

# Vesentlighetsgrenser i revisjon

Fastsettelse og bruk av vesentlighetsgrenser i teori og praksis

**Helene Langmyr Jorstad**

**Veileder**

Geir Haaland

*Masteroppgaven er gjennomført som ledd i utdanningen ved Universitetet i Agder og er godkjent som del av denne utdanningen. Denne godkjenningen innebærer ikke at universitetet inntår for de metoder som er anvendt og de konklusjoner som er trukket.*

Universitetet i Agder, 2014

Handelshøyskolen ved UiA

## **Forord**

Denne oppgaven er skrevet som en avsluttende del av mastergradsstudiet i økonomi og administrasjon ved Universitetet i Agder. Oppgaven utgjør 30 studiepoeng og er skrevet i siste semester av studiet.

Årsaken til at jeg valgte å skrive innenfor revisjon var interessen og kunnskapen jeg opparbeidet meg jeg gjennom tidligere kurs. Det har vært temaer innenfor regnskap og revisjon som har vært det jeg har hatt størst interesse for i løpet av studiet, og det var derfor et naturlig valg å skrive innenfor dette feltet.

Temaet for oppgaven er vesentlighetsgrenser, noe som er en viktig del av revisjonen, og en forutsetning for å kunne gjennomføre den. Gjennom oppgaven fikk jeg muligheten til å skaffe meg ytterligere kunnskap om temaet og innsikt i hvordan dette faktisk gjøres i praksis.

Arbeidet med oppgaven har vært spennende og lærerikt, men også utfordrende, da jeg aldri tidligere har gjort noe lignende.

Det er flere personer som må takkes. Først og fremst vil jeg takke min veileder Geir Haaland for hans engasjement, gode humør, og konstruktive tilbakemeldinger. I tillegg vil jeg trekke frem hans faglige kunnskap på området, som har vært med å bidra til at oppgaven har blitt slik den er i dag. Jeg vil også takke de seks revisorene som tok seg tid til å bli intervjuet i en travel årsoppgjørsperiode. Uten deres hjelp ville ikke oppgaven vært mulig å gjennomføre.

Kristiansand, 01.06.2014

Helene Langmyr Jorstad

## Sammendrag

Hovedformålet med oppgaven var å finne ut hvordan vesentlighetsgrensene fastsettes i teori og praksis. Den teoretiske delen er hovedsakelig blitt belyst gjennom del to i oppgaven. Her har jeg tatt utgangspunkt i hva som er regulert gjennom ISA-ene, samt relevant faglitteratur og relevante artikler.

På dette område har det vært lite forskning i Norge, og jeg ønsket derfor å finne ut mer om hvordan vesentlighetskonseptet brukes i praksis hos revisjonsselskapene. Dette har jeg undersøkt ved å intervju seks revisorer fra ulike selskaper. Jeg valgte å intervju revisorer fra henholdsvis store og små selskaper for å se på om det var noen forskjeller i hvordan de benyttet vesentlighetskonseptet.

I den første delen av oppgaven har jeg valgt å ta med litt bakgrunn for revisjonen og begreper knyttet til dette, samt historisk utvikling og noe tidligere forskning. Problemstillingen min er delt i to, og omhandler både teori og praksis. Teoridelen er gjennomgått i del to i oppgaven. I forbindelse med presentasjonen av teorien, falt det naturlig å dele inn i revisjonsfaser, slik som revisjonen også deles inn. Først belyses planleggingsfasen for deretter å beskrive gjennomføringen, samt avslutningen av revisjonen.

Videre har jeg i del tre gjort rede for den kvalitative forskningsmetoden som oppgaven bygger på. Presentasjon av funn og analyse av disse er beskrevet i del fire. Her er det hovedsakelig den delen av problemstillingen som omhandler revisjonen i praksis som har størst vekt, og jeg presenterer resultatene fra intervjuene med de seks revisorene. Avslutningsvis har jeg oppsummert funnene og trukket konklusjoner, samt kommet med forslag til videre forskning.

Da vesentlighet er sterkt påvirket av revisors profesjonelle skjønn, er det noe varierende svar jeg har fått hos de ulike revisorene. Jeg har også funnet enkelte forskjeller i hvordan vesentlighet fastsettes og benyttes i planleggingen og gjennomføringen. Eksempelvis er det forskjeller i hvordan arbeidsvesentlighetsgrensene brukes i praksis, både i forbindelse med planleggingen, og gjennomføringen av kontrollene. I tillegg er det ulik grad av nytte de forskjellige revisorene mener de har av dem. På enkelte områder i avslutningsfasen er det store ulikheter, da for eksempel konkrete begreper som er brukt i ISA-ene ikke var kjent blant revisorene. I tillegg er det forskjeller når det gjelder hvilken vesentlighetsgrense som benyttes ved konklusjonen.

Det viktigste ved fastsettelsen av vesentlighet er at brukernes interesser settes i fokus, da hele definisjonen dreier seg om dette. Mitt inntrykk er at alle jeg har snakket med anser dette som viktig, setter seg godt inn i hvem brukerne er, hvilke selskap som revideres og hva selskapets ledelse er opptatt av.

## **Innhold**

Forord.....	II
Sammendrag.....	III
Figurliste.....	VIII
Tabelloversikt.....	VIII
Kapittel 1 – Bakgrunn .....	1
1.1 Tema og problemstilling.....	1
1.2 Revisjon.....	2
1.2.1 Formålet med revisjon.....	3
1.2.2 Revisors uavhengighet.....	3
1.2.3 Revisjonsbevis.....	4
1.2.4 Påstander om regnskapselementer.....	5
1.3 Historisk utvikling.....	6
1.3.1 Utviklingen av regulatoriske forhold.....	6
1.3.2 Utvikling av revisjonsstandarder.....	7
1.4 Tidligere forskning.....	9
Kapittel 2 - Teori.....	12
2.1 Definisjon av vesentlighet.....	12
2.2 Risiko for vesentlig feilinformasjon.....	13
2.3 Planlegging av revisjonen .....	17
2.3.1 Profesjonelt skjønn.....	18
2.3.2 Profesjonell skepsis.....	18
2.3.3 Totaltvesentlighet.....	19
2.3.4 Særskilte vesentlighetsgrenser.....	21
2.3.5 Særskilte vesentlighetsgrenser skatt og avgift.....	22
2.3.6 Arbeidsvesentlighet.....	23
2.3.7 Grense for ubetydelige feil.....	25
2.3.8 Dokumentasjon av vesentlighet.....	25
2.4 Gjennomføringsfasen .....	26
2.4.1 Test av kontroller.....	26
2.4.2 Substanshandlinger.....	26
2.4.3 Fastsettelsen av utvalg.....	27
2.4.4 Vesentlighet.....	30
2.5 Avslutningsfasen .....	30

2.5.1	Vurdering av feilinformasjon .....	30
2.5.2	Vurdering av ikke-korrigert feilinformasjon .....	33
2.5.3	Kommunikasjon av feilinformasjon .....	37
2.5.4	Revisjonsberetning .....	37
Kapittel 3 – Metode .....		40
3.1	Forskningsprosess og design .....	40
3.1.1	Intensivt eller ekstensivt undersøkelsesopplegg .....	40
3.2	Valg av metode .....	41
3.2.1	Kvalitativ vs. kvantitativ metode .....	41
3.2.2	Metodevalg .....	42
3.2.3	Metode for datainnsamling .....	43
3.3	Utvelgelse av informanter .....	44
3.3.1	Utvalgsstørrelse .....	44
3.3.2	Utvalgsstrategi .....	44
3.3.3	Rekruttering av informanter .....	45
3.4	Datainnsamling .....	46
3.4.1	Gjennomføring .....	46
3.5	Dataanalyse .....	47
3.6	Reliabilitet og validitet .....	49
3.6.1	Reliabilitet .....	49
3.6.2	Validitet .....	50
Kapittel 4 – Presentasjon og analyse av funn .....		52
4.1	Generell informasjon om informantene .....	52
4.2	Planlegging av revisjonen i praksis .....	53
4.2.1	Totalvesentlighet .....	54
4.2.2	Særskilte vesentlighetsgrenser .....	59
4.2.3	Arbeidsvesentlighet .....	59
4.2.4	Grense for ubetydelige feil .....	63
4.2.5	Oppsummering .....	63
4.3	Gjennomføring av revisjonen i praksis .....	64
4.3.1	Fastsettelsen av utvalg .....	64
4.3.2	Når nye forhold oppstår .....	66
4.3.3	Klart ubetydelige feil .....	67
4.3.4	Svakheter ved bruk av vesentlighetsgrenser .....	68

4.3.5 Oppsummering .....	69
4.4 Avslutning av revisjonen i praksis .....	70
4.4.1 Vurdering av feilinformasjon .....	70
4.4.2 Konklusjon og revisjonsberetning.....	74
4.4.3 Oppsummering .....	78
Kapittel 5 – Avslutning og konklusjon.....	80
5.1 Konklusjon og avsluttende betraktninger .....	80
5.2 Forslag til videre forskning .....	82
Litteraturliste .....	83
Vedlegg 1 – Intervjuguide.....	85

## **Figurliste**

Figur 1: Steps in Applying Materiality on an Audit (Eilifsen et al., 2014, s. 83).....	13
Figur 2: Vesentlighet for regnskapet totalt sett og arbeidsvesentlighet (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 40).....	24
Figur 3: Formel projisert feilinformasjon (Arens et al., 2012, s. 278) .....	32
Figur 4: Vurdering av identifisert feilinformasjon under revisjonens utførelse (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 42).....	33

## **Tabelloversikt**

Tabell 1: Revisors skjønnsmessige vurdering, dets virkning og type konklusjon som skal avgis (DnR, 2010g, s. 10).....	38
Tabell 2: Informasjon om informantene.....	53
Tabell 3: Referanseverdier store selskaper.....	55
Tabell 4: Arbeidsvesentlighet.....	60
Tabell 5: Bruk av arbeidsvesentlighet i planleggingen .....	62
Tabell 6: Grense for ubetydelige feil.....	63
Tabell 7: Grunnlag for fastsettelsen av utvalg.....	66
Tabell 8: Rapporteringsform .....	74
Tabell 9: Vurderingsgrunnlag for konklusjonen .....	75



# Kapittel 1 – Bakgrunn

## 1.1 Tema og problemstilling

Når et regnskap skal revideres må revisor fastsette grenser for hva som er vesentlige feil. Dersom man under revisjonen finner ikke-korrigerede og betydelige feil, må revisor kommunisere dette for ledelsen og be dem rette opp i disse. Deretter må det vurderes om regnskapet kan godkjennes. Når et regnskap revideres er det gjerne brukerne som er hovedfokuset, og om det er mulig å ta riktige beslutninger basert på det rapporterte regnskapet. Innenfor fagfeltet revisjon vil vesentlighetsgrenser alltid være relevant. Det er viktig både ved planlegging og utførelse av revisjonen, og vil danne grunnlaget for om revisor kan avgi en umodifisert revisjonsberetning.

Problemstillingen min er: *”Hvordan fastsettes og brukes vesentlighetsgrenser i teori og praksis?”*.

For at revisor skal kunne konkludere på om regnskapet er korrekt, må det fastsettes grenser for hva som er å anse vesentlige feil. Vesentlighetsgrenser fastsettes også fordi revisor ikke har mulighet til å kontrollere all informasjon som regnskapet bygger på. Dersom revisor skulle gjort det, ville revisjonen hatt en større kostnad enn den nytten den faktisk ville tilført.

For å tilnærme meg problemstillingen vil jeg undersøke hva som er lovregulert og utdypet gjennom ISA-ene, samt relevant nasjonal og internasjonal faglitteratur på området. Jeg ønsker i hovedsak å ta utgangspunktet i det regulatoriske, for deretter å supplere med faglitteraturen.

ISA-ene er i utgangspunktet internasjonale standarder utgitt på engelsk av ”The international Auditing and Assurance Standards Board” i ”The international Federation of Accountants” (IFAC) i april 2009, men ble i april 2010 oversatt til norsk og utgitt av Den Norske Revisorforeningen med tillatelse fra IFAC (DnR, 2010c).

Oppbygningen av oppgaven vil ha likheter med hvordan selve revisjonsprosessen er bygd opp. Jeg vil starte med hva revisjon innebærer og ulike begreper rundt dette, samt litt historisk utvikling og tidligere forskning på området. Deretter deler jeg inn i planlegging, gjennomføring og avslutningen av revisjonen med vekt på vesentlighetsbegrepet.

Den delen av problemstillingen som gjelder selve gjennomføringen av revisjonen i praksis vil jeg hovedsakelig finne svar på gjennom å intervjuere revisorer fra ulike revisjonsselskaper for å undersøke hvordan regelverket etterleves og praktiseres.

## 1.2 Revisjon

Revisjon er noe mange har hørt om men som få av de som ikke driver med det vet hva er. Ordet ”revisjon” kommer fra latin og betyr ”ettersyn” eller ”gjensyn” (Gulden, 2010b, s. 21) og kan også defineres som *”Kontroll og granskning av regnskaper foretatt av en kvalifisert person som er uavhengig av den som kontrolleres”* (Altinn).

Når man reviderer et regnskap innebærer det derfor å se på noe som allerede er gjort for å kontrollere at det er riktig utført i henhold til gjeldene lover og regler.

Vi har flere former for revisjon. Hvilke type som benyttes bestemmes ut ifra hva som skal revideres, eller hvem som utfører selve revisjonen.

Ekstern revisjon kan defineres som *”En prosess der en person som er uavhengig av et foretak gis fullt innsyn i foretakets forhold, gransker regnskapsinformasjon som er produsert av foretaket og avgir en bekreftelse overfor brukerne av informasjonen vedrørende dens riktighet”* (Gulden, 2010b, s. 22).

Vi har også det som kalles intern revisjon som først og fremst er til eget bruk innad i selskapet. Det vil da være en person internt som kontrollerer selskapet og rapporterer til ledelsen (Gulden, 2010b, s. 22).

Hva som skal utføres av henholdsvis ekstern og intern revisor er forskjellig. Den eksterne revisoren foretar i hovedsak finansiell revisjon som er *”Granskning og bekreftelse av riktigheten av regnskapsinformasjonen”* (Gulden, 2010b, s. 22), mens den interne revisoren tar seg mer av det operasjonelle som er *”Kontroll av utforming av foretakets styringssystemer og av om de fungerer etter hensikten”* (Gulden, 2010b, s. 22). I denne oppgaven er det den eksterne revisjonen som vil ha hovedfokus, og den interne revisjonen vil ikke tillegges vekt.

ISA – 200 pkt. 13 (d) definerer revisor som ”*Den eller de personene som gjennomfører revisjonen*”. Det vil si at det er revisor som foretar kontrollen og granskningen av regnskapet. Revisors oppgaver er derfor å undersøke årsregnskapet, og uttrykke en mening om det er i henhold til gjeldende lover og regler og uten vesentlig feilinformasjon (DnR, 2010b).

### **1.2.1 Formålet med revisjon**

Hovedformålet med revisjonen er at man ønsker å øke tilliten brukerne har til regnskapet. Dette kan man oppnå ved at revisor gjør rede for om regnskapet er uten vesentlige avvik, og er utarbeidet i samsvar med gjeldende lover og regler. Revisors mening om regnskapet fremkommer i revisjonsberetningen (Gulden, 2010b, s. 41). Det generelle formålet med revisjonen er å finne ut om regnskapet er i samsvar med gjeldende rammeverk for økonomisk rapportering (DnR, 2010b).

Revisorloven av 1999 inneholder også regler om hva selve revisjonen skal inneholde jf. § 5-1, samt plikter som revisor har i selve utførelsen av revisjonen jf. § 5-2.

Revisor skal blant annet revidere i samsvar med god revisjonsskikk. Dette innebærer å ”*Utføre revisjonsoppdrag i overensstemmelse med den oppfatning av etiske og revisjonstekniske prinsipper som til enhver tid er alminnelig og anerkjent og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket*” (Gulden, 2010a, s. 110).

Når et regnskap skal revideres foretas det en kost/nytte vurdering. Revisor kan ikke kontrollere all informasjon for å lete etter alle mulige feil. Da ville man brukt veldig mye tid og ressurser, og det er lite sannsynlig at dette vil være kostnadseffektivt. Revisor må derfor foreta de riktige kontrollene mot de regnskapspostene hvor det er størst sannsynlighet for feil. Det viktige er at revisor kan dokumentere at regnskapet ikke inneholder vesentlige feil, som igjen kan ha betydning for de avgjørelsene brukerne skal ta på bakgrunn av det.

### **1.2.2 Revisors uavhengighet**

Revisorloven § 1-2 sier at revisor er allmennhetens tillitsperson. Arbeidet skal derfor utøves med integritet, objektivitet og aktsomhet. Dette utdypes videre i Revisorloven kapittel 4, som inneholder generelle lover og regler for i hvilke situasjoner revisor ikke er uavhengig, og følgelig ikke kan revidere regnskapet. Revisor kan f.eks. ikke revidere et regnskap hvor man er ansatt, har eierandeler eller er styremedlem i. Det samme gjelder dersom revisors

nærstående ikke er å anse som uavhengige i forhold til den revisjonspliktige. I tillegg er det også regler om at dersom det oppstår situasjoner hvor revisor objektivt sett vil være å anse som inhabil, men hvor allmennheten likevel kan tvile på objektiviteten, vil revisor være inhabil (Gulden, 2010a, s. 242).

Den Norske Revisorforening har også utarbeidet et sett med regler om etikk som skal bidra til å sikre revisors uavhengighet. Disse reglene tar sikte på å gi en generell veiledning om hvordan man skal opprettholde viktige etiske prinsipper som integritet, objektivitet, faglig kompetanse og tilbørlig aktsomhet (DnR, 2008).

Både revisorloven og revisorforeningens regler er fastsatt for at brukerne av regnskapet skal ha full tillit til at det er kontrollert av personer som ikke har egne interesser knyttet opp mot selskapet eller regnskapet.

### **1.2.3 Revisjonsbevis**

Revisjonsbevis defineres i ISA-200 pkt. 13a som ”*Informasjon som brukes av revisor for å komme frem til konklusjonene som revisors mening bygger på. Revisjonsbevis omfatter både informasjon som underbygger regnskapet, og annen informasjon*” (DnR, 2010b).

Når man innhenter revisjonsbevis må man vurdere tilstrekkeligheten, dvs. hvilke og hvor mange revisjonsbevis man trenger. I tillegg må det vurderes hvor hensiktsmessig revisjonsbeviset er, og om det er mulig å trekke konklusjoner som er relevante og pålitelige ut fra innhentede bevis. Hvor mange revisjonsbevis som må innhentes avhenger av hvordan revisor vurderer risikoen for feilinformasjon, og hvilke kvalitet revisjonsbeviset har. Hvis revisor innhenter flere revisjonsbevis, vil det i henhold til ISA-200 veiledningspunkt A29, ikke nødvendigvis kompensere for bevisets lave kvalitet. Hvor mange, og hvilke revisjonsbevis som hentes inn avhenger av den fastsatte vesentlighetsgrensen, og revisors vurderinger av risikoene for vesentlig feilinformasjon (DnR, 2010b).

ISA-500 omhandler revisjonsbevis som innhentes for å kunne ta stilling til vesentlighet og risiko. I tillegg brukes de for å utføre videre revisjonshandlinger for å teste det aktuelle regnskapsmaterialet. For å oppnå en høyere sikkerhet for revisjonsbeviset kan det være nødvendig å hente inn bevis fra flere kilder for å øke troverdigheten av beviset.

Revisjonsbevis innhentes for å kunne ta konklusjoner som revisor kan begrunne ut ifra, og vise til i ettertid som revisjonsdokumentasjon. Dette gjøres ved å utføre

risikovurderingshandlinger og videre revisjonshandlinger som test av kontroller og substanshandlinger (DnR, 2010f).

#### **1.2.4 Påstander om regnskapselementer**

Regnskapet må ha enkelte kvalitative egenskaper for at det skal være riktig. Når regnskapet avleveres ”påstår” ledelsen, eksplisitt eller implisitt at det innehar disse egenskapene. Disse egenskapene kalles påstander, og i revisjonen benyttes de for å vurdere risikoen for ulike typer feilinformasjon. For å spesifisere påstandene kan man se på tre ulike dimensjoner ved regnskapet og spesifisere påstander for disse (Gulden, 2010b, s. 159).

ISA-315 er standarden hvor disse påstandene og dimensjonene er hentet fra.

Veiledningspunkt A124 beskriver alle påstandene som brukes for å vurdere ulike typer feilinformasjon:

*a) Påstander om transaksjonsklasser og hendelser i perioden som vurderes:*

- *Gyldighet – registrerte transaksjoner og hendelser har forekommet og vedrører enheten*
- *Fullstendighet – alle transaksjoner og hendelser som skulle ha vært registrert er registrert*
- *Nøyaktighet – beløp og andre data knyttet til registrerte transaksjoner og hendelser er riktig registrert i henhold til grunnlaget*
- *Periodisering – transaksjoner og hendelser er registrert i riktig regnskapsperiode*
- *Klassifisering – transaksjoner og hendelser er registrert på riktige kontoer*

*b) Påstander om kontosaldoer ved regnskapsperiodens slutt:*

- *Eksistens – eiendeler, gjeld og egenkapital eksisterer*
- *Rettigheter og forpliktelser – enheten innehar eller kontrollerer rettighetene til eiendeler, og gjeld er enhetens forpliktelser*
- *Fullstendighet – alle eiendeler og all gjeld og egenkapital som skulle vært registrert er registrert*
- *Verdsettelse og allokering – eiendeler, gjeld og egenkapital er inkludert i regnskapet med riktige beløp, og eventuelle resulterende justeringer av verdsettelse eller allokering er riktig registrert.*

c) *Påstander om presentasjon og innhold:*

- *Gyldighet, rettigheter og forpliktelser – opplyste hendelser, transaksjoner og andre forhold som har forekommet og vedrører enheten*
- *Fullstendighet – alle opplysninger som skulle vært inkludert i regnskapet, er inkludert*
- *Klassifisering og forståelighet – økonomisk informasjon er riktig presentert og beskrevet, og tilleggsopplysningene er klart uttrykt*
- *Nøyaktighet og verdsettelse – økonomisk og annen informasjon er rettvise presentert og med riktige beløp*

Påstandene brukes aktivt og satt i sammenheng i henhold til veiledningspunkt A125 av revisor i planleggingen og gjennomføringen av revisjonen, for å kunne identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon. Dette er for å få et grunnlag for hvordan de videre revisjonshandlingene utformes og utføres på en måleffektiv måte.

### **1.3 Historisk utvikling**

Revisjonsvirksomheten startet på første halvdel av 1800-tallet, da banker og forsikringsselskaper kontrollerte regnskapsinformasjon. Det var i hovedsak bankfolk og bokholdere som utførte kontrollene. Gjennomgangen de hadde av regnskapet var omtrent bare bilagskontroll (Gulden, 2010b, s. 23).

#### **1.3.1 Utviklingen av regulatoriske forhold**

I 1899 fikk vi de første lovreglene innenfor revisjon. Utgangspunktet for loven var en endring av konkursloven som gjaldt på den tiden. Loven inneholdt også regler om uavhengighet og bestemte krav til hvilke kompetanse revisor burde ha. Den første autorisasjonsordningen kom først i 1910, selv om Den Norske Handelsstands Fællesforening allerede i 1890 startet tankene rundt en autorisasjonsordning. Da autorisasjonsordningen trådte i kraft ble den organisert av børsene, og tittelen revisorene fikk var børsautorisert revisor. Kravet for å bli autorisert var da fem års praksis og bestått autorisasjonseksamen. I tillegg ble det også stilt krav til uavhengighet og taushetsløfte (Gulden, 2010b, s. 23).

Børsautorisasjonen forsvant gradvis da vi i 1929 fikk lov om statsautoriserte revisorer. Autorisasjonen var regnet som et kvalitetsstempel, da revisorene på den tiden var et fritt yrke. Det var på den tiden revisjonsplikt for aksjeselskaper i henhold til aksjeloven av 1910, men også for forsikringsselskaper, aksjebanker, sparebanker og boligsparelag, og gjaldt helt frem til 1964 da revisorloven ble vedtatt. Da loven kom fikk vi også yrkestittelen registrert revisor, og den omhandlet også hvilke kompetansekrav som stilles for å få denne tittelen. Revisjonsplikten ble også mer omfattende enn tidligere, og det var kun statsautoriserte og registrerte revisorer som fikk lov til å revidere revisjonspliktige foretak. Sammen med revisorloven av 1964 fikk vi også innført det som vi i dag kjenner som god revisjonsskikk. Årsaken til at det kom med var at lovgiverne følte at det var et behov for krav til hvordan revisjonen skulle utføres (Gulden, 2010b, s. 23 og 24).

I 1999 ble revisorloven igjen endret, og det er revisorloven av 1999 som nå gjelder. Kravet om god revisjonsskikk ble også videreført da den reviderte utgaven av loven kom. Bestemmelsene i aksjeloven og allmennaksjeloven ble i all hovedsak tatt inn i den nye revisorloven. I den nye revisorloven av 1999 kom det også strengere krav knyttet til habilitet og taushetsplikt, samt nye formuleringer når det gjelder formålet med revisjonen og revisjonsberetningen (Gulden, 2010b, s. 24).

Norge er medlem av EØS, og som en følge av dette ble revisorloven tilpasset relevante direktiver. I 2009 fikk vi lovendringer som følge av disse direktivene, som trådte i kraft 1. juli (Gulden, 2010b, s. 24).

Fra og med regnskapsåret 2011 fikk vi også betydelige endringer i revisjonsplikten, som har ført til at flere selskaper velger bort revisor. De nye kravene for å si fra seg revisor er at driftsinntektene må være under 5 millioner, balansesum lavere enn 20 millioner og gjennomsnittlig ansatte må ikke overstige 10 (Aksjeloven, 01.01.1999).

### **1.3.2 Utvikling av revisjonsstandarder**

Etter at begrepet god revisjonsskikk ble tatt inn i lovgivningen i 1964, har det også senere kommet endringer knyttet til dette. Årsaken til at begrepet ble tatt inn i lovgivningen var fordi det var et behov for krav til hvordan revisjonen skulle utføres. På dette området skjedde det en rask utvikling og detaljregler ville fort blitt for gamle. Som en konsekvens av dette ble det innført en rettslig standard. Kravet om god revisjonsskikk ble også videreført i loven av 1999 (Gulden, 2010b, s. 25).

Bruken av den rettslige standarden medførte problemer. Standarden sa ingenting om hva revisor skulle gjøre under selve revisjonen, og revisor måtte selv skaffe seg informasjon om dette fra andre dyktige revisorer. På bakgrunn av dette ble det laget en komité av Norges statsautoriserte revisorer, som skulle lage et forslag til anbefalinger til god revisjonsskikk. Frem til 1997 ble det publisert 13 normer og 8 anbefalinger. Disse normene og anbefalingene var relativt tilfeldige med tanke på emner som var valgt (Gulden, 2010b, s. 26).

The international Federation of Accountants (IFAC) er en sammenslutning av revisorforeninger fra hele verden. En komité under IFAC, The international Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) publiserer revisjonsstandarder som medlemsorganisasjonene kan benytte. Daværende Norges registrerte Revisorforening var medlem av IFAC, og Den Norske Revisorforening er nå medlem (Gulden, 2010b, s. 27).

1. juli 1994 kom det et oppdatert sett av standardene fra IAASB. På dette tidspunktet måtte de tidligere normene og anbefalingene bearbeides, og det ble i 1993/1994 vedtatt at man skulle benytte mest mulig rene oversettelser av IAASB's standarder fremfor tidligere normer og anbefalinger. Oversettelsene ble publisert 1. januar 1998 (Gulden, 2010b, s. 27 og 28).

Etter 1998 har det også skjedd endringer knyttet til standardene. IFAC gjennomførte det som ble kalt "clarity-prosjektet", som gjorde at det ble en omstrukturering med tanke på formål, krav og veiledning (Gulden, 2010b, s. 28). Revisorforeningen besluttet 24. september 2009 at de nye standardene skulle gjelde også i Norge med virkning fra 1. januar 2010. De nye standardene erstattet de tidligere RS-ene og innholdet ble endret i henhold til "clarity-prosjektet". Som følge av prosjektet fikk vi noen nye standarder, noen ble slått sammen og det skjedde noen strukturendringer (Revisorforeningen, 2010).

Vesentlighetsstandardene som er utgangspunktet for min oppgave ble forandret etter "clarity-prosjektet". RS-320 "*Vesentlighet*" ble erstattet med ISA-320 "*Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjon*" og ISA-450 "*Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*" (Andersen & Eilifsen, 2010). RS-700 som regulerte revisors revisjonsberetning, bli utvidet til tre revisjonsstandarder, ISA-700 "*Konklusjon og rapportering om regnskaper*", ISA-705 "*Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning*", og ISA-706 "*Presiseringsavsnitt og avsnitt om andre forhold i den uavhengige revisors beretning*" (Snipsøyr, 2010).



## 1.4 Tidligere forskning

Revisjon er et område hvor det foreligger begrenset med forskning, men det er blitt gjort noe, som jeg ønsker å gi en kort beskrivelse av. Vesentlighetskonseptet bygger mye på revisors skjønn i forhold til hvordan grensene for hva som er vesentlige feil fastsettes. Dersom det ikke gjøres en nøye vurdering av vesentlighet kan det føre til at revisjonen blir for kostnadskrevende og gir en for høy presisjon, eller at den blir for mangelfull, noe som resulterer i lav presisjon. Dersom det er for lav presisjon på den revisjonen som utføres kan det føre til at revisjonsberetningen ikke blir korrekt, altså at revisor avgir denne med uakseptabel risiko for å uttrykke feil mening (Eilifsen & McKee, 1999).

I min oppgave ønsker jeg hovedsakelig å se på hva ISA-ene sier om fastsettelsen av vesentlighetsgrensene og hvordan disse faktisk brukes i praksis. Det vil derfor være interessant å finne ut om revisorene hovedsakelig benytter skjønn, om det er bestemte regler som følges innad i de ulike revisjonsselskapene, og hvordan man kombinerer dette. Det vil også være interessant å se på om det er noen forskjeller mellom store og små selskaper i hvordan dette praktiseres.

I følge Eilifsen & McKee (1999) finnes det både kvalitative og kvantitative metoder for å fastsette vesentlighetsgrenser. De kvalitative faktorer dreier seg om ulike karakteristikk ved foretaket eller hensyn som må tas i forhold til brukerne av regnskapet. Når det gjelder de kvantitative metodene er det beregninger for å komme frem til en tallstørrelse som vesentlighetsgrensen kan være. Disse metodene deles av forfatterne inn i:

- Enkle metoder
- Variable metoder
- Sammensatte metoder
- Formelmetoder

Det er ulik oppfatning blant revisorer om hvordan skjønn skal benyttes for å finne ut hvem brukerne er, hvilke økonomiske beslutninger som skal tas, og hvor følsomme brukerne er for økonomiske beslutninger (Eilifsen & McKee, 1999). Resultater fra forskning viser at det er forskjeller på hvordan regnskapsførere, brukere og revisorer vurderer vesentlighet. Det viser seg at brukerne har den laveste vesentlighetsgrensen, da det faktisk er de som bruker

regnskapstallene, mens regnskapsførerne har den høyeste. Revisorene ligger omtrent midt mellom disse (Eilifsen & McKee, 1999).

Steinbart gjennomførte i 1987 en undersøkelse av ti revisjonsselskaper i USA for å se på hvordan de fastsatte vesentlighetsgrensen i planleggingsfasen. I denne undersøkelsen kom man frem at det ble delt inn i to undergrupper for fastsettelse av vesentlighetsgrensen. Først valgte selskapene hvilke kvantitative faktorer som skulle benyttes, for deretter å velge en tilhørende prosentsats. Til slutt så de på tidligere års vesentlighetsgrenser for å modifisere resultatene. Det ble også senere gjennomført lignende undersøkelser av Friedbert, Strawser og Cassidy i 1989 og av Martinov og Roebuck i 1998 som gav relativt like resultater som Steinbart sin undersøkelse (Messier, Martinov-Bennie, & Eilifsen, 2005).

Undersøkelser viser at de store revisjonsselskapene i USA benytter revisjonsmanualer, hvor de fleste benytter 5 % av inntekten som vesentlighetsgrense. Noen selskaper bruker også eiendeler og/eller inntekt som mål. Når de skal fastsette tolererbare feil på enkelte regnskapsposter benytter noen selskaper en mekanisk metode som f.eks. 50 % av vesentlighetsgrensen. Siden det er ulikheter i hvordan vesentlighetsgrensene fastsettes kan det ha effekt på effektiviteten av revisjonen (Messier et al., 2005).

I 2010 fikk vi som sagt de nye standardene, og det har derfor skjedd endringer etter. I 2013 foretok Aasmund Eilifsen og William F. Messier Jr. en undersøkelse av åtte revisjonsselskaper i USA for å se på hvordan de fastsatte totalvesentlighet og arbeidsvesentlighet i planleggingsfasen, og i forbindelse med hvordan de konkluderte på regnskapet. Funnene i undersøkelsen tilsier at revisjonsselskapene fastsatte totalvesentlighetsgrensen i planleggingsfasen relativt likt, og at det er overensstemmelse i valg av kvantitative referanseverdier sammen med prosentsatser. Undersøkelsen viste også at det ble benyttet kvalitative faktorer og ulike guider i revisjonsselskapene for å fastsette vesentlighetsgrensen. Syv av selskapene benyttet resultat før skatt, mens et brukte resultat etter skatt (Eilifsen & Messier, 2013).

Arbeidsvesentlighet ble fastsatt noe ulikt av revisjonsselskapene etter om selskapet var offentlig eller ikke. De fleste selskapene fastsatte arbeidsvesentlighet til 50-75 % av totalvesentlighetsgrensen, mens et selskap av helt oppe i 90 %. Fastsettelsen av grense for ubetydelige feil var relativt lik, syv selskaper benyttet 3-5% av totalvesentlighetsgrensen, mens et selskap brukte 5-8%. Det var imidlertid forskjeller når de så på de potensielle uoppdagede feilene, og det viste seg at alle selskapene hadde en guide for hvordan disse

uoppdagede feilene skulle håndteres. Forskjellene lå i hvordan de evaluerte de uoppdagede feilene og sannsynligheten for disse (Eilifsen & Messier, 2013).

I min undersøkelse skal jeg se på norske revisjonsselskaper, og det vil være interessant å se på om det er noen likheter med hvordan de fastsetter vesentlighetsgrensen i tillegg til at jeg vil se mer på selve gjennomføringen av revisjonen og konklusjonsfasen.

## Kapittel 2 - Teori

### 2.1 Definisjon av vesentlighet

Det finnes flere måter å definere vesentlighet på. Gulden (2010b, s. 97) definerer vesentlighet av feilinformasjon som at *”Feilinformasjon er vesentlig hvis, og bare hvis, kunnskap om feilinformasjonen ville medføre at en rimelig bruker av årsregnskapet endret sine økonomiske disposisjoner”*.

Revisorforeningen definerer det noe enklere på sine hjemmesider som *”En feil er vesentlig dersom brukerne av regnskapet hadde tatt en annen beslutning dersom feilen ikke hadde vært der”* (DnR).

Man kan også si at dersom kunnskap om feilinformasjonen ikke ville ført til at brukerne tok en annen avgjørelse, vil feilinformasjonen være å anse som uvesentlig (Gulden, 2010b, s. 97)

ISA-320 pkt 2 fastslår at feilinformasjon er vesentlig dersom de *”Enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på bakgrunn av regnskapet”*. Den fastslår også at i vurderingen av om noe er vesentlig, skal revisor ta hensyn til feilinformasjonens størrelse, samt skjønnsmessige vurderinger av hvilke forhold som vil være vesentlige for brukerne av regnskapet, og beslutninger som skal tas med bakgrunn i regnskapet.

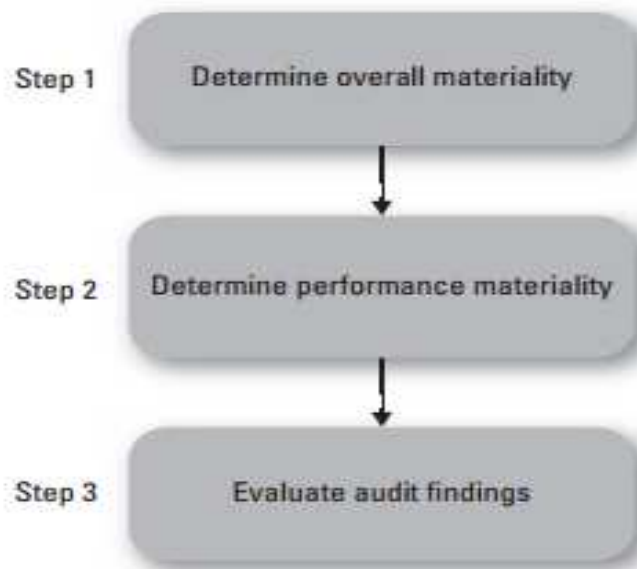
Revisjon av regnskapet utføres altså med tanke på brukerne, i tillegg til myndighetene for å undersøke om det er innbetalt riktige skatter og avgifter. Dersom eventuelle feil ikke rapporteres og rettes opp i kan det få konsekvenser for brukerne og de beslutningene som skal tas.

Hva som er vesentlig avhenger av flere faktorer som f.eks. selskapets størrelse, foretakets økonomiske situasjon og hvilke grupper som benytter seg av den avlagte regnskapsinformasjonen (Gulden, 2010b, s. 97). I et lite selskap med lave inntekter og lav verdi på eiendelene kan man ikke tillate store feil uten at de vil være vesentlige. Ser man derimot på et stort selskap vil en feil på 10.000 ikke ha så stor betydning.

I det videre vil jeg dele inn teorien i planlegging, gjennomføringen og avslutningen av revisjonen, samt i forbindelse med konklusjonen. Dette er også i henhold til ISA-320 pkt. 6, som sier at revisor skal bruke vesentlighetskonseptet i planleggingen og utførelsen av selve

revisjonen, samt ved utarbeidelse av konklusjonen i revisjonsberetningen revisor avgir etter utført revisjon.

I boka ” Auditing & Assurance service” av Eilifsen, Messier, Glover & Prawitt, har de en figur som viser hvordan gjennomføringen av revisjonen med tanke på vesentlighet er:



**Figur 1: Steps in Applying Materiality on an Audit (Eilifsen et al., 2014, s. 83)**

I figuren beskriver forfatterne stegene i revisjonen i forhold til vesentlighet. Det første steget defineres som det tidspunktet hvor man fastsetter vesentlighetsgrensen på regnskapet totalt. I steg to fastsettes arbeidsvesentlighetsgrenser, mens man i det tredje steget evaluerer funnene, for deretter å komme med en konklusjon på om regnskapet er uten vesentlige feil.

## **2.2 Risiko for vesentlig feilinformasjon**

Risiko og vesentlighet har en nær sammenheng, og det vil alltid være en viss risiko for at det foreligger vesentlig feilinformasjon i et regnskap. I planleggingen av revisjonen må det følgelig gjennomføres risikovurderingshandlinger for å finne ut hvor det er størst sannsynlighet for at det foreligger vesentlige feil. Risikovurderingshandlinger vil ikke alene være tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonshandlinger for å kunne utforme revisjonen.

ISA-200 pkt. 13 (n) definerer risiko for vesentlig feilinformasjon som ”*Risikoen for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon for det revideres*”. Risiko for vesentlig feilinformasjon kan i henhold til ISA-200 veiledningspunkt A34 forekomme på to nivåer:

- *Regnskapsnivå og*
- *På påstandsnivå for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger.*

ISA-315 angir at revisor skal ha som mål å kartlegge og beregne risikoene for vesentlig feilinformasjon som skyldes misligheter eller feil. Disse feilene kan være på regnskaps- og påstandsnivå. Når revisor identifiserer disse, vil det være lettere å sette i gang handlinger for å handtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon, og deretter fastsette vesentlighetsgrense (DnR, 2013).

I pkt. 5 stilles det krav til at det skal gjennomføres risikovurderingshandlingene for å kartlegge og anslå risiko for vesentlig feilinformasjon. Risikovurderingshandlingene skal inkludere (DnR, 2013):

- Forespørsler til ledelsen, relevante personer og andre personer som revisor mener kan ha informasjon som kan hjelpe til med å identifisere risikoer for vesentlig feilinformasjon.
- Analytiske handlinger
- Observasjon og inspeksjon

Revisjonsrisiko defineres av ISA-200 pkt. 13 (c) som ”*Risikoen for en uriktig mening i revisjonsberetningen når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon*”.

Revisjonsrisikoen angir sammenhengen mellom risiko knyttet til feil i regnskapet uavhengig av selskapets interne kontroll, effektiviteten av den og måleffektiviteten av revisors kontrollhandlinger rettet mot regnskapet, og kan ha to utfall. Det kan konkluderes med at regnskapet inneholder vesentlige feil, selv om det ikke gjør det, noe som kalles  $\alpha$ -risiko (feilaktig forkastelse). Risikoen for at det konkluderes med at regnskapet ikke inneholder vesentlige feil, selv om det gjør det, kalles  $\beta$ -risiko (feilaktig aksept). Begge risikoene kan føre til at brukerne tar feil beslutning på regnskapet, men det er  $\beta$ -risikoen som er den mest alvorlige for revisor, slik at definisjonen i ISA-200 er laget med utgangspunkt i den (Gulden, 2010b, s. 111).

Revisjonsrisikoen kan settes opp som en funksjon av iboende risiko (IR), kontrollrisiko (KR) og oppdagelsesrisiko (OR), og er også kalt revisjonsrisikomodellen.

Revisjonsrisiko  $RR = IR * KR * OR$  (Gulden, 2010b, s. 115)

Iboende risiko kan defineres som ”*Muligheten for at en påstand om en kontosaldo eller transaksjonsklasse, enkeltvis eller samlet inneholder vesentlig feilinformasjon før eventuelle kontroller er iverksatt*” (Eilifsen et al., 2014, s. 96).

Den iboende risikoen er utgangspunktet for planleggingen av revisjonen, for å kunne gjøre en antagelse av hvor stort omfanget av revisjonen og revisjonsinnsatsen bør være. Størrelsen på den iboende risikoen vil variere, og er ofte høyere på enkelte påstander, transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger enn andre. Spesielle forhold i enheten kan påvirke den iboende risikoen for en bestemt påstand (DnR, 2010b).

Kontrollrisiko defineres som ”*Risikoen for at feilinformasjon i en kontosaldo eller transaksjonsklasse, enkeltvis eller sammen med annen feilinformasjon ikke avdekkes og korrigeres i tide av den interne kontrollen*”. (Eilifsen et al., 2014, s. 96)

Kontrollrisikoen knyttes opp mot revisors vurdering av den revisjonspliktiges interne kontroll. Revisors vurdering av den interne kontrollen vil derfor angi hvor stor kontrollrisikoen er. Uansett hvor god den interne kontrollen er, kan den bare redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon ned til et visst nivå, men vil ikke kunne bidra til å eliminere risikoen. Grunnen til dette er at det er menneskelige handlinger involvert. Noe ganger vil det kunne føre til svikt eller feil som gjør at den interne kontrollen kan overstyres. Følgelig kan det forekomme bevisste og ubevisste feil som er med på å bidra til at det alltid vil være en viss kontrollrisiko (DnR, 2010b).

Revisors antagelser om kontrollrisikoen og fastsettelsen av den, er med på å bestemme hvilke kontroller som bør gjennomføres, og hvor de må gjøres. Som et utgangspunkt vil revisor vurdere den interne kontrollen, for deretter å fastsette forventet effektivitet av selskapets interne kontroll og deretter angrepsvinkelen for revisjonen.

Oppdagelsesrisiko defineres som ”*Risikoen for at revisjonshandlingene ikke avdekker feil som er vesentlige alene eller sammen med annen feilinformasjon*” (Eilifsen et al., 2014, s. 97).

Det vil være slik at jo større risiko det er for vesentlige feil i regnskapet etter vurderingen av enhetens kontroller, desto lavere oppdagelsesrisiko kan aksepteres. Oppdagelsesrisikoen har følgelig en nøye sammenheng med de revisjonshandlingene revisor må fastsette for å oppnå en akseptabel revisjonsrisiko, hensyntatt anslått risiko for vesentlige feil. Når oppdagelsesrisikoen er lav må det benyttes mer substanshandlinger enn hvis den er høy (DnR, 2010b). Substanshandlinger defineres i ISA-330 pkt. 4 som ”*Revisjonshandlinger som er utformet for å avdekke vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå*”. Substanshandlinger omfatter både detaljtester og analytiske substanshandlinger (DnR, 2010d). Dersom omfanget av substanshandlingene ikke er hensiktsmessige eller tilstrekkelige, vil oppdagelsesrisikoen kunne bli uforsvarlig høy. Oppdagelsesrisikoen kan akkurat som den iboende risikoen ikke forsvinne helt som en følge av de iboende begrensningene. I risikomodellen kan oppdagelsesrisikoen derfor aldri settes lik null, noe som medfører at det alltid må utføres noe substanskontroll mot alle vesentlige regnskapselementer (DnR, 2010b).

Ved planleggingen av revisjonen må revisor som sagt vurdere *risikoen* for at regnskapet inneholder *vesentlige* feil. Risiko og vesentlighet har derfor en nær sammenheng. Vesentlighetsgrensen fastsettes for å anslå hvor store feil regnskapet kan inneholde uten at det vil føre til at brukerne tar feil beslutninger. Risiko dreier seg om hvor stor sannsynlighet det er for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon. Begge deler er fastsatt med utgangspunkt i skjønn og revisors profesjonelle vurdering av selskapet.

Dersom revisor antar at det er stor sannsynlighet for at regnskapet inneholder feil, må det kompenseres for den høye risikoen ved å gjøre en omfattende granskning for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlige feil (Gulden, 2010b, s. 117).

En lav vesentlighetsgrense tilsier at det må gjøres mer revisjonshandlinger for å oppnå samme akseptabel risiko. Når vesentlighetsgrensen settes lavt vil flere feil være å anse som vesentlige enn hvis den settes høyt.

Det er derfor viktig at revisor i planleggingen undersøker, og har en mening om hvilke risiko det er for vesentlige feil i regnskapet, for å kunne bestemme hvor omfattende granskning som må til for å konkludere med at regnskapet er uten vesentlige feil.



Eilifsen et. al. (2014, s. 98) deler inn revisjonsrisikomodellen i tre steg.

1. Fastsett et planlagt nivå for revisjonsrisiko
2. Fastsett risiko for vesentlige feil
3. Løs revisjonsrisikoligningen for et passende nivå for oppdagelsesrisikoen

I henhold til ISA-200 veiledningspunkt A32, er nivået for akseptabel revisjonsrisiko gjenstand for revisors skjønn (DnR, 2010b), men ofte settes grensen til 5 % eller mindre. Når revisor fastsetter risiko for vesentlig feilinformasjon fokuseres det hovedsakelig på hva som kan være årsaker til feil, og videre fastsettes risikoen for misligheter (Eilifsen et al., 2014).

Det er som sagt en nær sammenheng mellom vesentlighetsbegrepet og risikomodellen. Dette kommer også frem i ISA-320 veiledningspunkt A1. Når revisjonen gjennomføres ønsker man en lavest mulig risiko for at det foreligger vesentlige feil som revisor ikke har oppdaget i sine undersøkelser. Det er viktig at revisor gjennom hele revisjonen vurderer både risiko og vesentlighet kontinuerlig, for å se om det er noen funn som kan føre til at det må gjøres endringer. Dette er spesielt viktig i forbindelse med (DnR, 2010c):

- *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon,*
- *Fastsettelse av typen, tidspunktet og omfanget av videre revisjonshandlinger og*
- *Vurderer virkningen av eventuell ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet og ved utarbeidelse av konklusjonen i revisjonsberetningen.*

### **2.3 Planlegging av revisjonen**

Det er hovedsakelig ISA-320 som regulerer planleggingen av revisjonen og vesentlighetskonseptet. I henhold til standarden er man pliktig til å benytte vesentlighetskonseptet i planleggingen og gjennomføringen av revisjonen.

Når revisor skal fastsette vesentlighetsgrensen må det gjøres en skjønnsmessig vurdering. Selve fastsettelsen av vesentlighetsgrensen vil derfor sannsynligvis variere mellom de ulike revisjonsselskapene, og mellom de ulike revisorene.

ISA-320 pkt. 6 sier at de skjønnsmessige vurderingene gir grunnlag for å:

- Fastsette typen, tidspunktet og omfanget av risikovurderingshandlinger.
- Identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feil informasjon.
- Fastsette typen, tidspunktet og omfanget for videre revisjonshandlinger.

I 2010 kom det nye vesentlighetsstandarder. ISA-320 erstatter den gamle RS-320 og det kom nye krav når det gjelder fastsettelsen av vesentlighetsgrenser (Andersen & Eilifsen, 2010).

Revisor skal i tillegg til å fastsette en brukerfokuset vesentlighetsgrense på regnskapet totalt, også fastsette en operativ eller flere operative arbeidsvesentlighetsgrense(r) som er lavere enn den totale vesentlighetsgrensen.

### **2.3.1 Profesjonelt skjønn**

Revisjonen skal gjennomføres med profesjonelt skjønn jf. ISA-200 pkt. 16. I veiledningspunktene A23-A27 fremkommer det at profesjonelt skjønn er særs viktig når det skal tas beslutninger om vesentlighet, revisjonsrisiko, tidspunkt og omfang av ulike typer av revisjonshandlinger, evalueringer av innhentet revisjonsbevis og evaluering av ledelsens skjønnsmessige vurdering av gjeldene rammeverket for finansiell rapportering. I tillegg skal revisor utarbeide konklusjoner på bakgrunn av de innhentede revisjonsbevisene, og vurdere rimeligheten av de estimatene som ledelsen har utarbeidet (DnR, 2010b).

Profesjonelt skjønn kjennetegnes av at revisjonen utøves av en revisor som har nok kunnskap og erfaringer for å kunne utføre revisjonen i henhold til dette. Revisorskjønnet tar tid å utvikle, og man benytter opplæring, kunnskap og erfaring for å utvikle ferdigheter som kreves for å utøve rimelig skjønn. Når man skal evaluere det profesjonelle skjønnet, ser man på om det er likheter mellom faktiske forhold og omstendigheter som revisor kjente til før revisjonsberetningen ble avlagt. Det er viktig at revisor utøver det profesjonelle skjønnet gjennom hele revisjonen. For å kontrollere at det følges, kan en revisor som ikke har vært med på selve revisjonen se på revisjonsdokumentasjonen og de konklusjonene som er avlagt. Ut i fra dette kan de vurdere om det er utført etter profesjonelt skjønn (DnR, 2010b).

### **2.3.2 Profesjonell skepsis**

Det er i henhold til ISA-200 pkt. 15 viktig at revisor planlegger og gjennomfører revisjonen med profesjonell skepsis. Man må som revisor tenke over, og alltid være oppmerksom på at

det kan være forhold og omstendigheter som kan føre til at regnskapet inneholder vesentlige feil. Profesjonell skepsis utdypes videre i veiledningen å innebære særskilt oppmerksomhet på (DnR, 2010b):

- Revisjonsbevis som motsier annet innhentet revisjonsbevis
- Informasjon som gir grunn til å stille spørsmål om påliteligheten av dokumenter og svar på forespørsler som brukes som revisjonsbevis.
- Forhold som kan tyde på mulige misligheter.
- Omstendigheter som tyder på at det foreligger et behov for revisjonshandlinger utover det som kreves av ISA-ene.

I henhold til veiledningspunkt ISA-200 veiledningspunkt A19, vil det være nødvendig å utøve profesjonell skepsis for å redusere risikoen for å overse uvanlige omstendigheter, overgeneralisering når det trekkes konklusjoner og legge feilaktige forutsetninger til grunn ved fastsettelsen av revisjonshandlingene, og resultatene som fremkommer på bakgrunn av dem. Profesjonell skepsis innebærer også at man må vurdere de revisjonsbevisene som er innhentet og se på om det er sannsynlig at regnskapet inneholder vesentlige feil. Revisor må også vurdere om de innhentede revisjonsbevisene er pålitelige. Dersom det hersker tvil om bevisenes pålitelighet, krever ISA-ene at det gjennomføres ytterligere undersøkelser for å bekrefte eller avkrefte om bevisene er pålitelige (DnR, 2010b).

### **2.3.3 Totaltvesentlighet**

Når revisor fastsetter den overordnede revisjonsstrategien skal det fastsettes en vesentlighetsgrense på regnskapet totalt.

I følge Eilifsen et al. (2014), er det første steget i planleggingen av revisjonen å fastsette en vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett. Det finnes ingen spesielle regler eller guide for hvordan dette skal gjøres, men det benyttes gjerne ulike referanseverdier som et utgangspunkt. Når man har tallfestet en grense for hva som er å anse som vesentlige feil, vil det bli lettere for revisjonsteamet å planlegge den videre revisjonen av regnskapet. Det er også viktig å huske på at vesentlighetsgrensen bare er et relativt beløp.

Eksempler på slike referanseverdier kan være (Eilifsen et al., 2014, s. 84):

- 3% - 10% av resultat før skatt
- 0,25% - 2 % av sum eiendeler
- 0,5% - 5% av totale inntekter
- 3% - 5% av netto eiendeler
- 1% - 5% av sum egenkapital

Når man velger slike referanseverdier vil det være mest hensiktsmessig å finne de referanseverdiene som brukerne hovedsakelig fokuserer på når de skal ta beslutninger. Bruk av referanseverdier er ikke et krav i ISA-ene, men er ment å være til hjelp for revisorene, slik at det vil være lettere å fastsette totalvesentlighetsgrensen (Andersen & Eilifsen, 2010).

ISA-320 veiledningspunkt A3, lister også opp flere faktorer som har betydning i valg av referanseverdier:

- Elementene i regnskapet (f.eks. eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter, kostnader)
- Hvorvidt det finnes poster som brukerne av det bestemte regnskapet tenderer til å fokusere på
- Typen enhet, hvor enheten befinner seg i sin livssyklus samt bransjen og de økonomiske omgivelsene som enheten operer i.
- Enhetens eierstruktur og måten den er finansiert på.
- Referanseverdiens relative volatilitet

Messier, Glover og Prawitt (2006) sier at en tommelfingerregel gjerne er 3-5% av resultat før skatt, men at det i noen tilfeller vil være nødvendig å bruke en lavere grense som følge av ulike faktorer som:

- Oppstartsår for virksomheten
- Kjente svakheter i den interne kontrollen
- Betydningsfulle ledelsesforandringer
- Uvanlig høyt markedspress
- Høyere risiko for bedrageri
- Større risiko for konkurs enn normalt i nærmeste fremtid

Dersom man velger å benytte resultat før skatt tar man utgangspunkt i fjorårets resultat, noe som ikke alltid vil være like korrekt. Resultatet kan i mange tilfeller endre seg mye fra et år til

et annet, og da vil det være bedre og f.eks. ta et gjennomsnitt av de tre siste årenes resultat for å få et bedre bilde (Eilifsen et al., 2014, s. 84). Dersom revisor ut i fra omstendighetene ser at det ikke vil være hensiktsmessig å benytte fjorårets tall eller et gjennomsnitt, kan referanseverdien også være finansielle størrelser fra tidligere og/ eller nåværende periode, samt budsjetter eller prognoser. Dersom det foreligger store endringer i omstendighetene til selskapet eller i de økonomiske omgivelsene må det gjøres justeringer for dette (Andersen & Eilifsen, 2010).

Under selve revisjonen kan revisor bli kjent med informasjon som ville medført at grensen for hva som er vesentlig ville vært annerledes. Dersom en slik situasjon oppstår skal revisor revurdere den fastsatte vesentlighetsgrensen for deretter å konkludere med en annen grense (DnR, 2010c).

#### **2.3.4 Særskilte vesentlighetsgrenser**

Dersom revisor forventer at det foreligger særlige omstendigheter rundt en eller flere bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, skal det fastsettes egne vesentlighetsgrenser på disse dersom det antas å ha betydning for brukernes beslutninger (DnR, 2010c).

Faktorer som kan føre til at det er nødvendig å fastsette egne vesentlighetsgrenser, som følge av at feil som er under vesentlighetsgrensen kan ha innvirkning på de beslutningene brukerne skal ta, omfatter i henhold til ISA-320, veiledningspunkt A10 følgende (DnR, 2010c):

- *Hvorvidt lov, forskrift eller gjeldene rammeverk for finansiell rapportering påvirker brukernes forventninger vedrørende måling eller tilleggsopplysning av bestemte poster(f.eks. transaksjoner med nærstående parter og godtgjørelse av ledelsen og dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll)*
- *De viktigste tilleggsopplysningene i forhold til bransjen som enheten driver i.*
- *Hvorvidt det er rettet oppmerksomhet mot et bestemt aspekt ved enhetens virksomhet som det er opplyst om for seg i regnskapet.*

For å finne ut om slike særlige omstendigheter eksisterer, kan det i forbindelse med risikovurderingen være hensiktsmessig å opparbeide seg en forståelse av hva ledelsen og de med overordnet styring og kontroll synes og forventer.

### **2.3.5 Særskilte vesentlighetsgrenser skatt og avgift**

SA-3801” *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*” er en attestasjonsstandard som også inneholder bestemmelser om vesentlighet som revisor må ta hensyn til. Dette er en særnorsk attestasjonsstandard som ikke er direkte regulert i de internasjonale revisjonsstandardene.

Hensikten med attestasjonsstandarden er å veilede revisor angående attestasjonen av om selskapets rapportering av skatter og avgifter er korrekt etter lov og forskrift. Formålet med denne attestasjonsstandarden er å gi brukeren en tilfredsstillende, men ikke absolutt sikkerhet for at skatte- og avgiftsmessige forhold er korrekt utført i henhold til norsk lov. I tillegg gis det også opplysninger om selskapets vurderinger av relevante opplysninger om beregningen av skatter og avgifter (DnR, 2010h).

Når revisor skal foreta kontrollen av skatter og avgifter krever attestasjonsstandarden at det må anvendes andre og mer omfattende kontrollhandlinger enn vesentlighetsgrensen ellers skulle tilsi. Grunnen til dette er at poster som har konsekvens for skatt og avgift må kontrolleres selv om de totalt sett er uvesentlige. I henhold til ISA-320 kreves det at revisor skal ta en vurdering av om det må settes en lavere vesentlighetsgrense på enkelte transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger. Imidlertid kan skatter og avgifter være viktig for flere av disse, men det er ikke noe krav om at revisor kvantifiserer en lavere vesentlighetsgrense på dette området (DnR, 2010h).

Revisor må utføre kontroller som er rettet mot opplysninger hvor skattereglene er forskjellige fra regnskapsreglene, og kontrollere at reglene for avgifter er fulgt. I attestasjonsstandarden er skatter og avgifter definert som det foretaket skal betale av formues- og inntektsskatt, merverdiavgift, skattetrekk og arbeidsgiveravgift (DnR, 2010h).

Når revisor skal vurdere avdekkede feil, benyttes en enda lavere vesentlighetsgrense. Feil som normalt ikke er vesentlige på ”vanlige” regnskapsposter vil kunne være vesentlige når det skal rapporteres til skatte- og avgiftsmyndighetene. Det som er avgjørende for hva revisor skal rapportere til skatte- og avgiftsmyndighetene vil være hvilke konklusjon de ville trukket dersom de kjente til feilen (DnR, 2010h).

### 2.3.6 Arbeidsvesentlighet

Da vi fikk nye revisjonsstandarder i 2010 kom det et nytt krav til revisor om å fastsette arbeidsvesentlighetsgrenser. Disse grensene skal være lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett (Andersen & Eilifsen, 2010).

Arbeidsvesentlighet defineres av ISA-320 pkt. 9 som *”Det eller de beløpene som er fastsatt av revisor som lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett for å redusere muligheten for at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett, til et hensiktsmessig lavt nivå”*.

Grunnen til at revisor fastsetter arbeidsvesentlighet er for å reflektere risikoen for at det foreligger vesentlig feilinformasjon, og hva slags revisjonshandlinger som må gjennomføres, samt tidspunktet og omfanget av dem (DnR, 2010c).

Arbeidsvesentlighet fastsettes også ut ifra revisors skjønn, og er ikke en mekanisk beregning. For at revisor skal fastsette best mulige arbeidsvesentlighetsgrenser må man ha god forståelse av enheten som skal revideres. Denne forståelsen får man gjennom risikovurderingshandlinger, tidligere utførte revisjoner samt hvilke forventninger man har til feilinformasjon ved revisjonen (DnR, 2010c).

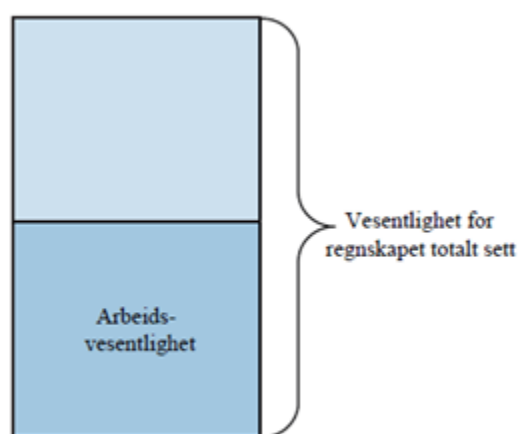
Ved fastsettelsen av arbeidsvesentlighet tas det utgangspunkt i forventningene revisor har til feilinformasjonen. Dersom revisor forventer lite feil settes arbeidsvesentlighetsgrensene høyere enn dersom det forventes mye feil. Jo høyere arbeidsvesentlighetsgrenser, desto mindre arbeid må revisor legge i revisjonen, samtidig som risikoen for vesentlig feilinformasjon reduseres til et akseptabelt nivå.

Forskjellen mellom arbeidsvesentlighetsgrensene og totalvesentlighetsgrensen gjør at revisor får en ”buffer” som skal bidra til å redusere mulighetene for at summen av ukorrigerte feil og uavdekkede feil ikke overstiger totalvesentlighetsgrensen. Dersom arbeidsvesentlighetsgrensene er høye har man følgelig en mindre ”buffer” til de uavdekkede feilene samt summen av de ukorrigerte feilene. Bufferen man får ved å fastsette arbeidsvesentlighet skal bidra til å sikre at eventuelle feil som befinner seg i ureviderte transaksjonsklasser eller kontosaldoer ikke har uakseptabel risiko for at summen av ukorrigert og uavdekket feilinformasjon er høyere enn totalvesentlighetsgrensen (Andersen & Eilifsen, 2010).

Eilifsen et. al. (2014) sier også det samme som artikkelen når det gjelder omfanget av revisjonen. Jo lavere arbeidsvesentlighetsgrenser som settes desto flere revisjonshandlinger må utføres. Hvis arbeidsvesentlighet settes lik null eller et lavt beløp, må alle transaksjoner testes.

ISA-320 åpner gjennom fastsettelse av arbeidsvesentlighet for at revisor ikke trenger å revidere alle transaksjonsklasser eller kontosaldoer. En slik vurdering vil henge nøye sammen med hvilke risikovurdering som knyttes opp mot transaksjonen eller regnskapsposten. Dersom revisor finner særskilt risiko på enkelte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsinformasjon må de likevel revideres. Her er det også revisors profesjonelle skjønn som legges til grunn (Andersen & Eilifsen, 2010).

Figuren under er hentet fra artikkelen til Andersen & Eilifsen (2010) og viser forskjellen mellom totalvesentlighet og arbeidsvesentlighet. Her er arbeidsvesentlighet fastsatt til halvparten av den totale vesentlighetsgrensen.



**Figur 2: Vesentlighet for regnskapet totalt sett og arbeidsvesentlighet (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 40)**

I boka til Eilifsen et al. (2014), samt artikkelen skrevet av han og Andersen (2010) sies det at arbeidsvesentlighet i praksis gjerne settes til 50% - 75% av totalevesentlighetsgrensen. De ulike revisjonsselskapene har gjerne egne guider for hvordan arbeidsvesentlighet fastsettes.

Som hovedregel vil summen av arbeidsvesentlighetsgrensene som benyttes ute på regnskapspostene være høyere enn totalvesentlighetsgrensen. Grunner til dette er f.eks. at ikke



alle regnskapspostene inneholder feil som overstiger summen av arbeidsvesentlighetsgrensen for posten. Et annet eksempel er at det i praksis gjerne utføres tester av de ulike regnskapspostene samtidig, men av ulike personer i revisjonsteamet. Dersom man i stede hadde gjort dette sekvensielt, kunne man tatt den ubrukte delen av grensen videre til neste regnskapspost. Videre vil en regnskapspost kunne utlignes av en feil med motsatt fortegn, både innenfor en transaksjonsklasse og innenfor det rapporterte årsresultatet (Eilifsen et al., 2014, s. 85).

Det er et krav om at dersom revisor blir oppmerksom på ny informasjon under gjennomføringen av revisjonen, skal det foretas en revurdering av totalvesentlighetsgrensen. Hvis revisor ser at det faktiske resultatet ble veldig ulikt det forventede som ble benyttet som grunnlag for totalvesentlighetsgrensen, skal den endres. Arbeidsvesentlighetsgrensene må også revurderes dersom den nye informasjonen tilsier det (Andersen & Eilifsen, 2010).

### **2.3.7 Grense for ubetydelige feil**

Det skal i planleggingsfasen også fastsettes en grense for hva som er ubetydelige feil. Den kan f.eks. være 10 % av totalvesentlighetsgrensen eller arbeidsvesentlighetsgrensen, men også her er det nødvendig med en skjønnsmessig vurdering. Klart ubetydelige feil er beløp som ikke har en vesentlig innvirkning på regnskapet, alene eller samlet (Andersen & Eilifsen, 2010).

### **2.3.8 Dokumentasjon av vesentlighet**

Da de nye revisjonsstandardene kom i 2010 ble det stilt strengere krav til dokumentasjonen ved fastsettelse av vesentlighet enn tidligere (Andersen & Eilifsen, 2010).

I henhold til ISA-320 pkt. 14, skal revisjonsdokumentet inneholde beløpene og faktorene som ble vurdert ved fastsettelsen av disse:

- Vesentlighet for regnskapet totalt sett
- Dersom det er relevant, vesentlighetsgrensen eller –grensene for bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger.
- Arbeidsvesentlighet
- Eventuell revurdering av punktene over etter hvert som revisjonen utføres.

## 2.4 Gjennomføringsfasen

Under gjennomføringen av selve revisjonen skal revisor utføre revisjonshandlinger for å hente inn bevis for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlige feil. Det må innhentes revisjonsbevis og foretas ulike kontroller og tester av regnskapsmaterialet.

Revisor skal ha som mål i gjennomføringen av revisjonen å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å kunne konkludere med at regnskapet er uten vesentlige feil. Dette gjøres gjennom måleffektive revisjonshandlinger (DnR, 2010d).

### 2.4.1 Test av kontroller

ISA-330 pkt. 4 (b) definerer test av kontroller som *”Revisjonshandlinger som er utformet for å vurdere måleffektiviteten av kontrollene med hensyn på å forebygge, eller avdekke og korrigere vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå”*.

Hensikten med test av kontroller er å undersøke og bekrefte eller avkrefte om selskapets interne kontroll og rutiner har fungert. (Gulden, 2010b, s. 161). Selskapets interne kontroll defineres i ISA-315 pkt. 4 som *”Den prosessen som er utformet og som gjennomføres og vedlikeholdes av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ledelsen og av andre medarbeidere for å gi rimelig sikkerhet for at enheten når sine mål med hensyn til pålitelig rapportering, effektiv drift samt overholdelse av gjeldende lover og forskrifter: Begrepet kontroller viser til alle aspekter ved en eller flere av komponentene i den interne kontrollen”*.

Revisor *kan* benytte test av kontroller dersom det forventes at den interne kontrollen fungerer effektivt. Revisor *skal* benytte test av kontroller når substanshandlingene alene ikke fører til at revisor får tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis. For å kunne bekrefte regnskapet kombinerer revisor test av kontroller og substanshandling med optimal tidsbruk (DnR, 2010d).

### 2.4.2 Substanshandling

Substanshandling defineres av ISA-330 pkt. 4 som *”Revisjonshandling som er utformet for å avdekke feilinformasjon på påstandsnivå. Substanshandling omfatter detaljtester av transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger og analytiske substanshandling”*.

Substanshandlinger skal utformes og utføres for hver enkelt vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysning, samt vurdere om det er nødvendig å innhente eksterne bekreftelser som en substanshandling. De deles inn i to, analytiske substanshandlinger og detaljtester. Analytiske substanshandlinger er lettere å bruke på store mengder transaksjonsklasser som over tid er å regne som forutsigbare. Det er risiko for feilinformasjon samt den tilhørende påstanden som bestemmer hvordan detaljtestene skal utformes. For å teste eksistens og gyldighet vil det være hensiktsmessig å teste elementer fra årsregnskapet samt relevante revisjonsbevis. Når det gjelder fullstendighet tester revisor elementer som skal være tatt med i årsregnskapet for å kontrollere at de faktisk er det(DnR, 2010d).

### **2.4.3 Fastsettelsen av utvalg**

Fastsettelsen av utvalg kan være statistisk, eller ikke-statistisk. I praksis er statistiske metoder lite utbredt, da revisorene som hovedregel ikke føler seg fortrolig med metoden. Derfor er det mange som benytter ikke-statistisk utvelgelse, noe som innebærer mer bruk av skjønn (Gulden, 2010b, s. 200).

Når det skal trekkes et utvalg, må revisor velge mellom ulike metoder. Den første er representativt utvalg, som forutsetter at det tas et utvalg som tilsier at alle enheter kan bli tatt med i utvalget med like stor sannsynlighet. Ved bruk av denne metoden, kan det konkluderes på hele populasjonen med bakgrunn i det utvalget som er trukket. Den andre metoden er at revisor kan kontrollere særskilte enheter, og da kontrolleres kun enheter med en bestemt egenskap. Når denne metoden benyttes, kan det ikke konkluderes for hele populasjonen, kun det utvalget som er undersøkt. Det siste er at alle enheter kontrolleres, og følgelig kan det konkluderes på hele populasjonen. Disse metodene kan kombineres og knyttes opp mot kontroller og regnskapselementer (Gulden, 2010b, s. 201).

#### **2.4.3.1 Representativ testing**

Ved representativ testing er det viktig at utvalget som trekkes er relevant og representativt for det som skal kontrolleres. Når utvalgsstørrelsen fastsettes er det viktig at det er stort nok, slik at grunnlaget for konklusjonen revisor skal ta er tilstrekkelig. Utvalgsstørrelsen kan bestemmes statistisk eller skjønnsmessig. Etter at utvalget er gransket, kan resultatet revisor finner projiseres for hele populasjonen (Gulden, 2010b, s. 202).

I forbindelse med fastsettelse av utvalgsstørrelsen må det tas hensyn til utvalgsrisikoen, tolererbare feil, forventet feil og populasjonens størrelse. Utvalgsrisikoen er risikoen for at det konkluderes feil med bakgrunn i det trukne utvalget, slik at konklusjonen ville vært annerledes dersom hele populasjonen hadde blitt kontrollert. Utvalgsrisikoen uttrykker hvor sikker revisors konklusjon er. Dette kan sees i sammenheng med avsnittet om risiko. Ved test av kontroller er det risiko for at det konkluderes med at den interne kontrollen er pålitelig selv om den ikke er det ( $\beta$ -risiko), eller at den interne kontrollen ikke er pålitelig, selv om den er det ( $\alpha$ -risiko). I forbindelse med substanshandlinger er det risiko for at revisor konkluderer med at en saldo er riktig, selv om den inneholder vesentlige feil ( $\beta$ -risiko), eller at det konkluderes med at saldoen er feil, selv om den er riktig ( $\alpha$ -risiko). Både i forbindelse med test av kontroller og substanshandlinger vil  $\beta$ -risikoen tillegges størst vekt (Gulden, 2010b, s. 203 og 204).

Tolererbare feil er hvilke presisjon revisor ønsker i konklusjonen, og revisor må ha en mening om dette i planleggingsfasen. I forbindelse med test av kontroller er tolererbare feil den øvre grensen for feil som kan aksepteres, dersom revisor ønsker endelig å anslå kontrollrisikoen. Når det gjelder substanshandlinger defineres det som høyst akseptabelt beløpsavvik for at revisor kan konkludere med at regnskapsopplysningen ikke inneholder vesentlige feil. I begge tilfeller må utvalget være større, jo lavere grensen for tolererbare feil settes (Gulden, 2010b, s. 205 og 206).

Når det skal utføres test av kontroller er forventede feil de feilene revisor antar kontrollhandlingen inneholder før testene utføres, mens ved substanshandlinger er det den beløpsmessige verdien revisor antar er feil. Hvis revisor forventer at det er lite feil, kan utvalget settes lavere enn hvis det forventes mye feil. Denne størrelsen er derfor med å bidra til å finne en hensiktsmessig utvalgsstørrelse uten at den er avgjørende for konklusjonsfasen. Størrelsen på populasjonen vil også ha betydning for hvor stort utvalget skal være, da man trenger et større utvalg hvis populasjonen er stor (Gulden, 2010b, s. 206).

For at utvalget skal være representativt for hele populasjonen, må det trekkes ett sannsynlighetsutvalg. Vanligvis benyttes tilfeldig, strukturert eller ustrukturert utvelgelse for å fastsette utvalget. Den strukturerte utvelgelsesmetoden er bare et tilnærmet sannsynlighetsutvalg, mens ustrukturert (skjønnsmessig) utvelgelse ikke regnes som et sannsynlighetsutvalg som kan brukes ved statistiske metoder. IT kan også benyttes ved

representativ testing ved å trekke et tilfeldig utvalg av enkelte størrelser (Gulden, 2010b, s. 208-211).

#### **2.4.3.2 Test av særskilte enheter**

Når revisor tester særskilte enheter kan ikke granskningen av utvalget projiseres på hele populasjonen, og det må derfor gjøres noe i tillegg for å konkludere på populasjonen. Det kan for eksempel tas et representativt utvalg av den resterende delen og projisere dette resultatet over på denne delen av populasjonen, eller hvis den delen av populasjonen som ikke er undersøkt er liten, og det er liten risiko for feil, kan revisor unnlate å undersøke den (Gulden, 2010b, s. 212 og 213)

#### **2.4.3.3 Test av alle enheter**

Revisor kan også kontrollere alle enheter i populasjonen, eller i en bestemt underpopulasjon. Det kan eksempelvis være alle saldoer over en viss størrelse. Dette gjøres hovedsakelig bare når populasjonen består av få, men store transaksjoner, og hver enkelt av disse kan inneholde vesentlige feil. Når revisor kontrollerer alle enheter kan det derfor konkluderes for hele populasjonen (Gulden, 2010b, s. 214)

#### **2.4.3.4 Stikkprøve-metoder**

Dette er metoder som kan brukes for å finne hensiktsmessige utvalgsstørrelser og konkludere på forholdet basert på statistiske tabeller eller teknikker. En fordel ved bruk av statistiske metoder er at det er mindre usikkerhet og skjønn knyttet til utvalget og utfallet. Ulempen knyttet til denne anvendelsen er at det er lettere å påvise uriktig bruk enn ved ikke-statistiske metoder (Gulden, 2010b, s. 216).

Når enheter velges statistisk, må det gjøres slik at hver enhet har en kjent sannsynlighet for å bli valgt, det vil si at statistiske metoder bare benyttes ved representativ testing. (DnR, 2009).

To statistiske metoder med en viss utbredelse er (Gulden, 2010b):

- Attributt sampling
- Pengeenhet-sampling

#### **2.4.4 Vesentlighet**

Når det gjelder gjennomføringen av revisjonsprosessen med tanke på vesentlighet og vesentlighetsgrenser, er det ikke så mye litteratur å finne på dette området. Mye av det som er skrevet gjelder planleggingen vedrørende revisjonen og evalueringene av funnene, som også er regulert av ISA-320 og ISA-450.

Jeg ønsker derfor i analysedelen å gå nærmere inn på dette, da det er noe jeg ønsker å finne ut mer om gjennom intervjuene. Gjennom disse vil jeg spørre informantene om hvordan vesentlighetsgrensene benyttes i selve utførelsen av revisjonsprosessen, handlingene og fastsettelsen av utvalgene, samt hva som gjøres for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlige feil.

## **2.5 Avslutningsfasen**

Selve avslutningsfasen og vurderingen av om regnskapet er uten vesentlige feil reguleres blant annet av ISA-450 *"Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen"*. Standarden tar for seg hva revisor skal gjøre i vurderingen av virkningen av feilinformasjon som er oppdaget under selve revisjonen, samt eventuell ikke-korrigert feilinformasjon (DnR, 2010e).

### **2.5.1 Vurdering av feilinformasjon**

I henhold til ISA-450 pkt. 3 er revisors mål å:

- Vurdere virkningen av identifisert feilinformasjon for revisjonen
- Vurdere virkningen av eventuell ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet

Definisjonen av begrepene over er gjort i standardens pkt. 4. Feilinformasjon er *"En forskjell mellom beløpet, klassifiseringen, presentasjonen eller tilleggsopplysningene som gjelder en regnskapspost og beløpet, klassifiseringen, presentasjonen eller tilleggsopplysningene som kreves for at posten skal være i samsvar med regelverk for finansiell rapportering"*. Det vil si at dersom det er ulikheter mellom regnskapet, lovverket og det reelle økonomiske innholdet, vil det være feilinformasjon i rapporteringen.

ISA-en omhandler også ikke korrigert feilinformasjon som er feil som revisor har oppdaget under granskningen, men som ledelsen ikke har rettet opp i.

Revisor må videre vurdere om summen av feilinformasjonen er å anse som vesentlig for regnskapet, bortsett fra feilinformasjon som er klart ubetydelig. I planleggingsfasen skal det som tidligere nevnt fastsettes en grense for hva som er ubetydelige feil, som funn kan måles mot (Andersen & Eilifsen, 2010).

Feilinformasjon kan ha ulike årsaker, men ISA-450 veiledningspunkt A1 lister opp hva dette kan skyldes:

- *En unøyaktighet ved innsamling og behandling av data som danner grunnlaget for utarbeidelsen av regnskapet.*
- *En utelatelse av et beløp eller en tilleggsopplysning.*
- *Et uriktig regnskapsestimert som skyldes at fakta er blitt oversett eller klart feiltolket.*
- *Ledelsens skjønnsmessige vurderinger av regnskapsestimater som revisor anser som urimelige, eller utvelgelsen og anvendelsen av regnskapspolicyer som revisor anser som uegnet.*

I veiledningen til ISA-450 sies det at begrepet klart ubetydelig ikke er det samme som ikke vesentlig. Hvis feilinformasjonen er klart ubetydelig, vil den ha en helt annen betydning enn hvis noe var ikke-vesentlig eller vesentlig. Man kan si at klart ubetydelige feil er noe som er ikke er viktig for regnskapet uansett om de vurderes alene eller samlet. En ikke-vesentlig enkeltstående feil kan godt være viktig for regnskapet vurdert sammen med andre feil eller med bakgrunn i årsaken til feilen. Ved usikkerhet om feilinformasjonen er klart ubetydelig eller ikke, skal det vurderes som ikke klart ubetydelig (DnR, 2010e).

Dersom revisor under revisjonen oppdager feil som sammen med andre feil vil være vesentlige, samt at den totale feilinformasjonen nærmer seg vesentlighetsgrensen, skal revisor vurdere om det må foretas endringer i den opprinnelige revisjonsstrategien og revisjonsplanen. I tillegg skal revisor utføre flere revisjonshandlinger hvis det er gitt beskjed til ledelsen om å undersøke en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning, og det oppdages feilinformasjon (DnR, 2010e).

Når revisor skal vurdere hvilken innvirkning feilinformasjonen har på regnskapet, skiller ISA-450 veiledningspunkt A3 mellom faktisk feilinformasjon, skjønnsmessig feilinformasjon og projisert feilinformasjon. Faktisk feilinformasjon er feil som det ikke er tvil om eksisterer.

Den skjønsmessige feilinformasjonen er feil som kan oppstå dersom revisor og ledelsen har ulike vurderinger av regnskapsestimater eller valg av regnskapspolicyer. Definisjonen på projisert feilinformasjon hentet fra ISA-450 veiledningspunkt A3 er ”*Revisors beste estimat på feilinformasjon i populasjoner som innebærer en projisering av feilinformasjon identifisert i utvalgene som er kontrollert på hele populasjoner som utvalgene er hentet fra*”. I henhold til ISA-530 veiledningspunkt A18, er revisor pålagt å projisere feil på populasjonen for å se hvilke størrelsen feilene har.

Arens, Elder & Beasley (2012) har en formel som viser hvordan man beregner den projiserte feilinformasjonen. Den tar utgangspunktet i netto feil i utvalget som er trukket og dividerer dette på det totale utvalget. Dette multipliseres igjen med den totale verdien av hele populasjonen.

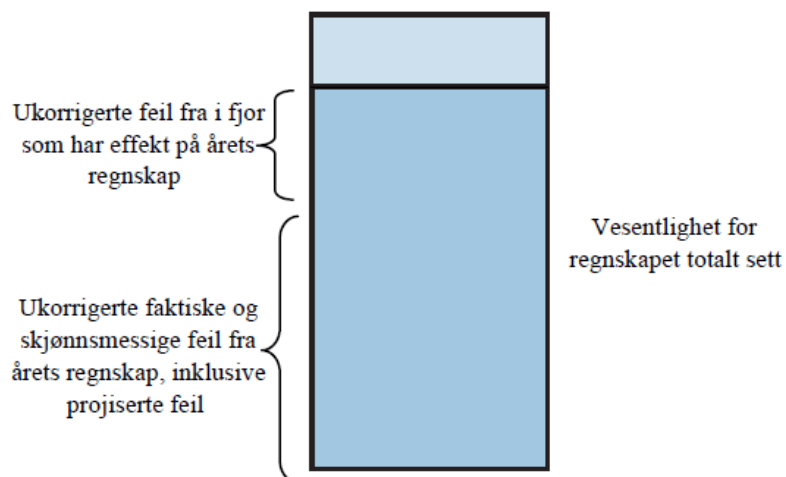
$$\frac{\text{Netto feil i utvalget}}{\text{Sum utvalg}} * \text{Total populasjonsverdi} = \text{Projisert feilinformasjon}$$

**Figur 3: Formel projisert feilinformasjon (Arens et al., 2012, s. 278)**

Det er viktig at det er en god dialog mellom revisor og selskapets ledelse. Dersom revisor oppdager feil under revisjonen skal ledelsen informeres om dette og feilen skal korrigeres. Hvis ledelsen ikke gjør dette, må revisor skaffe seg en forståelse av deres begrunnelse, for deretter å vurdere om hele regnskapet er beheftet med vesentlig feilinformasjon eller ikke (DnR, 2010e).

Figuren under er hentet fra artikkelen til Andersen & Eilifsen (2010), og viser at desto mindre som er igjen til å dekke mulige feil, jo høyere er risikoen for at regnskapet inneholder vesentlige feil. Når summen av feilene som beskrevet i figuren kommer nær totalvesentlighetsgrensen, må revisor ta standpunkt til om revisjonsstrategien og -planen må vurderes på nytt. Det samme gjelder hvis det avdekkes annen feilinformasjon som er høyere enn totalvesentlighetsgrensen. Dette kan f.eks. oppstå som følge av en svak intern kontroll.





**Figur 4: Vurdering av identifisert feilinformasjon under revisjonens utførelse (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 42)**

En slik vurdering må gjøres både på regnskapspostnivå og totalregnskapsnivå.

### 2.5.2 Vurdering av ikke-korrigert feilinformasjon

Revisor må også vurdere om den ikke-korrigerte feilinformasjonen er vesentlig enkeltvis eller samlet. I den forbindelse må revisor ta en avgjørelse på hvor stor feilen er, samt hvilke type feil dette dreier seg om. Det må i vurderingen tas hensyn til om det foreligger forhold i bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger på det totale regnskapet. Revisor må også vurdere ikke-korrigert feilinformasjon fra tidligere år hvor det er relevant (DnR, 2010e).

I forkant av vurderingen av den ikke-korrigerte feilinformasjonen kan det være nødvendig å endre totalvesentlighetsgrensen. Når den ble fastsatt var det gjerne basert på fjorårets regnskapstall, eller et gjennomsnitt av de siste årene. Nå er regnskapet avlagt og man har derfor årets tall tilgjengelig. En revurdering av vesentlighetsgrensen vil derfor kunne gi en annen grense enn først antatt. Dette vil sannsynligvis også kunne bli gjort tidligere i revisjonen, da ISA-320 sier at grensen skal revurderes underveis i revisjonen (DnR, 2010e).

Hvis revisor finner feilinformasjon som er vesentlig, er det lite sannsynlig at feilen kan utlignes av andre feil fra en annen transaksjonsklasse eller kontosaldo. Et eksempel på dette hentet fra ISA-420 veiledningspunkt A14, er at dersom det er en overvurdering av inntekter i

regnskapet, vil det totalt sett inneholde vesentlige feil, selv om virkningen utlignes av en overvurdering av kostnader (DnR, 2010e).

Når det gjelder klassifiseringsfeil og vurderingen av om en slik feil er vesentlig, må det i henhold til ISA-450 veiledningspunkt A15, foretas en kvalitativ vurdering av hvilke virkning feilen har på lånevilkår, enkeltposter, eller andre viktige forholdstall. Det er mulig for revisor å trekke en konklusjon der klassifiseringsfeilen ikke er å anse som vesentlig i forhold til totalregnskapet, men likevel over grensene som er brukt i vurderingen av annen feilinformasjon . En klassifiseringsfeil kan med andre ord ligge over vesentlighetsgrensen for totalregnskapet, uten at regnskapet ansees å være vesentlig feil (DnR, 2010e).

Det kan også forekomme omstendigheter i forbindelse med enkelte feil som vurderes som vesentlige, enkeltvis eller samlet, selv om de ligger under vesentlighetsgrensen. Slike omstendigheter kan for eksempel være at feilinformasjonen påvirker etterlevelsen av regulatoriske krav, lånevilkår eller andre kontraktsmessige krav, skjuler inntektsendringer eller andre trender eller påvirker forholdstall som er brukt til vurdere økonomien. Det er også gitt flere eksempler i ISA-450 veiledningspunkt A16, men det er ikke slik at nødvendigvis alle disse vil være gjeldende ved alle revisjoner. I tillegg fører ikke alle disse til at det konkluderes med at feilinformasjonen er vesentlig (DnR, 2010e).

#### ***2.5.2.1 Ikke gjennomgripende feil***

Gjennomgripende er et begrep man benytter for å kunne si noe om hvilke virkning ikke-utlignet feilinformasjonen har på regnskapet, og den potensielle virkningen det kan ha dersom feilinformasjonen ikke blir oppdaget(DnR, 2010g).

Dersom revisor oppdager feil på en bestemt regnskapspost, kan den være vesentlig for selve posten men ikke for regnskapet totalt sett. Da anser man feilen som ikke gjennomgripende for regnskapet, og det skal da avgis en konklusjon med forbehold (DnR, 2010g).

I denne vurderingen benytter revisor ofte skjønn for å vurdere om feilen er gjennomgripende eller ikke, og for å bestemme om det skal gis informasjon om den ikke gjennomgripende feilen i revisjonsberetningen eller ikke. Når regnskapet inneholder feilinformasjon som ikke er gjennomgripende på regnskapet totalt sett, gis det en konklusjon med forbehold slik at brukerne blir oppmerksom på feilen på den bestemte regnskapsposten/postene. På den måten

kan de selv ta stilling til om den har betydning for deres avgjørelser som skal tas på bakgrunn av regnskapet.

#### **2.5.2.2 Gjennomgripende feil**

Begrepet gjennomgripende brukes ved feilinformasjon for å beskrive virkningen, eller den mulige virkningen feilen har på regnskapet. Det skal også tas hensyn til eventuell uavdekket feilinformasjon som en følge av manglende tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis (DnR, 2010g).

Virkninger som er gjennomgripende etter revisorskjønnet er i henhold til ISA-705 pkt. 5:

- *Ikke begrenset til spesifikke elementer, kontoer eller poster i regnskapet;*
- *Hvis de er begrenset på denne måte, representerer eller kan representere en betydelig del av regnskapet; eller*
- *I relasjon til tilleggsopplysninger, er fundamentale for brukernes forståelse av regnskapet.*

Dersom revisor finner feil som er å anse som vesentlige og gjennomgripende for regnskapet totalt sett skal det avgis en negativ konklusjon. Hvis feilen vil føre til at brukerne tar andre disposisjoner som følge av feilen, og de får en annen forståelse av regnskapet, vil det være en gjennomgripende feil. Når en feil er gjennomgripende vil det den ikke-korrigerede feilen ha betydning for hele regnskapet, ikke bare en enkelt regnskapspost.

#### **2.5.2.3 Arbeidsvesentlighet og vurdering av ikke-korrigert feilinformasjon**

Et spørsmål som dukker opp er om arbeidsvesentlighet bare benyttes i planleggingsfasen, eller om den også brukes i forbindelse med konklusjonen.

I følge Gulden (2010b, s. 111) fastsettes arbeidsvesentlighet for å angi hva de maksimale ikke-korrigerede og uavdekkede feilene kan være, samt de projiserte feilene. Han sier videre at arbeidsvesentlighetsgrensene ikke har betydning for selve konklusjonen på det totale regnskapet. Arbeidsvesentlighetsgrensene fastsettes med utgangspunkt i totalvesentlighetsgrensen. Årsaken til at man fastsetter arbeidsvesentlighetsgrenser, er i følge Gulden at man skal oppnå en betryggende sikkerhet for at aggregerte feil ikke overstiger totalvesentlighetsgrensen. I følge han er den også utgangspunktet for videre

revisjonshandlinger. Han sier her klart at arbeidsvesentlighet kun har betydning for planleggingsfasen, og at det er totalvesentlighetsgrensen som benyttes i konklusjonsfasen for å vurdere om ikke-korrigerede og uavdekkede feil, samt projiserte feil kan føre til en annen konklusjon.

Eilifsen et. al. (2014, s. 86) kommer også frem til at det er totalvesentlighetsgrensen som den samlede feilinformasjonen skal vurderes mot i konklusjonsfasen av revisjonen. Det vil også si at arbeidsvesentlighetsgrensene hovedsakelig bare benyttes i planleggingen av revisjonen.

Den Norske Revisorforening har utarbeidet en dokumentasjonsveiledning for små foretak. Eksempel 14 i denne veiledningen omhandler vurderinger av identifisert, ikke korrigert feilinformasjon. I dette eksempelet vurderes den ikke-korrigerede feilen opp mot arbeidsvesentlighetsgrensene, og danner dermed grunnlaget for en positiv konklusjon på regnskapet (DnR, 2010a).

ISA-320 pkt. 11 fastslår at arbeidsvesentlighetsgrensene fastsettes for å vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon og hvordan videre revisjonshandlinger skal være. Det sies videre i veiledningspunkt A12 at *"Arbeidsvesentlighetsgrensen er fastsatt for å redusere sannsynligheten for at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon i regnskapet overstiger vesentlighet for regnskapet totalt sett, til et hensiktsmessig nivå"*. Det samme gjelder arbeidsvesentlighetsgrensene som fastsatt på de bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger (DnR, 2010c).

Det kommer ikke klart frem i ISA-320 om arbeidsvesentlighet kun benyttes i planleggingsfasen, eller om den også kan benyttes når det skal trekkes en konklusjon. Hovedsakelig fastsettes den i følge Andersen & Eilifsen (2010) for å kunne opprette en buffer for å sikre at eventuelle ureviderte transaksjonsklasser eller kontosaldoer ikke inneholder feil som overstiger totalvesentlighetsgrensen. Både Gulden og Eilifsen et. al. kommer frem til at det er totalvesentlighetsgrensen som benyttes, mens revisorforeningen er av en annen oppfatning.

Spørsmålet er da hvordan dette gjøres i praksis, da teorien på området og veiledningen fra revisorforeningen har ulik tilnærming for bruk av vesentlighetsbegrepet med tanke på konklusjonen på regnskapet. Dette er derfor noe jeg ønsker å spørre revisorene om for å se hvordan dette faktisk praktiseres. Det vil være interessant å finne ut om de bruker arbeidsvesentlighet for vurdering av de ikke-korrigerede feilene i konklusjonsfasen.

### **2.5.3 Kommunikasjon av feilinformasjon**

I henhold til ISA-450 pkt. 8 skal revisor kommunisere all feilinformasjon som er oppdaget under revisjonen til ledelsen på riktig nivå, og be dem om å korrigere det. Det utdypes videre i veiledningspunkt A7, at det er viktig at kommunikasjonen skjer i tide, og til riktig ledelsesnivå, da de skal ha mulighet til å vurdere postene revisor mener inneholder feilinformasjon. Årsaken til dette er at ved uenighet skal ledelsen kunne iverksette nødvendige tiltak. Hvis ledelsen ikke ønsker å rette opp i disse feilene, skal revisor skaffe seg en forståelse av årsaken til dette. Denne forståelsen skal tas med i vurderingen av om totalregnskapet inneholder vesentlige feil eller ikke jf. pkt. 9 (DnR, 2010e).

I tillegg skal det i henhold til pkt. 12 i standarden kommuniseres til ledelsen om tilfeller der ikke-korrigert feilinformasjon kan ha betydning for konklusjonen i revisjonsberetningen enkeltvis eller samlet (DnR, 2010e).

Når revisor kommuniserer all feilinformasjon til ledelsen, og dette korrigeres, får ledelsen mulighet til å sørge for at alt regnskapsmaterialet er nøyaktig ført. Dette er med å bidra til å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon i fremtidige regnskaper, også som en følge av *”Den kumulative virkningen av uvesentlig ikke-korrigert feilinformasjon fra tidligere perioder”* jf. ISA-450, veiledningspunkt A9 (DnR, 2010e).

### **2.5.4 Revisjonsberetning**

Etter endt revisjon skal revisor i henhold til revisorloven § 5-6 avgi revisjonsberetning som inneholder konklusjoner. Revisjonsberetningen er det eneste synlige resultatet av revisjonen og det er mange lover og strenge reguleringer for hva den bør inneholde (Gulden, 2010b, s. 455 og 456).

Avgivelse av revisjonsberetningen er det siste revisor foretar seg. Når alle planlagte og nødvendige revisjonsbevis er hentet inn og vurdert ut i fra den fastsatte totalvesentlighetsgrensen og fastsatte arbeidsvesentlighetsgrenser, kan revisor konkludere på regnskapet (DnR, 2010b)

Dersom revisor ikke kan oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlige feil må det avgis en konklusjon med forbehold på enkeltelementer eller totalregnskapet (negativ konklusjon). Dersom dette ikke er tilstrekkelig, krever ISA-ene at det må det avgis en beretning hvor det konkluderes med at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet.

Det finnes flere typer revisjonsberetninger som reguleres i ISA-700, 705 og 706 (Gulden, 2010b, s. 469):

- Normalberetning
- Beretning med presisering og positive konklusjoner
- Beretning med modifisert konklusjon, forhold som kan føre til modifisert konklusjoner om årsregnskapet:
  - o Forbehold om usikkerhet
  - o Forbehold feil
  - o Kan ikke uttale seg
  - o Negativ konklusjon
- Beretning med modifisert konklusjon om ledelsens pliktoppfyllelse
  - o Forbehold og positiv konklusjon
  - o Negativ konklusjon
- Beretning med modifisert konklusjon om opplysningene i årsberetningen
  - o Forbehold og positiv konklusjon
  - o Negativ konklusjon

#### 2.5.4.1 Skjønnsmessige vurderinger av virkningen på regnskapet

ISA-705 veiledningspunkt A1 har en tabell som lister opp hvilke konklusjon revisor skal avgi i forbindelse med den feilinformasjonen som oppdages, eventuelt ikke er mulig å oppdage.

<i>Typen forhold som ligger til grunn for modifikasjonen</i>	<i>Revisors skjønnsmessige vurdering av om virkningen eller den mulige virkningen på regnskapet er gjennomgripende</i>	
	<i>Vesentlig, men ikke gjennomgripende</i>	<i>Vesentlig og gjennomgripende</i>
Regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon	Konklusjon med forbehold	Negativ konklusjon
Manglende mulighet til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis	Konklusjon med forbehold	Konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet

**Tabell 1: Revisors skjønnsmessige vurdering, dets virkning og type konklusjon som skal avgis (DnR, 2010g, s. 10)**

I og med at hele vesentlighetskonseptet stort sett bygger på revisors skjønn, vil også vurderingen av om feilen er gjennomgripende på regnskapet totalt sett også innebære en skjønnsmessig vurdering. Det avgjørende for hvilke konklusjon revisor skal avgi, avhenger derfor av hvordan feilinformasjonen vurderes totalt sett. Det er også et krav om at dersom revisor ikke kan innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, skal det avgis en konklusjon med forbehold, eventuelt konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet (DnR, 2010g).

## **Kapittel 3 – Metode**

I dette kapittelet skal jeg beskrive valg av metode og forskningsdesign som legges til grunn i oppgaven. Kapittelet starter med valg av forskningsdesign, for deretter å beskrive utvalg av informanter, datainnsamling og dataanalyse. Til slutt vil jeg komme inn på reliabilitet (pålitelighet) og validitet (gyldighet).

### **3.1 Forskningsprosess og design**

Forskning og undersøkelser kjennetegnes ved at datainnsamling, informasjonsbehandling og presentasjon er systematisk. Det stilles derfor krav til at dataen som samles inn må kunne presenteres systematisk (Jacobsen, 2005, s. 17).

Forskningsprosessen kan i følge forfatterne Johannesen, Kristoffersen og Tufte (2004) deles inn i fire. Den består av forberedelse, datainnsamling, analyse og rapportering.

Utgangspunktet for at man ønsker å forske er at man ønsker svar på ett eller flere spørsmål, som tas stilling til i forberedelsesfasen. Videre skal det samles inn data som gjenspeiler det som skal undersøkes. Før man gjennomfører datainnsamlingen må man ta stilling til valg av forskningsdesign, metode, utvalgsstørrelse, utvalgsstrategi og hvordan man skal rekruttere informanter. Etter at datainnsamlingen er gjennomført må den innhentede informasjonen analyseres. I dataanalysen tolker man den innsamlede datamengden, for deretter å rapportere resultatene.

Når undersøkelser gjennomføres er det en liten mulighet for at de resultatene som fremkommer kan være skapt av selve undersøkelsen. Dette kalles undersøkelseeffekten (Jacobsen, 2005, s. 18).

#### **3.1.1 Intensivt eller ekstensivt undersøkelsesopplegg**

Hvilket valg man foretar seg når det gjelder undersøkelsesdesign vil få konsekvenser for hvor gyldig og pålitelig undersøkelsen vil bli. Vi har flere typer undersøkelsesdesign som kan klassifiseres etter to dimensjoner. Det ene er om undersøkelsen går i bredden (ekstensiv), mens det andre går i dybden (intensiv) (Jacobsen, 2005, s. 87).



Det ekstensive designet kjennetegnes av at det har et stort utvalg av enheter, og blir gjerne veldig generelle. Når de blir for generelle vil individuelle nyanser og forskjeller falle bort. Når det gjelder det intensive designet går man mer i dybden på noen få enheter, hvor man har som hensikt å få et helhetsinntrykk av det man ønsker å undersøke (Jacobsen, 2005, s. 87-97).

Min problemstilling er ”*Hvordan fastsettes og brukes vesentlighetsgrenser i teori og praksis?*”. For å finne svar på dette er det viktig at jeg får et helhetlig bilde av hvordan revisjonsselskapene fastsetter og bruker vesentlighetskonseptet. For å komme nært nok inn på selskapene og revisorene vil det være mest hensiktsmessig å gå i dybden fremfor bredden. Jeg vil imidlertid ikke ha mulighet til å ha et stort utvalg av enheter da jeg har begrenset tid til rådighet.

I tillegg til nærhet til problemstillingen vil jeg i større grad få frem nyanser og detaljer om revisjonsselskapene dersom jeg går i dybden i min undersøkelse.

Det er sterke og svake sider knyttet til det intensive designet. En fordel er at designet får frem relevant informasjon, og at den ikke blir løsrevet fra konteksten. I tillegg får man frem mange detaljer når man går i dybden. I et intensivt design, vil man også ofte ha stor intern gyldighet. Svake sider ved designet kan det være at det gjerne blir for spesifikt ved at man kun forholder seg til noen få enheter. På den måten er det en fare for at det ikke er mulig å generalisere funnene (Jacobsen, 2005, s. 96).

## **3.2 Valg av metode**

### **3.2.1 Kvalitativ vs. kvantitativ metode**

Det er to hovedmetoder som kan benyttes i gjennomføringen av en undersøkelse, kvalitativ og kvantitativ. Den kvantitative metoden brukes i utgangspunktet for undersøkelser hvor informasjonen kan gis i form av tall, og det mest utbredte måleinstrumentet er spørreskjema. Når det gjelder den kvalitative metoden benyttes den for å studere sosiale fenomener (Jacobsen, 2005). Den kvalitative metoden gir beskrivelser i tekst, og intervju er den mest utbredte metoden for datainnsamling (Ringdal, 2007).

Et skille mellom metodene, er at man i kvalitativ metode har en nærhet med det som undersøkes, samt at det er få objekter som studeres, mens man i den kvantitative metoden har lang avstand til de som studeres (Ringdal, 2007).

Når det skal foretas et valg av metode må man se på hva man skal undersøke, og hvilke metode som passer best for dette. I følge Ringdal (2007) hevdes det at når menneskelige handlinger står sentralt i det som skal undersøkes, vil en kvalitativ metode være godt egnet. Han sier også at den kvalitative metoden har bakgrunn i at den sosiale verden styres gjennom hva mennesker gjør.

### **3.2.2 Metodevalg**

Problemstillingen går ut på å finne ut hva revisorer i praksis gjør når det skal fastsette vesentlighetsgrenser, og hvordan de brukes i revisjonen. Det er derfor menneskelige handlinger som er sentralt i min undersøkelse, da vesentlighetsgrensene fastsettes sterkt påvirket av revisors skjønn. På bakgrunn av dette vil det være mest hensiktsmessig å benytte en kvalitativ metode. Ved bruk av en kvalitativ metode kommer jeg også nærmere objektene (revisorene) som jeg ønsker å studere, og vil få en bedre innsikt i hvilke handlinger de gjør, fremfor en kvantitativ undersøkelse hvor man har avstand til dem.

Fenomenologi er et kvalitativt forskningsdesign, og benyttes til å utforske og beskrive hva personer mener og hvilke erfaringer de har knyttet til et fenomen. Med en slik undersøkelse eller forskning, ønsker man å få en større forståelse og innsikt i andres livsverden. Den fenomenologiske tilnærmingen deles inn i forberedelse, datainnsamling og analyse og rapportering (Johannessen et al., 2004).

Når jeg benytter en kvalitativ metode får jeg også muligheten til å legge føringer på den informasjonen jeg samler inn. Først etter at informasjonen er samlet inn blir den strukturert, kategorisert og sammenlignet. Når det gjøres på denne måten vil jeg få den informasjonen som er relevant for min undersøkelse, og svar på akkurat det jeg spør om (Jacobsen, 2005).

Den kvalitative metoden har også noen sterke og svake sider. Det som er positivt med en kvalitativ metode er at detaljer, nyanserikdom og det unike ved den enkelte informanten er viktig. Metoden vil ofte også ha en høy begrepsgyldighet fordi man ikke benytter faste spørsmål med faste svaralternativer. Svarene fra informantene vil også være nyanserte fordi de kan gi sin egen tolkning og forståelse av det som spørres om. Fleksibilitet er også en sterk side knyttet til metoden, da man underveis i undersøkelsesprosessen kan gå tilbake og endre problemstilling og metode for datainnsamling som følge av at ny informasjon fremkommer (Jacobsen, 2005, s. 129).

Det er også negative sider knyttet til den kvalitative metoden. Metoden er ofte ressurskrevende, og når man har lite ressurser eller tid tilgjengelig kan man bare undersøke få objekter. På den måten kan det føre til at det blir et lite representativt utvalg, og problemer med å generalisere funnene. Datamaterialet som samles inn kan også være veldig ustrukturert, og det kan være lett å miste oversikten når man skal gå gjennom det renskrevne materialet fra f.eks. et intervju. Det er også problemer knyttet til at man kommer for nær informanten slik at man får et så nært ”forhold” at man ikke klarer å være kritisk i refleksjonen av datamaterialet.

Undersøkelseeffekten kan også være et problem når man benytter kvalitativ metode.

Fleksibiliteten som ble tatt opp som en fordel kan også være en ulempe. Når det til stadighet dukker opp ny informasjon kan man føle at man aldri blir ferdig med undersøkelsen, og problemstillingen endres til å bli en helt annen enn man i utgangspunktet hadde tenkt (Jacobsen, 2005, s. 130-131)

### **3.2.3 Metode for datainnsamling**

Når det gjelder valg av metode for å samle inn data finnes det flere alternativer. Zikmund, Babin, Carr & Griffin(2013) lister opp flere ulike metoder som fokusgruppe intervju, dybdeintervju, uformell samtale, semistrukturerte intervju, ordassosiasjoner, observasjon osv.

I min undersøkelse ønsker jeg å benytte dybdeintervju, som er et ”en-til-en intervju” hvor det er en som intervjuer en annen person. I et slikt intervju vil intervjuobjektet bli stilt spørsmål for å få større innsyn i det som studeres. Når man gjennomfører et intervju, åpner det også for at man kan stille tillegsspørsmål dersom noe skulle være uklart, eller om det er noe som trengs å utdypes videre (Zikmund et al., 2013). På den måten kan jeg komme tett inn på revisorene jeg intervjuer, og forhåpentligvis få gode svar på det jeg spør om. Det gir meg også mulighet til å stille tillegsspørsmål dersom noen av svarene skulle være uklare eller må utdypes ytterligere. Jeg synes også det er mer hensiktsmessig å benytte dybdeintervju fremfor f.eks. et gruppeintervju, da dette kan føre til at enkeltes synspunkt kommer tydeligere frem i tillegg til at intervjuobjektene da kan påvirke hverandre. De andre metodene anser jeg heller ikke som like nyttige for å samle inn informasjon til min problemstilling. Jeg mener jeg vil få best mulig innsikt i hvordan de ulike revisorene fastsetter vesentlighetsgrensene dersom jeg intervjuer dem, og de kan fortelle hvordan de gjør dette med egne ord.

Det er noen andre fordeler men også ulemper knyttet til dybdeintervjuet. Fordeler kan være at man får store mengder informasjon fra hver enkelt informant, i tillegg til at man får en god

forståelse av hvorfor uvanlig oppførsel kan forekomme. Ulemper ved bruk av dybdeintervju kan være at resultatene er avhengig av hvordan intervjueren stiller spørsmålene og tolkningen av svarene som informanten gir. Resultatene fra et slikt intervju vil også som nevnt være vanskelig å generalisere i tillegg til at det vil være tids- og ressurskrevende å gjennomføre (Zikmund et al., 2013, s. 141).

### **3.3 Utvelgelse av informanter**

Utvelgelsen av informanter har stor betydning for selve undersøkelsen. Det er viktig å velge noen som har god innsikt i det som faktisk skal undersøkes. Johannesen et al. (2004) definerer prinsipper som skal benyttes ved utvelgelse av enheter. Disse prinsippene er utvalgsstørrelse, utvalgsstrategi og rekruttering.

#### **3.3.1 Utvalgsstørrelse**

Min undersøkelsesmetode er dybdeintervju. I praksis er det ingen begrensninger for hvor mange informanter jeg kan ha, men det vanlige antas å være 10-15 stykker. Det hevdes også at det kan være nødvendig å foreta intervjuer helt til man ikke lenger får ny informasjon fra informantene. Dersom man har begrenset med tid og ressurser kan det være hensiktsmessig med 5-10 intervjuer (Johannessen et al., 2004).

I min undersøkelse har jeg begrenset med tid og kan derfor ikke ha for mange informanter, samt at når undersøkelsen skulle gjennomføres er disse inne i sin mest travle periode av året. Min utvalgsstørrelse er derfor seks revisorer i seks ulike revisjonsselskaper. Disse revisjonsselskapene har også litt ulik størrelse, da jeg ønsker å se på om det er forskjeller i hvordan de fastsetter og bruker vesentlighetsgrensene som følge av størrelse. Det er derfor tre store og tre små revisjonsselskaper som utgjør mine informanter.

#### **3.3.2 Utvalgsstrategi**

Strategien for hvordan jeg velger ut informanter mine er strategisk utvelgelse. Kjentegn ved strategien er at det på forhånd er bestemt hvilke gruppe undersøkelsen rettes mot. Videre må det velges ut hvilke personer i denne gruppen som skal intervjues. Utgangspunktet for valget er

at utvalget skal være hensiktsmessig i forhold til hva som undersøkes (Johannessen et al., 2004).

På forhånd har jeg valgt revisjonsselskaper som den gruppen jeg ønsker å undersøke. Videre har jeg funnet det hensiktsmessig å undersøke selskaper som har ulik størrelse for å se på om det er noen forskjeller i hvordan de benytter vesentlighetskonseptet i revisjonen. Når det gjelder intervjuobjektene må det være noen som har tilstrekkelig med kunnskap og erfaring til å kunne besvare spørsmål om temaet på en tilfredsstillende måte.

### **3.3.3 Rekruttering av informanter**

Det er flere måter man kan rekruttere informanter på. Man kan f.eks. bruke telefonkatalogen, medlems- eller kunderegistre, annonser eller personlig rekruttering (Johannessen et al., 2004).

For å rekruttere mine informanter har jeg benyttet personlig rekruttering. For å komme i kontakt med revisjonsselskapene sendte jeg rundt en e-post med informasjon om min undersøkelse, og spurte om muligheten for om jeg kunne få et intervju med en revisor i selskapet. Av praktiske årsaker ble det valgt revisjonsselskaper som holder til i Agder. Hele prosessen med å rekruttere informantene foregikk på e-post.

Denne måten å rekruttere informantene på var noe problematisk, da det ikke alltid var like lett å få svar. E-postadressene fant jeg på de ulike revisjonsselskaperes hjemmesider, og noen ganger var det kun oppgitt en generell adresse som det ikke var noen som betjente. Etter en del oppfølging fikk jeg til slutt svar fra seks ulike revisjonsselskaper, hvor en revisor kunne stille opp til et intervju. Informantene mine består av revisorer fra tre store revisjonsselskaper som har kontorer over hele landet, og tre mindre lokale revisjonsselskaper.

Til en slik personlig rekruttering via e-post vil det også være noen fordeler og ulemper. Det er en billig måte å komme i kontakt med informantene på, og det var lett å gjøre avtaler med den enkelte revisor når jeg først hadde kommet i kontakt med den jeg skulle intervju. Ulemper kan være at det er vanskelig å få svar, noe jeg fikk oppleve ved enkelte av henvendelsene, og jeg måtte derfor purre på de for å få en tilbakemelding på om de kunne stille opp på et intervju eller ikke. Det var også litt tilfeldig hvem jeg kom i kontakt med hos revisjonsselskapene, og som en følge av dette ble det litt skjev fordeling med tanke på kjønn, da mine informanter kun er menn. Det ble også noe tilfeldig hvilke stilling de ulike informantene hadde i selskapet da

rekrutteringen ble gjort på denne måten, men det absolutte kravet til kapabilitet i form av tilstrekkelig erfaring og kunnskap er uansett ivaretatt.

### **3.4 Datainnsamling**

Som tidligere beskrevet vil jeg benytte meg av kvalitative intervjuer i min undersøkelse. I det videre vil jeg beskrive hvordan gjennomføringen av datainnsamlingen kan være, og hvordan jeg har gjort det i min undersøkelse.

#### **3.4.1 Gjennomføring**

Gjennomføringen av intervjuene kan ha ulik grad av struktur, og hvor tilrettelagt de er på forhånd. Det kan være ustrukturert, delvis strukturert, strukturert, strukturert med faste svaralternativer eller gruppeintervju. Mine intervjuer vil jeg si var semistrukturerte da jeg på forhånd hadde laget en intervjuguide med de overordnede temaene for intervjuet med tilhørende spørsmål. Det var også rom for å stille tilleggsspørsmål dersom noe var uklart eller at jeg hadde behov for at informanten skulle utdype noe nærmere (Johannessen et al., 2004).

En intervjuguide er en liste med temaer og en generell oppstilling av spørsmål som kan være hensiktsmessige under de ulike temaene for intervjuet. Når man har en intervjuguide i et semistrukturert intervju vil det i følge Johannesen et al. (2004) bli en god balanse mellom standardisering og fleksibilitet.

Kort tid før gjennomføringen av intervjuene, sendte jeg informantene en e-post med påminnelse om tidspunkt for intervjuet. Selve intervjuet foregikk ansikt til ansikt på informantenes kontor. Det var lettest og mest praktisk for dem, og på den måten var det et miljø de var kjent i og følte seg trygge i. I og med at vi gjorde intervjuene på revisorenes kontorer kunne det være en viss fare for forstyrrelser, men dette gikk veldig greit og var ikke noe problem.

I innledningen av intervjuene startet jeg med å presentere meg selv, og sa litt om selve temaet for oppgaven. Jeg presiserte også at firmaene kom til å bli anonymisert, slik at det ikke kom frem hvem som hadde sagt hva.

Videre stilte jeg spørsmålene jeg hadde laget ut ifra teorien om temaet, og intervjuguiden var delt inn i tre; planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og avslutningsfasen. Jeg prøvde å følge med på om det var noen spesielle kroppsspråk eller uttrykk som jeg kunne ta med i forbindelse med renskriving av intervjuene, men det var ikke så mye å ta med akkurat her. De var rolige og hadde ikke så veldig mange spesielle uttrykk som var verdt å reflektere over.

Til slutt takket jeg for at jeg fikk mulighet til å intervju dem, og spurte om de hadde noe mer de ville tilføye eller noe de lurte på i forbindelse med intervjuet. Lengden på intervjuene varierte ganske mye etter hvor mye de hadde å si. Enkelte var litt vanskelig å få noe ut av, og jeg måtte stille en del tilleggsspørsmål for å få gode nok svar. Tiden varierte fra det korteste på ca. 25 min til det lengste på en time. I tillegg til dette ble det betydelig etterarbeid i form av transkribering og analyse. Etter at intervjuene var utført, dukket det også opp et tilleggsspørsmål som ble sendt rundt til informantene på e-post som de besvarte.

Dokumenteringen av intervjuet gjorde jeg med en applikasjonen ”smart voice recorder” som jeg lastet ned på min smarttelefon. Før intervjuet sendte jeg rundt en e-post med informasjon om at jeg ønsket å ta opp intervjuet, og informerte om at det kun var til personlig bruk for å få med meg alt som ble sagt. Dette var noe alle informantene godtok, og ingen hadde problemer med dette. Under selve intervjuet hadde jeg også et ark som jeg kunne notere eventuelle stikkord dersom jeg synes det var nødvendig.

Kort tid etter hvert intervju la jeg lydfilen inn på PC, og hørte gjennom dem, for deretter å transkribere hele intervjuet, noe som er å gjøre det muntlige om til skriftlig tekst, før en videre analyse skulle gjøres. Når intervjuet var friskt i minne var det også lettere å skrive det ned og huske eventuelle reaksjoner informantene hadde.

### **3.5 Dataanalyse**

Etter at transkriberingen av intervjuene er gjort, må all teksten kortes mer ned for å kunne foreta en videre analyse. Det kan være vanskelig å få en oversikt over teksten og hvor det er lurt å begynne. For å komme i gang kan det tas utgangspunkt i at det er to hensikter med dataanalysen; tematisk organisere data og analyse og tolkning. Den tematiske organiseringen går ut på å redusere, systematisere og ordne datamaterialet slik at det blir lettere å analysere det, samtidig som den viktigste informasjonen i materialet beholdes. Videre må det analyseres

og se på mulige tolkninger og perspektiver som er i det innsamlede datamaterialet (Johannessen et al., 2004).

Det finnes flere måter å gjøre dette på. I følge Kvale og Brinkmann (2009) kan analysen deles inn i tre, meningskoding, meningsfortetting og meningsfortolkning.

Meningskoding går ut på at man koder og kategoriserer datamaterialet man har fått inn gjennom intervjuene. Koding kan innebære at man setter ett nøkkelord til deler av teksten for deretter å kunne identifisere en uttalelse i forhold til dette. Kategorisering dreier seg mer om at man får et system i all teksten, og får en systematisk konseptualisering av ulike utsagn fra intervjumaterialet. Målet med dette er at man skal utvikle kategorier, som gir en god beskrivelse av det som undersøkes. Man forsøker å finne likheter og forskjeller i datamaterialet til sammenligning. Videre får man en mer konkret koding, og det fører til en metning som gjør at det ikke kan kodes mer (Kvale & Brinkmann, 2009). Kategoriseringen i mine intervjuetekster har blitt gjort noe på forhånd da jeg har delt inn spørsmålene i tre ulike kategorier; planlegging, gjennomføring og avslutning. På den måten kan jeg se på hver enkelt av disse fasene og analysere materialet gjennom disse kategoriene.

Når man kommer til meningsfortetting, gjøres intervjueteksten kortere. De lange setningene gjøres om til kortere setninger hvor man får frem den meningen fra utgangspunktet i intervjumaterialet. Ved gjennomgangen av intervjuetekstene lages da ulike temaer knyttet til setningene og spørsmålene fra intervjuet (Kvale & Brinkmann, 2009). På den måten kan jeg lettere gå tilbake i teksten for å finne det som ble sagt om et spesifikt tema, som f.eks. arbeidsvesentlighet. Jeg gikk gjennom all det nedskrevne intervjumaterialet jeg hadde, og gjorde det kortere, slik at kun de viktigste momentene kom frem. Dette vil senere gjøre det lettere å foreta en nærmere analyse av det innhentede intervjumaterialet.

Til slutt kommer meningsfortolkning. I denne delen skal det foretas en dypere tolkning av det som kommer frem i intervjuene. Det er også viktig å være kritisk i denne delen av analysen. Man må ikke bare se på akkurat det som blir sagt, men også få frem meningsstrukturer og betydningsrelasjoner som man ikke ser med første øyekast (Kvale & Brinkmann, 2009). I forbindelse med dette kan det være nyttig å ta med erfaringer fra kroppsspråk og ansiktsuttrykk for å se hvordan revisorene reagerte på de ulike spørsmålene, men her var det som tidligere nevnt lite å hente.



I tolkningen ser jeg på hvordan de ulike revisorene benytter vesentlighetskonseptet, og sammenligner med det ISA-ene og faglitteraturen sier. I tillegg ser jeg også på om det er noen forskjeller mellom de store landsdekkende selskapene og de mindre lokale selskapene, samt generelle forskjeller mellom dem.

### **3.6 Reliabilitet og validitet**

Når det skal vurderes hvor høy kvalitet undersøkelsen har, ser jeg på hvor pålitelig (reliabil) og gyldig (valid) undersøkelsen min er.

#### **3.6.1 Reliabilitet**

Reliabilitet er hvor pålitelig undersøkelsen er i forhold til det datamaterialet som kom frem i selve undersøkelsen. Det dreier seg om hvilke data som brukes, hvordan datamaterialet ble samlet inn, samt hvordan dataene bearbeides. En kvalitativ metode som min stiller andre krav til reliabilitet enn i en kvantitativ hvor dette er et kritisk punkt. I en kvalitativ metode med intervjuformen slik jeg har brukt, kan reliabiliteten styrkes ved å gi en beskrivelse av hvordan fremgangsmåten i intervjuene var. Den kan også styrkes dersom det legges vekt på kriterium som er hensiktsmessige ved evaluering (Johannessen et al., 2004). I metodekapittelet har jeg beskrevet hvordan selve gjennomføringen av intervjuene har vært, noe som er med å bidra til at reliabiliteten styrkes.

I vurderingen av om resultatene er pålitelige må man også se på om det er noe i selve gjennomføringen av undersøkelsen som har skapt de resultatene som har kommet frem. Det er en viss risiko for at informantene kan utsettes for stimuli og signaler fra intervjueren, som igjen kan føre til at resultatene blir annerledes, dette kalles intervjuereffekt. Situasjonen intervjuet var i kan også være et moment i vurderingen av hvor pålitelig undersøkelsen er. For informanten kan det være best å være i sitt naturlige element, men det vil da være fare for forstyrrelser, mens det i unaturlige omgivelser kan forekomme at informanten blir usikker og man får ikke frem de beste svarene. Dette var ikke noe problem i mine intervjuer. Følgelig må det foretas en avveining av hva som er det beste stedet å gjennomføre intervjuet (Jacobsen, 2005). I et av intervjuene stilte jeg et tilleggsspørsmål som var ganske klart, og det kan være

en mulighet for at informanten endret svar som følge av dette og svaret ble da et resultat av intervjuereffekten.

Et annen årsak til lite pålitelige resultater kan være unøyaktighet i registreringen av data og selve analysen. Dersom man ikke har mulighet til opptak av intervjuet kan det være en viss risiko for at man ikke får med seg all informasjonen. Når datamaterialet skal analyseres kan det også forekomme unøyaktigheter, noe som vil gå utover påliteligheten av undersøkelsen (Jacobsen, 2005). Dette var ikke noe stort problem i min undersøkelse, da jeg tok opp det som ble sagt og det ble forsøkt skrevet ned så korrekt som mulig.

### **3.6.2 Validitet**

Validitet er synonymt med gyldighet og kan deles inn i to. Intern gyldighet er om fenomenet eller det som undersøkes er beskrevet på rett måte, og om de oppfattes på riktig måte. For å teste den interne gyldigheten kan undersøkelsen og konklusjoner kontrolleres mot andre, eller at man selv kan ta en kritisk gjennomgang av resultatene. Den eksterne gyldigheten er om funnene fra undersøkelsen kan generaliseres (Jacobsen, 2005).

I utgangspunktet er ikke hensikten med en kvalitativ metode å generalisere, da utvalget som regel er for lite til å kunne gjøre dette. I en kvalitativ undersøkelse forsøker man heller å utdype begreper og få en generell forståelse av det man undersøker. Det er derfor to ulike måter som resultatene kan generaliseres på, teoretisk generalisering og generalisering av hyppigheten av et fenomen. I en kvalitativ undersøkelse er det den teoretiske generaliseringen som vil være aktuell, da den andre formen er vanskelig å få til i en kvalitativ metode som en følge av for få informanter i utvalget (Jacobsen, 2005).

Når jeg skulle gjennomføre undersøkelsen, hadde jeg på forhånd laget spørsmålene ut ifra teorien jeg hadde på daværende tidspunkt. I etterkant ser jeg at spørsmålene kunne vært stilt på en litt annen måte, og muligens også noen andre spørsmål enn det jeg gjorde. Dette er noe jeg har sett etter hvert som jeg har vært gjennom hele prosessen i form av intervjuer og analyse av funnene, samt at jeg har opparbeidet meg mer kunnskap på området. I tillegg hadde jeg begrenset med tid til rådighet, og hadde derfor ikke mulighet til å gjøre dette på en annen måte i etterkant.

Det kan også være en fare for at jeg har tolket informantenes svar annerledes enn hva de i utgangspunktet hadde tenkt, da det ikke er en absolutt sikkerhet for at man forstår ting på

samme måte. Samtidig kan også spørsmålene jeg stilte tolkes annerledes enn hva jeg hadde tenkt, men da stilte jeg tilleggsspørsmål for å komme inn på det jeg ønsket svar på.

I tillegg har jeg ikke intervjuet tilstrekkelig med informanter til at funnene kan generaliseres fullt ut, men disse gir forhåpentligvis nyttige antydninger til hvordan vesentlighetskonseptet brukes i praksis.

## **Kapittel 4 – Presentasjon og analyse av funn**

I denne delen skal det innhentede materialet presenteres, analyseres og sammenlignes med teorien som tidligere er beskrevet. I tillegg vil jeg se på om det foreligger noen forskjeller blant revisjonsselskapene generelt, eller som følge av størrelse. Det vil også være interessant å se på om det er forskjeller mellom det som er regulert gjennom ISA-ene og teorien i forhold til det som kommer frem gjennom intervjuene.

Analysen blir delt opp på samme måte som intervjuguiden, og har bakgrunn i teorien. Først ønsket jeg litt generell informasjon om hvor lang erfaring revisorene hadde, samt utdanning og deres stilling i selskapet, for å underbygge deres kunnskap på området. På den måten er det også mulig å se på om det er noen forskjeller som følge av erfaring. Det resterende deles inn i planlegging, gjennomføring og avslutning av revisjonen i praksis med tilhørende underpunkter.

### **4.1 Generell informasjon om informantene**

Under kommer det en tabell med litt generell informasjon om informantene. Alle har jobbet med faget en del år, og har derfor god kunnskap til å besvare spørsmål knyttet til vesentlighet i praksis, og hvordan de forskjellige selskapene utfører revisjonen med tanke på vesentlighet.

	<b>Størrelse på selskap</b>	<b>Yrkestittel</b>	<b>Oppdragsansvarlig</b>	<b>Erfaring (år)</b>
<b>Informant A</b>	Stort	Statsautorisert revisor	Nei, håndterer oppdragene selv, men signerer ikke.	10 år i selskapet, i tillegg til noen år i annet selskap.
<b>Informant B</b>	Stort	Statsautorisert revisor	Nei	7 år
<b>Informant C</b>	Stort	Registrert revisor	Nei	14 år
<b>Informant D</b>	Lite	Registrert revisor	Ja	22 år, i tillegg til 6 år i bank.
<b>Informant E</b>	Lite	Registrert revisor	Ja	26 år
<b>Informant F</b>	Lite	Siviløkonom	Nei	15 år

**Tabell 2: Informasjon om informantene**

## 4.2 Planlegging av revisjonen i praksis

I henhold til ISA-320 skal vesentlighetsgrensene fastsettes i planleggingsfasen. Det skal fastsettes en totalvesentlighetsgrense og en eller flere arbeidsvesentlighetsgrenser. Ved fastsettelsen av disse grensene må revisor benytte profesjonelt skjønn, slik at de blir fastsatt på en hensiktsmessig måte. Det er viktig at de ikke settes for lavt, da det kan føre til for mye arbeid for revisor og høye kostnader for kunden. Likevel er det aller viktigste at de ikke settes for høyt, da det kan føre til at eventuelle feil ikke oppdages, som igjen kan føre til at brukerne tar feil avgjørelser på bakgrunn av regnskapet. Dette kan underbygges av informant A som uttaler:

*”Det er klart at det å ha en alt for høy vesentlighetsgrense er definitivt ikke bra, og det er det verste, men å ha en vesentlighet som er alt for lav, så gjør vi jo mye mer jobb enn vi egentlig trenger, det er jo konsekvensen av det. Det er jo ikke et problem for brukerne eller selskapet, det er et problem for oss”.*

#### **4.2.1 Totalvesentlighet**

I forbindelse med den overordnede revisjonsstrategien skal det fastsettes en vesentlighetsgrense på hele regnskapet. Det finnes ingen spesiell guide eller måte dette gjøres på, men ISA-320 angir at ulike referanseverdier kan følges.

##### **4.2.1.1 Funn**

Gjennom intervjuene ønsket jeg å få frem hvilke referanseverdier som ble benyttet og hvordan de valgte de ulike verdiene.

Resultatene viser at det er noe varierende svar på hvilke referanseverdier med tilhørende prosentsatser som ble brukt. De store selskapene har noe forskjellige verdier, mens de tre små har like referanseverdier og prosentsatser, da alle selskapene bruker revisjonsverktøyet Descartes. I Descartes ligger det inne prosentsatser som kan benyttes, og informant D sier også at når det skal foretas et valg av referanseverdi, benyttes det en veiledning gitt i verktøyet.

Referanseverdiene med tilhørende prosentsatser er som følgende:

- Driftsinntekter 0,5-1%
- Bruttofortjeneste 1,5-3%
- Årsoverskudd 5-10%
- Sum eiendeler 0,5-1%
- Egenkapital 5-10%

I tillegg til disse referanseverdiene benytter informant D en absolutt minimumsgrense på 100.000, og på de aller minste selskapene er det den som gjelder.

Blant de store selskapene er det noen flere forskjeller enn hos de små. Informant B kunne ikke gå ut med sine referanseverdier, men uttaler at de i hovedsak ønsker å benytte resultat før skatt for å finne totalvesentlighetsgrensen. I tillegg kommer det frem at ved revisjon av

selskaper på børs er det strengere regler knyttet til vesentlighetsfastsettelsen. Med det menes at det ikke er like stort rom for en skjønsmessig fastsettelse av vesentlighetsgrensen, som hos selskaper utenfor børs. Som en følge av dette har jeg bare verdiene fra informant A og C.

Informant A har også strengere regler ved fastsettelsen av totalvesentlighetsgrensen når selskapet som revideres er på børs, eller om det er store offentlige selskaper med allmenn interesse. De ulike referanseverdiene for henholdsvis informant A og C fremkommer i tabellen under.

<b>Informant A (børs)</b>	<b>Informant C</b>
Resultat før skatt opp til 10% (opp til 5%)	Resultat før skatt 3%-10%
Inntekter/kostnader opp til 2% (opp til 1%)	Inntekter 0,5-2%
Eiendeler opp til 2% (opp til 0,5-1%)	Totale eiendeler 1-2%
Netto eiendeler opp til 1,75% (opp til 0,5%)	

**Tabell 3: Referanseverdier store selskaper**

Totalvesentlighetsgrensen kan fastsettes på ulike måter. Man kan konsekvent velge en bestemt referanseverdi eller man kan benytte andre metoder. Det aller viktigste er at det benyttes skjønn, slik at den fastsatte grensen er tilpasset selskapet som skal revideres.

Hvilke referanseverdier revisorene benytter ved fastsettelsen av totalvesentlighetsgrensen varierer en del. For de fleste er skjønnet viktigst, men enkelte velger også en spesifikk referanseverdi som grunnlag for fastsettelsen. Informant E uttaler i forbindelse med dette:

*”Det jeg kanskje bruker mest er egenkapitalen. Det synes jeg egentlig er fornuftig, og bruker den mye.”*

Informant A og B representerer store selskaper og benytter ofte resultat før skatt som grunnlag for vesentlighetsgrensen. Informant A har mulighet til å benytte andre referanseverdier, men referanseverdien for resultat før skatt skal alltid beregnes i tillegg. Han uttaler videre at dersom resultat før skatt gir en mye lavere grense, skal det argumenteres for bruk av den andre grensen. Videre sier han at det er viktig å sette seg inn i hvilke type selskap som revideres, og om det er et selskap som i utgangspunktet skal tjene penger, eller om det er

et selskap som driver med forskning og utvikling. Et selskap som driver med forskning og utvikling vil gjerne gå med underskudd de første årene, og da er for eksempel resultat før skatt en dårlig målestokk for vesentlighetsgrensen.

Begge informantene benytter også gjennomsnittberegninger dersom resultatene svinger veldig fra år til år. Dette samsvarer med det Eilifsen m.fl. har beskrevet i litteraturen (Eilifsen et al., 2014).

Generelt er det mye skjønn som benyttes, noe som særlig gjelder informant C og F. Begge er veldig opptatt av at skjønn skal veie tyngst i fastsettelsen av totalvesentlighetsgrensen, og informant C uttaler:

*”For min del skuer jeg til referanseverdiene. Jeg bruker det mer som en sånn indikasjon, også trekker jeg inn andre forhold hele tiden som gjør at mitt profesjonelle skjønn veier tyngst.”*

Noe av det samme gjelder for informant F, da han ofte setter en totalvesentlighetsgrense som er høyere enn det som er beregnet ved hjelp av referanseverdiene. Han uttaler videre at det å fylle ut feltene med referanseverdier mange ganger ikke er særlig meningsfylt. Det viktigste blir å tenke på definisjonen av vesentlighet, og hvor grensen går for at brukerne tar en annen avgjørelse enn de ville gjort dersom de ikke ble oppmerksomme på feilen. Informant D på sin side, holder seg mye til veiledningen fra Descartes, men tar en vurdering på hver enkelt kunde for å finne den grensen som passer best.

#### **4.2.1.2 Betraktninger**

I og med at det ikke er noen konkrete regler knyttet til hvordan totalvesentlighetsgrensen fastsettes vil det bli slike forskjeller som jeg har funnet. To av de store selskapene har likheter i form av at de hovedsakelig benytter resultat før skatt. Hos de andre er det skjønn som veier tyngst, og referanseverdiene blir mer som en hjelp til å komme i gang, med unntak av informant E som ofte velger egenkapitalen. Selv om to av de store selskapene hovedsakelig holder seg til resultat før skatt, er det absolutt rom for skjønn i tillegg.

Når det gjelder de skjønnsmessige vurderingene i forbindelse med valg av referanseverdier, sier ISA-320 at det skal tas hensyn til elementene og omstendighetene rundt regnskapet. Dette kan for eksempel være spesielle brukerinteresser knyttet til bestemte poster, hvilke type enhet det er snakk om, eierstruktur, finansiering osv.



Det som gjentar seg blant revisorene i forbindelse med dette er brukerinteressene og selskapets finansieringsmåte. Alle mine informanter setter seg inn i hvem brukerne av regnskapet er på en eller annen måte, som f.eks. gjennom samtaler med selskapets ledelse. Dette gjøres for å få en god forståelse av selskapet som skal revideres. I tillegg ser mange av revisorene på hvilke måte selskapet er finansiert på, for å kunne fastsette en så riktig grense som mulig. Tre av informantene uttaler at dersom selskapet har en høy egenkapital kan vesentlighetsgrensen trygt settes høyere enn hvis det hovedsakelig er lånefinansiert.

Ut i fra mitt inntrykk fra intervjuene setter revisorene seg godt inn i selskapet som skal revideres, og følgelig er kravene i ISA-ene tilfredsstillende. Noen av revisorene kommuniserte også den fastsatte vesentlighetsgrensen med selskapene.

#### **4.2.1.3 En for mekanisk beregning?**

Når referanseverdier skal beregnes, kan det være en fare for at revisorene glemmer det profesjonelle skjønn, og kun baserer vesentlighetsgrensen på verdiene de får. Jeg ønsket derfor å undersøke hvilken oppfatning de hadde i forhold til dette, og om de synes fastsettelsen er for mekanisk, eller om de får brukt skjønn tilstrekkelig.

Som antatt er svarene noe varierende, da de vil være veldig personavhengige, og de forskjellige selskapene kan ha ulike metodikk. De aller fleste mener at de får brukt skjønn godt nok. Den mest kritiske er nok informant C som mener at det er et forbedringspotensial på området. Informant F mener også at det generelt i Norge antageligvis fastsettes for mekanisk, men at han selv synes han utøver tilstrekkelig skjønn. De andre mener at det gjøres greie beregninger av vesentlighetsgrensene, og at det ikke er for mekanisk. Typisk er nok informant B som uttaler:

*”Jeg føler ikke det er mekanisk, og har absolutt mulighet til å bruke skjønn. Også er det jo alltid sånn at det er en fordel at du ikke bare kan bruke skjønn, og jeg er på ingen måte bekymret rundt det. Vi har mulighet til å gjøre litt, men vi har også ganske strenge rammer for hvordan vi forholder oss på minimum”.*

På den annen side uttaler informant A at det kan være litt både og om den fastsettes for mekanisk eller ikke. Referanseverdiene skal ikke være for styrende til at skjønn blir fraværende, samtidig som referanseverdiene mange ganger gir greie tall å revidere ut ifra.

Ut i fra disse svarene vil jeg si at de fleste av mine informanter synes selv de fastsetter vesentlighetsgrensen på en god måte, og at de får brukt det profesjonelle skjønnet i vurderingen. Enkelte er nok mer kritiske enn andre, noe som kan ha sammenheng med erfaring.

#### ***4.2.1.4 Settes totalvesentlighetsgrensen for høyt eller lavt i planleggingen?***

Et annet forhold jeg ønsket å undersøke var om revisorene synes at vesentlighetsgrensen generelt settes for høyt eller for lavt i planleggingen. Hvis den settes for lavt risikerer de å gjøre mer arbeid enn nødvendig, og revisjonen kan bli unødvendig dyr for kunden. På den annen side kan den settes for høyt, noe som kan føre til at mulige feil ikke oppdages.

På dette spørsmålet er det informant A og B som mener at den settes på en grei måte, hverken for høyt eller for lavt. Informant B uttaler blant annet på spørsmålet:

*”Da skyter vi oss selv litt i foten, så jeg føler ikke det.”*

De fire andre informantene er nokså samstemte i at vesentlighetsgrensen har en tendens til og settes for lavt. Informant C mener dette kan ha en sammenheng med at man gjerne henger seg litt vel mye opp i referanseverdiene. På den annen side uttaler informant F at den tidligere ble satt for lavt, men at det med årene har blitt bedre. Han uttaler videre at:

*”Jeg har vært tilhenger av at hvis man skal følge ordlyden i standarden, må man rett og slett være litt tøff og sette vesentlighetsgrensen høyere.”*

Informant E mener at vesentlighetsgrensen bør settes helt opp til det nivået hvor det vil være et problem at regnskapet er vesentlig feil. I noen tilfeller settes vesentlighetsgrensen så lavt at en feil på det nivået ikke har noen konsekvens for brukernes avgjørelser. Hvis man reviderer med utgangspunkt i en veldig lav vesentlighetsgrense, blir det høy kostnad på revisjonen og regnskapsavleggelsen i forhold til de gevinstene man oppnår.

I forbindelse med dette kan det være aktuelt å trekke inn revisorenes erfaring på området. Det er interessant å se at de to informantene med ”minst” erfaring, er de som synes den fastsettes på en hensiktsmessig måte. De fire med mest erfaring er noe mer skeptiske, og mener den settes for lavt. Det kan synes som at jo mer erfaring revisorene får, jo mer kunnskap har de på området, og ser derfor lettere når vesentlighetsgrensen trygt kan settes høyere enn de som har mindre erfaring.

#### **4.2.2 Særskilte vesentlighetsgrenser**

Dersom revisor forventer at det foreligger særlige omstendigheter knyttet til en eller flere transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger, skal det i henhold til ISA-320 pkt. 10, fastsettes egne vesentlighetsgrenser for disse, dersom man antar at det har betydning for brukerne av regnskapet (DnR, 2010c).

Dette er noe som gjøres i ulik grad av informantene. Den som er klarest på at dette ikke brukes er informant D som ser lite behov for det, og bruker det sjelden. Revisorene som representerer de tre store selskapene uttaler at det tas en vurdering, men at det sjelden brukes i praksis, eventuelt kun i enkelte tilfeller. Både informant A og C trekker frem dette med skatt og avgift som viktig, og at feil vurderes i forhold til dette. Videre uttaler informant C angående særskilte vesentlighetsgrenser:

*”I praksis hos meg varierer nok dette litt i forhold til om jeg angir dette særskilt i revisjonsdokumentet eller om jeg har dette i bakhodet når jeg reviderer denne særskilte posten”.*

Informant F på sin side fastsetter sjelden særskilte vesentlighetsgrenser, men i enkelte tilfeller kan det være behov, men som sagt er det sjelden det gjøres i praksis. Hvis det gjøres, er grunnlaget for fastsettelsen basert på skjønn og samtaler med brukerne av regnskapet, hovedsakelig aksjonærene. I tillegg vurderes også feil i forhold til skatt og avgift, noe informant E også trekker frem som en særskilt vesentlighetsgrense. Han uttaler videre at det i enkelte tilfeller kan oppstå et behov for særskilte vesentlighetsgrenser som for eksempel i forbindelse med oppkjøp. Grunnlaget for fastsettelsen er regelverket for hva som kan aksepteres av feil i forbindelse med skatt og avgift, hvis ikke er det brukernes forventninger og skjønn.

Svarene informantene gir, viser at de tar hensyn til dette med særskilte vesentlighetsgrenser, men at det er sjelden de fastsettes. Unntaket er skatt og avgift som trekkes frem som en slik særskilt vesentlighetsgrense.

#### **4.2.3 Arbeidsvesentlighet**

ISA-320 krever at det fastsettes en eller arbeidsvesentlighetsgrenser som er lavere enn totalvesentlighetsgrensen, som operasjonelle vesentlighetsgrenser. Grunnlaget for grensene skal også i følge standarden være revisors skjønn. Revisor skal opparbeide seg en forståelse

av selskapet gjennom risikovurderingshandlinger og tidligere revisjon av selskapet. Utgangspunktet er hvilke forventninger revisor har til feilinformasjonen i regnskapet.

Alle informantene fastsetter arbeidsvesentlighet med utgangspunkt i totalvesentlighetsgrensen. Informant B vil heller ikke her gå ut med sine intervaller og prosentsatser, men uttaler at ved fastsettelsen av vesentlighet har de to mindre vesentlighetsgrenser som er en andel av totalvesentlighetsgrensen. Disse grensene tolker jeg til å være arbeidsvesentlighet og grense for ubetydelige feil.

De andres arbeidsvesentlighetsgrenser fremkommer i tabellen under:

<b>Informant</b>	<b>Arbeidsvesentlighet</b>
A	50-75% ( kan godta opp til 90%)
B	Kan ikke uttale seg
C	50-75% (gjærne 75%)
D	50%
E	70%
F	50-75%

**Tabell 4: Arbeidsvesentlighet**

Igjær er det skjønnessmessige vurderinger som må tas. Dersom man forventer mye feil i regnskapet settes arbeidsvesentlighetsgrensene lavere enn hvis man forventer mye feil. Informant A uttaler at på såkalte lavrisikokunder kan arbeidsvesentlighetsgrensene settes helt opp i 90% av totalvesentlighetsgrensen.

Eilifsen angir i litteraturen at arbeidsvesentlighet gjærne er mellom 50-75%, noe som samsvarer godt med mine funn (Eilifsen et al., 2014). I tillegg stemmer mine funn også godt overens med resultatene han og Messier fant i sin undersøkelse i USA i 2013. De fant ut at arbeidsvesentlighet hovedsakelig fastsettes til 50-75% av totalvesentlighetsgrensen og at et selskap var helt opp i 90% (Eilifsen & Messier, 2013). Alle mine informanter har grenser mellom 50-75% som et utgangspunkt, og foretar deretter et konsekvent valg innenfor dette, eller legger seg i intervallet. Informant C,D og E er ganske konsekvente i valg av

arbeidsvesentlighetsgrenser, mens informant A og F tar noe mer skjønnsmessige vurderinger i forbindelse med fastsettelsen, men tar utgangspunkt i intervallet.

I artikkelen til Andersen og Eilifsen (2010) omtales forskjellen mellom totalvesentlighet og arbeidsvesentlighet som en ”buffer”, for å dekke ukorrigerte og uoppdagede feil. Jeg ønsket derfor å spørre mine informanter om de synes det var nyttig med en slik buffer eller ikke.

De aller fleste mente at det var nyttig, da de ikke hadde noe sikkerhet for at det som ikke ble undersøkt er uten feil. Noen mente også at det var ulik grad av nytthet i forhold til om det var store eller små selskaper som ble revidert. Blant annet uttaler informant C at på små oppdrag føler han at han har kontroll, mens på større oppdrag kan det være mer nyttig med en sikkerhetsmargin.

Informant D er derimot noe mer kritisk til arbeidsvesentlighetsgrensene, og mener at de ofte fastsettes bare fordi ISA-ene krever det.

Igjen er det noen ulike meninger blant revisorene. Slik jeg tolker informantenes svar, mener alle at denne bufferen er nyttig til en viss grad, selv om noen er mer tilhenger av arbeidsvesentlighet enn andre.

#### ***4.2.3.1 Praktisk bruk av arbeidsvesentlighet***

I planleggingen av revisjonen kan arbeidsvesentlighetsgrensene brukes for å vurdere hvilke regnskapsposter som er nødvendig og hensiktsmessig å se på. Dette er noe som er utbredt blant de tre store revisjonsselskapene, som opplyser at arbeidsvesentlighet brukes til dette formålet. Med bakgrunn i fastsatt arbeidsvesentlighet, tar de stilling til hvilke poster som er nødvendig å ta en nærmere vurdering av. I forbindelse med dette uttaler informant C at de i etterkant også tar en gjennomgang av postene de har tatt bort for å se om det har vært noen spesielle bevegelser på disse som gjør at de bør undersøkes likevel. Han uttaler videre at i forbindelse med dette er det viktig å bruke skjønn, og hvis det er usikkerhet knyttet til posten, må den likevel revideres.

Informant B tar ikke nødvendigvis bort regnskapsposten i første omgang, men tar en vurdering av i hvilken grad det er nødvendig å se på den.

I vurderingen om regnskapsposten kan tas ut eller ikke, ser også informant A på om posten historisk sett har inneholdt feil. Hvis ikke den har det, ”scopes” den helt ut av revisjonen. Det samme gjelder hvis regnskapsposten er uten store eller ulogiske bevegelser.

De aller fleste revisorene mener at arbeidsvesentlighetsgrensene er nyttige i revisjonen, men enkelte er litt mer kritiske enn andre. Den mest kritiske er nok informant F, som mener at de ikke er spesielt nyttig, og ikke bruker de spesielt mye. Det samme gjelder til en viss grad informant D. Han uttaler at de har nytte i forbindelse med at den kan være en hjelp til å fokusere på de riktige postene i regnskapet, men at det ikke hovedsakelig er arbeidsvesentlighetsgrensene som benyttes mest under selve revisjonen.

Funnene viser at arbeidsvesentlighetsgrensene har noe ulike nytte blant revisorene, og brukes ulikt i planleggingsfasen. De tre store selskapene bruker den for å se på hvilke regnskapsposter som må revideres, mens de små selskapene bruker den i mindre grad. Informant D bruker også til en viss grad arbeidsvesentlighetsgrensene til å finne ut hvilke poster i regnskapet han skal fokusere på i planleggingsfasen.

Hovedsakelig er det informantene fra de tre store revisjonsselskapene som bruker arbeidsvesentlighet aktivt i planleggingsfasen, samt informant D til en viss grad. De andre informantene bruker den mer i gjennomføringen av revisjonen, men også her i ulik grad. Tabellen under viser hvem av informantene som bruker arbeidsvesentlighet i planleggingsfasen.

<b>Informant</b>	<b>Planleggingsfasen</b>	<b>Brukes til å ”scope” ut poster</b>
A	X	X
B	X	Til en viss grad
C	X	X
D	Til en viss grad	Til en viss grad
E		
F		

**Tabell 5: Bruk av arbeidsvesentlighet i planleggingen**

#### 4.2.4 Grense for ubetydelige feil

I planleggingsfasen fastsettes en grense for ubetydelige feil, som f.eks. kan være 10% av totalvesentlighet eller arbeidsvesentlighet. Igjen er det skjønn som legges til grunn, og det må foretas en vurdering i hvert enkelt tilfelle. Resultatene fra informantene fremkommer i tabellen under:

<b>Informant</b>	<b>Grunnlag</b>	<b>Prosent</b>
A	Totalvesentlighetsgrensen	5-10%
B	Kan ikke uttale seg	Kan ikke uttale seg
C	Kronebeløp	5.000-10.000
D		Ingen prosent, kommer an på posten det gjelder.
E	Totalvesentlighetsgrensen	10%, ikke lavere enn 10.000
F	Totalvesentlighetsgrensen	10%

**Tabell 6: Grense for ubetydelige feil**

Revisorene benytter relativt like beløp/prosent i fastsettelsen av grensen for ubetydelige feil. Informant D uttaler at dette beløpet ikke er konsekvent satt, men kommer mye an på hvilke regnskapsposter det er snakk om. På f.eks. skatt og avgift fastsettes en lavere grense enn på andre poster.

#### 4.2.5 Oppsummering

I planleggingsfasen skal det beløpsfestes totalvesentlighetsgrense, eventuelle særskilte vesentlighetsgrenser, arbeidsvesentlighetsgrenser og grense for ubetydelige feil.

Totalvesentlighetsgrensen har ulikheter i fastsettelsen i forhold til størrelse på revisjonsselskapet, da alle de tre små selskapene benytter revisjonsverktøyet Descartes, mens de tre store har egen metodikk.

Alle informantene er enig i at skjønn er viktig i vesentlighetsfastsettelsen, selv om noen av dem bruker referanseverdiene mer mekanisk enn andre.

Arbeidsvesentlighet fastsettes av alle med utgangspunkt i totalvesentlighetsgrensen, og ligger mellom 50-75% hos de fleste. I forbindelse med vesentlighetsfastsettelsen trekker informantene frem brukerinteresser og finansieringsmåte som momenter i vurderingen av hvor grensen bør ligge.

I praksis brukes arbeidsvesentlighetsgrensene noe ulikt av revisorene. De store selskapene bruker de i planleggingen til å ta bort regnskapsposter de ikke trenger å se på, mens to av de små egentlig ikke bruker den så mye. Hos de små selskapene er det noe mindre anvendelse, men det kommer frem at de bruker den nok mer enn de tenker over.

I forbindelse med fastsettelsen av totalvesentlighetsgrensen er det fire av revisorene som mener at den trolig settes noe lavt i planleggingsfasen, i tillegg til at det er noe uenighet om den er for mekanisk. Hovedsakelig mener de fleste at de bruker skjønnet godt nok i fastsettelsen.

Grensen for ubetydelige feil varierer noe, da enkelte bruker kronebeløp eller tar en vurdering ved hver enkelt post. Det som går igjen er at det benyttes en grense på rundt 10% av totalvesentlighetsgrensen hos halvparten av informantene.

### **4.3 Gjennomføring av revisjonen i praksis**

Revisjonsstandardene sier lite om hvordan vesentlighetskonseptet skal brukes i selve revisjonen. ISA-ene omhandler flest retningslinjer om hvordan revisjonen skal planlegges, samt vurderingen av feil i konklusjonsfasen. Gjennom intervjuene har jeg derfor forsøkt å få et innblikk i hvordan dette faktisk gjøres i praksis, og hvordan arbeidsvesentlighetsgrensene benyttes gjennom revisjonen etter at planleggingen er gjennomført.

#### **4.3.1 Fastsettelsen av utvalg**

I henhold til ISA-330 kombineres test av kontroller med substanshandlinger når det gjennomføres tester av regnskapsmaterialet. Jeg ønsket derfor å spørre revisorene om de benyttet totalvesentlighet eller arbeidsvesentlighet når de fastsatte utvalget for testene.

I forbindelse med test av kontroller opplyser informant A og B at det ikke vil være relevant å benytte verken totalvesentlighet eller arbeidsvesentlighet for å fastsette utvalg. Grunnen til



dette er at de kun tar tester for å sjekke at kontrollene selskapet har utviklet fungerer slik de skal. Det vil derfor være mer relevant i forbindelse med substanshandlinger. Ved substanshandlinger bruker informant A arbeidsvesentlighet som grunnlag for detaljtestene. I forbindelse med dette uttaler han at de jevnt over setter akseptabelt avvik lik arbeidsvesentlighet på en gitt regnskapspost hvor detaljtester utføres. Det maksimale avviket som kan aksepteres er derfor arbeidsvesentlighet. Informant B først bruker arbeidsvesentlighet for å bestemme hvilke regnskapsposter som skal dekkes, og deretter totalvesentlighetsgrensen for å fastsette utvalget.

Når det gjelder informant C, har han ingen bestemt strategi, og opplyser at de sliter litt med test av kontroller og fastsettelsen av utvalg, men i praksis benyttes arbeidsvesentlighet. Informant F bruker også arbeidsvesentlighet i forbindelse med substanshandlinger og uttaler følgende:

*”Det blir arbeidsvesentlighetsgrensen. For det kan som sagt være andre feil også, som vi har snakket om, og da blir det litt farlig og bare bruke totalvesentlighetsgrensa og måle opp mot den. Der har du et eksempel igjen, jeg bruker den kanskje mer enn jeg tenker over. ”*

Her kommer det altså frem at selv om informant F i utgangspunktet er noe kritisk til arbeidsvesentlighetsgrensene, så bruker han de mer enn han tenker over.

For informant D og E er det hovedsakelig totalvesentlighetsgrensen som benyttes ved fastsettelsen av utvalg til substanshandlinger. Ved test av kontroller bruker informant D et tilfeldig utvalg, mens informant E bruker en veiledning han har fått på et kurs fra revisorforeningen, for hvor mange tester som må gjennomføres for hver enkelt kontroll som testes.

Ved fastsettelsen av utvalg i forbindelse med test av kontroller og substanshandlinger er det ikke noe mønster i hva revisorene foretar seg. Det er ikke slik at de store gjør en ting, og de små gjør noe annet, eller et tydelig skille mellom bakgrunn og erfaring. Disse resultatene viser at det er mye skjønn i forbindelse med vesentlighetskonseptet og at to personer kan tolke ting ulikt. I tillegg kan det være en mulighet for at revisorene ikke har et helt bevisst forhold til begrepet og anvendelsen av det.

Med unntak av informant A og B, og muligens F som er noe usikker, er det ingen som bruker arbeidsvesentlighet når de fastsetter utvalg, noe som kan skyldes at ISA-ene er svært lite konkrete og utydelige på sammenhengen mellom fastsettelsen i henhold til ISA-320 og

fastsettelsen av utvalgstørrelse i henhold til ISA-500 Revisjonsbevis og ISA-530 Stikkprøver i revisjonen.

<b>Informant</b>	<b>Test av kontroller</b>	<b>Substanshandlinger</b>
A	Verken arbeidsvesentlighet eller totalvesentlighet	Arbeidsvesentlighet
B	Verken arbeidsvesentlighet eller totalvesentlighet	Totalvesentlighet
C	Ingen bestemt strategi	Ingen bestemt strategi
D	Tilfeldig utvalg	Totalvesentlighet
E	Veiledning fra revisorforeningen	Totalvesentlighet
F	Ingen bestemt strategi	Arbeidsvesentlighet

**Tabell 7: Grunnlag for fastsettelsen av utvalg**

#### **4.3.2 Når nye forhold oppstår**

I henhold til ISA-320 pkt. 12 skal totalvesentlighetsgrensen revurderes når nye forhold eller situasjoner oppstår, som tilsier at det burde vært en annen grense. Det samme gjelder tilhørende arbeidsvesentlighet.

Informant A uttaler at dersom tallene og beregningsgrunnlaget endres, endres også totalvesentlighetsgrensen. Noen ganger argumenteres det for at den opprinnelige totalvesentlighetsgrensen opprettholdes videre i revisjonen.

Et forhold som kan føre til at totalvesentlighetsgrensen må endres er i følge informant B at resultater som ble lagt til grunn ved planleggingen ikke stemmer med det virkelige resultatet. Årsaken til dette er at planleggingen på de store kundene gjerne gjøres på høsten, og da er ikke regnskapet ferdig. Jeg tolker svaret hans dit hen at de benytter prognoser og eventuelt budsjetter for de siste månedene for å komme frem til en rimelig vesentlighetsgrense. Med bakgrunn i dette kan beregningsgrunnlaget bli annerledes, og en annen grense må legges til grunn. I tillegg uttaler informant F at dersom det blir aktuelt med oppkjøp underveis i revisjonen, og det gir en annen brukerinteresse, settes totalvesentlighetsgrensen lavere.

Informant C og D tar også en samlet vurdering ved slutten av revisjonen for å kontrollere at grensen som er brukt er hensiktsmessig.

Alle mine informanter følger kravet om revurdering. Den endres i noe ulik grad, men alle tar en ny vurdering.

#### **4.3.3 Klart ubetydelige feil**

ISA-450 veiledningspunkt A2, angir at dersom det er usikkerhet om en feil er klart ubetydelig eller ikke, skal den vurderes som ikke klart ubetydelig.

Da jeg stilte revisorene spørsmålet om hvordan de ville vurdere en feil hvor det var knyttet usikkerhet til om den var betydelig eller ikke, er det ingen som direkte svarer at den vurderes som ikke klart ubetydelig. Unntaket er informant E som sier at han pleier å trekke feilen med seg videre til konklusjonsfasen. Jeg tolker derfor svaret hans slik at den vurderes som ikke klart ubetydelig, da den trekkes med videre.

På spørsmålet svarer alle revisorene fra de tre store selskapene at de ser på om dette dreier seg om en vurdering (estimat) som ledelsen har gjort, eller om det er en konkret feil. Det vil gi ulikt resultat dersom det dreier seg om et estimat fremfor en konkret feil.

Informant C og F uttaler videre at de vurderer feilen opp mot skatt og avgift, og hvilke konsekvens feilen har i den forbindelse. I tillegg ønsker informant D og F å sjekke mer for å se om det er andre feil, men informant D sier også:

*”Altså når du finner en feil så vet du jo hvor stor feilen er, også vet du jo egentlig om den er ubetydelig eller ikke når du ser den opp mot vesentlighetsgrensen. Men når du er ute hos kunden så sier du ifra om at her er det en feil på 30.000, rett den, selv om den kanskje er ubetydelig sånn sett, men du retter likevel.”*

Spørsmålet om hvor skillet mellom ubetydelige og ikke ubetydelige feil går ble av informantene tolket noe annerledes enn jeg hadde tenkt. Svaret var i utgangspunktet ganske selvsagt, da feilen ved usikkerhet skulle vurderes som ikke klart ubetydelig. På den annen side trekker tre av revisorene frem at det kan dreie seg om et estimat som ikke gjør svaret så selvsagt likevel. På dette området er det også mye skjønn blant revisorene, som gir noe ulike svar. Dette viser at ISA-ene ikke kan brukes så slavisk som kanskje tenkt i enkelte tilfeller.

Det vil være momenter for og i mot i denne sammenhengen, og alle sider ved feilen må vurderes.

Det alle revisorene er enige om er at i de aller fleste tilfeller ønsker selskapene å rette opp i feilene de finner.

#### **4.3.4 Svakheter ved bruk av vesentlighetsgrenser**

Da revisorene er pålagt å bruke vesentlighetskonseptet gjennom hele revisjonen, synes jeg det ville være interessant å finne ut om de mener det er noen svakheter ved bruken av det.

Informant B og E er de mest positive til vesentlighetsgrensene, og mener at det ikke er noen særlige svakheter. Dersom det skulle være noen, mener informant B at det ikke er knyttet til hvordan den fastsettes, men hvordan de brukes. Videre uttaler han at i gjennomføringen ser de nok heller på for mye enn for lite, noe som kan være en svakhet. Jeg legger merke til hans uttalelser her, da han på spørsmålet om vesentlighetsgrensen settes for lavt i planleggingen, svarte nei. Det han trekker frem som en svakhet er nettopp dette at de ser på for mye, som er et resultat av at vesentlighetsgrensen settes for lavt.

En av hans uttalelser i forbindelse med dette var:

*”Jeg tror policyen er ganske okei, men så må vi lære oss å bruke den ordentlig. Da er det nok at vi ikke er flinke nok til å ta vekk det vi ikke burde sett på i det hele tatt. Jeg tror åpenbart vi ser på for mye enn at vi ser på for lite. Det er jeg helt sikker på i det store og det hele”.*

Det kan tolkes slik at han i planleggingen setter total- og arbeidsvesentlighetsgrensene relativt høyt, men i praksis revideres det etter lavere grenser.

Informant F har på sin side har ikke så mange svakheter å trekke frem, til tross for at han var noe kritisk til blant annet arbeidsvesentlighet. Det han trekker frem som en svakhet kan være at det gjerne settes et tall som grense, men at vurderingen blir annerledes i et enkelt tilfelle.

De andre informantene ser enkelte svakheter med bruken av vesentlighetsgrensene.

Kompetansen blant revisormedarbeiderne er noe informant A trekker frem som en svakhet. I noen tilfeller har ikke den enkelte nok erfaring og kompetanse til å sette en god nok grense, men at de generelt har blitt flinkere. Han opplyser også at de nå har blitt flinkere til å konsentrere seg mer om regnskapsposter og ikke saldobalansen, og konto for konto som tidligere. Tidligere så de ikke på hvilke konto som inngår i regnskapslinjen.

Svakheter informant C trekker frem, er at de ikke ser nok på hva som skjuler seg bak saldoene. Hvis de bruker arbeidsvesentlighetsgrensene til å ta bort en saldo, kan det i noen tilfeller bli feil. Selv om saldoen ikke nødvendigvis er så stor, kan det ha skjedd viktige ting der gjennom året.

Informant D mener at det kan være en svakhet at brukerne har ulike oppfatninger av hva som er vesentlig, og at han som revisor prøver å fastsette grenser ut ifra hva han tror brukerne mener er vesentlig. Flere brukere av samme regnskap kan derfor ha en ulik oppfatning av hva som er vesentlig. Dette samsvarer også med forskning på området, hvor brukerne har den laveste vesentlighetsgrensen, regnskapsføreren den høyeste, mens revisor ligger omtrent mellom dem (Eilifsen & McKee, 1999).

Det fremkommer i intervjuene også forskjeller på hvem de oppfatter som de viktigste brukerne. Noen anser selskapet som bruker, andre aksjonærer og f.eks. banker.

#### **4.3.5 Oppsummering**

I forbindelse med fastsettelsen av utvalg er det ikke noe mønster som går igjen blant revisorene i om de bruker totalvesentlighet eller arbeidsvesentlighet. Hovedsakelig brukes vesentlighet kun ved substanshandlinger og ikke ved test av kontroller.

Hvis det er usikkerhet om en feil er ubetydelig er det ikke sammenheng mellom deres uttalelser og det ISA-ene regulerer. Det er kun informant E som trekker feilen med seg videre til avslutningsfasen, mens de andre tar forskjellige vurderinger for å undersøke hva slags feil det er snakk om, og hvilke betydning den har.

Det trekkes også frem enkelte svakheter med bruken av vesentlighetsgrensene i praksis. Informant B mener de ser på for mye i gjennomføringen. Det trekkes også frem svakheter som at kompetansen hos medarbeiderne ikke er god nok, at det ikke sees på hva som faktisk skjuler seg bak en saldo, og at det er forskjellige oppfatninger av hva som er vesentlig hos brukerne av regnskapet, revisor og regnskapsfører.

## 4.4 Avslutning av revisjonen i praksis

Når selve gjennomføringen av revisjonen er gjort, skal den avsluttes, for deretter konkludere på om regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon. Til slutt skrives revisjonsberetningen. Feilinformasjonen som er identifisert under gjennomføringen av revisjonen, samt eventuell ikke-korrigert feilinformasjon, skal vurderes i henhold til ISA-450, og revisor skal ta et standpunkt til hvilke virkning det har på regnskapet.

### 4.4.1 Vurdering av feilinformasjon

I avslutningsfasen skal revisor vurdere hvilke virkning feilinformasjonen har på regnskapet, både den korrigerede og den ikke-korrigerede. Det skiller også mellom faktisk, skjønsmessig og projisert feilinformasjon.

Feil revisor finner kan være å anse som ubetydelige, slik at den ikke tas med videre i revisjonen, eller den kan være av en slik størrelse at den ikke er klart ubetydelig. Hvis feilen ikke er klart ubetydelig, må revisor rapportere den til ledelsen, og det vil være opp til dem om de ønsker å rette den. Jeg spurte derfor mine informanter om hva de gjorde dersom ledelsen ikke ønsket å rette eventuelle feil.

Alle mine informanter er enige om at det er størrelsen på feilen/feilene som er avgjørende for om det skal gjøres noe mer i forbindelse med feil som ledelsen ikke ønsker å korrigere. Samtlige revisorer legger også i dette tilfellet vekt på kommunikasjon med ledelsen, enten i form av at feilen/feilene listes opp for dem, eller som informant E sier, i et nummerert brev.

Videre opplyser informant B at det tas en vurdering av hvilke konsekvens feilene får for brukerne, eksempelvis hvilke betydning det har for egenkapitalen i selskapet. Informant C trekker også frem fortsatt drift som et moment i vurderingen av om forholdet skal tas med i revisjonsberetningen eller ikke. For informant C og F er også vesentlighetsgrensen sentral da, informant F tar en helhetsvurdering opp mot denne, og informant C uttaler blant annet:

*”Det er klart at i tvilstilfeller der du på en måte vipper rundt en vesentlighetsgrense, så bruker jeg jo det jeg kan der selvfølgelig for å slippe å ta et forbehold. Det er ikke helt bra. Vi bruker vesentlighetsgrensen for alt den er verdt for og kan akseptere, og mye kommunikasjon”.*

Informant A er også tilbøyelig til å ta en ny vurdering av feilen for se på om dette er noe som kan godtas eller ikke.

I ytterste konsekvens sier alle informantene at det vil få betydning for revisjonsberetningen, men at i de aller fleste tilfeller ønsker ledelsen å rette opp i feilene for å unngå en slik situasjon. Dette underbygges med at informant A uttaler at han i alle sine oppdrag har kommet frem til at ledelsen har korrigert til slutt etter flere diskusjoner med dem. En kommentar fra informant D i forbindelse med dette var:

*”Det er klart hvis kunden stadig er uenig med deg, så er det jo greit at de bytter revisor egentlig, fordi du kan ikke ha krangel med de hvert år”.*

Det er tydelig at det kan være et problem at de ikke retter opp i feilene, men at selskapene som regel kommer frem til at de ønsker å rette opp i feilen, da alle ønsker en umodifisert revisjonsberetning.

#### **4.4.1.1 Avdekket feilinformasjon**

Den avdekkede feilinformasjonen kan være korrigert av ledelsen, eller det kan være forhold som gjør at de ikke ønsker å rette feilene. Før revisor vurderer feilinformasjonen i konklusjonsfasen, skal det foretas en revurdering av vesentlighetsgrensene. Dette vil sannsynligvis være gjort tidligere under gjennomføringen, noe jeg da var inne på, men det er også et krav i avslutningsfasen i henhold til ISA-450.

I enkelte tilfeller kan summen av de avdekkede feilene nærme seg den fastsatte totalvesentlighetsgrensen. Revisor må da foreta en vurdering av disse feilene, og det var interessant å undersøke hva mine informanter gjorde dersom de kom opp i en slik situasjon.

Det som går igjen i svarene fra revisorene er at de sjekker og reviderer mer av regnskapet, og tar større utvalg der det er nødvendig, for å få ned risikoen for feil. I tilfeller med mye feil opplyser informant C at:

*”Hvis du sitter med et regnskap hvor det er feil på feil på feil, så blir jeg nesten aldri ferdig, for en blir aldri trygg, ikke sant. Man gjør jo mer og mer kontroller også finner man egentlig mer og mer, så sitter man der. Jeg har jo hatt noen tilfeller der, uansett hva du tar så blir det feil, og da blir det veldig mye korrigeringer etter vært. Og da er det jo hele tiden dilemmaet det at hva med alle de feila man ikke ser”.*

Informant A uttaler også at de setter seg sammen i revisjonsteamet for å diskutere hva de har gjort og hvilke sikkerhet de har for den revisjonen som er utført. I tillegg vurderes de avdekkede feilene mot totalvesentlighetsgrensen. Videre uttaler han:

*”Men nå må jeg ærlig talt innrømme at det er ikke ofte vi avdekker så mye feil som ikke kunden korrigerer at vi begynner å nærme oss totalvesentligheten. Enten så finner vi lite også får vi noen på poster som ikke korrigeres, eller så korrigerer kunden de feilene vi finner.”*

I følge informant F er dette noe som er relativt sjeldent i praksis, men hvis en slik situasjon skulle oppstå så sikrer man seg gjerne litt og tar et forbehold i revisjonsberetningen. På den annen side er det ikke et godt signal hvis ledelsen ikke ønsker å korrigere feilene, og det kan da tyde på at det er flere feil som ikke er oppdaget.

Det er tydelig at alle revisorene tar en slik situasjon alvorlig, noe man skal gjøre, og foretar flere undersøkelser for å sikre at regnskapet er uten vesentlige feil. Igjen kommer det frem at kunden i de aller fleste tilfeller korrigerer feilene som revisor oppdager, slik at det sjelden må avgis en revisjonsberetning med forbehold eller negativ konklusjon.

#### **4.4.1.2 Faktorer ved vurdering av hva som er klart ubetydelig**

Faktorene som legges vekt på i forbindelse med hva som er klart ubetydelig er noe ulike blant informantene. Det som går igjen er hvilke konsekvens feilen har, og hva den har å si for skatt og avgift, hvor det er mindre rom for feil. I tillegg ser to av de små selskapene på hva slags type post det dreier seg om for å avgjøre om det er ubetydelig eller ikke. Hvis det er snakk om skjønnsmessige vurderinger som f.eks. avsetning tap på fordringer, vil ikke feilen ha så stor betydning, og i mange tilfeller er det vanskelig å overbevise selskapet om at en slik post bør endres.

Informant A gir uttrykk for at samtaler med ledelsen er viktig for å få frem hva de mener er klart ubetydelig. Hvis selskapet har et ønske om å korrigere alle typer feil, må grensene settes lavere og revisor må rapportere mer.

Det er i følge informant B veldig lite skjønn som benyttes i vurderingen av om en feil er klart ubetydelig eller ikke. Når grensen for ubetydelige feil er fastsatt er det ganske klart om en feil er ubetydelig eller ikke. Hvis grensen for ubetydelige feil f.eks. er 10.000 og de finner en feil på 9999, så gjør de ikke noe med den, men er den på 10.001, så tas den med videre.



På dette område var det relativt lik forståelse mellom revisorene om hva som var viktig i forbindelse med vurderingen av hva som er klart ubetydelig. Det er heller ingen store forskjeller som følge av størrelse på revisjonsselskap.

#### ***4.4.1.3 Kommunikasjon av feilinformasjon***

I henhold til ISA-450 skal feil som oppdages kommuniseres med ledelsen i selskapet. Det er også viktig at de kommuniseres til rett nivå, slik at de som har kjennskap til forholdet har muligheten til å rette opp i feilen.

Gjennom en praktisk problemstilling som er hentet fra en nyere eksamensoppgave (se vedlegg 1, spørsmål 1), ble mine informanter spurt om hvordan de ville kommunisere oppdagede feil til ledelsen.

Alle informantene svarer at de først vil ha en muntlig samtale med ledelsen om forholdet, og informant E uttaler at det deretter tas skriftlig. Måten informant A ville gjort dette på, var først å ta det med på en liste over feil, for deretter å rapportere det til styret. Det samme gjelder informant B, som ville tatt dette opp på et avslutningsmøte med ledelsen. I tillegg tar han forholdet med i fullstendighetserklæringen.

Når det gjelder informant C ville han etter den muntlige samtalen tatt det opp med styret i det han kaller ”management letter”, ikke et nummerert brev, men et notat. Informant F har en veldig praktisk tilnærming på hvordan han ville gjort dette, og ville tatt det opp i en e-post som er skrevet til daglig leder med en kopi til ansvarlig revisor for selskapet.

Samtlige informanter ville først hatt en muntlig samtale med ledelsen. Deretter er det noe ulik tilnærming til hvordan videre behandling av forholdet er, noe som kan avhenge av person eller hva som er mest praktisk for dem å gjøre.

<b>Informant</b>	<b>Rapporteringsform</b>
A	Oppsummert feilen på liste og rapportert for styret
B	Muntlig, deretter tas det opp på et avslutningsmøte, samt i fullstendighetserklæringen
C	Muntlig, deretter med styret i et såkalt ”management letter”
D	Muntlig
E	Muntlig, deretter skriftlig
F	Muntlig, deretter i e-post til daglig leder med kopi til ansvarlig revisor

**Tabell 8: Rapporteringsform**

#### **4.4.2 Konklusjon og revisjonsberetning**

Det siste revisor gjør er å sammenstille og vurdere ikke-korrigerede feil og avgi revisjonsberetning og konklusjon på om regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon.

##### ***4.4.2.1 Vesentlighetsgrenser i konklusjonsfasen***

ISA-ene sier lite om det er totalvesentlighet eller arbeidsvesentlighet som skal benyttes i konklusjonsfasen. I følge Gulden (2010b) benyttes arbeidsvesentlighet kun i planleggingsfasen, og ikke i forbindelse med konklusjonen. Eilifsen et. al. (2014) kommer også frem til at det er totalvesentlighetsgrensen som benyttes i vurderingen av feil i konklusjonsfasen. Revisorforeningen kan i sin dokumentasjonsveiledning for små foretak med tilhørende eksempelsamling, oppfattes det hen at det er arbeidsvesentlighet som danner grunnlaget for konklusjonen (DnR, 2010a).

Blant revisorene er det også usikkerhet i forbindelse med dette, og det varierer fra selskap til selskap om de bruker totalvesentlighet eller arbeidsvesentlighet. Funnene fremkommer i tabellen under:

Informant	Totalvesentlighet	Arbeidsvesenlighet
A	X	
B		X
C	X	
D	X	
E		X
F	X	

**Tabell 9: Vurderingsgrunnlag for konklusjonen**

Hovedsakelig er det totalvesentlighet feilene måles mot, men informant B og E benytter arbeidsvesentlighet. Her er det heller ingen tydelige forskjeller blant store og små selskaper, da det er et stort og et lite som benytter arbeidsvesentlighet i konklusjonsfasen. Informant D uttaler her at:

*”Vi bruker nok totalvesentlighetsgrensen til slutt i konklusjonen, men du kan si at den arbeidsvesentlighetsgrensen er en indikasjon på om totalen er feil.”*

På spørsmålet om det er totalvesentlighet eller arbeidsvesentlighet som brukes for å konkludere på regnskapet, er informant E noe usikker. Først kommer han frem til totalvesentlighet, men trekker dette tilbake. Han uttaler videre at arbeidsvesentlighet er et så pass nytt begrep, men når han får tenkt seg om, er det arbeidsvesentlighet han benytter i konklusjonen. Grunnen til det er bufferen som oppstår for å dekke de uoppdagede feilene.

Det er tydelig at det er noe usikkerhet blant de små selskapene om hvilke grense som brukes i konklusjonsfasen, da informant F også er noe usikker. Han ville egentlig sagt at det er en mellomting mellom dem, da det kommer an på hvilke situasjon han er oppe i. I utgangspunktet er det totalvesentlighet som brukes, men uttaler videre at hvis arbeidsvesentlighetsgrensene er brukt opp på en post, men likevel ikke er å anse som vesentlig på regnskapet, kan det være usikkerhet knyttet til om det er andre feil. Han kommer frem til at totalvesentlighetsgrensen brukes, under forutsetning av at de er trygge på at det ikke finnes andre store feil.

Hvilke vesentlighetsgrenser som benyttes er veldig lett å ta standpunkt til hos noen, mens andre er litt mer usikre. Det er fire selskaper som kommer frem til at de bruker totalvesentlighet, mens to bruker arbeidsvesentlighet.

#### ***4.4.2.2 En konkret vurdering av feil i forbindelse med konklusjonen***

Jeg la frem en praktisk problemstilling som er hentet fra en nyere eksamensoppgave for å se hvordan revisorene ville konkludere på feil i regnskapet (se vedlegg 1, spørsmål 2). Det dreide seg om to feil, ikke inntektsførte salgsinntekter på 275.000 og ikke kostnadsførte driftskostnader på 250.000, som gav en nettoeffekt på 25.000 på resultatregnskapet før skatt, og enda mindre effekt på egenkapitalen etter skatt. I dette tilfellet var totalvesentlighetsgrensen fastsatt til 500.000.

Som svar på spørsmålet var de aller fleste informantene samstemte med unntak av informant E. Flertallet ville i dette tilfellet se på nettoeffekten av feilene, da de går hver sin vei, og dette ville ikke fått noen konsekvens for revisjonsberetningen. Informant E på sin side ville vurdert disse som to separate feil, og tatt forbehold på postene, men en positiv konklusjon på regnskapet. Han trekker frem at det kan også være andre feil som ikke er oppdaget.

Det trekkes frem av informant D at dette dreier seg om en klassifiseringsfeil, og at grensen da vil være noe høyere for når feilen skal trekkes med videre. Både informant A og C ville notert feilene ned og tatt det opp med ledelsen, og informant A ville i tillegg bedt dem bekrefte at feilene er uvesentlige. I tillegg sier informant C at det også må tas en vurdering av størrelsen på selskapet. Hvis det dette var et veldig lite selskap ville han sett på hver enkelt post, mens på et stort selskap er det nettoeffekten som gjelder. Dette kan være litt vanskelig å utsagn å forstå begrunnelsen bak, da som kjent vesentlighetsgrensen blant annet baserer seg på tallstørrelser i regnskapet.

Informant F er også veldig usikker men lander til slutt på at det er nettoeffekten som vil være avgjørende. Han trekker frem brukerne, og hvilke effekt det ville hatt for dem. Hvis det er enkelte brukere som er veldig opptatt av inntektene, må det kanskje tas med. I tillegg nevner han konsekvensene for skatt og avgift.

I henhold til ISA-450 pkt. 11 (a), skal revisor avgjøre om ikke-korrigert feilinformasjon er vesentlig enkeltvis eller samlet. Det som vil være avgjørende i vurderingen er størrelsen og typen feilinformasjon, og forhold til bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer,

tilleggsopplysninger eller regnskapet totalt sett. I henhold til veiledningspunkt A14 i standarden, kan man utligne feilinformasjon innenfor samme kontosaldo eller transaksjonsklasse. Feilene er i dette tilfellet ikke innenfor samme transaksjonsklasse, og kan følgelig ikke utlignes. De er heller ikke alene å anse som vesentlige, da totalvesentlighetsgrensen er på 500.000, noe som ikke skulle tilsi forbehold dersom det ikke er fastsatt særskilte vesentlighetsgrenser for postene. Videre må det vurderes om det kan dreie seg om en klassifiseringsfeil noe informant D er inne på, men av ISA-450 veiledningspunkt A15, fremgår det at vesentlighetsgrensen for klassifiseringsfeil normalt er høyere enn grensen ved vurdering av annen feilinformasjon, dersom en kvalitativ vurdering tilsier det motsatte.

Når de ikke kan utlignes, må man videre se på hvilken effekt feilene har på resultatet, slik fem av seks informanter kommer frem til. Mange av dem går rett på nettoeffekten av feilene, og at de 25.000 som resultatet blir feil ikke er å anse som vesentlig, og følgelig også en umodifisert revisjonsberetning.

Informant F er også inne på konsekvensen for skatt og avgift, men dette er et så pass lite beløp at det ikke vil få noe konsekvens for ligningspapirene som revisor skal signere i henhold til SA-3801.

Mine informanter har alle med unntak av en, kommet frem til at resultateffekten er det avgjørende for konklusjonen, og har i så måte fulgt det ISA-en regulerer. Når det gjelder informant E uttaler han at han ville sett på feilene enkeltvis, men de vil da ikke være vesentlige i forhold til den fastsatte vesentlighetsgrensen. Han trekker også frem at når det er to feil som er så tett opp mot vesentlighetsgrensen, kan det også være andre feil som ikke er oppdaget, og ville derfor minimum tatt forhold på de to postene, men positiv konklusjon på regnskapet.

#### ***4.4.2.3 Gjennomgripende og ikke-gjennomgripende feil***

Som beskrevet i teoridelen kan oppdagede feil, eller mulige feil, være vesentlige på enkeltposter men ikke nødvendigvis gjennomgripende for regnskapet. Det skal i henhold til ISA-705 avgis en konklusjon med forbehold hvis en feil er vesentlig, men ikke gjennomgripende på regnskapet. Dersom feilen, eller mulige feil, er vesentlige og samtidig gjennomgripende, skal det avgis en negativ konklusjon på regnskapet.

Jeg ønsket derfor å spørre mine informanter hvordan de behandlet en slik problemstilling, men det var kun informant B som gjenkjente begrepene gjennomgripende og ikke-gjennomgripende. Dette var ikke kjente begreper for de andre informantene, så jeg måtte prøve å forklare dem det. Svarene jeg fikk fra dem, er derfor ikke spesielt gode, da jeg ikke klarte å ha akkurat den samme forklaringen på det første intervjuet som på det siste.

Informant B som kjente til begrepene uttalte at dette skillet var en vanskelig vurdering. Han tok et eksempel med et varelager hvor han finner en feil i utvalget til varelageret på 2%, og de skal da i følge informant B være ganske sikre før de kan si at det ikke er 2% feil i hele varelageret. Videre uttaler han på spørsmålet om dersom det er vesentlige feil på en regnskapspost, men ikke gjennomgripende for regnskapet, vil det være litt irrelevant for konklusjonen. Dette hadde derfor ikke fått noen konsekvens for revisjonsberetningen.

Etter jeg hadde forklart informantene hva som menes med begrepene, kommer informant A frem til at han ville tatt forholdet med i revisjonsberetningen og opplyst brukerne om feilen dersom den er vesentlig. Det er også viktig for informant C å opplyse brukerne om at det ligger en feil der, hvis det er noe brukerne er spesielt opptatt av. Brukerinteressen er noe informant F også trekker frem, og han ønsker å ta dette med i en revisjonsberetning, men at det kommer an på beløpets størrelse og hvilke situasjonen det er snakk om.

Informant D og E skjønnte ikke helt hva dette innebar og slet litt med å forstå hvordan dette kunne oppstå.

Jeg synes det er vanskelig å trekke en sammenheng på dette punktet, men informant B som selv ”tolket” spørsmålet uten mine forklaringer kom frem til at en feil som er vesentlig men ikke gjennomgripende, ville han ikke tatt med i en revisjonsberetning. I henhold til ISA-705 skal imidlertid en feil som er vesentlig, men ikke gjennomgripende på regnskapet føre til en konklusjon med forbehold, dvs. forbehold på regnskapspostnivå, men positiv konklusjon på totalregnskapet. Det dreier seg nok om en skjønnsmessig vurdering, men her er det ikke samsvar mellom hans svar og det som reguleres gjennom ISA-ene.

#### **4.4.3 Oppsummering**

Revisor kan komme bort i situasjoner der ledelsen ikke ønsker å rette opp i feilene som man finner under gjennomføringen. Når det skal vurderes om feilen har betydning i forbindelse med revisjonsberetningen, er alle informantene enige om at det er størrelsen på feilen som vil

være avgjørende. I tillegg er flere også tilbøyelig til å revidere mer, og ta en ny vurdering av forholdet. Den ytterste konsekvensen blir det en negativ konklusjon, men det kommer tydelig frem at dette er noe de er lite borte i. Grunnen til dette er at ledelsen i de aller fleste tilfeller retter opp i feilene som revisor finner for å unngå en slik situasjon.

Når en feil skal kommuniseres til ledelsen er alle informantene enige om at dette er noe de først gjør muntlig. Deretter har de noe ulik tilnærming, enten det skjer i møte, et notat eller en e-post.

I enkelte tilfeller kan revisor finne så mange feil at de begynner å nærme seg totalvesentlighetsgrensen. Ved et slikt tilfelle kommer det frem at informantene ønsker å sjekke og revidere mer for å oppnå en betryggende sikkerhet for at det ikke er mer feil i regnskapet som vil føre til en negativ konklusjon. Igjen kommer det frem at dette er noe som sjelden skjer i praksis da feil rettes, og følgelig kan det avgis en umodifisert revisjonsberetning.

Etter at revisjonen er utført skal det konkluderes på om regnskapet er uten vesentlige feil. I den forbindelse er det noen ulikheter i forhold til om revisorene benytter totalvesentlighet eller arbeidsvesentlighet som vurderingsgrunnlag. Det er fire av seks som benytter totalvesentlighet til slutt i revisjonen, mens to av seks bruker arbeidsvesentlighet. Dette kan tyde på at det er usikkerhet blant revisorene i forhold til hvordan dette gjøres, noe som også gjenspeiles i faglitteraturen og revisorforeningens oppfatning.

I den praktiske problemstillingen jeg la frem for revisorene var de relativt samstemte, da alle med unntak av en ønsket å se på nettoeffekten av feilene som var funnet. Det ble også trukket frem hvilke konsekvenser en slik feil har for brukerne, samt skatt og avgift i vurderingen av konsekvens for revisjonsberetningen.

Når det gjelder begrepene gjennomgripende og ikke-gjennomgripende feil, var det kun en av mine informanter som kjente til begrepene, selv om dette er noe som er beskrevet i ISA-705. Dette kan ha sammenheng med at det er sjelden de kommer opp i en slik situasjon da feil i de aller fleste tilfeller rettes av ledelsen, slik at de oppnår en umodifisert revisjonsberetning.

## **Kapittel 5 – Avslutning og konklusjon**

Problemstillingen for denne oppgaven er ”*Hvordan fastsettes og brukes vesentlighetsgrenser i teori og praksis?*”

### **5.1 Konklusjon og avsluttende betraktninger**

Teoridelen av problemstillingen har blitt belyst gjennom hva ISA-ene regulerer, samt noe av litteraturen og forskningen på området. Praksisen har jeg forsøkt å finne svar på gjennom å intervjuer seks forskjellige revisorer fra tre små og tre store revisjonsselskaper.

I planleggingen av revisjonen skal vesentlighetsgrensene fastsettes, og her finner jeg forskjeller mellom de store og de små selskapene. Alle de små bruker Descartes som revisjonsverktøy, og de har derfor havnet opp med standardiserte referanseverdier. I forbindelse med fastsettelsen av vesentlighetsgrensene er det tydelig at det benyttes mye skjønn, noe som kommer frem både i teorien og i praksis hos revisorene. Referanseverdiene brukes også i ulik grad, men de største selskapene bruker de nok mer enn de små, hvor resultat før skatt er en størrelse som går igjen.

Definisjonen på vesentlighet omhandler brukerne, med fokus på at de skal kunne ta riktige beslutninger basert på regnskapet. Praksis hos revisorene er at de generelt setter seg godt inn i brukerinteressene, og vurderer eventuelle feil i forhold til hvilke konsekvens de har for brukerne. I forbindelse med vesentlighetsfastsettelsen kommer det også frem at revisorene vektlegger hvilke måte selskapet er finansiert på. Er det hovedsakelig finansiert med egenkapital, kan vesentlighetsgrensen trygt settes lavere enn hvis det er mye lån. Dette stemmer godt overens med teorien.

Arbeidsvesentlighet fastsettes relativt likt hos revisorene, og ligger som regel i et intervall mellom 50-75% av totalvesentlighetsgrensen.

I praksis brukes arbeidsvesentlighetsgrensene i planleggingsfasen av representantene fra de tre store selskapene til å undersøke hvilke regnskapsposter som er nødvendig å gjøre en nærmere vurdering av. Dette gjøres også til en viss grad av informant D. Hos de andre selskapene kan det tyde på at de ikke bruker arbeidsvesentlighet særlig mye.



Det kommer frem at det ikke er like nyttig for de små å bruke arbeidsvesentlighetsgrensene like mye som de store. En årsak til dette kan være at de små har mye mindre selskaper de reviderer, og følgelig også muligheten til undersøke flere poster. De store revisjonsselskapene har så pass store kunder at arbeidsvesentlighetsgrensene må benyttes på en slik måte for å i det hele tatt komme i mål med en effektiv revisjon. Det er også mulig at dette har noe med brukernes forventninger til revisor å gjøre, og at de små revisjonskundene forventer detaljfokus fra revisors side.

Under intervjuene kommer det frem ulik grad av misnøye i forbindelse med vesentlighetskonseptet. Enkelte er veldig fornøyde med hvordan det fungerer, mens andre mener at vesentlighetsgrensene fastsettes mye fordi ISA-ene krever det. Selv om ISA-ene krever at det skal fastsettes totalvesentlighet og arbeidsvesentlighet, åpnes det for mye skjønn. Fastsettelsen av vesentlighetsgrensene må ikke gjøres på en detaljregulert måte, noe som gjør at hvert enkelt revisjonsselskap kan gjøre sine egne tilpasninger. Dette er noe som også kommer frem under intervjuene, da mange av svarene som blir gitt er varierende.

Avslutningsfasen av revisjonen er tidspunktet hvor revisor skal konkludere på om regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon. Teorien og ISA-ene angir ulike utfall for om regnskapet skal ha positiv konklusjon, konklusjon med presisering, forbehold eller negativ konklusjon. I praksis er det hovedsakelig positive konklusjoner som gis, da de aller fleste selskaper retter opp i feilene som revisor finner under gjennomføringen. Dette kan igjen ha ført til at begreper som er beskrevet i ISA-705 som gjennomgripende og ikke-gjennomgripende ikke er kjente for revisorene. Dette er imidlertid sentrale begreper som legger grunnlaget for konklusjonen i revisjonsberetningen, og avgjør et svært viktig skille mellom en positiv eller negativ konklusjon på årsregnskapet, selv når det er avdekket vesentlige feil.

Årsaken til at revisorene ikke kjenner til disse er trolig at de sjelden kommer opp i en situasjon hvor det er så store feil som selskapet ikke retter opp i. Noe som underbygger dette, er at i den praktiske problemstillingen som er hentet fra en nyere eksamensoppgave, intervjues revisorene om nettopp en slik problemstilling, men ingen av dem nevner begrepet gjennomgripende feil. Med bakgrunn i dette vil jeg si at årsaken må være at det er en situasjon de sjelden kommer opp i, eller at ISA-705 er vanskelig tilgjengelig på dette punktet.

I forbindelse med avslutningen av revisjonen skal de avdekkede feilene vurderes opp mot en vesentlighetsgrense. I teorien kan det fremstå noe uklart om det skal tas utgangspunkt i totalvesentlighet eller arbeidsvesentlighet når feil skal måles. Fire av seks revisorer uttaler at

det er totalvesentlighet som brukes, mens de to siste bruker arbeidsvesentlighet som grunnlag. Dette kan tyde på at det hovedsakelig er totalvesentlighetsgrensen som benyttes, men jeg har ikke intervjuet tilstrekkelig med revisorer for å trekke en entydig konklusjon på dette punktet. Likevel kan variasjonene være en indikasjon på hva som brukes.

## **5.2 Forslag til videre forskning**

Forslag til videre forskning i forbindelse med vesentlighet, kan være å undersøke dette med hvilke vesentlighetsgrense som faktisk benyttes i konklusjonsfasen. Mine resultater gir kun en indikasjon på at det er totalvesentlighetsgrensen som anses som god revisjonsskikk å bruke.

Det vil også kunne være interessant med en kvantitativ undersøkelse hvor man kan ha flere objekter som undersøkes.

I tillegg kunne det vært interessant og foretatt en kvalitativ undersøkelse av hvilke oppfatning både revisor og brukerne av regnskapet har i forhold til hva som er vesentlig. Det er tydelig at revisorene setter seg inn i hvem brukerne er, men det kunne vært interessant å få utfyllende informasjon om hvordan informasjonen om brukerne innhentes og benyttes i praksis.

Bruk av vesentlighetsgrenser i forbindelse med fastsettelsen av utvalg vil også kunne være en interessant studie. Jeg har kun intervjuet seks revisorer, og ikke lagt hovedvekten på dette med utvalg, men forholdet vil utvilsomt være interessant å undersøke nærmere, da dette ytterligere vil si noe om relevansen i praksis av å fastsette vesentlighetsgrenser i revisjonen.

## Litteraturliste

- Aksjeloven. (01.01.1999). Lov om aksjeselskaper (aksjeloven). Hentet 28.05.2014, fra [http://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44/\\*#\\*](http://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44/*#*)
- Altinn. Hva er revisjon? . Hentet 09.01.2014, fra <https://www.altinn.no/no/Starte-og-drive-bedrift/Drive/Regnskap-og-revisjon/Hva-er-revisjon/>
- Andersen, S., & Eilifsen, A. (2010). Isa 320 og isa 450: De nye vesentlighetsstandardene *Revisjon og regnskap*, 38-44.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2012). *Auditing and assurance services* (14 utg.). Harlow, England: Pearson.
- DnR. Hva er revisjon? . Hentet 08.01.2014, fra <http://www.revisorforeningen.no/d9159997/hva-er-revisjon>
- DnR. (2008). Nye regler om etikk. Hentet 20.01.2014, fra <http://www.revisorforeningen.no/d9435199/nye-regler-om-etikk-fra-1-januar-2009>
- DnR. (2009). *Isa 530 stikkprøver i revisjon*: Den Norske Revisorforening
- DnR. (2010a). Dokumentasjonsveiledning for små foretak. Hentet 03.03.2014, fra [http://www.revisorforeningen.no/arch/\\_img/9529201.pdf](http://www.revisorforeningen.no/arch/_img/9529201.pdf)
- DnR. (2010b). *Isa 200 overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*: Den Norske Revisorforening.
- DnR. (2010c). *Isa 320 vesentlighet ved planlegging og gjennomførrng av en revisjon*: Den Norske Revisorforening.
- DnR. (2010d). *Isa 330 revisors håndtering av anslåtte risikoer*: Den Norske Revisorforening.
- DnR. (2010e). *Isa 450 vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen* Den Norske Revisorforening.
- DnR. (2010f). *Isa 500 revisjonsbevis*: Den Norske Revisorforeningen.
- DnR. (2010g). *Isa 705 modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning*: Den Norske Revisorforening
- DnR. (2010h). *Sa 3801 revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter* Den Norske revisorforening.
- DnR. (2013). *Isa 315 identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser* Den Norske Revisorforening

- Eilifsen, A., Jr., W. F. M., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). *Auditing & assurance services* (3 utg.). New York: McGraw-Hill education.
- Eilifsen, A., & McKee, T. E. (1999). Vesentlighetsbegrepet og dets bruk i revisjon. *Revisjon og regnskap*, 42-49.
- Eilifsen, A., & Messier, W. F. (2013). Materiality guidance of the major auditing firms SSRN (*Working paper series*) Hentet fra <http://ssrn.com/abstract=2274845>
- Gulden, B. P. (2010a). *Den eksterne revisor* (7 utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Gulden, B. P. (2010b). *Revisjon, teori og metode* (6 utg.). Oslo: Cappelen akademiske.
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* (2 utg.). Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Johannessen, A., Kristoffersen, L., & Tuft, P. A. (2004). *Forskningsmetode for økonomis-administrative fag* (2 utg.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Jr., W. F. M., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2006). *Auditing & assurance services - a systematic approach* (4 utg.). New York McGraw-Hill
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2009). *Det kvalitative forskningsintervju* (2 utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Messier, W. F., Martinov-Bennie, N., & Eilifsen, A. (2005). A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A journal of practice & theory*, 153-187.
- Revisorforeningen. (2010). Nye revisjonsstandarder. Hentet 25.02.2014, fra <http://www.revisorforeningen.no/?did=9500230>
- Revisorloven. (1999). Lov om revisjon og revisorer (revisorloven) Hentet 09.01.2014, fra [http://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2?q=revisorloven\\*](http://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2?q=revisorloven*)
- Ringdal, K. (2007). *Enhet og mangfold: Samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode* (2 utg.). Bergen: Fagbokforlaget
- Snipsøyr, O. (2010). Nye internasjonale revisjonsstandarder i Norge. *Revisjon og regnskap*, 50-53.
- Zikmund, W. G., Babin, B. J., Carr, J. C., & Griffin, M. (2013). *Business research methods* (9 utg.): South-Western, Cengage Learning.

## Vedlegg 1 – Intervjuguide

### Informasjon om informanten

- Hvilke stilling har du i selskapet?
- Hvor lenge har du jobbet som revisor?

### Planlegging

- Hvilke referanseverdi bruker du for fastsettelse av totalvesentlighet og hvilke prosentsats?
- Når du fastsetter vesentlighet, hvordan benytter du deg da av referanseverdiene (velges bare en, gjennomsnitt, andre metoder)?
- Hvordan sikrer du at brukerne gis den informasjonen (nøyaktighetsgraden) de trenger fra regnskapet gjennom fastsettelsen av vesentlighetsgrensen?
- Hvilke skjønnsmessige vurderinger gjør du i forbindelse med fastsettelsen av vesentlighetsgrensen?
- Mener du at vesentlighetsgrensen blir fastsatt for mekanisk til at du kan utøve tilstrekkelig skjønn?
- Mener du vesentlighetsgrensene ofte settes for høyt eller for lavt i planleggingsfasen?
- Hva bruker du som grunnlag for å fastsette arbeidsvesentlighet?
- Hvordan fastsetter du grensen for ubetydelige feil?
- Hvilke faktorer legger du vekt på i vurderingen av hva som er klart ubetydelig?
- Fordeles arbeidsvesentlighetsgrensene på hver regnskapspost, evt. hvordan?
- Mener du det er nyttig med arbeidsvesentlighet for å oppnå en ”buffer” til ukorrigerede og uoppdagete feilinformasjon?
- Hvordan vurderer du behovet for særskilte vesentlighetsgrenser, og hva bruker du som grunnlag for å fastsette disse?
- Er det noe annet du ønsker å tilføye i forbindelse med planleggingen?

### Gjennomføring

- Har du nytte av arbeidsvesentlighetsgrensene under gjennomføringen av revisjonen?
- Hvordan brukes arbeidsvesentlighetsgrensene praktisk under gjennomføringen av revisjonen?

- Hva gjør du hvis du under gjennomføringen av revisjonen blir oppmerksom på nye forhold som vil kunne påvirke hva som vil være vesentlige feil?
- Benytter du total- eller arbeidsvesentlighet ved fastsettelsen av utvalg:
  - o Til test av kontroller?
  - o Til test av regnskapsmaterialet (substanshandlinger)?
- Hvis det er usikkerhet om en feil er klart ubetydelig, hvordan vurderer du de?
- Mener du det er noen svakheter ved bruk av vesentlighetsgrenser under gjennomføringen?
- Er det noe annet du ønsker å tilføye i forbindelse med gjennomføringen?

### **Avslutningen**

- Hva gjør du dersom ledelsen ikke ønsker å rette opp i feilene som du mener eksisterer (det er uenighet om f.eks. tapsavsetninger)?
- Hva gjør du hvis summen av de avdekkede feilene nærmer totalvesentlighetsgrensen?
- Har arbeidsvesentlighet betydning ved konklusjonen med hensyn til vesentlige feil og revisjonsberetningen?
- Hvordan skiller du mellom gjennomgripende og ikke-gjennomgripende feil?
- Dersom en feil er vesentlig på en regnskapspost, men ikke er gjennomgripende på regnskapet totalt sett, tar du dette forholdet med i revisjonsberetningen? Evt. Hvordan?
- Er det noe annet du ønsker å tilføye i forbindelse med avslutningen av revisjonen?

## **Praktisk problemstilling**

*(Kilde: Tidligere eksamensoppgave fra bacheloreksamen i revisjon)*

I planleggingsfasen er det fastsatt en vesentlighetsgrense på 500.000 som du vil opprettholde i avslutningen av revisjonen.

Under gjennomføringen har du avdekket salgsinntekter som ikke har blitt inntektsført på 275.000 og driftskostnader som ikke har blitt kostnadsført på 250.000. Netto har dette en effekt på 25.000.

Etter samtaler med ledelsen ønsker de ikke å gjøre noe med disse feilene da de er tatt med i regnskapet for neste år.

1. Hvordan vil du kommunisere feilinformasjonen med ledelsen?
2. Hvordan vil du vurdere de avdekkede feilene mot vesentlighetsgrensen, og i forhold til revisjonsberetningen, dersom ledelsen fortsatt ikke ønsker å rette opp i dem?