uttalelsene som forelå i ligningsloven. Det skal likevel sies at noen selskaper opererer med høyere grenser for større selskaper, dette vil også være i tråd med uttalelsene i ligningsloven om vurdering til skatteytters økonomi.

De to deltakerne i utvalget som oppga høyest grense har begge erfaringer fra de største revisjonsselskapene. Det er likevel interessant at de to andre deltakerne fra de største revisjonsselskapene ikke oppga tilsvarende øvre grenser. Utvalget er for lite til å kunne fastslå en sammenheng, og det kan være mulig at det handler om at de to deltakerne som oppga høyest grense har revidert vesentlig større selskaper. På en annen side kan det også forklares med at de rett og slett har ulike vurderinger.

Utvalget ligger seg således innenfor grenser som etter min vurdering bør ligge på nivå med hva skattemyndighetene også mener er ubetydelige. Spørsmål kan likevel stilles ved at grensene begge parter operer med er for lav ut ifra et samfunnsøkonomisk perspektiv, som tidligere er diskutert i forbindelse med Ludvigsen og Kulset (2020) sin utgivelse. Det som fremkommer av denne undersøkelsen virker som å ligge seg på nivå med skattemyndighetene vurderinger, som kan bety at revisor faktisk forstår hva som er vesentlig for skattemyndighetene. Det kan derimot til tider virke som at noen av deltakerne helgarderer seg ved å rette alle feil, og således over-revidere skatteområdet. Deltaker F mener at det kan være en av ulempene med at utvalget for skattesensitiveområder vurderes lavere ut ifra skjønn og at man derfor foretar mer arbeid enn det som strengt tatt er nødvendig ut ifra hva risikoen tilsier.

Ut ifra disse vurderingene må jeg si meg enig i Ludvigsen og Kulset sine forslag til forbedringer av praksisen slik den foreligger i dag. Et par av deltakerne trekker frem at det hadde gitt bedre forståelse som revisor dersom det hadde kommet en tydeligere klargjøring på hva som er å anse som betydelig. Ut ifra hva Ludvigsen og Kulset skriver, kan en slik uttalelse også være rettleidende for skatteetaten.

Ludvigsen og Kulset foreslår også å senke den vesentlighetsgrensen for hele revisjonen, som en mulig løsning. Dette er ikke direkte kommunisert til utvalget, men ut ifra deres svar på om praksisen fungerer godt slik den foreligger i dag, mener alle at den tilnærmingen som foreligger i dag er både effektiv og fornuftig.

Det foreligger svake indikasjoner på at det foreligger forskjeller mellom deltakerne fra de største og de mindre selskapene i utvalget. Alle i utvalget har som tidligere diskuter, en omtrentlig samme tilnærming. Det kan derimot kanskje foreligge en indikasjon på at de større selskapene har større grad av standard rettleidning igjennom sine revisjonsprogram.

Dette virker derimot ikke til å gjøre noe større utslag i form av å de informerer om å gjøre tilsvarende handlinger. Det var bare et av selskapene som informerte om at skattevesentligheten blir tallfestet i revisjonen. I hovedsak er det skjønnsmessige vurderinger som blir foretatt for hele området. Deltaker C informerte også om at den fastsatte grensen ikke nødvendigvis blir benyttet på alle områder, men at den blir benyttet som et utgangspunkt for utvalgtesting.

Samlet sett mener utvalget at det er positive og negative sider ved at skatteområdet revideres med stor grad av skjønn. Det trekkes likevel frem at de skjønnsmessige vurderingene ikke er like krevende som ved andre deler av revisjonen, da det tross alt foreligger lover og kjennskap til skattemyndighetenes praksis det er mulig å orientere seg vi av.

Ut ifra en samlet vurdering vil jeg trekke frem funnene som fremkommer ved de svært lave grensene som blir benyttet i revisjonen som terskel for ubetydelige feil. Ut ifra revisorenes kjennskap til skattemyndighetenes praksis er det forståelig at grensene sette så lavt som de gjør. Det er tross alt skattemyndighetene som er brukeren av attestasjonen. Jeg må derfor si meg enig i Ludvigsen og Kulset sin vurdering om at grensene slik de foreligger i dag er alt for lave ut ifra et samfunnsøkonomisk perspektiv. Det bør derfor vurderes en endring av praksisen og tydeliggjøre kommunikasjonen mellom partene for en mer effektiv kontroll av skatte og avgiftsområdet.

5.2 Videre forskning

Da det er intervjuet et mindretall av deltakere vil det først og fremst være relevant å forta tilsvarende undersøkelse for vise til et mer representativt utvalg.

Det kan også være interessant å innhente mer data på bakgrunnen til revisorene i form av hvor store selskap de reviderer og hvilke vesentlighets vurderinger som gjøres mellom selskapsstørrelse, og kvantifisere handlingene som blir gjort mot små og store selskaper.

Som omtalt i starten av oppgaven hadde det også vært interessant å få en bedre forståelse og innsikt i skattemyndighetenes vurdering, og i hvor stor grad de faktisk benytter seg av

revisors arbeid. Dette sett sammen kunne gitt muligheter til mer interessante konklusjoner ut i fra et samfunnsøkonomisk perspektiv.

Litteraturliste:

- Baksaas, K.M., Stenheim, T. (2015). *Regnskapsteori*. Oslo: Cappelen Damm Akademiske
- Calder, B. J. (1977) Focus Groups and the Nature of Qualitative Marketing Research. *Journal of marketing research*. 1977-08-01, Vol.14 (3), p.353-364
[https://bibsyst-almaprmo.hosted.exlibrisgroup.com/primo-explore/fulldisplay?docid=TN_cdi_proquest_journals_235207471&context=PC&vid=UBA&lang=no_NO&search_scope=default_scope&adaptor=primo_central_multiple_fe&tab=default_tab&query=any,contains,Calder%20\(1977\)&offset=0](https://bibsyst-almaprmo.hosted.exlibrisgroup.com/primo-explore/fulldisplay?docid=TN_cdi_proquest_journals_235207471&context=PC&vid=UBA&lang=no_NO&search_scope=default_scope&adaptor=primo_central_multiple_fe&tab=default_tab&query=any,contains,Calder%20(1977)&offset=0)
- DnR. (2010a). *ISA 240 - Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*: Den Norske Revisorforening.
- DnR. (2013). *ISA 315 – (revidert) Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser*: Den Norske Revisorforening.
- DnR. (2010b). *ISA 320 - Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*: Den Norske Revisorforening.
- DnR. (2010c). *ISA 450 - Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen.*: Den Norske Revisorforening.
- DnR. (2015). *ISAE 3000 - (revidert) Attestasjonsoppdrag som ikke er revisjon eller forenklet revisorkontroll av historisk finansiell informasjon*: Den Norske Revisorforening.
- DnR. (2010d). *SA 3801 - Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*: Den Norske Revisorforening.
- DnR. (2020). *Revisors håndbok 2020* ([41. utg.]. utg.). Fagbokforlaget.
- Eilifsen, A., & McKee, T. E. (1999). *Vesentlighetsbegrepet og dets bruk i revisjon. Revisjon og regnskap*, 42-49.
- Eilifsen, A. & Messier Jr, W. F. (2015). Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms. *Auditing-a Journal of Practice & Theory*, 34(2), 3-26.
<https://doi.org/10.2308/ajpt-50882>
- Eilifsen, A., & Messier, W. F. (2013). Materiality guidance of the major auditing firms SSRN (Workingpaper series) Hentet fra <http://ssrn.com/abstract=2274845>
- Gripsrud, G., Silkoset, R. & Olsson, U. H. (2010). *Metode og dataanalyse: beslutningsstøtte for bedrifter ved bruk av JMP* (2. utg. utg.). Høyskoleforlaget.

- Grønmo, S. (1984). Adequate research on provisioning? A comment on the paper on adequate provisioning by Dichtl and Leibold in JCP, 6, 1983/4. *Journal of consumer policy*, 1984-03, Vol.7 (1), p.85-90
[https://bibsyst-almapiro.hosted.exlibrisgroup.com/primo-explore/fulldisplay?docid=TN_cdi_proquest_journals_1308423153&context=PC&vid=UBA&lang=no_NO&search_scope=default_scope&adaptor=primo_central_multiple_f&tab=default_tab&query=any,contains,Gr%C3%B8nmo%20\(1983\)&offset=0](https://bibsyst-almapiro.hosted.exlibrisgroup.com/primo-explore/fulldisplay?docid=TN_cdi_proquest_journals_1308423153&context=PC&vid=UBA&lang=no_NO&search_scope=default_scope&adaptor=primo_central_multiple_f&tab=default_tab&query=any,contains,Gr%C3%B8nmo%20(1983)&offset=0)
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9. utg.). Gyldendal Akademisk.
- Gulden, B. P. (2010). *Revisjon, teori og metode* (6 utg.). Oslo: Cappelen akademiske.
- Hvitvaskingsloven. (2018). *Lov om tiltak mot hvitvasking og terrorfinansiering* (LOV-2018-06-01-23). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2018-06-01-23?q=hvitvaskingsloven>
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* (2 utg.). Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Johannessen, A., Kristoffersen, L., & Tuft, P. A. (2004). *Forskningsmetode for økonomisadministrative fag* (2 utg.). Oslo: Abstrakt forlag
- Langli, J. H. (2015) *Evaluering av unntak for revisjonsplikt i små aksjeselskaper*, Handelshøyskolen BI.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/981a92dc8e474d6ea18e4be36d860255/revisjonsplikt.pdf>
- Ligningsloven. (1980). *Lov om ligningsforvaltning* (LOV-1980-06-13-24). (OPPHEVET). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NLO/lov/1980-06-13-24?q=ligningsloven>
- Ludvigsen, E. & Kulset, E. M. (2020). Om forholdet mellom revisjonens og skattemyndighetenes vesentlighetsforståelse relatert til revisjon av skatterrelevante regnskapsopplysninger. I *T. Stenheim, K. M. Baksaas og E. M. Kulset (Red.), Aktuelle temaer i regnskap og revisjon* (s. 345-378). Cappelen Damm Akademisk/NOASP (Nordic Open Access Scholarly Publishing).
- NOU 2017: 15. (2017). *Revisorloven – Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/>
- NOU 2016: 22. (2016). *Aksjelovgivning for økt verdiskaping*
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2016-22/id2516774/>
- NOU 1989: 14 (1989). *Bedrifts- og kapitalbeskatningen - en skisse til reform*

- Ot.prp. nr. 75 (1997-98). *Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven)*.
Finansdepartementet.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-75-1997-98-/id120702/>
- Proff Forvalt. (u.å.) *Segmentering*. Hentet 30. november 2021 fra
<https://www.forvalt.no/ForetaksIndex/Segmentering>
- Proff Forvalt. (u.å.) *Segmentering*. Hentet 30. november 2021 fra
<https://www.forvalt.no/ForetaksIndex/Segmentering/CompanyResult#search-result>
- Prop. 37 LS (2019–2020). *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014*. Finansdepartementet.
<https://www.regjeringen.no/contentassets/da6b2bf9f1bc40d8a5cf20db562d8977/no/pdfs/prp201920200037000dddpdfs.pdf>
- PwC Greece. (2021, 15. August). Corporate - Tax administration. Hentet 18.11.2021, fra
<https://taxsummaries.pwc.com/greece/corporate/tax-administration>
- PwC Malta. (2021, 03. September). Corporate - Tax administration. Hentet 18.11.2021, fra
<https://taxsummaries.pwc.com/malta/corporate/tax-administration>
- European Parliament and Council Regulation (EU) No 537/2014 of 16 april 2014
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32014R0537>
- Revisorloven. (2020). *Lov om revisjon og revisorer (LOV-2020-11-20-128)*. Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2020-11-20-128?q=revisorloven>
- Revisorloven. (1999). *Lov om revisjon og revisorer (LOV-1999-01-15-2)*. Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NLO/lov/1999-01-15-2?q=revisorloven>
- Sekran, U. & Bougie, R. (2013). *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach* (6. utg.). Wiley
- Skattedirektoratet. (2016, 12. desember). *Revisors plikter i forbindelse med signering av næringsoppgave og kontrolloppstilling over bokførte og innberettede lønnsopplysninger mv.*
<https://www.skatteetaten.no/rettskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/revisorsplikter-i-forbindelse-med-signering-av-naringsoppgave-og-kontrolloppstilling-overbokforte-og-innberettede-lonnsopplysninger-mv/>
- Skatteloven. (2000). *Lov om skatt av formue og inntekt (LOV-1999-03-26-14)*. Lovdata
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-03-26-14?q=skatteloven>
- Skatteforvaltningsforskriften. (2016) *Forskrift til skatteforvaltningsloven (FOR-2016-11-23-*

1360) Lovdata.

<https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2016-11-23-1360?q=Skatteforvaltningsforskriften>

Skatteforvaltningsloven. (2016) *Lov om skatteforvaltning* (LOV-2016-05-27-14) Lovdata.

<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2016-05-27-14?q=skatteforvaltningsloven>

Staff, M. & Lygård, J. F. (2021) *Fastsettelse av skattens særskilte vesentlighetsgrense En kartlegging av revisors profesjonelle skjønnsutøvelse* [Masteroppgave], Norges tekniske-naturvitenskapelige universitet.

<https://ntnuopen.ntnu.no/ntnu-xmlui/bitstream/handle/11250/2780512/no.ntnu%3Ainspera%3A82733539%3A84775269.pdf?sequence=1>

Intervjuguide

Informasjon om informanten

- Hvilket selskap jobber du i?
- Hvilken stillingstittel har du?
- Hvor lang arbeidserfaring har du som revisor?

Vesentlighet – overordnet:

- Hvilke referanseverdier benyttes ved fastsettelse av totalvesentlighet?
- Hvilke skjønnsmessige vurderinger benyttes ved fastsettelsen av totalvesentlighet?
- Hva er vurderingen tilknyttet å ikke benytte arbeidsvesentlighet?
- Hvilke vurderinger gjøres ved fastsettelse av arbeidsvesentlighet, aggregeringsrisiko?
- Intervall på «haircut», inkludert og ekskludert nye revisjonskunder?
- Mye skjønn, eller ofte satt etter faste satser?
- Foreligger det ofte fordeling av vesentlighet på regnskapslinjer, utover skattevesentlighet?
- Ulik vesentlighet på ulike regnskapslinjer?
- Annet å tilføye vedrørende fastsettelse av vesentlighet?

Skattevesentlighet – planleggingsfasen:

- Overordnet, hvordan fastsettes vesentligheten for skatter og avgifter?
- Tallfestes denne vesentlighetsgrensen?
- Om den tallfestes settes den til en fast prosent?
- Om den tallfestes, baseres den på fastsatt totalvesentlighet eller arbeidsvesentlighet?
- Forekommer det store variasjoner mellom revisjonene, intervall?
- Dersom den ikke tallfestes, hvordan vurderes denne?
- Foreligger det mye skjønnsmessige vurderinger tilknyttet denne fastsettelsen?
- Vil du si det foreligger mer eller mindre skjønn involvert i fastsettelsen av skattevesentlighet enn ved totalvesentlighet og arbeidsvesentlighet?
- Hvordan tallfestes ubetydelige feil for skatter og avgifter, SUM?
- Scoping basert på skattevesentlighet?

Skattevesentlighet – gjennomføringsfasen:

- Hvordan benyttes skattevesentligheten aktivt ved gjennomføringen av revisjonen?
- Ved tallfestet skattevesentlighet, benyttes denne aktivt, eller forekommer det også testing basert på risiko eller skjønn, utover fastsatt vesentlighet?
- Standardoppsett i filene for revisjon av skattesensitive områder, eller må dette tilpasses i stor grad?
- Hvilke områder/ regnskapslinjer benyttes skattevesentligheten normalt på?
 - Skattesensitive konti
 - Rep og vedlikehold
 - MVA
 - Skattetrekk
 - AGA
 - Skyldig skattetrekk
 - Skyldig AGA
 - Næringsoppgaven
- Dersom det foreligger standardoppsett, forekommer det da mye tilpasning?
- Endres vesentligheten underveis om det forekommer mye avvik?
- Hvilke testmetoder benyttes ofte for skattesensitive områder?
 - Kontrolltesting
 - Substanshandlinger:
 - Analyser?
 - Target – risiko eller tallbasert?
 - Non.stat?
- Mener du det er svakheter med praktiseringen eller gjennomføringen av revisjon av skattesensitive områder?
- Synes du revisjonen av skattesensitive områder er effektiv, eller at dette kan gå på bekostning av risiko?

Skattevesentlighet – avslutningsfasen:

- Vurderes korrigerings av feil tilknyttet skatter og avgifter likt som andre områder i revisjonen, eller er terskelen for å gi tilbakemelding eller korrigerings av feil større, lik eller mindre?
- Hva gjør du dersom det foreligger feil som selskapet ikke ønsker å rette opp, men som revisjonsteamet mener foreligger?
- Hva gjør du dersom summen av ukorrigerede feil nærmer seg fastsatt skattevesentlighet?
- Hvilke vurderinger av feil gjøres dersom man ikke har en tallfestet skattevesentlighet?
- Foreligger det ulike vurderinger tilknyttet feil for forskjellige skattesensitive områder?
- Annet som er verdt å nevne i forbindelse med avslutningsfasen og vurdering av feil?

Vedlegg 2: NDS Vurdering av meldeskjema

NSD NORSK SENTER FOR FORSKNINGSDATA

Meldeskjema 235275

Sist oppdatert

29.09.2021

Hvilke personopplysninger skal du behandle?

- Navn (også ved signatur/samtykke)
- Adresse eller telefonnummer
- E-postadresse, IP-adresse eller annen nettidentifikator
- Bilder eller videoopptak av personer
- Lydopptak av personer
- Bakgrunnsopplysninger som vil kunne identifisere en person

Type opplysninger

Du har svart ja til at du skal behandle bakgrunnsopplysninger, beskriv hvilke

Som en del av undersøkelsen kommer jeg til å innhente informasjon om hvor intervjuobjektet jobber, hvilken stilling de har og hvor lang arbeidserfaring de har innenfor yrket.

Skal du behandle særlige kategorier personopplysninger eller personopplysninger om straffedommer eller lovovertrедelser?

Nei

Prosjektinformasjon

Prosjektittel

Fastsettelse og anvendelse av skattevesentlighet i revisjon av årsregnskap – en praktisk tilnærming

Prosjektbeskrivelse

Opgaven skal undersøke hvordan ulike revisjonsselskaper i Norge praktiserer "Vesentlighet" iht. SA 3801 - Revisors kontroll av rapportering om grunnlag for skatter og avgifter, med hovedfokus på punkt 15-19. Revisjonsstandardene er lite konkrete med rom for tolkning, og det foreligger av den grunn forskjellige tilnærminger og praksiser tilknyttet praktiseringen og fastsettelsen av vesentlighet tilknyttet skatter og avgifter i revisjon av årsregnskap. Praksisen og tilnærmingen til dette skal undersøkes nærmere ved bruk av intervju av praktiserende revisorer fra ulike revisjonsselskaper i Norge.

Dersom opplysningene skal behandles til andre formål enn behandlingen for dette prosjektet, beskriv hvilke

Opplysningene som innhentes skal bare benyttes for dette prosjektet.

Begrunn behovet for å behandle personopplysningene

Ved intervju av de aktuelle personene har jeg behov for å samle inn navn og epostadresse, på bakgrunn av at dette blir benyttet som kontaktinformasjon på intervjuobjektene. Det er også sannsynlig at jeg får tilsendt adresse for arbeidssted og telefonnr. da dette ofte er oppgitt i mail signatur.

Grunnet Covid-19 forventer jeg ikke at intervjuene kan gjennomføres fysisk, og har av den grunn planlagt at dette gjennomføres digitalt. Jeg ønsker i den forbindelse å ta video- og lydopptak av dette for senere bearbeidelse av data, gitt samtykke fra intervjuobjekt. I forbindelse med intervjuet vil jeg også innhente informasjon om stilling og arbeidssted. Dette vil bli anonymisert, men er interessant for oppgaven på bakgrunn av at jeg forventer noe ulik praksis mellom de største revisjonsfirmaene og de av mindre størrelse. Det kan også være interessant å se om det foreligger noe ulik praksis og tilnærming mellom de ulike stillingsnivåene.

Ekstern finansiering

Type prosjekt

Studentprosjekt, masterstudium

Kontaktinformasjon, student

Ida Charlotte Tyborgnes, idact12@uia.no, tlf: 97093166

Behandlingsansvar

Behandlingsansvarlig institusjon

Universitetet i Agder / Handelshøyskolen ved UiA / Institutt for økonomi

Prosjektansvarlig (vitenskapelig ansatt/veileder eller stipendiat)

Geir Haaland, geir.haaland@uia.no, tlf: +4797489002

Skal behandlingsansvaret deles med andre institusjoner (felles behandlingsansvarlige)?

Nei

Utvalg 1

Beskriv utvalget

Utvalget er praktiserende revisorer ansatt i norske revisjonsselskaper. Utvalg 1 består av ansatte innen "de fem store" (PwC, EY, KPMG, BDO og Deloitte) som jobber i Norge.

Rekruttering eller trekking av utvalget

Utvalg baseres på eget nettverk i revisjonsmiljøet, viav mailkorrespondanse og tilgjengelig informasjon på selskapenes hjemmeside.

Alder

25 - 55

Inngår det voksne (18 år +) i utvalget som ikke kan samtykke selv?

Nei

Personopplysninger for utvalg 1

- Navn (også ved signatur/samtykke)
- Adresse eller telefonnummer
- E-postadresse, IP-adresse eller annen nettidentifikator
- Bilder eller videoopptak av personer
- Lydopptak av personer
- Bakgrunnsopplysninger som vil kunne identifisere en person

Hvordan samler du inn data fra utvalg 1?**Personlig intervju****Grunnlag for å behandle alminnelige kategorier av personopplysninger**

Samtykke (art. 6 nr. 1 bokstav a)

Informasjon for utvalg 1**Informerer du utvalget om behandlingen av opplysningene?**

Ja

Hvordan?

Skriftlig informasjon (papir eller elektronisk)

Utvalg 2

Beskriv utvalget

Utvalget er praktiserende revisorer ansatt i norske revisjonsselskaper. Utvalg 2 er ansatte i mindre revisjonsselskaper ansatt i resterende revisjonsselskaper i norge. Altså personer som ikke inngår i utvalg 1.

Rekruttering eller trekking av utvalget

Utvalg baseres på eget nettverk i revisjonsmiljøet, viav mailkorrespondanse og tilgjengelig informasjon på selskapenes hjemmeside.

Alder

25 - 55

Inngår det voksne (18 år +) i utvalget som ikke kan samtykke selv?

Nei

Personopplysninger for utvalg 2

- Navn (også ved signatur/samtykke)
- Adresse eller telefonnummer
- E-postadresse, IP-adresse eller annen nettidentifikator

- Bilder eller videoopptak av personer
- Lydopptak av personer
- Bakgrunnsopplysninger som vil kunne identifisere en person

Hvordan samler du inn data fra utvalg 2?

Personlig intervju

Grunnlag for å behandle alminnelige kategorier av personopplysninger

Samtykke (art. 6 nr. 1 bokstav a)

Informasjon for utvalg 2

Informerer du utvalget om behandlingen av opplysningene?

Ja

Hvordan?

Skriftlig informasjon (papir eller elektronisk)

Tredjepersoner

Skal du behandle personopplysninger om tredjepersoner?

Nei

Dokumentasjon

Hvordan dokumenteres samtykkene?

- Elektronisk (e-post, e-skjema, digital signatur)

Hvordan kan samtykket trekkes tilbake?

Ved muntlig eller skriftlig kontakt med opplysning om samtykket ønskes trekt tilbake.

Hvordan kan de registrerte få innsyn, rettet eller slettet opplysninger om seg selv?

Alle opptak og bearbeidet materiale til bli sendt tilbake til intervjuobjektene etter opptak og bearbeidelse for innspill til korrigeringer. Dersom dokumentasjon ønskes fjernet, blir dette slettet fra PC og mail. Etter oppgaven er ferdigstilt, slettes også alle opptak og tilsendt informasjon.

Totalt antall registrerte i prosjektet

1-99

Tillatelser

Skal du innhente følgende godkjenninger eller tillatelser for prosjektet?**Behandling**

Hvor behandles opplysningene?

- Ekstern tjeneste eller nettverk (databehandler)

Hvem behandler/har tilgang til opplysningene?

- Student (studentprosjekt)
- Prosjektansvarlig
- Databehandler

Hvilken databehandler har tilgang til opplysningene?

Google Drive

Tilgjengeliggjøres opplysningene utenfor EU/EØS til en tredjestat eller internasjonal organisasjon?

Nei

Sikkerhet

Oppbevares personopplysningene atskilt fra øvrige data (koblingsnøkkel)?

Ja

Hvilke tekniske og fysiske tiltak sikrer personopplysningene?

- Opplysningene anonymiseres fortløpende

Varighet

Prosjektperiode

01.01.2021 - 01.12.2021

Skal data med personopplysninger oppbevares utover prosjektperioden?

Nei, data vil bli oppbevart uten personopplysninger (anonymisering)

Hvilke anonymiseringstiltak vil bli foretatt?

- Lyd- eller bildeopptak slettes
- Personidentifiserbare opplysninger fjernes, omskrives eller grovkategoriseres

Vil de registrerte kunne identifiseres (direkte eller indirekte) i oppgave/avhandling/øvrige publikasjoner fra prosjektet?

Nei

Tilleggsopplysninger

Undersøkelsen har som formål å kartlegge ulik praksis fra bransjen og ikke den enkeltes meninger.

Vedlegg: 3 Refleksjonsnotat

Refleksjonsnotat - Ansvarlighet

Av Ida Charlotte Tyborgnes

Temaet for refleksjonsnotatet er svært relevant for denne masteroppgaven i forbindelse med rollen revisor innehar. Revisor har et stort ansvar, og er også blitt tildelt dette ansvaret via lov jf. revisorloven § 9-1:

«Formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet.

Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon. Revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet.»

Revisors ansvarsområde er i hovedsak tildelt for å skape tillit til finansiell informasjon i samfunnet. Dette er en viktig rolle som bidrar til en mer velfungerende økonomi, da brukerne av den finansielle informasjonen har tiltro til at det som foreligger er korrekt informasjon.

Nytt av revisorloven som trådte i kraft i 2021 er også revisors ansvarsområde for å bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet tatt inn i lov. Ut ifra et skatteperspektiv bidrar således revisor til dette gjennom sin attestasjon på næringsoppgaven og kontrolloppstillingen. Formålet med attestasjonen er revisor kontrollerer at skattegrunnlaget som rapporteres inn til skattemyndighetene er korrekt satt opp uten mangler og feil. Hovedformålet er altså å kontrollere informasjonen som foreligger.

I Langli-rapporten fremkom det at feil ved utfyllelsen av næringsoppgaven økte for selskapene som hadde fravalgt revisjon etter økte terskelverdier, og ikke benyttet seg av

ekstern regnskapsfører. Dette ble forklart ved at skatteyterne manglet kunnskap for kunne fylle ut skjemaene på en korrekt måte.

Ved revisors kontroll får selskaper tilbakemeldinger om feil som foreligger og hvilke lover og regler som skal anvendes og tolkes i ulike situasjoner. Det er forståelig at de mindre selskapene ikke innehar et like stort kunnskapsnivå som forventes hos de større selskapene. Revisor kan derfor gjennom sitt ansvar bidra til å øke kunnskapen til regnskapsavdelinger og ansatte ute hos selskaper som ikke har et tilstrekkelig kunnskapsnivå. Selskaper skal selvfølgelig ha en forsvarlig kjennskap og kunnskap for å etterleve de lover og regler som foreligger, men det forekommer likevel at denne kunnskapen mangler. Dette kan være tilfeller som at nye lover og regler trer i kraft eller at selskapene blir møtt med nye utfordringer som de tidligere ikke har måtte tatt stilling til.

Ved revisjon er revisor pålagt å kommunisere med selskapet dersom det foreligger brudd på lover og regler eller om selskapene ikke har tilstrekkelig kontrollmiljø, og den kompetansen som kreves.

Revisor har også ett ansvar overfor skattemyndighetene til at informasjonen som blir delt er korrekt. Dersom revisor avdekker vesentlige brudd på lover og regler i forbindelse med skatte- og avgiftsområdet er revisor påkrevd, og ansvarlig for å informere skatte- og avgiftsmyndighetene om forholdene gjennom å unnlate å signere på næringsoppgaven eller kontrolloppstillingen. Ved mer alvorlige tilfeller enten i form av grovhet eller beløpsmessig størrelse er revisor også ansvarlig for å vurdere effekter dette kan få for revisjonsberetningen.

Dersom det foreligger grunn til å mistenke eller om det er avdekket lovbrudd av økonomisk kriminalitet innenfor skatteområdet, er ikke revisor bare pålagt å kommunisere dette til skattemyndighetene, men har også plikt til å melde fra om forholdene til økokrim.

I avsnitt to i § 9-1 står det at revisor er allmennhetens tillitsperson. Dette er et stort ansvar å bære for revisor og det foreligger krav til integritet, objektivitet og aktsomhet ved revisors handlinger og væremåte. Dette er ikke et ansvar som forsvinner kl. 16 når arbeidsdagen er over, men et ansvar revisor er påkrevd å bære til enhver tid. Det foreligger av den grunn høyere forventninger til hvordan revisor opptrer som person enn for andre som ikke har fått tildelt dette ansvaret.

Gjennom dette refleksjonsnotat har jeg selv reflekterer over det ansvaret jeg må bære ved tittelen som statsautorisert revisor som er hovedgrunnen til at jeg skriver denne masteroppgaven. Dette som en del av kravene som er satt til utdanning for å kunne søke om statsautorisasjon. Er det noe jeg har lært gjennom arbeidet med masteroppgaven, så er det at revisor må ha kontroll på ekstremt mye informasjon. Heldigvis er tilgangen på kunnskap og erfarne revisorer god innenfor bransjen. Jeg gleder meg til ansvaret jeg skal påta meg.

Vedlegg 4 – Næringsoppgave med vedlegg



Skatteetaten

Næringsoppgave 2 for 2020

For aksjeselskap og andre foretak som utarbeider årsregnskap etter regnskapsloven eller IFRS. Beløpene oppgis i hele kroner. Det vises til egen rettledning (RF-1168) til hjelp ved utfylling av skjemaet. Skjemaet er vedlegg til skattemeldingen/selskapsmeldingen.

Foretaksopplysninger		Regnskapsperiode	Fra	Til
Navn		Organisasjonsnummer	Fødselsnummer	Antall årsverk i regnskapsåret
Forretningsadresse				
Postnummer og poststed			Har foretaket årsregnskapsplikt etter regnskapsloven? <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nei	
Næring (virksomhetens art)			Hvilke regler er benyttet ved utarbeidelsen av årsregnskapet? IFRS <input type="checkbox"/>	
Nyetablert virksomhet i 2018 eller senere? <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nei			Regnskapslovens regler for små foretak <input type="checkbox"/> Forenklet IFRS <input type="checkbox"/>	
Er bokføringsvalutaen en annen enn norske kroner, jf. bokføringsforskriften § 4-2? <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nei	Type valuta(er)	God regnskapskikk for ideelle organisasjoner <input type="checkbox"/> Regnskapslovens alminnelige regler <input type="checkbox"/>		

Revisor og regnskapsfører

Er foretaket revisjonspliktig? <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Valgt bort revisjon <input type="checkbox"/> Nei				
Revisors org.nr.		Revisorselskapets navn		
Revisors navn		Adresse	Postnr./-sted	
Er den løpende bokføringen utført av eksternt regnskapsfører? <input type="checkbox"/> Ja <input type="checkbox"/> Nei				
Regnskapsførers org.nr.		Regnskapsførers navn		
Forretningsadresse			Postnr./-sted	
Hvem har fylt ut næringsoppgaven? <input type="checkbox"/> Valgt revisor/eksternt regnskapsfører som har utført den løpende bokføringen gjennom året <input type="checkbox"/> Foretaket selv <input type="checkbox"/> Annen - oppgi hvem				
Org.nr.		Navn	Postnr./-sted	

Tilleggsopplysninger og spesifikasjoner

Varelager		Skattemessig verdi 31.12.2020	Regnskapsmessig verdi 31.12.2020 (post 1400)	Skattemessig verdi 31.12.2019	Regnskapsmessig verdi 31.12.2019 (post 1400)
0110	Råvarer og innkjøpte halvfabrikata				
0120	Varer under tilvirkning	+	+	+	+
0130	Ferdige egentilvirkede varer	+	+	+	+
0140	Innkjøpte varer for videresalg	+	+	+	+
Kun for jordbruk	0150 Buskaper	+	+	+	+
	0160 Selvproduserte varer som skal nyttes i egen produksjon	+	+	+	+
0170	Sum verdi av varelager	=	=	=	=

Bruttofortjeneste på innkjøpte varer for videresalg

0230 Salgsinntekter	0240 Varekostnad	0250 Bruttofortjeneste
	+	=

For samvirkeforetak

0310 Skattepliktig næringsinntekt		0320 Skattepliktig næringsinntekt fra omsetning med egne medlemmer	
-----------------------------------	--	--	--

Utregning av skattemessig verdi på fordringer

		2020	2019
0410	Pålydende kundefordringer og ikke fakturerte driftsinntekter		
0420	2019 Konstaterte tap på kundefordringer	x 4 x	▶
	2020		
Kundefordringer per 31.12.2020		+	+
0420	2019 Kredittsalg	2020	
0430	Skattemessig verdi kundefordringer (post 0410 + post 0420)	=	=
0440	Andre fordringer, herunder fordringer på konsernselskap, ansatte, eiere o.l. til pålydende	+	+
0450	Sum skattemessig verdi på fordringer	=	=

Årets anskaffelser og salg av ikke avskrivbare driftsmidler

	Anskaffelse	Salg		Anskaffelse	Salg
0510 Forskning, utvikling og andre immat. eiendeler			0540 Boliger inkl. boligtomter		
0530 Tomter og andre grunnareal					

Resultatregnskap (i hele NOK)

2020

	2020	2019		2020	2019
3000 Salgsinntekt og uttak, avgiftspliktig			7099 Privat bruk av næringsbil	+	+
3100 Salgsinntekt og uttak, avgiftsfri			7155 Reise-, diett- og bilgodtgjørelse (opplysningspliktig)		
3200 Salgsinntekt og uttak utenfor merverdiavgiftsloven			7165 Reise- og diettkostnader (ikke opplysningspliktig)		
3300 Spesielle offentlige avgifter vedrørende salg	+	+	7295 Provisjonskostnad		
3400 Offentlig tilskudd/refusjon			7330 Salgs- og reklamekostnader		
3410 Tilskudd kompensasjonsordning			7370 Representasjonskostnader		
3500 Endring uopptjent inntekt			7490 Kontingenter		
3600 Leieinntekt fast eiendom			7500 Forsikringspremie		
3695 Annen leieinntekt			7565 Garanti- og servicekostnad		
3700 Provisjonsinntekt			7600 Lisens, patentkostnad og royalty		
3850 Verdiendringer investerings-eiendommer			7700 Annen kostnad		
3870 Verdiendringer biologiske eiendeler			7830 Tap på fordringer		
3880 Gevinst ved avgang av immatr. eiendeler og varige driftsmidler			7880 Tap ved avgang av immatr. eiendeler og varige driftsmidler		
3885 Gevinst ved avgang av finansielle anleggsmidler			7885 Tap ved avgang av finansielle anleggsmidler		
3900 Annen driftsrelatert inntekt			9010 Sum driftskostnader		
9000 Sum driftsinntekter			9050 Driftsresultat		
4005 Varekostnad			8005 Netto positiv resultatandel vedr. invest. i DS, TS og FKV		
4295 Beholdn. endring av varer under tilvirkning og ferdig tilv. varer			8030 Renteinntekt fra foretak i samme konsern		
4500 Fremmedytelse og underentreprise			8050 Annen renteinntekt		
4995 Beholdn. endring av egen-tilvirkede anleggsmidler	+	+	8060 Valutagevinst (agio)		
5000 Lønn, feriepenger mv.			8074 Gevinst v/realisasjon av aksjer, egenkap.bevis og fondsandeler		
5300 Annen opplysningspliktig godtgjørelse			8079 Annen finansinntekt		
5400 Arbeidsgiveravgift			8080 Verdiøk. av finans. instrumenter vurd. til virkelig verdi		
5420 Opplysningspliktig pensjonskostnad			8090 Inntekt av andre investeringer/utbytte		
5600 Arbeidsgodtgjørelse til eiere i ANS mv.			9060 Sum finansinntekter		
5900 Annen personalkostnad			8006 Netto neg. resultatandel vedr. investering i DS, TS og FKV		
6000 Avskrivning på varige dr.m. og immaterielle eiendeler			8100 Verdired. av finans. instrumenter vurd. til virkelig verdi		
6050 Nedskrivning på varige dr.m. og immaterielle eiendeler			8115 Nedskrivning av finansielle eiendeler		
6100 Frakt og transportkostnad vedrørende salg			8130 Rentekostnad til foretak i samme konsern		
6200 Energi, brensel mv. vedrørende produksjon			8150 Annen rentekostnad		
6300 Leie lokale			8160 Valutatap (disagio)		
6340 Lys, varme			8174 Tap ved realisasjon av aksjer, egenkap.bevis og fondsandeler		
6395 Renovasjon, vann, avløp, renhold mv.			8179 Annen finanskostnad		
6400 Leie maskiner, inventar, transportmidler o.l.			9070 Sum finanskostnader		
6500 Verktøy, inventar mv. som ikke skal aktiveres			9100 Ordinært resultat før skattekostnad		
6600 Reparasjon og vedlikehold bygning			8300 Betalbar skatt		
6695 Reparasjon og annet vedlikehold			8320 Endring utsatt skatt/skattefordel		
6700 Fremmed tjeneste (regnskap rev.hon., rådgivning o.l.)			9150 Ordinært resultat		
6995 Elektronisk kommunikasjon, porto mv.			8400 Ekstraordinær inntekt		
7000 Drivstoff transportmidler			8500 Ekstraordinær kostnad		
7020 Vedlikehold mv. transportmidler			8600 Betalbar skatt		
7040 Forsikring og avgifter på transportmidler			8620 Endring utsatt skatt/skattefordel		
7080 Bilkostnader, bruk av privat bil i næring			8910 Andre resultatkomponenter for IFRS-foretak		
			9200 Årsresultat/Totalresultat		

Balanse - regnskapsmessige verdier (i hele NOK)

2020

Eiendeler	2020	2019	Egenkapital og gjeld	2020	2019
ANLEGGSMIDLER			INNSKUTT EGENKAPITAL		
1000 Forskning og utvikling			2000 Aksjekap./EK andre foretak		
1020 Konesjoner, patenter, lisenser, varemerker o.l. rettigheter			2010 Egne aksjer (negativt beløp)		
1070 Utsatt skattefordel			2020 Overkurs		
1080 Goodwill (saldogruppe b)			2030 Annen innskutt egenkapital		
1105 Forretningsbygg (saldogruppe i)			OPPTJENT EGENKAPITAL		
1115 Bygg og anlegg, hotell o.l. (saldogruppe h)			2043 Fond for vurderingsforskjeller		
1117 Elektroteknisk utrustning i kraftforetak mv. (saldoogr. g)			2045 Fond for urealiserte gevinster		
1120 Fast teknisk installasjon i bygninger (saldogruppe j)			2055 Avsatt utbytte (jf. IFRS)		
1130 Anlegg, maskiner under utførelse			2059 Annen egenkapital Felleseid andelskapital		
1150 Tomter og andre grunnarealer			2080 Udekket tap		
1160 Bolig inkl. boligtomter, hytter mv.			9450 Sum egenkapital		
1180 Investeringseiendommer			LANGSIKTIG GJELD		
1205 Personbiler, maskiner, inventar mv. (saldogruppe d)			2100 Pensjonsforpliktelser		
1221 Skip, rigger mv. (saldogruppe e)			2120 Utsatt skatt		
1225 Fly, helikopter mv. (saldogruppe f)			2130 Derivater		
1238 Vare- og lastebiler, busser mv. (saldogruppe c)			2160 Uopptjent inntekt		
1239 Varebiler med nullutslipp (saldogruppe c)			2180 Avsetninger for forpliktelser		
1280 Kontormaskiner o.l. (saldogruppe a)			2200 Konvertible lån		
1290 Andre driftsmidler			2210 Obligasjonslån		
1312 Investeringer i datter- og konsernselskap med deltakerfastsetting			2220 Gjeld til kredittinstitusjoner		
1313 Investeringer i andre datter- og konsernselskap			2250 Gjeld til ansatte og personlige eiere		
1320 Lån til foretak i samme konsern			2260 Gjeld til selskap i samme konsern		
1331 Investeringer i tilknyttede selskap med deltakerfastsetting			2280 Stille interessentinnskudd og ansvarlig lånekapital		
1332 Investeringer i andre tilknyttede selskap			2290 Annen langsiktig gjeld		
1340 Lån til tilknyttet selskap og felles kontrollert virksomhet			9500 Sum langsiktig gjeld		
1350 Investeringer i aksjer, andeler og verdipapirfondsandeler			KORTSIKTIG GJELD		
1360 Obligasjoner			2310 Konvertible lån		
1370 Fordringer på personlige eiere, styremedl. o.l.			2320 Obligasjonslån		
1380 Fordringer på ansatte			2330 Derivater		
1390 Andre fordringer			2380 Gjeld til kredittinstitusjoner		
1395 Netto pensjonsmidler			2400 Leverandørgjeld		
9300 Sum anleggsmidler			2460 Leverandørgjeld til selskap i samme konsern		
OMLØPSMIDLER			2500 Betalbar skatt, ikke fastsatt		
1400 Varelager			2510 Betalbar skatt, fastsatt		
1490 Biologiske eiendeler			2600 Skattetrekk og andre trekk		
1500 Kundefordringer eksklusive på selskap i samme konsern			2740 Skyldig merverdiavgift		
1501 Kundefordringer på selskap i samme konsern			2770 Skyldig arbeidsgiveravgift		
1530 Opptjent, ikke fakturert driftsinntekt			2790 Andre offentlige avgifter		
1560 Andre fordringer på selskap i samme konsern			2800 Avsatt utbytte		
1565 Kortsiktige fordringer mot personlig eier/styremedl. o.l.			2900 Forskudd fra kunder		
1570 Andre kortsiktige fordringer			2910 Gjeld til ansatte og personlige eiere		
1780 Krav på innbetaling av selskapskapital			2920 Gjeld til selskap i samme konsern		
1800 Ikke-markedsbaserte aksjer og andeler			2949 Lønn, feriepenger o.l.		
1810 Markedsbaserte aksjer og verdipapirfondsandeler			2950 Påløpt rente		
1830 Markedsbaserte obligasjoner, sertifikater mv.			2970 Uopptjent inntekt		
1840 Andre obligasjoner og sertifikater			2980 Avsetninger for forpliktelser		
1880 Andre finansielle instrumenter			2990 Annen kortsiktig gjeld		
1900 Kontanter			9550 Sum kortsiktig gjeld		
1920 Bankinnskudd			9650 Sum egenkapital og gjeld		
9350 Sum omløpsmidler					
9400 Sum eiendeler					

	Alle tall i denne kolonnen føres opp med positive tall. Fradrag i næringsinntekten føres i kolonnen til høyre.	I. Tillegg i næringsinntekt	Alle tall i denne kolonnen føres opp med positive tall. Tillegg i næringsinntekten føres i kolonnen til venstre.	II. Fradrag i næringsinntekt
Tilbakeføring av enkelte inntekter og kostnader fra resultatregnskapet	0610 Ikke fradragsberettigede representasjonskostnader		0815 Tilbakeføring av inntektsført utbytte (fylles ut av både selskaper og andre)	
	0611 Ikke fradragsberettigede kontingenter	+	0816 Resultatført konsernbidrag	+
	0620 Skattekostnad	+	0820 Negativ skattekostnad	+
	0621 Rentekostnad på fastsatt skatt	+	0821 Renteinntekt på tilbakebetalt skatt	+
	0630 Underskuddsandel av investering i DS, TS og FKV (se post 8006)	+	0830 Overskuddsandel av investering i DS, TS og FKV (se post 8005)	+
	0631 Verdireduksjon av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi	+	0831 Verdiøkning av finansielle instrumenter vurdert til virkelig verdi	+
	0632 Nedskrivning på aksjer og andre verdipapir kostnadsført i året	+	0832 Reversering av tidligere nedskrivning på aksjer og andre verdipapir inntektsført i året	+
	0633 Regnskapsmessig tap ved realisasjon av aksjer og andre finansielle instrumenter	+	0833 Regnskapsmessig gevinst ved realisasjon av aksjer og andre finansielle instrumenter	+
	0635 Andel av regnskapsmessig underskudd i selskap med deltakerfastsetting	+	0835 Andel av regnskapsmessig overskudd i selskap med deltakerfastsetting	+
	0636 Regnskapsmessig tap ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting	+	0836 Regnskapsmessig gevinst ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting	+
	0640 Andre ikke fradragsberettigede kostnader inkl. resultatførte gaver	+	0840 Andre skattefrie inntekter	+
	0645 Tilbakeførte gjeldsrenter etter sktl §§ 2-39 (2) og 6-91	+		
	Poster som ikke fylles ut av enkelt-personforetak. Slike inntekter og fradrag fylles ut direkte i skattemeldingen for personlige skattytere.	0650 Skattepliktig gevinst fra RF-1359	+	0850 Fradragsberettiget tap fra RF-1359
0652 Skattepliktig utbytte på aksjer mv. inklusiv tillegg etter skatteloven §16-30 femte ledd		+		
0653 3 % av netto skattefrie inntekter etter fritaksmetoden og 3 % av utdeling fra selskap med deltakerfastsetting		+		
0655 Skattemessig overskudd på andel i selskap med deltakerfastsetting		+	0855 Skattemessig underskudd på andel i selskap med deltakerfastsetting	+
0656 Skattepliktig gevinst ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting		+	0856 Fradragsberettiget tap ved realisasjon av andel i selskap med deltakerfastsetting	+
Poster som bare fylles ut av enkelt-personforetak. (Enkelte AS, se rettledn.)	0660 Rentekostnader ført i resultatregnskapet	+	0860 Renteinntekter ført i resultatregnskapet	+
			0861 Avkastning på livsforsikring ført i resultatregnskapet	+
			0865 Egne sykepenger ført som inntekt i resultatregnskapet	+
Andre poster	0670 Endring i midlertidige forskjeller fra post 100 i RF-1217	+	0870 Endring i midlertidige forskjeller fra post 100 i RF-1217	+
	0671 Korreksjon for foreslått utbytte fra DS og TS ved bruk av egenkapitalmetoden. (Kun skattepliktig utbytte)	+		
	0675 Skattepliktig gevinst fra RF-1109	+	0875 Fradragsberettiget tap fra RF-1109	+
	0678 Inntektstillegg for privat bruk av næringsbil	+	0877 Emisjons- og stiftelseskostnader	+
	0679 Andre inntekter	+	0879 Andre fradrag	+
	0900 Sum tillegg i næringsinntekten	=	0910 Sum fradrag i næringsinntekten	=

Beregning av næringsinntekt

0920 Arsresultat/totalresultat fra post 9200 (side 2)		
0900 Sum tillegg i næringsinntekten (hentes ovenfor fra summen i venstre kolonne)		+
0910 Sum fradrag i næringsinntekten (hentes ovenfor fra summen i høyre kolonne)		-
0970 Sum		=
0980 For samvirkeforetak	Etterbetaling, bonus ekskl. MVA til andelseiere/medlemmer. Overstiger utdelingene fradragsrammen jf. post 0320, føres differansen til inntekt i skattemeldingen (RF-1028) post 233	+
0999 Næringsinntekt/underskudd	Aksjeselskaper mv. overfører beløpet til skattemeldingen. Selskap med deltakerfastsetting overfører beløpet til Selskapsmeldingen.	=

Tabellen under post 0402 skal benyttes av alle enkeltpersonforetak for å fordele resultatet fra post 0999 mellom ulike næringer.

Kolonnene A, B og E skal nyttes av alle. I kolonne ID skal næringerne som det beregnes personinntekt for nummereres løpende, men med samme nummer for næringer med felles beregning av personinntekt.				Beløp under E overføres til RF-1224 eller RF-1341, og RF-1030		For eventuell fordeling	
A	ID (For eks. 1, 2, 3 m.v.)	B	C	E	Postnummer i RF-1030	F	G
Type Næring		Post 0999 fordelt på næringer	Korreksjoner for primærnæringer, se rettledningen.	Skattepliktig inntekt fordelt på næringer		Innehaver	Ektefelle/ registrert partner
0402							
0403	Kontrollsum						

Underskrift		Dato		Telefonnr.	
Henvendelse rettes til		E-postadresse			
Revisors underskrift					

Andre offentlige organers bruk av opplysninger i RF-1167:

For å samordne og forenkle oppgaveinnleveringen fra næringslivet, kan opplysninger som avgis i Næringsoppgave 2, RF-1167, helt eller delvis bli benyttet også av andre offentlige organer som har hjemmel til å innhente de samme opplysningene, jf. lov om Oppgaveregisteret §§ 5 og 6. Opplysninger om evt. samordning kan fås ved henvendelse til Oppgaveregisteret på telefon 75 00 75 00.

Fastsatt av Skatteetaten med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 8-2 og § 8-15 med forskrift og etter fullmakt fra Skattedirektoratet



Skatteetaten

Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier 2020

Beløpene oppgis i hele kroner. Det vises til egen rettleiding (RF-1218) til hjelp ved utfylling av skjemaet.

Foretaksopplysninger

Navn	Fødselsnummer	Organisasjonsnummer
------	---------------	---------------------

	Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier		Endring i forskjeller	
	31.12.2019	31.12.2020	III	
	I	II		
DRIFTSMIDLER (MATERIELLE OG IMMATERIELLE) OG GOODWILL				
1 Regnskapsmessig verdi på driftsmidler				
2 Skattemessig verdi på driftsmidler	÷	÷		
3 Forskjeller/endringer i forskjeller		+	=	
LANGSIKTIGE FORDRINGER OG GJELD I UTENLANDSK VALUTA				
11 Netto regnskapsmessig verdi på langsiktige fordringer/langsiktig gjeld				
12 Netto skattemessig verdi på langsiktige fordringer/langsiktig gjeld	÷	÷		
13 Forskjeller/endringer i forskjeller	=	÷ =	=	
TILVIRKNINGSKONTRAKT SOM IKKE ER FULLFØRT VED ÅRSSLUTT				
21 Regnskapsmessig opptjent inntekt på tilvirkningskontrakt under arbeid				
22 Skattemessig verdi på tilvirkningskontrakt under arbeid	÷	÷		
23 Forskjeller/endringer i forskjeller	=	÷ =	=	
VAREBEHOLDNING / BIOLOGISKE EIENDELER				
31 Regnskapsmessig verdi varebeholdning				
32 Skattemessig verdi varebeholdning	÷	÷		
33 Forskjeller/endringer i forskjeller	=	÷ =	=	
FORDRINGER OG GJELD ETTER FORDRINGSMODELLEN				
38 Regnskapsmessig verdi på fordring/gjeld etter fordringsmodellen				
39 Skattemessig verdi på fordring/gjeld etter fordringsmodellen	÷	÷		
40 Forskjeller/endringer i forskjeller	=	÷ =	=	
UTESTÅENDE FORDRINGER				
41 Regnskapsmessig verdi på kundefordringer				
42 Regnskapsmessig verdi på andre fordringer (også langsiktige)	+	+		
43 Skattemessig verdi på fordringer	÷	÷		
44 Forskjeller/endringer i forskjeller	=	÷ =	=	
BALANSEFØRTE LEIEAVTALER I REGNSKAPET, skattemessig ikke aktivert (balansført)				
46 Regnskapsmessig verdi av leasingobjekt ført i balansen				
47 Regnskapsmessig verdi av leasinggjeld ført i balansen	÷	÷		
48 Forskjeller/endringer i forskjeller	=	÷ =	=	

Fastsatt av Skatteetaten med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 8-2 og § 8-15 med forskrift og etter fullmakt fra Skattedirektoratet

Andre offentlige organers bruk av opplysninger i RF-1217

For å samordne og forenkle oppgaveinnleveringen fra næringslivet, kan opplysninger som avgis i dette skjema, helt eller delvis bli benyttet også av andre offentlige organer som har hjemmel til å innhente de samme opplysningene, jf. lov om Oppgaveregisteret §§ 5 og 6. Opplysninger om evt. samordning kan fås ved henvendelse til Oppgaveregisteret på telefon 75 00 75 00.

	Forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier			Endring i forskjeller III	
	31.12.2019 I		31.12.2020 II		
51 SALDO PÅ GEVINST- OG TAPSKONTO		+		=	
52 BETINGETE SKATTEFRIE GEVINSTER		+		=	
53 REGNSKAPSMESSIG UOPPTJENT INNTEKT	+	+	+	=	
54 REGNSKAPSMESSIGE AVSETNINGER FOR FORPLIKTELSE	+	+	+	=	
70 REGNSKAPSMESSIG AVSETNING TIL TAP PÅ KONTRAKTER MV.	+	+	+	=	
72 NETTO PENSJONSFORPLIKTELSE SOM ER FØRT I BALANSEN	+	+	+	=	
73 NETTO PENSJONSMIDLER		+		=	
74 SKATTEMESSIG AVSETNING TIL PENSJONSPREMIE MV. Beløp som ved årets utgang er avsatt til tilskudd til premiefond for betaling etter utgangen av inntektsåret		+		=	
81 OVERTATTE FORPLIKTELSE VED KJØP AV VIRKSOMHET		+		=	
82 ANDRE FORSKJELLER		+		=	
82		+		=	
91 Differanse mellom balanseført verdi og virkelig verdi på fusjons-/fisjonstidspunktet ved skattemessig kontinuitet				+	
92 Differanse mellom skattemessige verdier og balanseført/virkelig verdi ved omdannelse til aksjeselskap med skattemessig kontinuitet				+	
93 Fradrag for skattefri gevinst (vederlag + skattemessig verdi) ved overdragelse av eiendel til selskap i samme konsern etter forskrift om skattefrie overføringer				+	
94 Tillegg for differanse mellom skattemessig inngangsverdi og vederlag på overføringstidspunktet på eiendel overført fra selskap i samme konsern etter forskrift om skattefrie overføring				+	
100 Sum endringer i forskjeller fra postene ovenfor. Positivt beløp overføres til post 0670 på side 4 i Næringsoppgave 2, og negativt beløp til post 0870 i Næringsoppgave 2. Det kan også føres i Næringsoppgave 4, i Næringsoppgave 6, i Næringsoppgave 7, eller i Skattemelding for selskap som omfattes av petroleumsskatteoven § 1 (RF-1323).				=	

Opplysninger om forskjeller som ikke er behandlet ovenfor (gjelder bare for upersonlig skattyter)

111 AKSJER OG ANDRE FINANSIELLE INSTRUMENTER MV. Regnskapsmessig verdi på aksjer og andre finansielle instrumenter mv.				
112 Skattemessig verdi på aksjer og andre finansielle instrumenter mv.	+		+	
113 Forskjeller				
115 Inntektsført avsatt utbytte fra datterselskap og tilknyttet selskap				
121 ANDELER I SELSKAP MED DELTAKERFASTSETTING Regnskapsmessig verdi på andeler i selskap med deltakerfastsetting				
122 Skattemessig inngangsverdi på andeler i selskap med deltakerfastsetting	+		+	
123 Forskjeller inngangsverdi				
124 RESULTATFORSKJELLER PÅ ANDELER I SELSKAP MED DELTAKERFASTSETTING				
130 AKKUMULERT FREMFØRBART SKATTEMESSIG UNDERSKUDD	+		+	
140 Omregnet ubenyttet kreditfradrag til fremføring	+		+	
157 Avskåret rentefradrag til fremføring	+		+	
165 Andre forskjeller				

Sum forskjeller - grunnlag for utsatt skatt/utsatt skattefordel

170 Sum skatteøkende forskjeller				
180 Sum skattereduserende forskjeller				
181 Forskjeller som ikke inngår i beregningen av utsatt skatt/utsatt skattefordel				
182 Grunnlag for beregning av utsatt skatt/utsatt skattefordel				

Underskrift

Dato	Underskrift
------	-------------



Skatteetaten

Avskrivning 2020

Det vises til rettledning RF-1270

Skjema nr.

Navn		Organisasjonsnummer	
Nærings- (kontor-) adresse		Fødselsnummer	
Postnr./-sted		Kommune	

Saldoavskrivninger:

100	Gjelder dette skjemaet skattyters andel av felles konto i sameie som ikke går inn under skatteloven §§ 10-40 til 10-45?		Ja	<input type="checkbox"/>	Nei	<input type="checkbox"/>
101	Gruppe a: kontormaskiner o.l. 30 % Gruppe b: ervervet forretningsverdi (goodwill) 20 % Gruppe c: vogntog, lastebiler, varebiler o.l. 24 (30) % Gruppe d: personbiler, traktorer, maskiner o.l. 20 % (+ 10 % år 1) Gruppe e: skip mv. 14 % Gruppe f: fly, helikopter 12 % Gruppe g: anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak, og slike driftsmidler benyttet i annen virksomhet 5 % Gruppe h: bygg og anlegg mv. 4 (6) (10) (20) % Gruppe i: forretningsbygg 2 % Gruppe j: fast teknisk installasjon i bygninger 10 %	Saldonr.		Saldonr.		
		Saldogruppe		Saldogruppe		
		Valgt avskrivningssats		Valgt avskrivningssats		
		Type næring		Type næring		
		Overføres til		Overføres til		
	Ev. gårds- og bruksnr. ev. seksjonsnr.					
	Ev. gateadresse					
102	Saldogrunnlag pr. 1.1 (overføres fra post 111 i fjorårets skjema)					
103	Beregnet nedskrevet verdi av utskilte driftsmidler		-		-	
104a	Nyanskaffelser - kostpris		+		+	
104b	Nyanskaffelser - påkostninger		+		+	
104c	Nedskrivning på nyanskaffelser med salgsgvinst etter sktl § 14-70		-		-	
104d	Offentlige tilskudd o.l. i forbindelse med nyanskaffelser		-		-	
104e	Justering av inngående mva					
105	Sum grunnlag før realisasjon/uttak		=		=	
106	Vederlag ved realisasjon/omsetningsverdi ved uttak av driftsmidler		-		-	
107	Herav inntektsført i år (jf sktl § 14-44)		+		+	
108	Grunnlag for årets saldoavskrivning, ev. negativ saldo for gruppe a, b, c, d eller i og ev. gevinst/tap ved realisasjon/uttak for gruppe e, f, g, h eller i		=		=	
109	Overført til gevinst- og tapskonto. Gevinster føres med + tegn, tap føres med - tegn.					
110a	Årets saldoavskrivning(-)/ev. innteksføring(+) av del av negativ saldo i gruppe a, c, d eller j.					
110b	10 % ekstra avskrivning for saldogruppe d					
		Nyanskaffelser/påkostninger fra og med 20. juli 2020	-		-	
111	Saldogrunnlag pr. 31.12 Overføres til neste år, post 102		=		=	
112	Er det fortsatt fysiske driftsmidler som inngår i saldogrunnlaget pr 31.12		<input type="checkbox"/>	Ja	<input type="checkbox"/>	Nei
Forretningsbygg anskaffet før 1.1.1984	113	Historisk kostpris				
	114	Nedskrevet verdi pr. 1.1.1984	-		-	
	115	Nedre grense for avskrivning				
116	Ervervsdato hvis det er realiser driftsmidler som helt/delvis er finansiert med tilskudd til investering i distriktene etter forskrift gitt av Kongen					

For lineære avskrivninger se side 2

Lineære avskrivninger:

120	1 Objekt nr.	2 Type næring	3 Beskrivelse av objektet	4 Ervervs- år	5 Levetid (antall år)	6 Kostpris/ påkostninger	7 Nedskrevet verdi 31.12 i fjor	8 Årets avskrivninger (evt. kostnadsfordeling)	9 Nedskrevet verdi 31.12	10 Overføres til:

Underskrift

Dato	Underskrift
------	-------------

Vedlegg 5: Næringsoppgave

Lønns- og pensjonskostnader 2020

Navn		Organisasjonsnr.	
Forretningsadresse		Fødselsnr.	
Postnr./-sted			

Ekstern regnskapsfører

Navn		Regnskapsførers organisasjonsnummer	
Forretningsadresse		Postnr./-sted	

Andre offentlige organers bruk av opplysninger i RF-1022

For å samordne og forenkle oppgaveinnleveringen fra næringslivet, kan opplysninger som avgis i "Lønns- og pensjonskostnader", RF-1022, helt eller delvis bli benyttet også av andre offentlige organer som har hjemmel til å innhente de samme opplysningene, jf. lov om Oppgaveregisteret §§ 5 og 6. Opplysninger om eventuell samordning kan fås ved henvendelse til Oppgaveregisteret på telefon 75 00 75 00.

Merknader til utfylling av skjemaets side 2:

Dette skjemaet skal fylles ut av alle som har lønnsopplysningspliktige utbetalinger og som er bokføringspliktige etter lov eller etter forskrift gitt i medhold av lov, herunder offentlige etater og institusjoner.

Skattepliktige virksomheter skal levere skjemaet elektronisk. Offentlige etater og skattefrie institusjoner skal levere skjemaet på papir til skattekontoret innen 31. mai 2021.

Hensikten med dette skjemaet er å avstemme opplysninger om utbetalinger som er rapportert via A-ordningen og de registrerte utbetalingene. De innrapporterte utbetalingene fremgår av "A07 Avstemmingsinformasjon for år 2020". De samlede kostnadsførte og registrerte lønnsopplysningspliktige ytelser skal spesifiseres for hver kontokode.

Dersom det er flere kontoer enn det er linjer i skjemaet, må flere skjemaer benyttes. Postene 111 og 112 skal kun fylles ut på det siste skjemaet.

De som har avvikende regnskapsår må basere oppstillingen på kalenderåret.

Har den som plikter å gi oppgave, plikt til å ha revisor i henhold til lov om revisjon og revisorer, skal også revisor underskrive. Det samme gjelder dersom det etter lov eller forskrift benyttes kommunerevisor.

Hver linje er nummerert av hensyn til referanse/identifikasjon.

Kolonne 2/3:

Det er konto (kontonummer) og kontonavn fra regnskapet som skal oppgis. For postene 111 og 112 er det tilstrekkelig at konto oppgis i de tilfellene det er flere underkontoer for hver linje.

Kolonne 4:

Kolonnen skal inneholde de samlede kostnadsførte og registrerte lønnsopplysningspliktige ytelser fra regnskapet for den enkelte konto. Utbetalinger under grensen for opplysningsplikt skal også medtas.

Kolonne 5 og 6:

Konto og navn er knyttet mot kostnadskontoen. Tallene i kolonne 5 og 6 hentes fra den konto i balansen som er knyttet mot den aktuelle resultatkontoen. Hvis avsetning til flere resultatposter er ført mot samme balansekonto, kan balansekontoen føres på egen linje.

Kolonne 7:

Sum kolonne 7 skal stemme med summen av alle beløp innrapportert under inntektsbeskrivelser som fremgår av rapporten "A07 Avstemmingsinformasjon for år 2020". Beløpet skal i tillegg inneholde utbetalte beløp som er under grensen for lønnsopplysningsplikt og som ikke er innrapportert.

Kolonne 8:

Det som skal oppgis her er det beløp av årets utbetalte innrapporteringspliktige ytelser (kolonne 7) som er arbeidsgiveravgiftspliktig, spesifisert pr. konto. Sum kolonne 8 skal stemme med "Sum avgiftsgrunnlag lønn og godtgjørelse" fratrukket "Sum avgiftsgrunnlag refusjon", som fremgår av rapporten "A07 Avstemmingsinformasjon for år 2020".

Sum kolonne 8 skal være redusert for tilskudd/refusjon vedrørende arbeidskraft.

Lønns- og pensjonskostnader 2020

Skjema nr.

1	2	3	4	5	6	7	8
Konto nummer	Konto navn	Samlede kostnadsførte og registrerte lønnsopplysningspliktige ytelser	Tillegg for kostnadsførte lønninger mv tidligere år, som er utbetalt i sist forløpne år	Fradrag for påløpte, ikke forfalte lønninger mv. i sist forløpne år som ikke er innrapportert	Samlede opplysningspliktige ytelser (kol. 4 + 5 + 6)	Arbeidsgiveravgiftspliktige ytelser	
100							
110	Sum						
111	Samlet beløp som er kreditert «konto for naturalytelser»						
112	+ Årets innbetaling av arbeidsgiveravgiftspliktig tilskudd og premier til pensjonsordning						
120	Sum						

Dato	Arbeidsgivers underskrift	Dato	Revisors underskrift og stempel
------	---------------------------	------	---------------------------------

Fastsatt av Skatteetaten med hjemmel i skatteforvaltningsloven § 8-2 og § 8-15 med forskrift og etter fullmakt fra Skattedirektoratet