

Samspeilet mellom revisjonsutvalget og revisor, vedrørende vesentlighetsvurderinger

En kvalitativ studie av hvordan vesentlighet oppfattes av revisjonsutvalget og kommunikasjonen rundt vesentlighet med valgt revisor.

Suzanne Auglend Lind & Edvin Karlsen

VEILEDER

Geir Haaland

Universitetet i Agder, 2023

Handelshøyskolen ved UiA

Institutt for økonomi

Forord

Denne masteroppgaven skal markere slutten på et toårig masterstudium i regnskap og revisjon ved Universitetet i Agder. Masterstudiet er en forlengelse av våre bachelorgrader, i henholdsvis regnskap og revisjon, og økonomi og administrasjon. Med bakgrunn i bachelorutdanningen, og den toårige masterutdannelsen har begge opparbeidet seg en stor kunnskap og flere interesseområder innen regnskap og revisjon. Bruken av vesentlighet og hva dette er ble et av de områdene som vi tok stor interesse i. Vi har derfor valgt å fordype oss i temaet som omhandler vesentlighet, i forbindelse med revisjonsutvalget.

Gjennom denne oppgaven har vi fått en bred innsikt i hvordan revisor fastsetter vesentlighet, utviser skjønn, kommuniserer med revisjonsutvalget, og hvordan revisjonsutvalget selv forstår vesentlighetsbegrepet. Dette mener vi kan komme godt med i arbeidslivet.

I vårt arbeid med oppgaven har vi lært utrolig mye om oss selv, revisjon og om revisjonsutvalget. Vi har fått innsikt både teoretisk og praktisk på flere områder i forbindelse med revisjonen. Det skal likevel sies at dette siste halvåret har vært en meget krevende, men spennende prosess for begge to. Erfaringen og kunnskapen vi har opparbeidet oss i vårt arbeid kommer til å ha en stor nytteverdi videre fremover.

I forbindelse med masteroppgaven kan vi takke flere personer. Vi ønsker gjerne å takke veilederen vår Geir Haaland, for gode råd og innspill. Til slutt vil vi takke alle informantene for deres tid og deres viktige bidrag til undersøkelsen. Det er dere, revisorer og revisjonsutvalg, som har gjort det mulig for oss å fullføre denne undersøkelsen.

Kristiansand, 1. juni 2023

Suzanne Auglend Lind

Edvin Karlsen

Sammendrag

I denne masteroppgaven har vi sett på samspillet mellom revisjonsutvalget og revisor, vedrørende vesentlighetsvurderinger. Målet for undersøkelsen er å undersøke hvordan revisjonsutvalget forstår vesentlighet, hvordan dette begrepet kommuniseres, og hvordan nye lovendringer kan ha påvirket relasjonen mellom revisor og revisjonsutvalget. Tidligere forskning indikerer et gap mellom revisor og revisjonsutvalgene når det kommer til kommunikasjon og forståelse rundt vesentlighetsbegrepet, og vi har derfor ønske om at vår oppgave kan belyse dette området mer.

Vi starter masteroppgaven med å gi en oversikt over tidligere forskning angående revisjonsutvalgets forståelse av vesentlighetsbegrepet. Deretter redegjør vi for revisjonsteori som er relevant, før vi tar et dypdykk i plikt om revisjonsutvalg, hvilke arbeidsoppgaver og plikter revisjonsutvalget har. I tillegg blir det presentert en teori om hvordan en skal oppnå høy effektivitet hos revisjonsutvalget. Avslutningsvis i teorikapitlet redegjør vi for vesentlighetsbegrepet, som er et svært viktig begrep å ha kjennskap til i revisjonssammenheng.

Ved bruk av dybdeintervju fikk vi et godt innblikk i revisor og revisjonsutvalgets personlige meninger og uttalelser på valgt tema. Funn i undersøkelsen viser at revisorene mener det er varierende forståelse hos revisjonsutvalgene knyttet til vesentlighet, noe som samsvarer med funn hos revisjonsutvalgene og tidligere forskning. Det fremstår som at revisjonsutvalgene fortsatt har rom for forbedring når det kommer til forståelsen av vesentlighet og hvordan dette påvirker revisjonen. Som et ledd i å forbedre samspill og kommunikasjon, kan tilleggsrapporten til revisor bli et viktig verktøy i forbindelse med revisjonen og vesentlighetsvurderinger, spesielt for de mindre foretakene som ikke er børsnoterte. Samtidig kommer det frem et forbedringspunkt angående revisors kommunikasjon med revisjonsutvalget for å sørge for en god dialog på vesentlighet. Avslutningsvis kommer det frem et interessant funn i forbindelse ved innstilling av kandidater til styret og revisjonsutvalget.

Abstract

In this master's thesis, we have looked at the interaction between the audit committee and the auditor, regarding materiality assessments. The aim of the study is to examine how the audit committee understands materiality, how this concept is communicated, and how the new legislative changes may have affected the relationship between the auditor and the audit committee. Previous research indicates a gap between the auditor and the audit committees when it comes to communication and understanding around the concept of materiality, and we therefore wish that our thesis can shed more light on this area.

We start the master's thesis by giving an overview of previous research that has been found regarding the audit committee's understanding of the concept of materiality. We then explain relevant audit theory, before we take a deep dive into the audit committee and what tasks and duties the audit committee has. Additionally, a theory of how to achieve high efficiency in the audit committee will be presented. In the last part of the theory chapter, we explain the concept of materiality, which is a very important concept to be familiar with in an audit context.

By using in-depth interviews, we gained a good insight into the auditor and the audit committee's personal opinions and statements on the chosen topic. Findings in this study show that the auditors believe that the audit committees have a varying understanding of materiality, which is in line with the findings of the audit committees and previous research. It appears that the audit committees still have room for improvement when it comes to the understanding of materiality and how this term affects the audit. As part of improving interaction and communication, the supplementary audit report can become an important tool regarding the audit process and materiality assessments, especially for the smaller companies that are not listed on the stock exchange. At the same time, there is room for improvement regarding the auditor's communication with the audit committee to ensure a timely and good dialogue on materiality. We also found an interesting discovery regarding the nomination of candidates for the board and the audit committee.

Innholdsfortegnelse

Forord	I
Sammendrag	II
Abstract	III
Oversikt over tabeller	VI
Kapittel 1. Innledning	1
1.1 Tema og problemstilling	1
1.2 Tidligere forskning	3
1.3 Avgrensninger	5
1.4 Formål og struktur	6
Kapittel 2. Revisjonsteori og revisjonsutvalg	8
2.1 Grunnleggende om revisjonsteori og lovreguleringer	8
2.1.1 Revisors uavhengighet	8
2.1.2 Profesjonell skepsis	9
2.1.3 Profesjonelt skjønn	10
2.1.4 God revisjonsskikk	11
2.1.5 Revisjonsprosessen	12
2.2 Revisjonsplikt	13
2.3 Revisjonsutvalg og plikt for revisjonsutvalg	14
2.3.1 Plikt om revisjonsutvalg	15
2.3.2 Revisjonsutvalgets funksjon og sammensetning	16
2.3.3 Revisjonsutvalgets oppgaver	16
2.3.4 Effektivt revisjonsutvalg	18
2.4 Vesentlighetsbegrepet og vesentlighetsvurderinger	24
2.4.1 Vesentlighet	24
2.4.2 Vesentlighet og hvordan den påvirker revisjonen	26
2.4.3 Totalvesentlighet	26
2.4.4 Særskilte vesentlighetsgrenser	27
2.4.5 Arbeidsvesentlighet og grense for ubetydelig feil	27
2.5 Fastsettelse av vesentlighet	28
2.5.1 Fastsettelse av totalvesentlighet	28
2.6 Fastsettelse av vesentlighet i praksis	30
2.7 Tilleggsrapportering for revisor (Artikkel 11) – Revisjonsforordningen	31
2.7.1 Revisors tilleggsrapportering	32
Kapittel 3. Metode	33
3.1 Forskningsdesign	33
3.2 Forskningsmetode	34

3.2.1 Kvantitativ metode.....	34
3.2.2 Kvalitativ metode.....	35
3.3 Datainnsamlingsmetode.....	36
3.3.1 Sekundærdata	36
3.3.2 Primærdata	36
3.3.3 Individuelle dybdeintervju.....	37
3.3.4 Bruk av intervjuguide	37
3.3.5 Gjennomføring av intervju	38
3.4 Populasjon og utvalg	40
3.4.1 Utvelgelse av informanter	41
3.4.2 Innhenting av informanter	42
3.5 Etikk og personvern.....	43
3.6 Analyse av data.....	44
3.7 Reliabilitet og validitet.....	44
3.7.1 Reliabilitet (pålitelighet)	45
3.7.2 Validitet (gyldighet)	46
Kapittel 4. Presentasjon av funn.....	48
4.1 Utdanning, erfaring og bakgrunn.....	48
4.2 Vesentlighetsvurderinger	50
4.3 Kommunikasjon.....	64
4.4 Revisorloven og lovendringer.....	70
Kapittel 5. Analyse og drøfting av funn	81
5.1 Vesentlighetsvurderinger	81
5.2 Kommunikasjon.....	87
5.3 Revisorloven og lovendringer.....	89
Kapittel 6. Oppsummering & konklusjon	94
6.1 Oppsummering.....	94
6.2 Konklusjon	97
6.3 Øvrige funn	98
6.4 Begrensninger.....	99
6.5 Forslag til videre forskning.....	99
Litteraturliste	101
Vedlegg	107
Vedlegg 1. Intervjuguide revisor	107
Vedlegg 2. Intervjuguide revisjonsutvalget	109
Vedlegg 3. Diskusjonsnotat «Internasjonalisering»	111
Vedlegg 4. Diskusjonsnotat «Internasjonalisering»	118

Oversikt over tabeller

Tabell 1: Informasjon om revisor. Side 48.

Tabell 2: informasjon om revisjonsutvalg. Side 49.

Kapittel 1. Innledning

Dette kapittelet skal presentere oppgavens tema og problemstilling, og tidligere forskning. Avgrensinger vil bli redegjort for, samt formål og struktur på oppgaven vil bli presentert i slutten av kapittelet.

1.1 Tema og problemstilling

Fra 1. januar 2021 trådte den nye revisorloven i kraft i Norge. Den nye loven skapte forandringer for både revisor og revisjonsutvalget på flere områder, og som en konsekvens av ny revisorlov ble det endrede reguleringer i allmennaksjelov og finansforetaksloven. For revisjonsutvalget ble konsekvensen av lovendringene et økt ansvar og flere nye oppgaver å forholde seg til (Orgland & Fraurud, 2021). Forandringer i arbeidsoppgaver og økt ansvar krever at revisjonsutvalget og dets medlemmer har tilstrekkelig kompetanse til å vurdere og stille spørsmål relatert til regnskapet, kvaliteten på internkontroll over finansiell rapportering, og det å forstå og kunne danne seg en mening om betydelige og komplekse regnskapsproblemstillinger og vurderinger (PricewaterhouseCoopers, 2023c). Den type oppgaver som revisjonsutvalget skal gjennomføre krever at medlemmene har riktig kompetanse og kunnskap om vesentlighetskonseptet innenfor revisjon. De bør også ha rimelig kunnskap om hvordan vesentlighet påvirker revisjonen før, under og etter.

Den internasjonale revisjonsstandarden ISA 320 introduserer og forklarer begrepet vesentlighet innen planlegging og gjennomføring av en revisjon. Revisjonsstandardenes hovedformål er å gi revisorene en oversikt over hvordan vesentlighet skal vurderes og brukes. Revisors fastsettelse av vesentlighet er en skjønnsmessig vurdering, hvor revisor bruker en hel del profesjonelt skjønn, og hvor vesentlighet påvirkes av revisors oppfatning av hvilke behov for finansiell informasjon brukerne av regnskapet har ifølge ISA 320. På en annen side så er det lite beskrevet hvordan revisjonsutvalget skal oppfatte og forholde seg til vesentlighetsbegrepet i deres arbeid, og heller ikke hvordan revisor skal kommunisere dette konseptet til medlemmene. De nye lovreguleringene krever et tettere samarbeid og partnerskap mellom revisor og revisjonsutvalget enn før, men samtidig kan det ikke forventes at revisjonsutvalget har kunnskap om vesentlighet og revisjonsmetodikk på samme nivå som revisoren selv (Orgland & Fraurud, 2021). De nye reguleringene krever nå at revisor skal produsere og levere en tilleggsrapport til revisjonsutvalget som skal inneholde en oversikt over alle aspektene i revisjonsprosessen, som uavhengighet, vesentlighetsnivå og andre

viktige elementer i henhold til den lovfestede revisjonen (Orgland & Fraurud, 2021). Denne tilleggsrapporten kan være et nyttig verktøy i forbindelse med kommunikasjonen angående vesentlighet og samspillet mellom partene.

Formålet ved denne oppgaven er å gi økt kunnskap om revisjonsutvalgets forståelse av vesentlighetsbegrepet i revisjon, og kommunikasjonen rundt denne med revisor, herunder hvordan den forståelsen og kunnskapen kan økes. I undersøkelsen vil vi forsøke å belyse problemstillingene fra begge sider, både revisors og revisjonsutvalgets ståsted. Vi skal i tillegg se om de nye reguleringene eventuelt har forbedret tidligere problemstillinger som er avdekket innen tidligere forskning på området, og hvilken virkning lovendringene har for revisor og revisjonsutvalget. For å kunne belyse temaet for oppgaven «samspillet mellom revisor og revisjonsutvalget, vedrørende vesentlighetsvurderinger» har vi utformet tre problemstillinger:

1. *«Hvordan forstår og tolker revisjonsutvalget vesentlighet?»*
2. *«Hvordan kommuniseres det med revisor?»*
3. *«Har tilleggsrapporten bedret forståelsen av vesentlighet?»*

Tidligere studier har vist et gap mellom revisor og revisjonsutvalget, hvor da enkelte studier har konkludert med at få revisjonsutvalg har betydelig kunnskap om hvordan vesentlighet påvirker revisjonen, og kvaliteten på revisjonen. I tillegg er det stor variasjon for hvordan revisjonsutvalget praktiserer når det skal hentes eller mottas informasjon fra revisor (Houghton et al., 2011). Forskning viser et behov for et tettere samarbeid og økt fokus på kommunikasjon knyttet til vesentlighetens betydning, sett fra brukerens perspektiv. Det har blitt påpekt i tidligere forskning av revisjonsutvalgene må forbedre sin dialog med revisor, stille spørsmål og bygge kompetansen angående hvilken feilinformasjon som er vesentlig (CEAOB, 2021). Det er også kommentert i tidligere forskning at det er mangel i kommunikasjon av vesentlighet, spesielt da til virksomheter av en mindre størrelse (DeZoort, Hermanson, & Houston, 2002).

Flere av revisjonsutvalgene som deltok i en tidligere undersøkelse av Finanstilsynet, før lovendringene trådte i kraft, kommenterte at de er villige til å øke kompetansen og forståelsen på grunnlag av nye reguleringer (Finanstilsynet, 2021).

Basert på tidligere forskning ser vi at det er utfordringer knyttet til forståelsen av vesentlighet og vesentlighetsvurderinger. Vi vil derfor videre undersøke de utfordringene og manglene som knytter seg til kommunikasjon mellom revisor og revisjonsutvalget, revisjonsutvalgets kompetanse, bakgrunn og erfaring. Hvis vi kan samle informasjon og kunnskap om dynamikken mellom revisor og revisjonsutvalget, kan vi kaste lys over problemstillingene denne oppgaven adresserer. Vi vil derfor i neste delkapittel ta et dypdykk og redegjøre for tidligere forskning om revisjonsutvalget og deres forståelse av dette begrepet. I forhold til de nye lovendringene blir det interessant å se om reguleringene har adressert utfordringene angående revisjonsutvalgets forståelse av vesentlighet, og det blir interessant å se om vi kan avdekke nye funn i forbindelse med temaet for oppgaven.

1.2 Tidligere forskning

Forskning og litteratur på revisjonsutvalget er utbredt, og et stort område innen regnskap og revisjonslitteratur. I forhold til vår studie er det lite forskning knyttet direkte til samspillet mellom revisor og revisjonsutvalget vedrørende vesentlighetsvurderinger, men vi har funnet enkelte undersøkelser og litteratur som vi mener er høyst relevant for oppgaven vår, spesielt angående revisjonsutvalgets utfordringer knyttet til vesentlighetsbegrepet og hvordan de forstår begrepet.

En tidligere studie publisert av Houghton i 2011, undersøkte vesentlighet i en revisjonskontekst. Studien til Houghton konkluderte den gang da med at det var lite kunnskap om vesentlighet hos revisjonsutvalget, og det var store variasjoner for hvordan revisjonsutvalget praktiserte når de skulle innhente informasjon eller motta informasjon om vesentlighet fra revisor. Det ble konkludert med at informasjon som knyttet seg til vesentlighet var begrenset for revisjonsutvalget i deres arbeid. Enkelte revisjonsutvalg søkte substansiell informasjon direkte fra sin revisor, mens andre revisjonsutvalg ikke så ut til å være klar over at det fantes informasjon tilgjengelig (Houghton et al., 2011). Samtidig var det mangel på forståelse av begrepet hos revisjonsutvalget, og mangel på forståelse for hvilken effekt vesentlighet har på kvaliteten av selve revisjonen. På tidspunktet for utførelsen av denne studien var det ikke noen kvantitative estimat av vesentlighetsvurderinger som ble gitt til brukerne av regnskapet, og det var tydelig av revisjonsutvalget hadde vansker knyttet til vesentlighetskonseptet generelt. Denne artikkelen impliserer videre at det burde være bedre veiledning, til og med krav om kommunikasjon mellom revisjonsutvalget og revisor angående

vesentlighet og vesentlighet under revisjonsprosessen, i tillegg til at medlemmene av revisjonsutvalget bør ha god nok opplæring til å kunne forstå begrepet (Houghton et al., 2011).

Undersøkelsen til Finanstilsynet, publisert i 2021, samlet informasjon angående revisjonsutvalgets forhold til vesentlighetsgrenser og vurdering av vesentlighet i forbindelse med rapportering av finansiell informasjon, og hvordan revisor selv benytter seg av vesentlighetsgrenser ved revisjonen. Tilsynsrapporten til Finanstilsynet hadde som hovedformålet å gi interessenter en bedre forståelse av hvordan revisjonsutvalget forstår og forholder seg til vesentlighetsgrenser, og hvordan kommunikasjonskvaliteten mellom revisor og revisjonsutvalget kan økes (Finanstilsynet, 2021). Studien vektlegger og fokuserer på hvordan revisor fastsetter vesentlighet og hvordan den påvirker selve revisjonen. Et av funnene til Finanstilsynet som presenteres er at det har vært begrenset fokus på hvordan vesentlighetsgrenser påvirker kvaliteten av revisjonen, og revisors rapportering sett fra revisjonsutvalgets side. Samtidig viser funn at det bør være mer løpende kommunikasjon mellom partene angående revisjonen og eventuelle vesentlige forhold som ble avdekket under revisjonen, og at revisjonsutvalget bør ha en egen oppfatning av revisors vesentlighetsgrense (Finanstilsynet, 2021). Finanstilsynet presenterte ytterligere en rapport i 2022 angående revisjonsutvalget i børsnoterte selskaper og etterlevelsen av de nye reglene i allmennaksjeloven, som kom som en konsekvens av endringer i revisorloven (Finanstilsynet, 2022). Funnene i denne undersøkelsen indikerer at det er potensiale for forbedring hos flere av revisjonsutvalgene angående tilpasning til blant annet de nye lovreguleringene, og det er stor variasjon blant utvalgene i hvordan de har tilpasset seg nye plikter og arbeidsoppgaver.

Undersøkelsen til Finanstilsynet angående revisjonsutvalget og deres forståelse av vesentlighetsvurderinger bygger på en europeisk undersøkelse «Report on materiality in audit» som er utarbeidet av CEAOB, Committe of European Auditing Oversight Bodies. I denne rapporten ble vesentlighet i revisjonskontekst undersøkt i 15 forskjellige land, med over 200 deltakende revisjonsutvalg. Undersøkelsen gjennomgikk Big 4's metodikk for fastsettelsen av vesentlighet, hvordan revisjonsutvalget oppfatter vesentlighetsvurderinger og hvordan kommunikasjonen angående vesentlighet foregår. Funnene i denne undersøkelsen viser til at revisjonsutvalget må forbedre sin dialog med revisor angående saker som gjelder vesentlighet og nøkkelopplysninger rundt vesentlighetsgrensen. Revisjonsutvalget har muligheten, noe som også er ønsket, til å utfordre revisors fastsettelse av

vesentlighetsgrensen, samtidig som de bygger egen kompetanse og erfaring for hvilke utelatelser av feilinformasjon som er vesentlige regnskapsbrukerne til virksomheten. Revisjonsutvalget bør opparbeide seg en egen forståelse av vesentlighetsgrensene for regnskapet, og for spesifikke regnskapselementer som transaksjoner og klasser der vesentlighetsgrensen eksempelvis er lavere gjennom en god kommunikasjon med revisor. Undersøkelsen indikerer også et behov for at revisjonsutvalget må opparbeide seg en økt forståelse for hvordan vesentlighet faktisk påvirker den lovfestede revisjonen (CEAOB, 2021).

Oppsummert når en ser på denne tidligere forskningen på området, så er det tilsynelatende at revisjonsutvalget har hatt og fortsatt har utfordringer knyttet til vesentlighet og forståelsen for hvordan dette begrepet benyttes i revisjonssammenheng, og hvilken betydning vesentlighet har for revisjonsberetningen og gjennomføringen av selve revisjonen. Utfordringene knytter seg i hovedsak til kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsutvalget. Revisor kommuniserer ikke vesentlighetskonseptet godt nok med revisjonsutvalget, noe som også kom frem i en tidligere studie av DeZoort i 2002, hvor det da ble påpekt i undersøkelsen at revisor kommuniserer for lite, spesielt med selskaper av en mindre størrelse (DeZoort, Hermanson, & Houston, 2002). I tillegg påpeker undersøkelsen at det er liten kunnskap om selve revisjonsprosessen hos revisjonsutvalget, som vil anses som et klart forbedringspunkt. Det er dermed et behov for mer kommunikasjon, og en tydeligere kommunikasjon, spesielt også knyttet til diskusjon angående revisors ansvar og rapportering med revisjonsutvalget, i tillegg til et behov for å diskutere vesentlighetsvurderinger (DeZoort, Hermanson, & Houston, 2002), og hvilken betydning vesentlighet har for regnskapet og revisjonen. Som et ledd i å forbedre kommunikasjonen, i tillegg til kommunikasjon angående vesentlighetsvurderinger, har Finanstilsynet påpekt at nye krav kom tilleggsrapportering til foretak av allmenn interesse kan være et nyttig verktøy i denne prosessen (Finanstilsynet, 2021).

1.3 Avgrensninger

Avgrensninger kommer naturlig i denne oppgaven da oppgaven henviser til revisor, revisjonsutvalget og vesentlighetskonseptet. Det er begrenset med bedrifter som er pliktige til å ha et revisjonsutvalg i Norge, det vil være bedrifter av en viss karakter og størrelse som er pliktige til å ha revisjonsutvalg i henhold til allmennaksjeloven og revisorlov. Vi vil derfor ikke se på selskaper som ikke reguleres av denne plikten. Revisjonsutvalgets medlemmer vil

gi den informasjonen vi trenger som hoved informanter, hvor revisor vil komplimentere informasjonen vi får fra revisjonsutvalgene, med sine synspunkter.

I tillegg er det et bevisst valg å holde oss til temaet vesentlighet og kommunikasjon i oppgaven selv om det rapporteres om flere områder med utfordringer, og det er flere lovendringer som knytter seg til andre områder for revisjonsutvalgets arbeid.

Revisjonsutvalget har mange krevende oppgaver og emner de må forholde seg til, hvor vesentlighet i og under revisjonen er et av de områdene. Vi har valgt denne retningen på grunn av egen interesse og motivasjon som kommende revisorer, og på grunnlag av manglende forskning på området. Samtidig er det viktig å avgrense oppgaven slik at den ikke blir for stor, selv om det er flere spennende områder en kan undersøke.

1.4 Formål og struktur

Vesentlighetskonseptet er et viktig konsept innen revisjon, og vi har valgt å fokusere på vesentlighet i forbindelse med revisjonsutvalget, og hvordan dette kommuniseres. Vi mener at denne oppgaven vil være av interesse for både medlemmer av revisjonsutvalg og revisorer der ute i forbindelse med å øke kunnskap og forståelse mellom partene. For revisor vil det være viktig å ha en god relasjon og god kommunikasjon med revisjonsutvalget til virksomheten som revideres, da revisjonsutvalget er et viktig organ i forhold til den finansielle rapporteringen til selskapet. For revisjonsutvalget kan det være nyttig å reflektere og sette seg inn i regnskapstemaer som er vesentlige for den virksomheten de arbeider for. Forståelse av vesentlighetsbegrepet er høyst relevant for revisjonsutvalget og det er nyttig å ha kunnskap om, da vesentlighet påvirker revisjonen på mange hold.

Derfor vil hovedformålet vårt med denne oppgaven være å belyse de problemstillingene som er valgt. Vi vil øke kunnskapen om revisjonsutvalgets forståelse av vesentlighet, dets oppgaver og kommunikasjon angående vesentlighet mellom revisjonsutvalget og revisor. Samtidig vil vi frembringe relevant og nyttig informasjon til revisjonsutvalget angående revisjon av foretak av allmenn interesse.

Selve oppgaven vil være delt inn i seks kapitler. Første kapittel inneholder innledningen som presenterer tema for oppgaven og problemstillinger. Videre presenteres tidligere forskning, avgrensninger, formål og struktur. Andre kapittel presenterer og redegjør for revisjonsteori, lovreguleringer og litteratur som knytter seg til revisor og revisjonsutvalget, samt en gjennomgang av begrepet vesentlighet innen revisjon. Tredje kapittel redegjør for metoden vi

har valgt å benytte i oppgaven, populasjon og utvalg, datainnsamling, etikk og analyse av data. Presentasjon av funn blir presentert i kapittel fire. Femte kapittel viser analyse og drøfting av funnene i undersøkelsen, som leder oss videre til sjette og siste kapittel, som vil oppsummere og presentere våre viktigste funn, samt en kort konklusjon avslutningsvis. I tillegg vil det presenteres øvrige funn, begrensninger for undersøkelsen og forslag til videre forskning.

Kapittel 2. Revisjonsteori og revisjonsutvalg

Vi vil i dette kapittelet ta for oss generell revisjonsteori, litteratur og reguleringer angående revisjon, revisjonsplikt og plikt om revisjonsutvalg. Teorien og litteraturen er basert på internasjonale revisjonsstandarder, revisorloven og tilhørende reguleringer, samt relevante forskningsartikler. Det er viktig å klargjøre de ulike lovkravene og reguleringene som stilles og forventes av revisor og revisjonsutvalget i denne sammenhengen, slik at leseren skal være kjent med dem. Under delkapittelet som tilhører revisjonsutvalget vil det også presenteres en teori om effektivt revisjonsutvalg.

2.1 Grunnleggende om revisjonsteori og lovreguleringer

Formålet med en lovfestet revisjon er definert i revisorloven §9-1 første ledd, hvor formålet med revisjonen er at revisor skal skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav, sørge for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. I andre ledd fremgår det at revisor skal opptre som allmennhetens tillitsperson ved utførelse av den lovfestede revisjonen, og skal utøve revisjonen med integritet, objektivitet og aktsomhet. Det er viktig at revisor reviderer årsregnskapet på en høyst troverdig måte. Det vil si at revisor har høy etisk standard, er faglig kompetent, utøver revisjonen tillitsfullt, og er uavhengig av sine revisjonsklienter (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 24). Revisorloven §9-4 redegjør for revisors plikter ved gjennomføring av revisjonen, hvor det fremgår i lov at revisor skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav, om årsberetningen er konsistent med årsregnskapet og om kunnskapen opparbeidet gjennom revisjonen har avdekket vesentlig feilinformasjon i årsberetningen.

2.1.1 Revisors uavhengighet

En viktig del av revisors rolle er å være en uavhengig og objektiv part gjennom hele revisjonsprosessen. Generelle regler for revisors uavhengighet finnes i kapittel 8 i revisorloven. Det fremgår av revisorloven §8-1 at revisor skal gjennom hele oppdragsperioden være uavhengig av den reviderte. Det betyr at revisor ikke skal utføre revisjon av virksomheten dersom det er forhold som kan true uavhengigheten til revisor. Forhold som kan true uavhengigheten til revisor vil typisk være dersom det foreligger en tilknytning mellom revisor og den reviderte som utgjør en risiko for egenkontroll,

egeninteresse, partiskhet, fortrolighet eller press som er egnet til å svekke tillitten til revisors uavhengighet, jfr. revisorloven §8-1 andre ledd.

I teorien om revisors uavhengighet skilles det mellom *tilsynelatende* og *virkelig* uavhengighet (Gulden, 2016, s. 47). Tilsynelatende uavhengighet vil si hvordan revisor fremstår utad som uavhengig, dette vil belage seg på hvordan mennesker rundt oppfatter revisors uavhengighet. Virkelig uavhengighet går ut på om revisor har en uavhengig holdning, og revisor vil dermed i alle sammenhenger vedrørende revisjon kun ta faglige hensyn (Gulden, 2016, s. 47). I revisjonssammenheng vil begge typer uavhengighet være like viktige. Dersom revisor ikke fremstår som uavhengig, vil ikke brukerne ha tillit til revisjonsberetningen og eventuelt andre attestasjoner som er utført av revisor (Gulden, 2015, s. 264). Dette vil resultere i at beretningen eller attestasjonene blir verdiløse for regnskapsbrukerne, selv om revisor i virkeligheten har vært objektiv, og beretningen eller attestasjonene ellers er korrekte (Gulden, 2015, s. 264). I forbindelse med revisjonsutvalgets arbeid vil en vurdering av revisors uavhengighet være en av revisjonsutvalgets oppgaver. Ved de nye lovkravene er vurderingen av revisors uavhengighet skjerpet, og revisjonsutvalget vil foreta en særlig vurdering om revisor leverer forbudte tjenester i tråd med regelverket (Orgland & Fraurud, 2021).

2.1.2 Profesjonell skepsis

Profesjonell skepsis anses å være en grunnleggende egenskap hos revisor, samtidig som det er en ensidig plikt og et lovkrav for gjennomføringen av en revisjon av høy kvalitet. Forskning utført på området antyder at profesjonell skepsis kan påvirke revisors dømmekraft og handlinger (Ciołek, 2017). Definisjonen av profesjonell skepsis redegjøres for i ISA 200.13 (1): «*Profesjonell skepsis er en holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis*».

Profesjonell skepsis forklares som revisors spørrende holdning angående ledelsen, ledelsens holdninger og revisors kritiske vurdering av selve revisjonsbevisene (Arens et al., 2017). Revisor skal utøve profesjonell skepsis vedrørende vurderinger av ledelsens beslutninger og vurderinger. Den profesjonelle skepsisen benyttes av revisor under utførelsen av revisjonen, jfr. revisorloven §9-4 fjerde ledd. Revisor bør fokusere på ledelsens vurderinger relatert til ledelsens beregning av regnskapsestimat, påliteligheten av fremlagt dokumentasjon og muntlig svar på forespørsler fra ledelsen og annen informasjon (Stenvold & Degerstrøm,

2020, s. 38). Revisor skal særlig utvise profesjonell skepsis ved de nevnte regnskapsestimatene slik som virkelig verdi, nedskrivninger av eiendeler, avsetninger, transaksjoner ved nærstående parter og fremtidige kontantstrømmer av betydning for foretakets evne til fortsatt drift, jfr. revisorloven §9-4 fjerde ledd. Det fremgår av ISA 200.A22 at revisors profesjonelle skepsis er nødvendig for å kunne foreta en kritisk vurdering av revisjonsbevis. Det vil si at revisor vurderer påliteligheten av informasjonen som skal benyttes som revisjonsbevis. I tillegg skal revisor ta hensyn til tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av innhentet revisjonsbevis i lys av omstendighetene. Profesjonell skepsis er en viktig egenskap for revisor å ha i alt som har med gjennomføring av en revisjon, og i diskusjon med revisjonsutvalget.

2.1.3 Profesjonelt skjønn

Revisorloven har ingen referanser til profesjonelt skjønn slik som profesjonell skepsis, men både profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn er fundamentale egenskaper revisor bør utføre og vektlegge i planlegging og gjennomføring av revisjonen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 31). Definisjonen av profesjonelt skjønn kommer frem i ISA 200.13 (k):

«Anvendelsen av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standarder for revisjon, regnskap og etikk når det fattes informerte beslutninger om hvilke handlingsplaner som er hensiktsmessige etter omstendighetene ved revisjonsoppdraget».

Det er essensielt at revisor bruker sitt profesjonelle skjønn gjennom hele revisjonsprosessen, det vil si helt fra tidlig i planleggingsfasen frem til revisor signerer revisjonsberetningen. Revisor vil med det oppnå en god og formålstjenlig revisjon (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 31). Videre er bruken av profesjonelt skjønn en viktig egenskap for revisor når det skal tas viktige beslutninger som for eksempel beslutninger og evalueringer av vesentligheten og vesentlighetsgrensen til virksomheten, revisjonsrisiko, hvilke revisjonshandlinger som skal brukes og ved utarbeidelse av konklusjonen (ISA 200.A25-A29). Revisors profesjonelle skjønn utvikles gjennom erfaring fra mange bransjer, ny kunnskap og opplæring ved kurs, foredrag og forskning og avslutningsvis vil revisors profesjonelle skjønn påvirkes av rammen av revisjonsstandarder for revisjon (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 31). Bruken av profesjonell skepsis sammen med skjønn vil være viktig, også i revisors arbeid med revisjonsutvalget.

2.1.4 God revisjonsskikk

God revisjonsskikk er et grunnleggende prinsipp for utførelsen av revisjonstjenester, og kommer frem av lov. Revisor skal bestandig utføre den lovfestede revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk jfr. revisorloven §9-4. God revisjonsskikk kan forklares som en rettslig standard med et dynamisk innhold som regulerer utførelsen av den lovpålagte revisjonen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 28). God revisjonsskikk åpner opp for at revisor kan benytte skjønnsmessige vurderinger, og anses som et av de grunnleggende prinsippene for hvordan revisor skal utføre den lovpålagte revisjonen av et selskap. De internasjonale revisjonsstandardene gir ingen konkret definisjon av hva god revisjonsskikk er, men standardene inneholder forskjellige krav og veiledninger som revisor alltid skal legge til grunn av vurderingen av god revisjonsskikk (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 28).

I revisorloven §9-4 redegjøres det for revisors plikter ved utførelse av den lovpålagte revisjonen. Årsregnskapet skal være utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav, og revisor utfører revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk. God revisjonsskikk innebærer videre at revisor vil opparbeide seg en god forståelse av foretaket og dets interne kontroller, samt lovkrav og reguleringer. Revisoren reviderer for å se om det kan være forhold som påvirker revisjonen, samt påse at foretaket har bokført i samsvar med loven. Videre skal revisor identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten de skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Avslutningsvis skal revisor utforme og gjennomføre revisjonshandlinger, samt innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis som skal være grunnlaget for revisors uttalelse i revisjonsberetningen. God revisjonsskikk vil i tillegg innebære en god og formålstjenlig kommunikasjon med styret som samsvarer med regelverket, spesielt revisorloven §9-5 første ledd. Dette innebærer at revisorbekreftelser, rapportering og dokumentering også gjøres i samsvar med god revisjonsskikk.

2.1.5 Revisjonsprosessen

Stenvold & Degerstrøm (2020) beskriver revisjonsprosessen som fire ulike faser:

- Oppdragsvurderingsfasen
- Planleggingsfasen
- Gjennomføringsfasen
- Avslutningsfasen.

I oppdragsvurderingsfasen skal den oppdragsansvarlige revisor vurdere om de skal fortsette på nåværende revisjonsoppdrag eller om de skal akseptere nye revisjonsoppdrag.

Oppdragsvurderingen skal ses i lys av lovreguleringer og andre standarder knyttet til dette.

Revisor eller revisjonsforetaket skal påse at de har nødvendig tilgang, kompetanse, tid og ressurser. I tillegg vil det for foretak av allmenn interesse vurderes flere forhold som er angitt i revisjonsforordningen artikkel 6 jfr. revisorloven. §9-2. I henhold til revisjonsstandarden ISA 200.12 er det oppdragsansvarlig revisor definert av revisorloven §9-3 som skal påse at det foreligger gode og egnede rutiner, for både aksept og fortsettelse av revisjonsoppdraget. Det vil være en større vurdering vedrørende aksept av nye revisjonsoppdrag enn ved vurderingen av eksisterende revisjonsoppdrag og fortsettelse av disse (Eilifsen et al., 2014, s. 68).

I de to neste fasene skal revisor planlegge og gjennomføre den lovpålagte revisjonen. Både gjennomføringen og planleggingen av revisjonen gjennomføres med profesjonell skepsis, og revisor må være oppmerksom på at det kan foreligge omstendigheter som kan medføre at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon (ISA 200.15). Under planleggingsfasen redegjør og planlegger revisor for hvilke revisjonshandlinger som er nødvendige for det aktuelle revisjonsoppdraget og virksomhet. Denne fasen inneholder innledende handlinger som revisor må utføre for å oppnå en god angrepsvinkel på revisjonen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 106). De ulike revisjonshandlingene og hvordan revisor skal planlegge fremgår av ISA 300 Planlegging av revisjon av et regnskap. Planleggingsfasen vil bestå av risikovurderingshandlinger hvor revisor vil opparbeide seg en forståelse om regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, og eventuelt hvilke typer feil som kan forekomme. Risikovurderingshandlingene til revisor danner grunnlaget for hvilke ulike revisjonshandlinger som skal benyttes for å innhente tilstrekkelig revisjonsbevis, og som skal sikre at det ikke foreligger vesentlig feilinformasjon i regnskapet (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 106). I gjennomføringsfasen som tidligere nevnt, utfører revisor de bestemte

revisjonshandlingene som ble nedfelt i planleggingsfasen. Revisjonshandlinger vil si hvilke ulike tester og kontroller revisor gjennomfører. Det kan være et utvalg av test av kontroller og substanshandling som fremgår av revisjonsplanen. Revisjonshandlinger gjennomføres for at revisor skal innhente tilstrekkelig mengde bevis for riktigheten av revisjonen og at internkontrollen og foretakets rutiner har virket etter hensikten i perioden (Gulden, 2016, s. 56). I avslutningsfasen i revisjonsprosessen skal revisor dokumentere, konkludere og rapportere. Det vil si at revisor danner seg en mening om revisjonsbevisene som er innhentet. Konklusjonen som revisor kommer med, skal alltid reflektere formålet for revisjonen og skal dermed reflektere at det er oppnådd en betryggende sikkerhet om at årsregnskapet er revidert i samsvar med gjeldende lover og standarder (Gulden, 2016, s. 56).

Hva som forventes av revisor knyttet til dokumentasjon til revisjonsutvalget i forbindelse med revisjonsprosessen, vil i første omgang være en godt gjennomarbeidet plan for revisjonen være utgangspunktet for revisjonsutvalgets oppfølging av revisors arbeid (Orgland & Fraurud, 2021). En godt gjennomarbeidet revisjonsplan som kommer i god tid før revisjonen vil bidra til å skape god diskusjon. Ved avslutningen av revisjonen og fremleggelse av regnskapet, skal revisor rapportere konklusjonen om regnskapet i en revisjonsberetning. Revisjonsberetningen skal i tråd med revisorloven §9-7 første ledd vise resultatet av den gjennomførte lovfestede revisjonen. Revisjonsberetningen skal dermed bekrefte at revisors konklusjon om årsregnskapet er konsistent med tilleggsrapporten som revisor etter det nye lovverket er pålagt å gi til revisjonsutvalget (Knudsen, 2014). Tilleggsrapport gir en beskrivelse av hovedelementene for revisjonen, som revisor presenterer ved avgivelse av revisjonsberetningen, og overleverer som vedlegg til revisjonsutvalget (PricewaterhouseCoopers, 2023b).

2.2 Revisjonsplikt

Revisjonsplikten er en lovpålagt gjennomgang og kontroll av et selskaps årsregnskap og revisjonen gjennomføres av en kvalifisert og uavhengig person som har høyere økonomisk utdanning (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 24), altså revisoren. Revisjonsplikten gjelder for en større mengde av de regnskapspliktige selskapene i Norge. Revisorloven §2-1 forutsetter at de som blir omfattet av revisjonsplikten er regnskapspliktige etter regnskapsloven §1-2. Revisjonsplikten og unntakene for revisjonsplikt fremgår av revisorloven §2-1. Revisorloven oppgir følgende foretak som er revisjonspliktige: «

- a. aksjeselskaper, bortsett fra aksjeselskaper som er i samsvar med aksjeloven §7-6 ikke har revisjon av årsregnskap
- b. allmennaksjeselskap
- c. stiftelse
- d. foretak mv. som det føres tilsyn med etter finanstilsynsloven §1
- e. øvrige regnskapspliktige hvis driftsinntektene av den samlede virksomheten eller foretakets balansesum er lik eller over terskelverdiene fastsatt i medhold av aksjeloven §7-6 eller at gjennomsnittlig antall ansatte utgjør ti årsverk eller mer
- f. andre foretak som er revisjonspliktige etter annen lov eller forskrift.»

Fra revisorloven §2-1, følger revisjonsplikten direkte fra lovteksten for større aksjeselskap, allmennaksjeselskap og stiftelser. Vedrørende mindre aksjeselskap og øvrige regnskapspliktige er det visse terskelverdier en kan benytte for unnlattelse av revisjon jfr. asl. §7-6. Nye terskelverdier for å unnlate revisjonsplikt ble kunngjort 13. februar 2023 med ikrafttredelse 1.mai 2023. Terskelverdiene følger av Forskrift om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven §7-6. Små aksjeselskap og øvrige regnskapspliktige er revisjonspliktige påfølgende regnskapsår dersom foretaket overstiger én av følgende terskelverdier i aksjeloven §7-6, jfr. revisorloven §2-1:

1. Driftsinntektene for foretaket må være mindre enn 7 millioner kroner.
2. Selskapets balansesum må være mindre enn 27 millioner kroner.
3. Gjennomsnittlige antall ansatte utgjør ti årsverk eller mer.

Det vil si at for å kunne fravelge revisjon for regnskapsåret 2023, må driftsinntektene for 2022 være mindre enn 7 millioner kroner, og mindre enn 27 millioner kroner i balansesum. Tidligere terskelverdier for selskaper som avslutter regnskapsåret før 1. mai 2023 er 6 millioner kroner i driftsinntekter, og 23 millioner kroner i balansesum.

2.3 Revisjonsutvalg og plikt for revisjonsutvalg

Lovgivningen for revisjonsutvalget er regulert i revisjonslovgivning og allmennaksjelov, og det vil være tilsvarende lovgivning i finansforetaksloven. Det er i hovedtrekk foretak av allmenn interesse som skal ha et revisjonsutvalg. Oppgaven vil derfor redegjøre for hvem som har plikt om revisjonsutvalg, hvem som er unntatt, revisjonsutvalgets funksjon, oppgaver og sammensetning, i tillegg teori om hva som skal til for å oppnå et effektivt revisjonsutvalg.

2.3.1 Plikt om revisjonsutvalg

Revisorloven §1-2 sjette ledd definerer foretak av allmenn interesse som foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i et EØS-land, banker, kredittforetak og forsikringsforetak. I tråd med allmennaksjeloven §6-41 første ledd er det foretak av allmenn interesse etter revisorloven §1-2 sjette ledd som skal utvelge et revisjonsutvalg. Revisjonsutvalget, som er et underutvalg av styret, skal være et saksforberedende og rådgivende arbeidsutvalg for styret ved at de bistår styret ved gjennomføringen av regnskapsrapporteringen, opprettholdelse av selskapets regnskapsprinsipper, samt interne kontroller og risikostyring (Brennan & Gray, 2005). Det vil til slutt være styret som skal være det beslutningsdyktige organet som vil ha ansvaret for selve regnskapsrapporteringen (PricewaterhouseCoopers, 2023b).

Det finnes unntak fra krav om revisjonsutvalg. Det finnes tre ulike reguleringer for unntak av revisjonsutvalg for virksomheter. Fra bestemmelsen om plikt til revisjonsutvalg fremgår det av asal. §6-41 andre ledd, at dette unntaket går ut på dersom selskapet oppfyller enkelte kriterier for unntak av plikt til eget revisjonsutvalg, skal det samlede styret gjennomføre revisjonsutvalgets oppgaver. De selskapene som havner inn under unntaket må oppfylle minst to av tre følgende kriterier, dette unntaket gjelder dog ikke finansforetak:

- Ha gjennomsnittlig antall ansatte under 250
- Balansesum på mindre enn 300 millioner ved utgangen av regnskapsåret
- En nettoomsætning på mindre enn 350 millioner.

Dette er et unntak som selskap av mindre størrelse selv kan velge å benytte seg av så lenge de oppfyller kriteriene. Det kommer videre frem et annet unntak fra plikt om revisjonsutvalg. Dette gjelder heleide datterselskap, hvor morsselskap har et etablert revisjonsutvalg, jfr. asal. § 6-41 tredje ledd, tilsvarende i finansforetaksloven §8-18 bokstav a. Det siste unntaket er regulert i asal. § 6-42 tredje ledd, hvor det da er bestemt i vedtektene til selskapet at det er styret som skal fungere som foretakets revisjonsutvalg, tilsvarende §8-20 tredje ledd i finansforetaksloven. Det er i hovedsak større selskaper etter allmennaksjelov som skal ha revisjonsutvalg og børsnoterte selskaper, men det bør alltid vurderes for mindre selskaper om de skal etablere revisjonsutvalg.

2.3.2 Revisjonsutvalgets funksjon og sammensetning

Revisjonsutvalget består av medlemmer som velges av og blant virksomhetens egne styremedlemmer jfr. asal. §6-42 første ledd. Styremedlemmer som er ledende ansatte i selskapet, skal ikke velges til revisjonsutvalget. Revisjonsutvalget skal ha rikelig med kompetanse slik at de kan utarbeide og gjennomføre oppgavene på en god og hensiktsmessig måte jfr. asal. §6-43 andre og tredje ledd. I loven presiseres det at utvalget samlet skal ha tilstrekkelig kompetanse ut fra selskapets organisering og virksomhet, hvor da dette vil bli en skjønnsmessig vurdering for ethvert selskap hva tilstrekkelig vil bety, og det vil være generalforsamlingens eller virksomhetens valgkomiteens plikt å påse at de som velges oppfyller kravet (Abrahamsen & Thorsby, 2009). Virksomheter som ikke er pålagt å ha revisjonsutvalg etter loven bør vurdere om det skal opprettes likevel. I de tilfeller styret til virksomheten inneholder ledende ansatte fra virksomheten, er det anbefalt av NUES (Norsk utvalg for eierstyring og selskapsledelse) å etablere et eget revisjonsutvalg for å sikre mest mulig uavhengig behandling i styret (NUES, 2021).

Når det kommer til antall medlemmer i revisjonsutvalget, fremgår det ikke spesifikt av loven hvilket antall medlemmer utvalget skal ha og bør bestå av, og det vil derfor være en skjønnsmessig vurdering fra virksomheten, ledelsen og styret. I forarbeidene til allmennaksjeloven er det lagt opp til at styret skal beslutte hvor mange medlemmer revisjonsutvalget skal bestå av, og hva som er hensiktsmessig ut fra virksomhetens størrelse og omfang (Ot.prp. nr. 78 (2008-2009)). Antall medlemmer i revisjonsutvalget avhenger således av revisjonsutvalgets oppgaver, samtidig er det viktig at revisjonsutvalget ikke består av for mange medlemmer. Revisjonsutvalget må ikke bli for stort slik at det blir u håndterlig, men tilstrekkelig stort til at de er i stand til å sikre hensiktsmessig overvåking av virksomhetens finansielle arbeid (Bédard & Gendron, 2010). Det vil for eksempel være nyttig med flere medlemmer i et stort børsnotert konsern da denne typen foretaket består av kompliserte revisjons- og regnskapsmessige forhold, enn for eksempel hva et mindre selskap vil ha (PricewaterhouseCoopers, 2023a).

2.3.3 Revisjonsutvalgets oppgaver

Etter lovendringene som trådte i kraft fra 1. januar 2021, har revisjonsutvalgs oppgaver blitt mer omfattende ved økt ansvar og flere nye oppgaver. I hovedsak er bakgrunnen for endringene å styrke revisjonsutvalgets rolle og tydeliggjøre revisjonsutvalgets oppgaver overfor valgt revisor (PricewaterhouseCoopers, 2021a), samtidig vil økt regulering skape

høyere forventning til kvaliteten i finansiell rapportering (PricewaterhouseCoopers, 2023b). Det er revisjonslovgivning og allmennaksjelov som regulerer revisjonsutvalgets oppgaver og en gjennomgang av revisjonsutvalgets oppgaver fremgår av asal. §6-43. Revisjonsutvalget vil som tidligere nevnt være et rådgivende organ for styret vedrørende regnskapsrapporteringen og revisjonen, samt ved overvåking av systemene for internkontroll og vurdering av regnskapsrapporteringsprosessen. Revisjonsutvalget bør foreta en regelmessig gjennomgang av prosessene som selskapet benytter seg av, og en god gjennomgang av internkontrollen vedørende regnskapsavleggelse (PricewaterhouseCoopers, 2023b).

Revisjonsutvalget skal etter asal. §6-34 bokstav a. «informere styret om resultatet av den lovfestede revisjonen og forklare hvordan revisjonen bidro til regnskapsrapportering med integritet og revisjonsutvalgets rolle i prosessen». Etterlevelse av denne reguleringen vil i hovedsak basere seg på oppsummering av arbeidet til revisjonsutvalget, ved at revisjonsutvalget fremlegger og informerer styret, gjerne ved bruk av referat og dokumenter, som viser at de har overholdt sin plikter ovenfor styret. Viktige momenter som revisjonsutvalget kan fremlegge til styret er spørsmål til administrasjonen og revisor angående vurderinger av estimer, ulike parameter som er benyttet, forståelse av regelverk og lignende som vil underbygge revisjonsutvalgets arbeid (PricewaterhouseCoopers, 2021a).

Etter lovendringen har bokstav b. blitt utvidet til at revisjonsutvalget skal «forberede styrets oppfølging av regnskapsrapporteringsprosessen og komme med anbefalinger eller forslag for å sikre dens integritet». For at regnskapsrapporteringsprosessen skal opprettholde sin integritet er det naturlig at revisjonsutvalget har tilstrekkelig innblikk i regnskapsrapporteringsprosessen og vurderingsposter i regnskapet (PricewaterhouseCoopers, 2021a). For en god etterlevelse av dette punktet vil revisjonsutvalget komme med anbefalinger til styret på grunnlag av dokumentasjon fremlagt av administrasjonen som beskriver internkontrollen over finansiell rapportering og vurderinger som gjelder sentrale vurderingsposter i regnskapet, og dette vil danne grunnlaget for anbefalingene til styret (PricewaterhouseCoopers, 2021a). Eksempler på dette kan være en vurdering fra revisjonsutvalget på endring av presentasjon av ulike elementer i regnskapet.

I henhold til bokstav c. skal revisjonsutvalget «overvåke systemene for internkontroll, risikostyring og internrevisjon uten at det bryter med revisjonsutvalgets uavhengige rolle». Her vil de fleste følge NUES anbefalinger for overvåking av internkontroll og risikostyring.

Det foreligger et ansvar for å opprettholde god intern kontroll og hensiktsmessige systemer for risikostyring som bør ha en årlig gjennomgang (NUES, 2021). Revisjonsutvalget vil derfor vurdere om systemene er tilstrekkelige ut fra virksomhetens art og omfang. Overvåkning av internrevisjon vil gå ut på en gjennomgang av det som er relevant i forhold til denne, som arbeidsplan og kommunikasjon mellom revisjonsutvalget og intern revisor.

Ifølge bokstav d. skal revisjonsutvalget ha løpende kontakt med selskapets valgte revisor om revisjonen av årsregnskapet, herunder særlig overvåke revisjonsutførelsen i lys av forhold Finanstilsynet har påpekt i henhold til revisjonsforordningen artikkel 26 nr. 6, jfr. revisorloven. §12-1. I denne kontakten med revisor er det ikke et krav om at det skal være en jevnlig eller kontinuerlig kontakt, men at kontakten er såpass omfattende i form av virksomhetens art og omfang, og da særlig forhold som har tilknytning til revisjonen av årsregnskapet (Ot.prp. nr. 78 (2008-2009)).

Utvalget har også som oppgave å vurdere og overvåke uavhengigheten til revisor etter revisorloven kapittel 8 og revisjonsforordningen artikkel 6, i henhold til bokstav e. I og med at det er lovpålagt at revisor skal opptre uavhengig i tråd med lovgivning, bør revisjonsutvalget ha ulike retningslinjer slik at revisor kan ivareta sin uavhengighet. God etterlevelse av dette punktet bør omfatte bruk av instruksjer, godkjenning av tjenester, vesentlige diskusjoner med revisor, og revisors bekreftelse av egen uavhengighet (PricewaterhouseCoopers, 2021a). I tillegg bør revisjonsutvalget opparbeide en rutine for godkjenning dersom revisor påtar seg tilleggstjenester. Videre fremgår det av asal. §6-43 bokstav f. at det er revisjonsutvalget som har ansvaret for å forberede foretakets valg av revisor og gi sin anbefaling i samsvar med revisjonsforordningen artikkel 16.

2.3.4 Effektivt revisjonsutvalg

Et velfungerende og effektivt revisjonsutvalg vil være i stand til å gjennomføre lovpålagte oppgaver på en hensiktsmessig og forsvarlig måte. En forutsetning for et velfungerende og effektivt revisjonsutvalg vil være at revisjonsutvalget består av de rette menneskene, god erfaring, høy kompetanse og evnen til konstruktiv samhandling er avgjørende for medlemmene i utvalget (PricewaterhouseCoopers, 2023a).

En studie publisert i 2002 av DeZoort, professor i regnskap og med hovedfagfelt på revisjonsutvalgets beslutningstaking, adresserer igjennom en modell hvilke elementer som bør

være til stede for å oppå høy effektivitet hos revisjonsutvalget (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). I studien blir et effektivt revisjonsutvalg foreslått definert som:

«An effective audit committee has qualified members with the authority and resources to protect stakeholder interests by ensuring reliable financial reporting, internal controls, and risk management through its diligent oversight efforts».

Fra definisjonen kan en tyde målsetningen for revisjonsutvalgets tjenester, i tillegg til hvilke krav som stilles for å oppnå et effektivt revisjonsutvalg. DeZoort har trukket ut revisjonsutvalgets fire viktigste karakteristikk som må til for å oppnå høy effektivitet (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). De fire karakteristikkene kan ses som fire ulike dimensjoner:

1. Komposisjon: Ekspertise, uavhengighet, integritet og objektivitet
2. Autoritet: Ansvarsområder, myndighet og innflytelse
3. Ressurser: Tilstrekkelig antall medlemmer, tilgang til ledelse, ekstern og intern revisor
4. «Diligence»: Effektivitet, samarbeidsevne, holdning

Komposisjon, autoritet og ressurser vil i DeZoorts modell være de tre grunnleggende elementene som behøves for å oppnå effektivitet hos revisjonsutvalget. Dersom de tre hovedelementene er oppfylt vil revisjonsutvalget oppnå effektivitet, som i den fjerde dimensjonen «diligence».

Eksempelvis vil et revisjonsutvalg med uavhengige og ærlige medlemmer med den nødvendige finansielle ekspertisen, myndighet til å ta beslutninger og har tilgang til riktig informasjon ha et godt grunnlag for høy effektivitet (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002).

1. Komposisjon

I modellen til DeZoort vil den første dimensjonen for effektivt revisjonsutvalg bestå av revisjonsutvalgets ekspertise, kompetanse, uavhengighet og objektivitet. For revisjonsutvalgets sammensetning og komposisjon, finnes det ulike regulatoriske krav som virksomheten må forholde seg til under norske forhold.

Revisjonsutvalget skal bestå og velges av styrets medlemmer slik det fremgår av asal. §6-42 andre ledd, hvor da minst et av medlemmene i utvalget skal være uavhengig av virksomheten. Det uavhengige medlemmer skal ha kvalifikasjoner innen regnskap eller revisjon.

Ved vurderingen av det uavhengige medlemmet bør en se på hvilken tilknytning medlemmet har til virksomheten. I forarbeidene anses ikke et styremedlem som er ansatt i virksomheten å være et fullstendig uavhengig medlem i revisjonsutvalget (Ot.prp. nr. 78 (2008-2009)). I tillegg ved vurderingen av uavhengigheten til medlemmet bør styret vurdere flere ulike tilknytningsforhold. Slike tilknytningsforhold kan være tidligere ansettelsesforhold, nære familierelasjoner med ledende ansatte eller vesentlige eiere (Ot.prp. nr. 78 (2008-2009)). Gjeldende tidligere arbeidsforhold, tar forarbeidene utgangspunkt i den danske bestemmelsen, da Departementet antar at den samme bestemmelsen er overførbart til norske forhold. Bestemmelsen går ut på at vedkommende ikke bør ha vært ansatt i selskapet i løpet av de fem siste årene (Ot.prp. nr. 78 (2008-2009)). Styret bør i tillegg vektlegge andre relasjoner vedkommende har til virksomheten. Elementer som bør vektlegges her kan være at vedkommende ikke skal; motta annen godtgjørelse enn styrehonorar, har forretningsmessige relasjoner med selskapet eller at vedkommende har kryssrelasjoner med den daglige ledelsen til virksomheten (NUES, 2021). Hensikten med uavhengigheten til medlemmene i revisjonsutvalget er for å ivareta aksjonærfelleskapets interesser (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002; NUES, 2021; Raghunandan et al., 2001). Uavhengigheten til revisjonsutvalgets medlemmer vil sørge for å bidra til å opprettholde en høy effektivitet i arbeidet, samtidig som uavhengighet fremmer en objektivitet hos utvalget (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002; Raghunandan et al., 2001).

Revisjonsutvalgets medlemmer bør i tillegg bestå av styremedlemmer med riktig kompetanse og erfaring for å sikre utvalgets samlede ekspertise. Revisjonsutvalgets sammensetning er avgjørende for å sikre at utvalgets oppgaver ivaretas og gjennomføres på en hensiktsmessig og god måte, hvor da både medmenneskelige egenskaper og kommunikasjonsegenskaper blir like viktige for å få et velfungerende revisjonsutvalg (PricewaterhouseCoopers, 2023a).

For at revisjonsutvalget skal oppnå effektivitet er det avgjørende at valgkomitéen har kommet med en tilstrekkelig innstilling av kandidater. På valgkomitéens innstilling til styret bør kompetansekravet angående regnskap- og revisjonskompetansen være noe valgkomiteen er opptatt av (Sem, 2021). Videre vil mangfold i revisjonsutvalget være noe som vektlegges ved valg av revisjonsutvalget. Mangfoldet kan vises ved å innstille tidligere CEO-er eller CFO-er, tidligere revisorer eller medlemmer fra ulike typer virksomheter (PricewaterhouseCoopers, 2023a, 2023b). Dette mangfoldet kan også ses i sammenheng med ressurser, som vi kommer tilbake til senere.

Vurdering av kompetansen til det enkelte medlem bør inneholde vurderinger om individet har god nok kunnskap innen regnskap og revisjon. Vurderingen må inneholde hvordan og når vedkommende har opparbeidet seg kompetansen, og om vedkommende har oversikt over aktuelle endringer reguleringsmessig, slik som endringer i regnskaps- og revisjonsrett (Ot.prp. nr. 78 (2008-2009)).

Angående regnskaps- og revisjonskvalifikasjoner legger forarbeidene til grunn at vedkommende bør være i stand til å ta egne vurderinger om virksomheten har gjennomført og tilrettelagt den finansielle rapporteringen, internkontrollen, risikostyringen og den lovpålagte revisjonen på en hensiktsmessig måte (Ot.prp. nr. 78 (2008-2009)). Vedrørende hvilken grad av dybdekunnskap det forventes, antar forarbeidene at det kreves mindre dybdekunnskap i mindre selskaper, enn i et større børsnotert selskap hvor det er store kompliserte transaksjoner.

2. Autoritet

Med denne dimensjonen menes det at revisjonsutvalget vil ha en hel del ansvar og myndigheter som følger av lovpålagte plikter og oppgaver. Revisjonsutvalget er hovedansvarlig for å forberede styrets oppfølging av revisor arbeid, revisors uavhengighet, i tillegg til å gi råd om oppfølging av rutiner for regnskapsrapporteringen og innholdet i rapporten. Det vil ligge et stort ansvar på revisjonsutvalget for virksomheten som revideres, og gjennomføring av revisjonen.

Revisjonsutvalget, spesielt leder av revisjonsutvalget, vil ha ansvar for innkallelse av møter, fastsette årshjulet til revisjonsutvalget, sette opp en agenda for møtene, samt lede møtene. I tillegg skal revisjonsutvalget overvåke arbeidet til ekstern revisor (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002; KPMG, 2022).

Revisjonsutvalget vil i tillegg ha myndighet til å iverksette undersøkelser de finner nødvendig, for å dekke sine oppgaver, herunder kan revisjonsutvalget innhente eksterne råd og bistand i forbindelse med gjennomføring av sine oppgaver (KPMG, 2022).

Revisjonsutvalget skal således ikke ta beslutninger på vegne av styret, men fremlegge sine anbefalinger til styret. Andre ansvarsområder som revisjonsutvalget har myndighet til er rundt prosessen med valg av revisor for virksomheten og overvåkning av revisjonen i lys av Finanstilsynets funn (Orgland & Fraurud, 2021). Revisjonsutvalgets autoritet er avhengig av medlemmenes forhold til ledelsen, eksterne og interne revisorer i virksomheten. Vi kan derfor se revisjonsutvalgets autoritet som en funksjon av revisjonsutvalget ansvar og innflytelse på revisjonen, revisor og virksomheten (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002).

Problematiske områder knyttet til revisjonsutvalget er at de ikke nødvendigvis forstår hvilke ansvarsområder de har til enhver tid. Revisjonsutvalgets oppgaver og plikter har siden ny revisorlov i 2021 økt betraktelig. Godt utarbeide styreinstruksjoner og manualer med presist innhold til hvordan det samlede styret og revisjonsutvalget skal samarbeide vil øke revisjonsutvalgenes effektivitet, også i tilknytning til hvordan de skal arbeide for å bevare aksjonærfelleskapets interesser på en hensiktsmessig måte (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). Tidligere undersøkelser har avdekket en stor variasjon i hvordan revisjonsutvalgene oppfatter og tar ansvar for de pålagte arbeidsoppgavene, og det er et økt behov for større forståelse i takt med utvidede krav (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). For revisjonsutvalget vil det være nødvendig at administrasjonen i virksomheten utarbeider god dokumentasjon til revisjonsutvalget slik at de kan ivareta oppfølgingen av regnskapsrapporteringen på en mest mulig effektiv måte (PricewaterhouseCoopers, 2023b). For denne grunnleggende dimensjonen blir det viktig for revisjonsutvalget å ha god oversikt over egne plikter, ansvarsområder og relasjoner i forhold til ledelsen, revisor, styret og andre viktige instanser i sitt arbeid. For opparbeidelse av effektivt revisjonsutvalg må revisjonsutvalget ha tilgang til godt utarbeidede instruksjoner og veiledning, oversikt over regnskaps – og revisjonsreguleringer, revisjonsstandarder og sørge for egen kompetanseheving på viktige områder i samsvar med forventninger fra virksomheten, revisor og ledelsen

3. Ressurser

Hva som kan menes med ressurser som en dimensjon vil henge sammen med revisjonsutvalgets tilgang til ressurser. Ressurser kan gjelde revisjonsutvalgets størrelse, hvilken bakgrunn og erfaring de ulike medlemmene har, med andre ord hvilket mangfold revisjonsutvalget har. Samtidig vil revisjonsutvalgets tilgang til ledelsen, revisor og annen juridisk bistand være å regne som viktige ressurser for et effektivt revisjonsutvalg (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). Spørsmålet revisjonsutvalget må stille seg er om de har nok adekvate ressurser for å gjøre en tilstrekkelig innsats, og hvordan de skal vedlikeholde og opprettholde slike ressursrike relasjoner.

Hvor stort et revisjonsutvalg bør være med hensyn til antall medlemmer fremgår ikke direkte av lov. I forarbeidene legges det opp til at antall medlemmer skal reflektere de oppgaver som revisjonsutvalget er satt til å gjennomføre i sitt arbeid (Ot.prp. nr. 78 (2008-2009)). DeZoort kom med en anbefaling i forhold til modellen sin, hvor da tre til seks medlemmer med tilstrekkelig kompetanse og ekspertise vil ha et sterkt grunnlag for å kunne oppnå høy

effektivitet. Mangfold i revisjonsutvalget er også et viktig moment, mangfoldet kan være ulik bakgrunn, utdanning og erfaring hos medlemmene. Videre antar DeZoort at med tilstrekkelig antall medlemmer og mangfold vil de frembringe en innholdsmessig god diskusjon, god vurdering av nye spørsmål, samt god tilgang til ledelsen, eksterne og interne revisorer, styret og andre juridiske rådgivere.

Et annet viktig moment er revisjonsutvalgets tilgang på informasjon fra de ulike partene i revisjonsutvalgets arbeid. Det understrekes at skal revisjonsutvalget oppnå høy effektivitet må revisjonsutvalget ha tilgang på nøyaktig og fullstendige oppdateringer fra ledelsen og revisor. Dette kan være informasjon knyttet til endringer i vesentlige regnskapsposter, lovendringer og endringer i selskapets kjernevirksomhet (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). Dette vil med andre ord si at god kommunikasjon med ledelsen, administrasjonen og revisor vil spille en stor rolle i hvilke ressurser revisjonsutvalget har, og kan benytte seg av.

4. «Diligence»

Begrepet «diligence» blir brukt for å beskrive en holdning eller karakteristikk, og kan tolkes som «the quality of working carefully and with a lot of effort» (Cambridge Dictionary, 2023). For å knytte dette til revisjonsutvalget, kan en slik som DeZoort se på de tre første dimensjonene; komposisjon, autoritet og ressurser som de tre grunnsteinene som skaper «diligence» hos revisjonsutvalget.

Revisjonsutvalgene som har de rette elementene i hver av de tre første dimensjonene vil være i stand til å arbeide på en effektiv, oppriktig og pliktoppfyllende måte som er hensiktsmessig i forhold til revisjonsutvalget oppgaver og ansvar, og sørger derfor for en høy effektivitet.

Revisjonsutvalget skal i tillegg arbeide på en måte som best representerer aksjonærfelleskapets interesser (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). Denne effektiviteten vil sørge for at revisjonsutvalget jobber sammen som behøvd, stiller spørsmål og etterfølger svar når det kommer til ledelsen, revisor og andre relevante institusjoner, som Finanstilsynet for eksempel.

For en god etterlevelse av dette legges det opp til at revisjonsutvalget må møtes jevnlig og ha god dialog med ledelsen og revisor, hvor antall møter vil være avgjørende for et godt og effektivt arbeid hos revisjonsutvalget. I norsk kontekst er det ikke et fastsatt lovkrav om hvor ofte revisjonsutvalget skal ha møter med revisor, men det finnes anbefalinger. Generelt sett anbefales det at det bør være minimum fire møter med revisjonsutvalget i året (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002; PricewaterhouseCoopers, 2023b). Dette gjelder for

eksempel ved kvartalsvis delårs rapportering, da børsnoterte selskaper utsteder den type rapport fire ganger i året (Blue Ribbon Committee, 1999; PricewaterhouseCoopers, 2023b). ISA 260.A7 redegjør i tillegg for gode styrings- og kontrollprinsipper på området, og anbefaler at revisor regelmessig blir invitert til møter med revisjonsutvalget, lederen av revisjonsutvalget skal ha regelmessig kontakt med revisor, og det skal avholdes møter minst en gang i året med revisor uten ledelsen til stede.

I tillegg vil det være viktig at revisjonsutvalget får tid til å gjennomgå selskapets risikostyring, internstyring og andre oppgaver. Dette kan da medføre et økt behov for flere møter enn de fire som er nevnt som utgangspunkt (KPMG, 2022). Revisjonsutvalget evne til å møtes og samarbeide vil være det DeZoort referere til når han bruker begrepet «diligence». Det vil også betegne revisjonsutvalgets evne til å samarbeide og kommunisere med revisor, ledelsen og andre institusjoner, deres evne til å stille spørsmål knyttet til revisors arbeid, vesentlighetsvurderinger og andre viktige regnskapstemaer som bør gjennomgås i tråd med revisjonen. Revisjonsutvalget må ha evne og vilje til å sette seg inn i hvilket ansvar de har ovenfor virksomheten og revisjonen.

2.4 Vesentlighetsbegrepet og vesentlighetsvurderinger

I dette delkapittelet skal vi redegjøre for vesentlighetsbegrepet, totalvesentlighet og hvordan dette påvirker og benyttes under revisjon. Det vil være relevant for revisjonsutvalget å ha en grunnleggende forståelse for dette begrepet.

2.4.1 Vesentlighet

Hva vesentlighet er, og hvordan dette begrepet skal benyttes under en revisjon burde være en fundamental forståelse hos revisor og deler av revisjonsutvalget. Ved gjennomføring av en lovfestet revisjon må revisor legge til grunn vesentlighetskonseptet både ved planlegging av revisjonen og ved gjennomføring av revisjonen (ISA 200.6). Revisor vil med dette foreta skjønnsmessige vurderinger av størrelsen på feilinformasjonen, og hva som vil bli ansett som vesentlig for regnskapsbrukerne (ISA 320.6). Det vil si at revisor må vurdere hvor høy eller lav vesentlighetsgrensen for regnskapet kan være og bør være totalt sett. Revisor vil da redegjøre for hvilke feil som vil ha betydning for regnskapsbrukerne ved hjelp av profesjonell skjønn og skepsis gjennom hele revisjonsprosessen. Revisors mål med gjennomføring av revisjonen er alltid å oppnå en betryggende sikkerhet for at regnskapet under ett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (ISA 200.5, 320.A1). Vesentlighet er et begrep som har

vært til stede i lang tid innen revisjon, og i nyere tid er det blitt implementert i den norske regnskapsloven. Den nye bestemmelsen i regnskapsloven trådte i kraft 1.juli 2021, og det som kalles en «vesentlig opplysning» er nå definert i regnskapsrett jfr. rskl. §1-10:

«En opplysning er vesentlig dersom utelatelsen eller feil i slike opplysninger med rimelighet kan forventes å påvirke beslutninger som brukere tar på grunnlag av foretakets årsregnskap. Enkeltposters vesentlighet skal vurderes i sammenheng med andre tilsvarende poster»

Den nye bestemmelsen i regnskapsloven gir en definisjon på hva vesentlig informasjon er. Derimot gir ikke bestemmelsen noen klare svar på hvordan denne størrelsen og tallfestingen av vesentlighet foregår (PricewaterhouseCoopers, 2021b). Revisorer vil i hovedsak benytte seg av internasjonale bransjefastsatte standarder angående vesentlighet, slik som ISA 320, som gir veiledning og forklaring angående vesentlighetskonseptet. Denne standarden blir benyttet i sammenheng med den lovfestede revisjonen, og i denne standarden vil vesentlighet i revisjonssammenheng lyde slik (ISA 320.2):

I rammeverk for finansiell rapportering drøftes ofte vesentlighetskonseptet i forbindelse med utarbeidelsen og presentasjonen av regnskap. Selv om rammeverk for finansiell rapportering kan drøfte vesentlighet på forskjellige måter, forklarer de vanligvis at:

- *Feilinformasjon, herunder utelatelser, er å anse som vesentlige dersom de, enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet;*
- *Skjønnsmessige vurderinger av vesentlighet foretas i lys av rådende omstendigheter og påvirkes av feilinformasjonens størrelse eller type, eller en kombinasjon av begge; og*
- *Skjønnsmessige vurderinger av forhold som er vesentlige for brukerne av regnskapet bygger på en vurdering av behovet for finansiell informasjon som er felles for brukerne som en gruppe. Den mulige virkningen av feilinformasjon på bestemte individuelle brukere, hvis behov kan variere i stor grad, tas ikke i betraktning.*

Utfordringen med vesentlighet i et regnskap er at det ikke er fastsatt en tallmessig grense eller størrelse for hva som er vesentlig og ikke. Regnskapsloven gir en definisjon på vesentlig opplysning. Revisjonsstandarder gir veiledning til revisor hvordan revisor skal gå frem, men i hovedsak beskrives det ikke hvordan verdien blir til eller hvordan verdien skal bestemmes av

revisor. Konseptet forteller at det er noen saker som er viktigere enn andre når det kommer til presentasjon av regnskapet til regnskapsbruker, og at selve fastsettelsen belager seg på revisors «profesjonelle skjønn», som påvirkes av revisors egen oppfatning av de ulike behovene som brukerne av regnskapet har for finansiell informasjon (ISA 320.4). Revisor vil under gjennomføring av revisjonen selv vurdere med profesjonelt skjønn hvor mye feilinformasjon samlet, eller alene, som kan forventes å påvirke brukernes økonomiske beslutninger basert på ulike antagelser om brukeren.

2.4.2 Vesentlighet og hvordan den påvirker revisjonen

Under planlegging av revisjonen er revisor nødt til å fastsette vesentlighetsgrenser for virksomheten, og om nødvendig må revisor sette en eller flere ulike vesentlighetsgrenser for regnskapet. I tillegg må revisor fastsette vesentlighetsgrenser for utvalgte regnskapselementer som ulike transaksjonsklasser, kontosaldoer m.m. Årsaken til at revisor må gjøre dette er at feilinformasjon i regnskapet og eventuelt feilbeløp lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett kan forventes å ha en påvirkning på regnskapsbrukernes økonomiske beslutninger basert på regnskapet (ISA 320.10).

2.4.3 Totalvesentlighet

Totalvesentlighet er for regnskapet totalt sett. Dette vil være grensen for feilinformasjon som samlet eller alene kan forventes å påvirke regnskapsbrukernes økonomiske beslutninger. Under planleggingen av revisjonen blir denne grensen fastsatt av revisor, hvor da revisor vurderer størrelsen på feilinformasjon som vil være vesentlig for virksomheten og virksomhetens regnskapsbrukere. Når det kommer til hvordan feilinformasjon påvirker revisjonen kan en si det så enkelt som at vesentlig feilinformasjon vil påvirke arbeidsmengden, revisjonsberetningen til revisor og utfallet på revisjonen.

Eksemplifisert på en enkel måte vil det si at når vesentlig feil som er avdekket er lavere enn total vesentlighetsgrense for regnskapet, vil det føre til at revisor gir en umodifisert konklusjon, en normalberetning. Revisor konkluderer dermed med at regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (ISA 700.16). Skulle avdekket feilinformasjon på den andre siden være høyere enn totalvesentlighet for regnskapet vil revisor gi en modifisert konklusjon, som kan være «konklusjon med forbehold», «negativ konklusjon» eller «konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet». «Med forbehold» vil si at regnskapet inneholder feil som enkeltvis

eller samlet er vesentlig for regnskapet, eller at revisor ikke har fått hentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis (ISA 705.6). Det må også være innhentet tilstrekkelig bevis for at feilinformasjonen som er vesentlig ikke er gjennomgripende for regnskapet (ISA 705.7). Ved en «negativ konklusjon» har revisor innhentet tilstrekkelig bevis for at feilinformasjonen enkeltvis eller samlet er både vesentlig og gjennomgripende for regnskapet (ISA 705.8). I de tilfeller revisor ikke kan uttale seg om regnskapet kommer dette av at revisor ikke har fått hentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å avgi en konklusjon, og dermed er konklusjonen at eventuell uavdekket feilinformasjon kan være både vesentlig og gjennomgripende (ISA 705.9). Revisor har anledning til å benytte seg av presisering i beretningen. Presisering benyttes når det er et forhold som revisor legger til grunn at kan ha en påvirkning på regnskapsbrukerens forståelse av regnskapet, men at avviket ikke påvirker revisors konklusjon (ISA 706.1). Slike forhold presenteres og omtales gjerne i notene til årsregnskapet.

2.4.4 Særskilte vesentlighetsgrenser

I noen tilfeller vil revisor fastsette særskilte vesentlighetsgrenser for enkelte eller flere bestemte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger i regnskapet hvor feilbeløp lavere enn den totale vesentlighetsgrensen kan forventes å påvirke regnskapsbrukerens økonomiske beslutninger (ISA 320.10). For revisors vurdering om det skal fastsettes særskilte vesentlighetsgrenser finnes det oppsummert under ISA 320.A11 ulike faktorer som revisor vurderer; hvorvidt det er lov, forskrift eller rammeverk for finansiell rapportering som påvirker brukernes forventinger angående måling og tilleggsopplysninger av bestemte poster, de viktigste tilleggsopplysningene i forhold til bransjen som enheten opererer i, og hvorvidt det er rettet oppmerksomhet mot bestemte aspekter ved enhetens virksomhet som det er opplyst om i regnskapet (ISA 320.A11). Ut fra dette vil revisor vurdere om det eksisterer transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger i regnskapet som behøver særskilte vesentlighetsgrenser.

2.4.5 Arbeidsvesentlighet og grense for ubetydelig feil

I tillegg til å fastsette totalvesentlighet og eventuelt særskilte vesentlighetsgrenser skal revisor fastsette arbeidsvesentlighet og grense for ubetydelige feil for regnskapet. Revisor er pålagt å fastsette en arbeidsvesentlighetsgrense (ISA 320.11) og denne vesentlighetsgrensen vil fungere som den «operasjonelle grensen» som revisor selv jobber etter (Jorstad & Haaland, 2014). Denne grensen vil alltid være lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett,

og vil hjelpe revisor med å utforme en måleffektiv revisjon (Jorstad & Haaland, 2014). Selve hensikten med arbeidsvesentlighetsgrensen er å redusere aggregeringsrisikoen til et hensiktsmessig lavt nivå, og gi en buffer opp mot vesentlighetsgrensen slik at summen av uavdekket feilinformasjon ikke skal overstige totalvesentlighet (Vatne, 2021). Med andre ord, den vil fungere som en «sikkerhetsmargin» for revisor under revisjonen. Grense for ubetydelige feil blir satt av revisor, og er en betydelig lavere vesentlighetsgrense i regnskapet enn totalvesentlighet og arbeidsvesentlighet. Revisor skal akkumulere feilinformasjon som revisor har identifisert under revisjonen, bortsett fra feilinformasjon som er klart ubetydelige (ISA 450.5). Klart ubetydelig vil i denne sammenhengen bety at feilinformasjonen ikke vil ha en påvirkning på regnskapet og beslutninger som tas av regnskapsbrukere, og regnes derfor som uviktige (ISA 450.A3).

2.5 Fastsettelse av vesentlighet

Vesentlighetsgrensene som blir benyttet under revisjonen blir tallfestet av revisor, og er et viktig verktøy som revisor benytter seg av for å vurdere mengden revisjonshandlinger som skal utføres og hvor mye arbeid revisor skal utføre for å kunne gi en ren revisjonsberetning (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 133). For å komme fram til denne grenseverdien må revisor vurdere økonomiske og forretningsmessige aspekter ved den virksomheten som skal revideres. Revisor har behov for kunnskap knyttet til hvilke risikoer som er knyttet til virksomheten, en forståelse av størrelse, struktur og finansiering i virksomheten, dets regnskap og brukere. Ut fra dette kan en klart se at fastsettelsen av vesentlighetsgrensen ikke er en enkel beregning, og hva som er vesentlig for den enkelte virksomhet varierer med en rekke ulike forhold som må vurderes (Gulden, 2016, s. 101).

2.5.1 Fastsettelse av totalvesentlighet

Ved planlegging av revisjon og utarbeidelsen av revisjonsstrategien skal revisor fastsette en vesentlighet for regnskapet totalt sett, og dersom nødvendig skal revisor fastsette flere vesentlighetsgrenser for regnskapet (ISA 320.10). Fastsettelsen av totalvesentlighet vil inneholde flere vurderinger basert på profesjonelt skjønn og revisor må gjennom flere stadier og kartlegge følgende:

1. *Identifisere behovet for finansiell informasjon hos brukerne*

I tråd med ISA 320.4 vil revisors fastsettelse av vesentlighetsgrensen være gjenstand for profesjonelt skjønn og påvirkes av revisors oppfatning av hvilke behov for finansiell informasjon brukerne av regnskapet har. Når revisor skal benytte seg av profesjonelt skjønn og etablere hvem brukerne av regnskapet er, må revisor legge til grunn ulike antakelser om hvem regnskapsbrukerne er og hvilken kompetanse de har. ISA 320.4 oppsummerer fire punkter for hvilke antakelser revisor tar angående regnskapsbrukerne:

- a. Brukerne av regnskapet har rimelig kunnskap om forretningsmessige og økonomiske aktiviteter og regnskap, og de har en vilje til å studere informasjonen i regnskapet med rimelig grundighet.
- b. Brukerne forstår at regnskapet er utarbeidet, presentert og revidert i forhold til vesentlighetsgrenser.
- c. Bruker kan erkjenne de iboende risikoene ved måling av beløp baser på bruk av estimer, skjønne og vurdering av fremtidige hendelser, og
- d. Brukerne kan fatte rimelige økonomiske beslutninger på grunnlag av informasjonen som finnes i regnskapet.

Brukerne som skal ivaretas må ha en viss kompetanse og forståelse av revisjon, regnskap og vesentlighet. I virksomheter av den typen vi skal undersøke, dvs. store og små virksomheter med plikt om revisjonsutvalg, hvorav også børsnoterte selskaper, vil det antageligvis være et stort antall regnskapsbrukere på grunn av selskapets størrelse, bransje og organisering (Gulden, 2016, s. 102). Det vil dermed være mange som skal benytte seg av den finansielle informasjonen noe som gjør det mer krevende for revisor å etablere hvilke brukere som er mest relevante, og høyest prioritert. Samtidig vil det være helt realistisk av revisor å forutsette at brukerne er rimelig profesjonelle (Gulden, 2016, s. 102).

2. Identifisere referanseverdier fra regnskapsbrukers perspektiv

Ved fastsettelse av vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett vil revisor i de fleste tilfeller benytte seg av referanseverdier som utgangspunkt for grensen som skal settes, og det benyttes en prosent på valgt referanseverdi som grunnlaget for fastsettelsen av vesentlighet for regnskapet totalt sett (ISA 320.A4). I ISA 320 er det oppsummert flere ulike faktorer som påvirker identifiseringen av en mulig hensiktsmessig referanseverdi, og blant annet vil elementer i regnskapet slik som eiendeler, gjeld, egenkapital, inntekter og kostnader være viktige faktorer. Andre faktorer er hvilke poster regnskapsbrukerne ser ut til å legge fokuset på, hvilken type virksomhet det er og hvor i livssyklusen virksomheten er. Bransje,

eierstruktur og finansiering vil også være essensielt for hva regnskapsbrukerne legger vekt på, og avslutningsvis referanseverdiens volatilitet (ISA 320.A4). For ulike bransjer vil det være svært forskjellige referanseverdier som benyttes.

3. *Fastsette verdien av referanseverdi/grunnlag*

Eksempler på referanseverdier som kan være hensiktsmessige utfra omstendighetene ved enheten kan være poster som for eksempel resultat før skatt, samlede inntekter, bruttofortjeneste og samlede kostnader, samlet egenkapital eller verdi av nettoeiendeler (ISA 320.A5). Dette vil variere ut fra hvilken bransje og virksomhet det er. Det som kan være vrient ved bruk av disse type referanseverdier er at den økonomiske dataen bygger på tidligere perioders økonomiske resultat og stilling, nåværende periodes økonomiske resultat og stilling, og budsjetter eller prognoser for inneværende periode (ISA 320.A6). Det kan eksempelvis oppstå hendelser som medfører reduksjon eller økning i resultat, som dermed fører til at revisor kan ønske å bruke normaliserte tall på resultat før skatt for å fastsette vesentligheten for regnskapet totalt sett (ISA 320.A6).

4. *Fastsette proSENTSATS som skal benyttes på referanseverdi*

Fastsettelsen av den prosentsetsatsen som skal anvendes på den valgte referanseverdien innebærer igjen bruk av profesjonelt skjønn hos revisor (ISA 320.A8). Revisjonsstandardene gir lite veiledning på dette punktet for hvilken prosentsetsats som skal og bør benyttes av revisor. Standardene gir eksempel for revisor at det kan brukes 5% av resultat før skatt, eller revisor kan bruke 1% for samlede inntekter eller samlede kostnader hvis det er hensiktsmessig. Samtidig kommer det frem at høyere eller lavere prosentsetsats kan bli ansett som hensiktsmessig etter omstendighetene (ISA 320.A8). Det kan leses fra standarden at det er ganske åpent for å bruke skjønnsmessige vurderinger på dette området, og det blir opp til hver og en revisor hva som er hensiktsmessig prosentsetsats.

2.6 Fastsettelse av vesentlighet i praksis

I den virkelige verden har hver av de store revisjonsselskapene som del av sin metodikk en opplisting av aktuelle grunnlag/referanseverdigrunnlag. Dette kan være resultat før eller etter skatt, total egenkapital, totale eiendeler eller inntekter/kostnader, som da skal multipliseres med et intervall i prosent som revisjonsselskapene anvender ved fastsettelse av vesentlighetsgrensen (Finanstilsynet, 2021). Det er tilsynelatende konsensus mellom de ulike

revisjonsselskapene rundt metodikken for fastsettelse av vesentlighet, og det konkluderes med at det mest brukte grunnlaget for utarbeidelse av vesentlighetsgrensen er resultat før skatt (Eilifsen & Messier Jr., 2015). I tillegg vil revisor dokumentere en begrunnelse for hvem de oppfatter som de viktigste brukerne av virksomhetens finansielle informasjon. Ifølge Finanstilsynet er foretak av allmenn interesse i hovedsak resultatdrevne virksomheter, og de fleste regnskapsbrukerne vil dermed fokusere på resultat før skatt og potensielt utbytte som underbygger årsaken til at resultat før eller etter skatt er det mest benyttede grunnlaget (Eilifsen & Messier Jr., 2015; Finanstilsynet, 2021). Når det kommer til hvilken proSENTSATS som blir benyttet for å fastsette vesentlighetsgrensen, vil det være stor variasjon mellom revisjonsselskapene. En av årsakene til dette er at standardene gir lite veiledning om hvilke proSENTSATSER som bør benyttes i praksis slik som vi tidligere diskuterte. Det er den proSENTSATSEN som er hensiktsmessig som bør benyttes og det belager seg på revisors skjønnsmessige vurderinger av virksomheten, men ut fra tidligere undersøkelser har revisjonsselskapene utarbeidet egne veiledninger på området for å fastsette proSENTSATS. Et vanlig intervall er 5-10% av resultat før skatt, hvor 5% ofte blir benyttet (Eilifsen & Messier Jr., 2015; Finanstilsynet, 2021).

Oppsummert ser en at vesentlighet innenfor revisjon er et konsept som bygger på revisors egne oppfatninger, hvor det er noe ulike normer for de ulike revisjonsselskapene. De ulike vesentlighetsgrensene vil være begrunnet med profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis fra revisors side. Revisor må vurdere hvilke brukere som skal hensyntas eller er de mest fremtredende brukerne for regnskapet, samtidig som revisor vurderer størrelsen på feilinformasjon som vil anses som vesentlig for disse brukerne. Dette vil derfor være en av hovedgrunnene til at fastsettelse av vesentlighet vil variere mellom revisjonsselskapene. I sammenheng med dette vil den informasjonen revisjonsutvalget mottar angående vesentlighet variere tilsvarende da det er ulike bransjer og virksomheter.

2.7 Tilleggsrapportering for revisor (Artikkel 11) – Revisjonsforordningen

Artikkel 11 beskriver den tilleggsrapporten som revisor er pliktig å utarbeide og levere f.o.m 1.januar 2021, til alle foretak av allmenn interesse. Rapporten vil fra og med 2021 være en stor del av hvilke opplysninger som blir kommunisert til revisjonsutvalget, og spesielt med tanke på vesentlighetsgrenser som blir benyttet under revisjonen. Tilleggsrapporten vil

fremover være en stor del av revisors dokumentasjon i forbindelse med revisjonen og dokumentasjonen til revisjonsutvalget (Finanstilsynet, 2021).

2.7.1 Revisors tilleggsrapportering

Revisjonsforordningen (EU) nr. 537/2014 om særskilte krav for revisjon av foretak av allmenn interesse ble gjennomført ved ny revisorlov 20.november 2020, og trådte i kraft i Norge 1.januar 2021. I samsvar med revisorloven §12-1, og revisjonsforordningen artikkel 11 pålegges nå revisor å utarbeide og levere en tilleggsrapport årlig for revisjonsutvalget (Revisorforeningen, 2020b). Tilleggsrapporten skal fremlegges av revisor eller revisjonsforetaket som gjennomfører den lovfestede revisjonen senest på dato for avgivelse av revisjonsberetningen. Dersom virksomheten ikke har et revisjonsutvalg skal rapporten fremlegges for det organet som utøver tilsvarende funksjoner, i noen selskaper vil det være styret som har disse funksjonene. Viktige elementer som rapporten skal omfatte er revisors egen uavhengighet, ansvarlige revisjonspartnere som deltok i revisjonen, kommunikasjonen med revisjonsutvalget eller tilsvarende organ, revisjonens art og omfang, arbeidsfordelingen på oppgavene, revisjonsmetode, vesentlighetsgrensene som anvendes skal redegjøres for, vesentlige forhold som er påvist i løpet av revisjonen, mislighold eller manglende overholdelse av lover og forskrifter, vurdering av verdsettelsesmetode, og dersom det gjelder konsernregnskap omfanget av konsernrevisjonen m.m. Som man kan se utfra innholdet i forordningen og artikkel 11 er revisor nå pliktig til å rapportere de kvantitative vesentlighetsnivåene som blir benyttet i revisjonen til revisjonsutvalget, som er nytt (PricewaterhouseCoopers, 2021b), i tillegg viser dette at omfanget av hva som skal kommuniseres til revisjonsutvalget er langt mer omfattende enn det som har vært krav om tidligere. En videre beskrivelse av innholdet rundt vesentlighetsgrenser og vurderinger se artikkel 11 andre ledd bokstav h) for reguleringen, her vil de da; «angi det kvantitative vesentlighetsnivået som anvendes for å foreta lovfestet revisjon av finansregnskapet som helhet, og ved behov vesentlighetsnivået eller -nivåene for bestemte klasser av transaksjoner, kontosaldoer eller noteopplysninger samt angi de kvalitative faktorene som ble tatt i betraktning ved fastsettelse av vesentlighetsnivået.».

Dette er et nytt element for revisor, som revisor nå er pålagt å gjennomføre. For revisjonsutvalget vil det da bli mer dokumentasjon og tilgang på revisors dokumentasjon i forbindelse med revisjonen som er utført, og de vesentlighetsgrensene som er benyttet.

Kapittel 3. Metode

I dette kapitlet vil vi beskrive valg av forskningsdesign, metode og gjennomføringen av undersøkelsen. Innledningsvis i kapitlet vil forskningsdesign og metode bli presentert, med forklaring for hvilken tilnærming som blir benyttet. Deretter vil vi gå igjennom datainnsamlingsmetoden, populasjon og utvalg for videre å drøfte etikk og håndtering av personvern. Avslutningsvis vil vi redegjøre hvordan vi gikk frem ved analyse av funn, samt en vurdering av reliabilitet og validitet i vår undersøkelsen. Alle metodiske valg er gjort med bakgrunn i de valgte problemstillingene for undersøkelsen.

3.1 Forskningsdesign

I en undersøkelse av denne typen er det avgjørende å ha en riktig fremgangsmåte, og det finnes forskjellige fremgangsmåter for å besvare ulike spørsmål og problemstillinger. Forskningsdesignet innebærer en beskrivelse av hvordan prosessen skal legges fram (Silkose et al., 2021, s. 68), og vil være den generelle strategien for undersøkelsen (Leedy & Ormrod, 2015, s. 92). Valg av forskningsdesign vil være avhengig av vår kunnskap og avgjørelse for hvordan vi skal gå fram med undersøkelsen, og hvilket forskningsdesign som velges vil påvirke oppgavens validitet (Jacobsen, 2022, s. 99).

Som forskere må vi ha kunnskap og forståelse for forskningsspørsmålet vårt og hvordan dette skal besvares på en hensiktsmessig måte. Det er spesielt viktig å vite hvilke data som behøves, hvordan disse dataene skal hentes, og hvordan vi har tenkt å analysere data som vi innhenter (Silkose et al., 2021, s. 69). Forskningsdesignet som blir valgt vil omfatte alle stadiene i forskningsprosessen, og vil vise undersøkelsens spesifikasjoner og konstruksjon, samtidig er det avhengig av vår kunnskap på området og ambisjoner for undersøkelsen (Silkose et al., 2021, s. 69).

Vi har valgt et eksplorerende design. Eksplorerende design er ofte benyttet i situasjoner der man i utgangspunktet har lite informasjon og kunnskap om området som undersøkes. Da vil en gjerne utforske dette området nærmere (Silkose et al., 2021, s. 69). Denne typen design er ofte avhengig av en kvalitativ tilnærming til innsamling av data, som for eksempel innsamling av data ved intervju (Sekaran & Bougie, 2016, s. 43). I denne studien ønsker vi å se nærmere på revisjonsutvalgets tolkning og forståelse av det viktige begrepet vesentlighet innenfor revisjon, samtidig som vi ser på kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsutvalget. Det

finnes eksisterende litteratur på området, men den er noe begrenset og utdatert i forhold til det nye regelverket innen norsk lovgivning. For å kunne opparbeide og skape bedre forståelse og dypere innsikt rundt problemstillingene, mener vi derfor at det er hensiktsmessig å bruke et eksplorerende design på vår undersøkelse.

3.2 Forskningsmetode

Ved gjennomførelse av en undersøkelse må forskeren bestemme seg for hvordan han eller hun vil samle inn data, og hvilken data som skal samles (Jacobsen, 2022, s. 137). Det er viktig å etablere hvilken type informasjon som skal hentes eller hvilken data det er behov for. Det skiller mellom to hovedtyper av metoder for studien. Forskeren kan utføre en *kvalitativ* studie eller en *kvantitativ* studie. De to tilnærmingene krever forskjellige metoder for å samle inn data, og en ender med forskjellig type data: kvalitativ data og kvantitativ data.

3.2.1 Kvantitativ metode

En kvantitativ metode vil egne seg best når forskeren har gode forkunnskaper om tema og har en relativt klar problemstilling (Jacobsen, 2022, s. 148). Metoden gir muligheten til å samle data fra et høyt antall enheter, og vil samtidig basere seg på kategorisering og presisering i forkant av undersøkelsen. Forhåndskategorisering gjør det mulig for forskeren å standardisere informasjonen i form av tall (Jacobsen, 2022, s. 263). Fordelene med en kvantitativ metode vil være at det er større sannsynlighet for å kunne generalisere funn som er gjort i undersøkelsen til populasjonen som er valgt. Årsaken til at en får større mulighet til generalisering ligger i at standardisering av informasjon fører til at metoden ikke blir veldig kostbar eller tidkrevende som en kvalitativ tilnærming, og gir derfor forskeren mulighet til å ha et stort utvalg (Jacobsen, 2022, s. 146). Kvantitative undersøkelser har ofte en sterk ekstern gyldighet som følge av dette. Ulemper med en kvantitativ tilnærming er at data som blir samlet kan gi et overfladisk preg. Når forskeren samler data fra mange enheter kan den ikke være for kompleks (Jacobsen, 2022, s. 147). Hvis en ønsker å benytte seg av kvantitativ metode bør en ha som mål å undersøke «enkle forhold», og ikke et ønske om å gå i dybden (Jacobsen, 2022, s. 147). Andre svakheter ved en kvantitativ undersøkelse vil være avstand til fenomenet, avstand til informanter, opplegget er mindre fleksibelt enn kvalitativt, og lav svarprosent kan være tilfelle om en benytter seg av spørreundersøkelser (Jacobsen, 2022, s. 148).

3.2.2 Kvalitativ metode

Ved valg av en kvalitativ metode får forskeren mulighet til å grave dypere for å forstå det en undersøker (Silkose et al., 2021, s. 117). Den kvalitative metoden kjennetegnes ofte ved at dataen som samles inn er i form av ord, og kan hentes på flere måter som blant annet ved kommunikasjon med mennesker, dokumentanalyse og observasjoner (Silkose et al., 2021, s. 117). Det vil si at kvalitative data ikke er tallfestede slik som kvantitativ data. Fordeler ved å bruke en kvalitativ metode er som nevnt at forskeren får muligheten til å gå i dybden på et fenomen eller ønsket forskningsområde, og kan benyttes ved for eksempel samfunnsforskning og markedsanalyser (Silkose et al., 2021, s. 117). Kvalitativ metode åpner opp for at forskeren kan fokusere på et mindre utvalg i populasjonen og dermed konsentrere mer av tiden sin på hver av informantene, noe som skaper en naturlig nærhet mellom partene. Samtidig vil den kvalitative tilnærmingen ikke legge føring på hva informantene skal svare. Dette vil åpne opp for et stort omfang av nyanserte data (Jacobsen, 2022, s. 141). Ulemper ved å velge en kvalitativ metode er at metoden krever mye tid fra forskeren. Innhenting og behandling av data krever mye tid og kan være kostbart, og i enkelte tilfeller kan forskeren måtte prioritere nyanser foran antall informanter, og det kan det være lett å miste oversikten (Jacobsen, 2022, s. 143). I tillegg vil det være vanskelig å generalisere noen av funnene i undersøkelsen, da et lite antall informanter vil ikke kunne representere andre enn seg selv. Dermed blir den eksterne gyldigheten til undersøkelsen svak (Jacobsen, 2022, s. 143). Valget av en kvalitativ metode handler mer om å kunne forstå fremfor det å kunne måle, og valget av en kvalitativ metode vil ha sin styrke ved problemstillinger som knytter seg til «hva?», «hvordan?» og «hvorfor?» (Silkose et al., 2021, s. 118).

Valget av en kvalitativ metode for vår undersøkelse gjenspeiler seg i det at det vil være vanskelig å tallfeste og måle den dataen vi er ute etter. For å hente den dataen vi trenger må vi benytte oss av samtaler med mennesker, og gjerne et spesielt utvalg av mennesker, slik som medlemmer av revisjonsutvalg og revisor. Kvalitative og kvantitative data er like gode, men til hvert sitt formål. Det vil vanskelig gjøres å beskrive samspillet mellom revisor og revisjonsutvalget, og vesentlighetsvurderinger ved et enkelt spørreskjema med faste svaralternativer (Jacobsen, 2022, s. 138). Siden vi ønsker å kartlegge revisjonsutvalget og revisor sine egne meninger om kommunikasjonen mellom partene, samt deres forståelse av vesentlighetsbegrepet, må dette gjøres igjennom kommunikasjon. Valget av en kvalitativ metode gir oss anledning til å gå i dybden for å svare på problemstillingene vi har, og vil være den mest hensiktsmessige tilnærmingen for oss.

3.3 Datainnsamlingsmetode

I dette delkapittelet skal vi gå igjennom datainnsamlingsmetoden som er benyttet for oppgaven. Valg av datainnsamlingsmetode er et viktig moment, og metoden er utarbeidet i samsvar med valgte problemstillinger. Som tidligere nevnt har vi valgt en kvalitativ metode for oppgaven, og data som hentes vil i hovedsak bestå av ord.

Det skilles mellom to ulike typer datakilder: primærdata og sekundærdata.

Sekundærdata er data som har blitt samlet inn av andre forskere med andre formål og vil være data som allerede eksisterer, mens primærdata er spesifikk data som hentes inn av forskeren selv til spesielle analyseformål (Silkose et al., 2021, s. 96). Ifølge Jacobsen (2022) kan en dra nytte av begge typer data i en undersøkelse, da disse kan brukes til å kontrollere hverandre. I vårt tilfelle har det vært hensiktsmessig å benytte seg av både sekundærdata og primærdata for å få en økt forståelse for området vi undersøker. Vi vil videre forklare hvordan vi har samlet både primærdata og sekundærdata.

3.3.1 Sekundærdata

Sekundærdata er innhentet av andre forskere med andre formål. I denne studien vil teorien, litteratur, artikler og tidligere forskning bestå av sekundærdata som vi har funnet. Hjelpemidler som Google Scholar, Web of Science, samt nettsøk er benyttet i denne sammenhengen. I tillegg er biblioteket en nyttig ressurs for litteratur. Sekundærdata vil være med å gi en økt forståelse og kunnskap til valgte problemstillinger, i tillegg vil faglitteratur og standarder brukt angående vesentlighet og revisjon være et viktig fundament for leseren.

3.3.2 Primærdata

Primærdataen er data som forskeren selv henter, og vil være hentet for et spesielt formål. Primærdata kan innhentes ved hjelp av flere metoder, som for eksempel kommunikasjon med mennesker, observasjon og dokumentanalyse (Silkose et al., 2021, s. 117). Vi skal i vår undersøkelse se nærmere på samspillet mellom revisor og revisjonsutvalget. I denne sammenhengen vil det være viktig å få frem partenes egne tanker, erfaringer og meninger om det vi undersøker. Vi ønsker å ha muligheten til å gå i dybden, og det vil derfor være hensiktsmessig å bruke dybdeintervju som datainnsamlingsmetode for å innhente primærdata (Silkose et al., 2021, s. 118). Dybdeintervju er en av de vanligste teknikkene for å hente primærdata i et eksplorerende forskningsdesign (Silkose et al., 2021, s. 72).

3.3.3 Individuelle dybdeintervju

Vi har valgt å benytte dybdeintervju som datainnsamlingsmetode for våre primærdata. Hensikten med dette valget er at individuelle intervjuer gir oss muligheten til å gå i dybden rundt informantenes personlige erfaringer, meninger eller lignende som er av interesse (Silkose et al., 2021, s. 118). Dette er viktig for oss da vår studie undersøker forholdet mellom revisor og revisjonsutvalget. Vi vil se på hvordan de kommuniserer og hva de kommuniserer, hvordan de ulike partene forholder seg til vesentlighetsbegrepet, og spesielt hvilken forståelse revisjonsutvalget har av vesentlighetsbegrepet i en revisjonskontekst, samt tilleggsrapporten og hvordan den bidrar til kommunikasjonen av vesentlighet.

Gjennomføring av intervju kan være en tidkrevende og vanskelig oppgave, men ut fra vår problemstilling er det denne metoden som best vil besvare forskningsspørsmålene. Fordeler med gjennomføring av dybdeintervju er at forskeren kan fokusere på et mindre antall enheter og deres egne holdninger og oppfatninger (Jacobsen, 2022, s. 163). Intervjuer kan foregå ansikt til ansikt eller digitalt, samtidig som det er svært få begrensinger for hva informantene kan si (Jacobsen, 2022, s. 162). Dette vil skape nyanser, og denne typen kvalitative data skaper unike og varierte data som kan brukes i undersøkelsen (Jacobsen, 2022, s. 141).

Siden vi skal gjennomføre intervju må vi skille ut de ulike formene og strukturene for intervju. Det skilles i hovedsak mellom tre ulike former for individuelle dybdeintervju: Strukturerte intervjuer, semistrukturerte intervjuer og ustrukturerte intervjuer (Silkose et al., 2021, s. 119). For vår studie har vi valgt semistrukturerte intervjuer. Årsaken til dette er at semistrukturert intervjuer gir oss muligheten til å legge til forklaringer og reformulere spørsmål underveis i intervjuet (Silkose et al., 2021, s. 119). Det semistrukturerte intervjuet vil bli utført med hjelp fra en forhåndsutarbeidet intervjuguide.

3.3.4 Bruk av intervjuguide

En intervjuguide kan beskrives som et manuskript for gjennomførelsen av intervjuet. Dette manuskriptet vil gi en struktur på forløpet av intervjuet og kan være mer eller mindre stramt (Kvale & Brinkmann, 2015, s. 162). Guiden kan inneholde de ulike temaene som skal dekkes eller bestå av en detaljert rekkefølge av omhyggelig formulerte spørsmål (Kvale & Brinkmann, 2015, s. 162). I vår studie er det utarbeidet to intervjuguider i forkant av intervjuene til hvert av utvalgene. I intervjuguiden har vi valgt å bruke fire ulike kategorier for spørsmål som skal dekke de ulike temaene vi vil igjennom i løpet av intervjuet. Senere vil

kategoriene hjelpe oss å strukturere og analysere de svarene vi har fått i forhold til forskningsspørsmålene. De fire ulike spørsmålskategoriene, som kan knyttes til problemstillingene er som følger (Vedlegg 1 & 2):

- Utdanning, bakgrunn og erfaring
- Vesentlighetsvurderinger
- Kommunikasjon
- Revisorloven og lovendringer

For hver av disse kategoriene har vi utarbeidet spørsmål til informantene for å samle den informasjonen vi har behov for. Spørsmålene vil henholdsvis alle være helt åpne, med enkelte lukkede spørsmål. Spørsmålene til hver av utvalgene er laget for å utfylle hverandre, hvor vi ser på revisors side, og revisjonsutvalgets side av samme sak. Innledningsvis stiller vi spørsmål knyttet til utdanning, bakgrunn og erfaring hos alle informantene da det vil hjelpe oss å kartlegge informantene. Videre går vi inn på hovedtemaet vesentlighetsvurderinger, deretter beveger vi oss inn på spørsmål angående kommunikasjon og mengden kommunikasjon mellom partene. Avslutningsvis stilles det spørsmål til revisor og revisjonsutvalget angående kunnskaper knyttet til revisorloven og eventuelle lovendringer som er kommet siden 2021, og det er spørsmål om tilleggsrapport. Til slutt åpner vi for at informantene kan komme med egne uttalelser og tilføyelser før vi avslutter med hyggelig prat og takker for oss, og deres tid. Hensikten med å utarbeide intervjuguiden på forhånd er at det gir oss som intervjuere en god struktur slik at vi får dekket alle emner vi skal innom (Jacobsen, 2022, s. 167). I tillegg får vi som forskere anledning til å spørre informantene om det vi trenger med muligheten til å følge opp med verdifulle tilleggsspørsmål, og justering av spørsmål underveis etter behov. Erfaringsmessig kan samtaler fort løpe ut og det vil derfor være viktig for oss å holde den røde tråden gjennom intervjuet ved hjelp av intervjuguiden.

3.3.5 Gjennomføring av intervju

Vi vil i dette delkapittelet beskrive på hvilken måte vi valgte å gjennomføre intervjuene og hvordan vi opplevde gjennomføring av intervju. Ved avtaleinngåelse av intervjuene og hvor de skulle finne sted, har vi blitt ganske fleksible etter pandemien. Gjennomføring av intervjuer foregår vanligvis ansikt til ansikt med informantene, gjerne som en vanlig samtale mellom partene (Jacobsen, 2022, s. 162), men i mange tilfeller vil det nå være digitale intervju. Den teknologiske utviklingen på området åpner opp for å kunne intervju mennesker over hele landet, og de fleste er nå godt kjent med både Teams og Zoom som verktøy for å

kommunisere. Det er derfor blitt vanlig å utføre dybdeintervjuer på denne måte, i motsetning til før, da de aller fleste personlige intervju og dybdeintervjuene foregikk ansikt til ansikt (Jacobsen, 2022, s. 163). Det som i hovedsak skiller mellom de ulike formene for intervju er at intervju ved fysisk møte, skaper en annen form for nærhet som kan skape en tett, dynamisk og innholdsrik kommunikasjon mellom partene (Jacobsen, 2022, s. 163), i motsetning til digitale intervju med større avstand.

For våre informanter åpner vi opp for begge deler. Dette henger sammen med hvilket utvalg vi har, og hvor de er lokalisert. For de som er i nærområdet ønsker vi å møtes fysisk, men for de informantene som befinner seg utenfor vårt geografiske område ser vi ingen problemer med å avtale et digitalt intervju. Det digitale intervjuet foregår enten på Teams eller Zoom, avhengig av hva intervjuobjektet vil benytte seg av. I tillegg får intervjuobjektet den fordel at de kan sitte i et miljø der de selv føler seg komfortable og trygge i, og det blir på deres premisser (Jacobsen, 2022, s. 141).

Ved gjennomføringen av intervjuet vil det være spørsmål knyttet til lengden på intervjuet, hvor intervjuet skal gjennomføres, bruk av intervjuguiden og lydopptak. Som nevnt, åpner vi opp for at intervjuet kan gjennomføres ved fysisk oppmøte eller digitalt igjennom Zoom eller Teams. Alle intervjuene ble gjennomført på Teams, med unntak av et intervju med fysisk oppmøte på vedkommendes arbeidsplass.

Før vi startet selve intervjuet ga vi en kort presentasjon av oss selv, hvor vi studerer og en kort oppsummering av formålet med undersøkelsen. Fordelen med en slik innledning er at det vil fungere som en god oppvarming for begge parter før selve intervjuet starter (Jacobsen, 2022, s. 172). For selve intervjuet benytter vi oss av intervjuguiden. Guiden ble ikke fulgt til punkt og prikke, ettersom informantene forteller mye forskjellig, og noen ganger svarer de på flere spørsmål samtidig. I tillegg ble det stilt oppfølgingsspørsmål underveis, ved behov.

Lengden på intervjuene er varierende, fra en halvtime til over en time. Revisorene svarte kort og presist på spørsmålene, mens medlemmene fra revisjonsutvalgene behøvde mer tid til å reflektere og resonere frem et svar. Under samtlige intervjuer ble diktafon benyttet, ved samtykke fra informanten. Ved bruk av lydopptak får en med alt informanten sier, og transkriberingen av intervjuet blir ordrett, i tillegg kan vi som intervjuer fokusere på å holde øyekontakt med informanten for å skape en god flyt i samtalen (Jacobsen, 2022, s. 170). I

forkant av selve intervjuet ble det avklart med informantene om bruk av lydopptak. Det ble i tillegg informert om bruk av diktafon i informasjonsskriv og samtykkeskjema, som alle deltakere mottok og signerte.

3.4 Populasjon og utvalg

I dette delkapittelet skal vi beskrive populasjon og utvalg for undersøkelsen. Innledningsvis skal vi definere begrepene, deretter vil vi beskrive vår fremgangsmåte for å velge et utvalg. I følge Jacobsen (2022) vil det uavhengig om det er en kvalitativ eller kvantitativ metode som blir benyttet vil det være viktig å avgjøre hvem som skal intervjues, eller hva som skal måles. Siden vi har valgt en kvalitativ tilnærming til vår undersøkelse, er det viktig for oss å bygge forståelse for det vi undersøker og det vil derfor være essensielt å identifisere de riktige informantene til vår undersøkelse (Silkose et al., 2021, s. 183).

Populasjon kan defineres som summen av alle de undersøkelsesenheterne en ønsker å si noe om (Silkose et al., 2021, s. 184). I denne undersøkelsen vil vi arbeide med to forskjellige populasjoner. Revisjonsutvalg og revisor.

For populasjonen som omhandler revisor, har vi valgt å fastsette kriterier for hvilke revisorer vi ønsker å ha i utvalget, og avgrensner derfor populasjonen vår. Problemstillingen knytter seg til samspillet mellom revisjonsutvalget og revisor og det vil derfor være naturlige begrensinger på hvilke revisorer som kan intervjues. Det er kun hensiktsmessig å innhente informasjon fra revisorer med god erfaring med rapportering til revisjonsutvalg.

Den andre populasjonen er revisjonsutvalg, og består av medlemmer i ulike revisjonsutvalg over hele landet. Populasjonen følger av revisorloven §1-2 og allmennaksjelov §6-41 for hvilke selskaper som er omfattet av plikten til å ha et eget revisjonsutvalg. Unntaket for plikt om revisjonsutvalg for selskaper av en mindre størrelse jfr. asal. §6-41 andre ledd vil også være selskaper som er inkludert i studien. Norge har en stor andel selskaper av mindre størrelse hvor styret selv sitter med revisjonsutvalgets arbeidsoppgaver, som er tilsvarende oppgaver uavhengig om det er styret eller eget revisjonsutvalg som utfører oppgavene. Revisor vil i disse tilfellene rapportere til den delen av styret eller hele styret dersom de sitter med oppgavene, og vi regner de som relevante informanter for vår oppgave i forhold til forståelse av vesentlighetsbegrepet.

Vi ender dermed med to populasjoner i studien:

- Revisor med erfaring med rapportering til revisjonsutvalget
- Medlemmer av revisjonsutvalg / Styret som sitter med revisjonsutvalgets oppgaver

De to ulike populasjonene er store og vanskelig å undersøke i sin helhet. Vi vil derfor foreta et formålsstyrt utvalg hos hver populasjon (Jacobsen, 2022, s. 195). Avgjørende for oss vil i hovedsak være tid og ressurser vi har til å komme i kontakt med, og kommunisere med informantene våre. Samtidig er det viktig at informantene vi velger sitter med god kunnskap og erfaring som vi kan nyttiggjøre oss av (Jacobsen, 2022, s. 196).

3.4.1 Utvelgelse av informanter

I en undersøkelse kan man sjeldent undersøke alle ønskelige enheter, og det vil være essensielt å foreta et utvalg fra populasjonen. Dette gjelder spesielt for kvalitative undersøkelser som i utgangspunktet er ganske ressurskrevende (Jacobsen, 2022, s. 191). Når forskeren foretar et utvalg fra en populasjon er det flere momenter som bør hensyntas, da valg av informanter vil påvirke oppgavens pålitelighet (Jacobsen, 2022, s. 191).

Ifølge Jacobsen (2022) er hans utvalgsriterier for valg av informanter tett knyttet til problemstillingen, og vi kan derfor si at utvalget vil være formålsstyrt i forhold til forskningen. Hva vi har som mål med undersøkelsen vil være med å bestemme hvilke enheter som skal velges. I denne undersøkelsen er det to populasjoner, og det må trekkes et utvalg fra hver av dem. Utvalget til undersøkelsen vil avgjøre hvilken type informasjon vi får.

Ved valg av revisorer som informanter var det nødvendig at de hadde en lengre og bredere erfaring med rapportering til revisjonsutvalg. Erfaring med rapportering til dette organet er grunnleggende for å kunne besvare spørsmål knyttet til revisjonsutvalgene. I hovedsak var det ønske om revisorer som representerer de ulike største revisjonsselskapene, og revisorer som har lang erfaring med rapportering til både små og store virksomheter med revisjonsutvalg, i tillegg til lang erfaring innen revisjon generelt.

Ved utvelgelse av informanter fra revisjonsutvalgene var hovedfokus å prøve å få kontakt med leder i revisjonsutvalget. Lederen i revisjonsutvalget vil være i den posisjonen hvor det antas å være rikelig informasjon angående vesentlighetsvurdering og forståelse, samt hvordan kommunikasjonen med revisor er. Virksomhetene og revisjonsutvalgene vi prøvde å komme i

kontakt med fyller kravene for revisjonsplikt og plikt om revisjonsutvalg i tråd med lovverket, i tillegg er det ønskelig at utvalget inneholder en variasjon av bransjer og størrelser fordi vi ønsker ulik erfaring og bakgrunn hos de som intervjues.

I begge populasjonene er utvalget gjort etter hva som er mest formålstjenlig i forhold til undersøkelsen, tid og ressurser vi har tilgjengelig. Utvalget er ikke begrenset geografisk, men heller åpen for ulik geografisk plassering. Hovedfokus har vært ulike bransjer og størrelser på virksomhetene, og det å få tak i flest mulig revisjonsutvalg.

3.4.2 Innhenting av informanter

Innhenting av revisorer ble gjort ved at vi sendte forespørsel på e-post til de fem store revisjonsselskapene, og forhørte oss om de har kjennskap til revisorer som rapporterer til revisjonsutvalg, som vi kunne kontakte. Vi benyttet oss av publiserte årsrapporter til foretak av allmenn interesse for å sende en henvendelse til deres valgte revisor. Blant revisorene fant vi tre revisorer med lang kompetanse med rapportering til revisjonsutvalget som ønsket å stille opp. Alle revisorene er praktiserende statsautoriserte revisorer og partner i revisjonsselskapet de tilhører, i tillegg rapporterer de per dags dato til revisjonsutvalg.

For å velge ut hvilke revisjonsutvalg som skulle intervjues kartla vi hvilke type virksomheter som har krav om revisjonsutvalg i Kristiansand og på Østlandet jfr. asal §6-41. Vi kontaktet de ulike virksomhetene ved e-post, og forhørte oss om kontaktinformasjonen til de som sitter i revisjonsutvalgene. For noen lå kontaktinformasjon tilgjengelig på nettsiden til virksomheten, med en oversikt over alle medlemmene i utvalget. Vi leste i tillegg offentliggjorte åpenhetsrapporter til de fem store revisjonsselskapene for å se hvilke selskap av allmenn interesse de reviderer. For de virksomhetene som ikke hadde kontaktinformasjon tilgjengelig for revisjonsutvalgene, tok vi kontakt med ledelsen og ba om videre henvisning. Blant de ulike revisjonsutvalgene ble det ni medlemmer fra forskjellige bransjer, bakgrunn, erfaring og kompetanse. I hovedsak er informantene i lederposisjon i valgt revisjonsutvalg, med unntak av de som er ordinært medlem, eller styremedlem. Utvalgene vil ikke kunne ses som representative for populasjonen, da det er for få enheter som blir intervjuet til å kunne generaliserer funnene.

Selve avtaleinngåelsen for intervjuet foregikk via e-post, og over telefon med enkelte informanter. I e-posten informerte vi om formålet ved oppgaven og intervjuet. Vedlagt fikk

informantene informasjons -og samtykkeskjema, i tillegg opplyste vi om at spørsmålene vil være delt i fire ulike kategorier for å gi informantene en pekepinn på temaer og områder vi skal innom i intervjuet, uten å avsløre hvilke spørsmål som blir stilt under intervjuet. Vi avslutter e-posten med å presisere at vi ønsker egne tanker, refleksjoner og meninger fra informantene. Ved telefonkontakt ble vi enige om tidspunkt for intervju, som ble bekreftet ved e-post til informantene.

3.5 Etikk og personvern

Alle forskningsprosjekter må vurderes ut fra etiske kriterier, og i mange tilfeller vil det være nødvendig å ha tillatelse til å gjennomføre en slik undersøkelse (Jacobsen, 2022, s. 47). Det vil være viktig for oss som forskere å adressere de ulike etiske problemstillingene og konsekvensene som kan dukke opp når primærdata skal innhentes fra intervjuobjektene (Sekaran & Bougie, 2016, s. 159).

I forbindelse med denne undersøkelsen har vi innhentet våre primærdata fra medlemmer av revisjonsutvalg og revisorer ved bruk av semistrukturerte dybdeintervju og lydopptak. For å kunne rette forespørsel til de ulike partene har vi benyttet oss av NSD (Norsk senter for forskningsdata) sine retningslinjer for å sørge for at vi forholder oss til reguleringene knyttet til etikk og personvern i forskningsprosessen. Når det kommer til NSDs retningslinjer vil enkelte undersøkelser være meldepliktige, og i vårt tilfelle er oppgaven meldepliktig på grunn av enkelte krav og personopplysninger som blir oppgitt i intervjuet. Studien regnes som en undersøkelse med lav personvernulempe og risiko, og får derfor automatisk vurdering hos NSD når alle opplysninger er lagt inn i meldeskjema. Dette gjelder også opplysninger om bruken av diktafon under intervju. Søknaden hos NSD ble etter kort tid automatisk godkjent, og informert samtykkeskjema kunne nå bli sendt ut til alle deltakere etter godkjenning.

Informasjonsskrivet og samtykkeskjemaet ble utarbeidet i samsvar med NSDs retningslinjer for utarbeidelsen av dette informasjonsskrivet, hvor da alle elementer som er nødvendig ble redegjort for. Det opplyses og informeres blant annet om oppgavens tema, hvilke utvalg som er aktuelle, tema for intervju, personvern, rettigheter som frivillig deltakelse, anledning til å trekke seg fra undersøkelsen, og bruk av diktafon. Til slutt ligger det vedlagt en samtykkeerklæring som signeres av deltakende part, hvor deltaker bekrefter å ha forstått innholdet i informasjonsskrivet, samt godkjenning for bruk av diktafon. All informasjon og

opplysninger som ble innhentet er kun benyttet i forbindelse med oppgaven. Alle opplysninger er behandlet konfidensielt i samsvar med regelverket for personvern under hele studien. Etter endt forskning blir personopplysninger og transkriberinger slettet.

3.6 Analyse av data

Etter endt intervjuopprosess vil en sitte igjen med store mengder data som skal bearbeides. Transkriberingsprosessen er første del av en kvalitativ analyse der en skal renskribe intervjuene (Jacobsen, 2022, s. 209), og prosessen startet allerede etter det første intervjuet. For revisorene ble intervjuene noe mer kortfattet enn hos revisjonsutvalgene, som virker rettferdig da revisor vil ha en kortere og mer presis forklaring på spørsmål som ble stilt, med tanke på faglig kompetanse på området.

For å strukturere datamaterialet benyttet vi oss av to forskjellige metoder. For å få en oversikt over informantenes utdanning, erfaring og bakgrunn, ble det laget to tabeller for henholdsvis revisor og revisjonsutvalgene. Ved struktureringen av revisjonsutvalgets respons for temaet «vesentlighetsvurderinger», benyttet vi oss av dataprogrammet NVivo. NVivo er en programpakke med analyseverktøy som er godt egnet for kvalitative forskere og vil være til hjelp ved organiseringen av ulike typer data (Universitetet i Oslo, 2017). Vi benyttet oss av NVivo med bakgrunn i at det er mange sider med tekst som skulle analyseres, og manuell analyse er tungvint ut fra mengden tekst. NVivo gjorde det enklere å få oversikt, og det ga muligheten til å organisere og strukturere data. Resten av struktureringen av datamaterialet ble gjort forhånd med fargekodning for å utheve det vi så som viktige punkter. Avslutningsvis blir funnene presentert i kapittel 4 fordelt på temaene: vesentlighetsvurderinger, kommunikasjon og lovendringer. Hvert tema kan knyttes til de ulike problemstillingene. Funnene blir så sammenlignet, diskutert og analysert i kapittel 5 etter nevnte temaer med bakgrunn i teori og tidligere forskning.

3.7 Reliabilitet og validitet

En undersøkelse vil alltid ha som mål å minimere problemstillinger knyttet til validitet og reliabilitet (Jacobsen, 2022, s. 239). Når en adresserer validitet og reliabilitet i en kvalitativ studie vil dette være annerledes enn ved en kvantitativ studie. Kvalitative data kan ofte ikke måles i den samme forstand som kvantitativ data (Sekaran & Bougie, 2016, s. 2), det vil dermed være andre metoder for å gi den kvalitative undersøkelsen validitet og reliabilitet. Disse to begrepene vil med enklere ord beskrive oppgavens kvalitet, ifølge Jacobsen (2022).

3.7.1 Reliabilitet (pålitelighet)

Overordnet vil reliabilitet si noe om i hvilken grad en kan stole på resultatene i undersøkelsen, med andre ord om resultatene er å regne som pålitelige (Silkose et al., 2021, s. 89).

Undersøkelsens pålitelighet beskrives ofte som at undersøkelsen er gjennomført på en troverdig eller tillitsfull måte (Jacobsen, 2022, s. 17). Vi som forskere må anerkjenne hvordan vi har valgt å gå fram med undersøkelsen, valg av forskingsdesign, datainnsamlingsmetode og hvordan vi analyserer resultater ettersom dette kan påvirke undersøkelsens resultat og reliabilitet (Jacobsen, 2022, s. 250). For å styrke undersøkelsens reliabilitet og validitet har vi inkludert en gjennomgang av utførelsen av intervjuene, bruk av intervjuguiden, hvilke informanter vi har valgt og hvordan de ble innhentet, som egne kapitler.

Reliabiliteten kan styrkes og svekkes på mange måter i en studie, men det er ønskelig med høy reliabilitet. Intervjueren kan ha en effekt på den som intervjues. Det blir viktig for oss som forskere å ha dette i bakhodet både underveis og i etterkant av intervjuet. Samtaler vil alltid formes, både i stil og innhold, slik er det under intervjuer også. Partene som deltar vil bli påvirket av klesstil, hvordan den andre parten snakker, bruken av kroppsspråk og lignende (Jacobsen, 2022, s. 251). Det vil derfor være en fordel å være nøytral både i klesvalg og kroppsspråk, samtidig som vi vil opptre så likt som mulig under alle intervju. Dette har vi forsøkt under alle intervjuene, for å styrke reliabiliteten i oppgaven.

Hvor intervjuet skal holdes, kan påvirke reliabiliteten til undersøkelsen. Det vil være både fordeler og ulemper for hvor en holder intervju. Foregår intervjuet på undersøkerens kontor, kan det for noen være helt unaturlig og vil fremstå som kunstig (Jacobsen, 2022, s. 252). Mange vil foretrekke at intervjuet foregår i en mer naturlig setting, som for eksempel på intervjuobjektets eget kontor (Jacobsen, 2022, s. 252). Selv om dette er i en mer naturlig kontekst, kan ikke vi som forskere være trygge på om intervjuet blir uforstyrret. Ved at intervjuet foregår i kjente omgivelser for undersøkelsesobjektet, kan det forekomme forstyrrende elementer slik som telefonsamtaler fra kunder, kollegaer som vil komme inn på kontoret (Jacobsen, 2022, s. 252).

Et annet moment med tanke på å styrke reliabiliteten er at vi tok et bevisst valg i å ikke presentere intervjuguiden på forhånd til informantene. Dette belager seg på at i ønsker oppriktige, spontane og ærlige svar angående deres forståelse av vesentlighet og de andre temaene i intervjuguiden. Dette henger sammen med hvilken type data vi ønsker (Jacobsen,

2022, s. 253), og med et ønske om at informantene ikke skulle lese seg opp på forhånd. De fikk heller en pekepinn på hvilke tema vi skulle innom for å ha en anelse. Videre er vi som forskere helt avhengige av gode nedtegninger eller lydopptak (Jacobsen side 254). Vi benyttet oss av diktafon ved gjennomføring av alle intervju, for å sikre reliabiliteten i forhold til dette. Lydopptaket vil hjelpe oss å gå tilbake i data som er innhentet, og gi oss en fullstendig gjengivelse av intervjuet (Jacobsen side 254), det vil i tillegg sikre at relevant informasjon ikke går tapt.

3.7.2 Validitet (gyldighet)

Validitet i en undersøkelse vil si noe om hvor godt man kan måle det en har som hensikt å måle, og vi må spørre oss selv om hvor høy grad av nøyaktighet vi kan måle (Silkose et al., 2021, s. 89). Utfordringen er at undersøkelsen består av kvalitativ data, som er vanskelig å måle. I stedet vil en gjerne begrunne validiteten i undersøkelsen ved bruk av andre metoder. Gyldighet kan deles inn i to kategorier: intern gyldighet og ekstern gyldighet.

3.7.2.1 Intern validitet/gyldighet

Intern gyldighet i undersøkelsen beror på om resultatene som er funnet kan oppfattes riktig, noe som kan være avhengig av flere forhold i sammenheng med undersøkelsen (Jacobsen, 2022, s. 240). I denne kvalitative studien er det mennesker som er kilden til primærdata. Når det kommer til mennesker må en være kritisk til data som innhentes. Som forskere må en vurdere hvorvidt data som er samlet er troverdig og sannferdige, ettersom mange forskere tar det for gitt at det mennesker sier og gjør, faktisk representerer deres virkelighet (Jacobsen, 2022, s. 240). Det samme gjelder litteratur som vi benytter i undersøkelsen. Viktige drøftelser vil innebære om vi har fått tak i de riktige kildene (informanter, dokumenter og situasjoner) som kan bidra med den riktige informasjonen til undersøkelsen. Samtidig som en må foreta en kritisk vurderingen av kildenes evne og vilje til å gi informasjon en har behov for (Jacobsen, 2022, s. 241).

I mange tilfeller vil det være vanskelig for forskeren å avgjøre om informasjon som kommer fra informantene er sann eller usann. Det er flere faktorer som kan hensyntas for å minimere sannsynligheten for dette, og tradisjonelt sett vil informasjonen fra førstehåndskilder, altså personer som selv forteller om egne erfaringer, være mer troverdig enn informanter som referer til andres opplevelser og erfaringer (Jacobsen, 2022, s. 241). Dette bygger på at det vil være flere informanter i en undersøkelse som vil ha mer kunnskap enn andre. Det vil si at en

stoler mer på en informant som har god kunnskap om fenomenet, enn på en som er fersk på området (Jacobsen, 2022, s. 241). For å oppnå intern gyldighet i vår undersøkelse har vi forsøkt å være kritiske ved valg av informanter. Etter beste evne har vi valgt informanter med tilstrekkelig erfaring og kunnskap for å besvare spørsmålene, vi har valgt informanter med ulik bakgrunn for å skape variasjon, ulik lengde på erfaring for å se etter nyanser, og virksomheter fra ulike bransjer. En annen måte vi har prøvd å oppnå intern gyldighet i denne undersøkelsen er å se om resultatene stemmer overens med tidligere forskning. Det ble gjort ved at vi sammenlignet resultatene fra egen forskning med tidligere relevant forskning.

3.7.2.2 Ekstern validitet/gyldighet

I hvilken grad det oppnås ekstern gyldighet vil være avhengig av hvorvidt resultatet av undersøkelsen kan generaliseres til å gjelde i andre sammenhenger (Jacobsen, 2022, s. 17). Spørsmålet blir om hvor overførbart resultatet er. I vår undersøkelse vil det være lav ekstern gyldighet. En av årsakene til dette er mangelen på informanter. I en kvalitativ studie slik som denne, blir det kun hentet informasjon fra et fåtall informanter, og de enhetene som er plukket ut er plukket ut for formålet ved undersøkelsen (Jacobsen, 2022, s. 255). Antallet informanter vi har i utvalget vårt vil være for lavt til å kunne generaliseres på noen måte, det gir derfor undersøkelsen lav ekstern validitet. På en annen side vil en kunne se tendenser i funnene, og enkelte funn vil kunne avdekke nye områder som kan forskes videre på og bidra til nyttig informasjon til leseren angående revisjonsutvalget, og deres forståelse av vesentlighetsbegrepet, samt hvordan revisor og revisjonsutvalget kommuniserer.

Kapittel 4. Presentasjon av funn

I dette kapittelet skal vi presentere de ulike funnene som vi har gjort gjennom intervju av de to utvalgene. Strukturen på kapittelet vil følge de fire ulike kategoriene som er utarbeidet i intervjuguiden (Vedlegg 1 & 2); Utdanning, bakgrunn og erfaring, vesentlighetsvurderinger, kommunikasjon og revisorloven og lovendringer.

4.1 Utdanning, bakgrunn og erfaring

I denne undersøkelsen har vi intervjuet tre revisorer, og ni medlemmer fra ulike revisjonsutvalg. Alle er lokalisert på ulike steder i landet, hvorav en stor del tilhører Østlandet og Sørlandet. Hver informant får tilordnet et tall og bokstaven R for revisor og RU for revisjonsutvalg foran nummeret. Dette gjøres for å sikre anonymitet og gir presentasjon og analyse en oversiktlig struktur.

4.1.1 Revisorer

I vår undersøkelse hadde vi som mål å finne revisorer med lang og bred erfaring med rapportering til revisjonsutvalg. Bakgrunnen for dette knytter seg til problemstillingene for oppgaven. Av de tre revisorene er samtlige ansatte i ett av de fem store revisjonsselskapene, PwC, KPMG, Deloitte, BDO eller EY. Alle revisorer er per dags dato praktiserende revisorer som rapporterer til revisjonsutvalg, med en arbeidserfaring som strekker seg fra 12-22 år innen revisjon, og 4-15 års erfaring med rapportering til ulike revisjonsutvalg.

Informant	Selskap	Utdanning	Tittel	Arbeids- erfaring	Arbeidserfaring Revisjonsutvalg
R1	De fem store	Master i revisjon	Statsautorisert, Director	16 år	10 år
R2	De fem store	Master i regnskap og revisjon, Siviløkonom	Statsautorisert, Partner & Head of Audit	22 år	15 år
R3	De fem store	Master i regnskap og revisjon, Master i finans	Statsautorisert, Partner, leder for Audit transformation	12 år	4 år

Tabell 1: Informasjon om revisor

Tabellen viser erfaring i jobben som revisor og med rapportering til revisjonsutvalg. Alle revisorene vil ha tilstrekkelig tyngde og erfaring for å kunne besvare spørsmål knyttet til revisjonsutvalget basert på arbeidserfaring.

4.1.2 Revisjonsutvalg

Vi hadde som mål å finne medlemmer fra revisjonsutvalg i både små og store virksomheter. Årsaken til dette bygger på at vi ønsker et bredt spekter av synspunkter. Av de ni medlemmene vi intervjuet er fordelingen mellom små og store bedrifter nokså lik. Flertallet av informantene er leder i utvalget, med unntak av tre informanter der to sitter som ordinært medlem og en sitter som nestleder i styret hvor det er styret som er pålagt å utføre revisjonsutvalgets oppgaver.

Informant	Utdanning	Rolle i RU	Tid i RU	Regnskapskompetanse i RU	Revisjonskompetanse i RU
RU1	Master i siviløkonomi	Leder	4 år	To av tre	To av tre
RU2	Master i siviløkonomi, etterutdanning i ledelse og strategifag	Leder	2 år	En	Ingen
RU3	2 år på driftshøyskolen i Agder, et år siviløkonomi	Nestleder (Styret sitter om RU)	10 år	Tre av tre	Ingen
RU4	Jurist, AMP og mini MBA fra Harvard Business School	Medlem	2 år	En av to	To av to
RU5	Jurist, MBA fra London	Leder	3 år	Tre av tre	En av tre
RU6	Master i management med fordypning i økonomi og ledelse	Medlem	1 år	Tre av tre	En av tre
RU7	Master i siviløkonomi, MBA fra Stanford University	Leder	10 år	Tre av tre	En av tre
RU8	Bachelor i økonomi og administrasjon, MBA i offentlig revisjon	Leder	5 år	Tre av tre	To av tre
RU9	Master i regnskap og revisjon	Leder	1 år	To av tre	En

Tabell 2: Informasjon om revisjonsutvalg

Det er stor variasjon blant revisjonsutvalgene både på utdanning og regnskaps- og revisjonskompetanse. Det er stor variasjon i hvor lang erfaring informanten har med revisjonsutvalget. Dette vil skape mangfold og nyanserte svar på intervju spørsmålene. Av ni informanter, er det kun to informanter som har tidligere arbeidserfaring innen revisjon. RU9 har 10 års erfaring fra ett av de fem store revisjonsselskapene, mens RU8 har et års erfaring i et av de fem store. RU6 har jobbet fem år i internrevisjon i bank. En god del av informantene

har jobbet innen finans, som konsernregnskapssjef, økonomiansvarlig eller lignende. To av informantene har bakgrunn som advokat og jobber i dag som konsernsjefer. Informantenes erfaring med revisjonsutvalg og ulike styreverv variere fra 8 år til 27 år totalt.

4.2 Vesentlighetsvurderinger

Vesentlighetskonseptet er et viktig konsept innen revisjon under både planlegging og ved gjennomføring av revisjonen. Hva som er vesentlig vil basere seg på skjønnsmessige vurderinger gjort av revisor, og forklaringen av vesentlighet gir oss sammenhengen mellom hvordan vesentlige feil i regnskapet endrer regnskapsbrukerens beslutninger (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 129). Vesentlige feil kan være med å skape mistillit, og medføre at det tas feilaktige beslutninger basert på regnskapet (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 129). Vi ønsker å kartlegge hvordan revisjonsutvalget forstår vesentlighet, og hvilke tolkninger de har om vesentlighetsbegrepet og vurderinger. Vi vil derfor først undersøke hos revisors vesentlighetsvurderinger og deres oppfattelse av revisjonsutvalget forståelse, før vi deretter undersøker revisjonsutvalget og deres egen oppfattelse på området.

4.2.1 Revisor

Alle revisorene ble spurt hvordan de fastsetter vesentlighet for kundene sine. I tillegg undersøker vi hvordan de benytter begrepet «profesjonelt skjønn» i revisjonssammenheng. Vi anser fastsettelsen og bruken av skjønn som viktige elementer for å forstå hvordan revisor kommer fram til en vesentlighetsgrense for virksomheten de reviderer. I tillegg er det spørsmål angående hvilken mengde informasjon og hvor detaljert informasjon som blir gitt til revisjonsutvalget er angående vesentlighet, samt revisors oppfattelse av revisjonsutvalgets forståelse av vesentlighetsbegrepet. Vi prøver også kartlegge om det bør være mer vekt på dette begrepet.

Alle revisorene jobber i et av de fem store og forteller at for selve fastsettelsen av vesentlighet har de store revisjonsselskapene en fastsatt metodikk som ligger til grunn for arbeidet. Videre vil det være ulike grenseverdier som ligger i basen for vurderingen med noen absolutte grenser. Prosent av omsetning, total balanse, resultat og andre regnskapsmessige størrelser som gjeld, blir nevnt av alle revisorene som viktige referanseverdier, avhengig av hvilken bransje og struktur det er. Innen finans vil det eksempelvis ligge mye på kapitaldekningen til virksomheten.

Det som dog presiseres av alle revisorene er at referanseverdier er én ting, men vesentlighetsgrensen baserer seg i stor grad på virksomhetens bransje, struktur og hvem brukeren av regnskapet er. Investorer, Finanstilsynet og obligasjonseiere blir nevnt som viktige brukere av regnskapet. Mellom børsnoterte og ikke-børsnoterte kan det være vesentlige forskjeller på hvordan vesentlighetsvurderingene gjennomføres, men dette er i helhet skjønnsmessige vurderinger gjort av revisor forteller de.

Revisorene forteller videre at «profesjonelt skjønn» brukes både i fastsettelsen, og vurderingen av vesentlighetsgrensen som blir satt. En stor del av det vil belage seg på å redegjøre hvem som er brukeren av regnskapet, og det poengteres at hvem dette er ikke er oppgitt noen steder. Det er derfor revisors jobb å benytte sitt profesjonelle skjønn til å fastsette regnskapsbruker. Samtidig blir det også benyttet skjønn ved hvilken prosentandel som er hensiktsmessig og skal benyttes på de ulike referanseverdiene, hvor det normalt sett er 5-10% av resultat før skatt. Hvor en havner i intervallet er avhengig av revisors skjønn sier R2.

R2 presiserer også at profesjonelt skjønn blir benyttet i stor grad under fastsettelsen av arbeidsvesentligheten til regnskapet, og den fastsettes basert på interne forhold i virksomheten slik som; tidligere års erfaringer og feil, aggregeringsrisiko, kontrollsvakheter eller styrker. Arbeidsvesentligheten vil være en prosentandel av total vesentlighet, som da justeres opp eller ned basert på de nevnte interne forhold. Det er derfor mye skjønn i hele vesentlighetsaspektet sier R2, i tillegg vil en del virksomheter være strengt regulerte av Finanstilsynet, noe som også tillegges skjønnsmessig vekt ved fastsettelse av vesentligheten.

Mengden informasjon som blir gitt til revisjonsutvalgene angående vesentlighet varierer litt mellom de ulike revisorene. I det ene selskapet er det en helt tydelig mal og presentasjon som gjennomgås for børsnoterte, og én mal for ikke-børsnoterte selskaper med revisjonsutvalg. Det fortelles at det er i større grad formelt når det kommer til børsnoterte selskaper, og profesjonalitet blir et viktigere element. Gjennomgående for begge gjennomgås det hva vesentlighetsverdien er, hva den var i fjor og arbeidsvesentlighet blant annet, samt vurderinger som ligger til grunn.

R1 forteller at det er svært ulik interesse hos de ulike revisjonsutvalgene, når det kommer til regnskap, revisjon og vesentlighet. Noen revisjonsutvalg er ikke så interessert i regnskapet, men gjør det som følger av minimumskrav og lovkrav. Noe som oppfattes som «klønete», da regnskapet er et svært viktig element sammen med internkontroll og oppfølging av revisor.

Likevel oppgis det tall på vesentlighetsgrensen til revisjonsutvalget, samt ulike grenseverdier og kvalitative vurderinger som er gjort av revisor for fastsettelsen.

Oppsummert gir alle revisorene opplysninger om hva vesentlighetsgrensen er i en form for presentasjon til revisjonsutvalget, noen mer standardisert enn andre. De oppgir også vesentlighetsgrensen på ulike regnskapselementer i regnskapet, hvilke referanseverdier som er benyttet og hvilke kvalitative vurderinger som er gjort av revisor ved fastsettelsen. Ved presentasjon av denne informasjonen kan det også dukke opp diskusjoner angående vesentlighetsgrensen.

Mottakerne av denne informasjonen er selvfølgelig revisjonsutvalget sier revisorene, og i noen tilfeller får hele styret og ledelsen denne informasjonen i planlagte møter. Tidspunktet for presentasjon av denne informasjonen finner sted i forkant av revisjonen, i planleggingsfasen, og vil variere fra klient til klient. Revisorene nevner et tidsrom alt fra april til desember for presentasjon av den planlagte revisjonen, hvor da vesentlighetsgrenser og andre revisjonselementer skal gjennomgås i møter.

Når det kommer til revisjonsutvalgets forståelse på området konstaterer alle revisorene at det er svært varierende forståelse og kunnskap om vesentlighetsvurderinger. Det kommenteres at forståelsen «ikke er det helt det store» bestandig. Revisor kan kjenne på at vesentlighetsbegrepet er et begrep som ikke blir tatt helt inn, og i noen tilfeller fraskriver revisjonsutvalget seg ansvar for forståelse av begrepet fordi de belager seg fullstendig på revisor. I de utvalgene hvor det sitter tidligere revisorer eller noen med revisjonserfaring vil den konseptuelle forståelsen være svært mye høyere enn i et revisjonsutvalg uten forteller de.

Samtidig er det en merkbar forskjell mellom børsnoterte selskaper og ikke-børsnoterte selskaper, da børsnoterte selskaper tilsynelatende er ganske gode på dette området, ifølge revisorene. Det skal sies at dette er ikke regelen for mindre selskaper, men det er større variasjon av kompetanse og forståelse hos de mindre selskapene sier revisorene.

R2 kommenterer at mange lurer på hva en bruker vesentlighetsgrensen til, og da krever det mer forklaring fra revisor på den kvalitative delen av vesentlighet. Det kan behøves forklaring på betydningen av ulike feil og misligheter. Feil knyttet til misligheter vil være svært vesentlige uansett størrelse, mens feil knyttet til presentasjon kan oppfattes som mindre vesentlig selv om de ligger tett opp mot grensen. Dette mener revisorene er grunnleggende for revisjonsutvalget å ha en forståelse for. I tillegg kan det kreves forklaring på sammenhengen

med vesentlighetsgrensen og revisjonshonorarets størrelse. Lavere vesentlighet krever høyere revisjonshonorar for eksempel.

R1 og R3 er tilsynelatende fornøyd med forståelsen til revisjonsutvalget av vesentlighetsgrensen per dags dato, og det kommenteres at Finanstilsynet har hatt spørreundersøkelse på området, noe som antageligvis dyttet revisjonsutvalgene til å ha et større fokus på vesentlighetsområdet, noe revisor synes er positivt. Revisorene forteller at et viktig poeng er at revisjonsutvalget klarer å forstå hva revisor gjør og hva revisjonsberetningen går ut på, samt god etterlevelse av kravene.

R2 på sin side synes absolutt at det bør være mer fokus for en større forståelse og bevissthet hos revisjonsutvalget. R2 mener at forståelsen angående vesentlighet burde være større fordi det handler om hvordan revisor jobber og hva klienten kan forvente av revisor, samtidig er det flere vesentlighetsaspekter som bør være med i bildet og forståelse av særnorske regler, som vesentlighetsgrenser innen skatt.

For å øke denne kompetansen og forståelsen sier R3 at de iblant kjører ulike «workshops og opplæringskurs» for revisjonsutvalg, hvor de ser på vesentlighet og ulike regnskapsmessige problemstillinger, hvor da revisor anbefaler de revisjonsutvalgene med lavere kompetanse å ta et dypdykk eller kursaktiviteter 2-3 ganger i året, slik at de over tid opparbeider seg en solid kunnskap.

R3 mener også at det er veldig viktig at revisjonsutvalget selv danner seg et bilde av vesentlighet. Betydningen av vesentlighet kan endres over tid, og hvordan man forholder seg til vesentlighet på ulike regnskapsposter vil variere. Hvordan man forholder seg til konkrete tall eller estimater er interessante temaer å ha forståelse for både for revisor og revisjonsutvalget forteller informanten.

R2 mener at virksomheten bør også selv gjøre en vurdering på hva de mener er vesentlig feil i eget regnskap, i tillegg bør de være mer aktive og spørrende til revisor. Det nevnes at revisor muligens kan være mer proaktiv i å forklare seg.

R1 har selv tenkt flere ganger at de som revisor burde kunne gi kursing til revisjonsutvalget for å øke forståelsen på enkelte området og temaer, som da vesentlighet. Samtidig tenker revisor at revisjonsutvalget bør bli flinkere å etterspørre revisor om å bistå mer. R1 har opplevd revisjonsutvalg som har vært fraværende, men også revisjonsutvalg som er meget fokuserte.

Igjen poengteres stor variasjon, og at profesjonaliteten kan oppleves økt med selskapets størrelse ifølge informantene.

To av revisorene som har lang erfaring med rapportering til både små og store virksomheter med revisjonsutvalg, sier også at det er ofte større selskaper som er mer «proffe» på området, spesielt hvis det er børsnotert, og ikke eierstyrt. Samtidig forklarer begge revisorene at det ikke nødvendigvis alltid er slik. Det kan finnes ukultur og selskaper som er mindre profesjonelle selv om de er børsnoterte. Dette kan henge sammen med grunnholdningen til selskapet.

4.2.2 Revisjonsutvalget

Vi har stilt spørsmål til revisjonsutvalget angående temaet vesentlighet. Spørsmålene innebærer hvilken forståelse revisjonsutvalget har av begrepet vesentlighet, fastsettelsen av vesentlighetsgrenser, og hvilken kjennskap de har til de kriteriene revisor bruker i forhold til hvordan regnskapsbruker tenker, samt hvordan revisjonsutvalget forstår revisors bruk av «profesjonelt skjønn» ved fastsettelse av vesentlighetsgrensen. Det er andre spørsmål knyttet til revisjonsutvalgets forventinger til revisor, og hvordan de tror vesentlighet påvirker revisjonen.

RU1 forteller at hen kjenner hovedtrekkene til revisor angående vesentlighet uten å utdype det noe mer, og sier at hen «har jobbet hele livet med å skille det som er vesentlig fra det uvesentlige». Et eksempel informant kommer med som er vesentlig for deres virksomhet kan være 100 000 kr i tap, med tanke på risiko. Informanten påstår selv at hen forstår forskjellen på vesentlig og uvesentlig, og at de ikke graver seg ned i det som er uvesentlige. Det blir ikke en klar definisjon på hvordan informanten tolker vesentlighet i revisjonssammenheng.

Hvordan fastsettelsen av vesentlighetsgrensen skjer, er det revisor som definerer hva som er uvesentlig og vesentlig for virksomheten, forteller RU1. Informanten har liten kunnskap om dette området og kan ikke videre utdype hvordan fastsettelsen av vesentlighetsgrenser til virksomheten foregår. Det som informanten presiserer, er at de godtar revisors betraktninger i forhold til vesentlighetsgrensen. Videre forteller informanten at de går gjennom revisors vesentlighetsvurderinger i møter, og hen kjenner til ulike vurderinger som revisor gjør uten videre forklaring.

Når vi snakker om profesjonelt skjønn og hvordan revisor benytter dette forteller informanten at revisor utviser skjønn basert på erfaring med tilsvarende bedrifter. Hen forklarer videre at skjønn vil være vurderinger knyttet til størrelsen på banken for eksempel, i forbindelse med vesentlighetsgrenser. «Det vil være forskjell på vesentlighetsgrensen for en bank med 150 milliarder i forvaltningskapital kontra en bank med 50 milliarder, og vesentlighetsvurderingen vil være i forhold til bankens størrelse». Informanten forteller at de forventer at revisor forholder seg til de ulike vesentlighetsprinsippene som de har i virksomheten sin, og de er veldig opptatt av uavhengigheten til revisor ved gjennomføring av revisjonen. I samtale om hvordan vesentlighet påvirker revisjonen har informanten liten eller ingen kunnskap på området, annet enn at informanten mener det er viktig for revisor å forholde seg til det som er vesentlig, og det som hører til virksomhetens risikoområder. Det er ikke viktig å legge fokus på områder uten risiko avslutter informanten.

RU1 forteller at de har ikke noe særlig forhold til vesentlighet og vesentlighetsvurderinger da det i hovedsak er revisor som gjør dette arbeidet, og de stoler på revisor. Informanten forteller at vi tar de «med buksene nede» i forhold til vesentlighet og spørsmålene knyttet til dette området, og sier at de kunne antageligvis hatt mer kompetanse på området.

RU2 synes vesentlighet er både enkelt og komplisert, men informantens forståelse knytter seg til hva som er vesentlig i ulike regnskapsposter med høyrisiko. En viktig post hvor det er knyttet mye risiko til, er utlånsvirksomhet. Her vil det være stort fokus på hva som er vesentlig og ikke. Vesentlighet knyttes også til verdsettelse av balansen, hvor feil verdsettelse vil ha stor betydning for regnskapet.

Ved samtale om hvordan fastsettelsen av revisors vesentlighetsgrense forekommer forstår ikke informanten helt spørsmålet, men forteller at i møter med revisor legger de en plan for revisjonen, og blir enige om hvilke områder som er viktige å ha fokus på. Igjen kommer informanten inn på området som omhandler risiko i virksomheten, som da knytter seg til poster som omhandler utlånsvirksomheten til banken.

Informanten oppfatter at revisor gjør sine vesentlighetsvurderinger ut fra bransje og struktur på virksomheten, og når vesentlighetsvurderingene er gjort, er det få grunner til å være uenige med revisor. RU2 forteller at revisor redegjør for de ulike vurderingene i møter med revisor.

RU2 er ikke kjent med begrepet «profesjonelt skjønn» i revisjonssammenheng, men resonnerer seg fram til at det belager seg på revisors egne vurderinger i forhold til foretaket og risiko. Informanten forteller at de er svært opptatte av revisors vurderinger som er knyttet til

risiko, og hva som er vesentlig risiko for selskapet. Samtidig er de opptatte av å forstå disse vurderingene fra revisor.

Informanten forteller at de er stort sett enige med revisor på deres vurderinger angående vesentlighet og risiko, og mener de er fornuftige. Det er derfor ikke noen diskusjon angående de ulike vesentlighetsgrensene revisor fastsetter. Informanten har heller ikke noe formening om hvordan vesentlighetsgrenser påvirker selve revisjonen og revisors arbeid, men sier at de selv går igjennom avvik som dukker opp underveis i revisjonen. Avslutningsvis sier informanten at det er viktig å diskutere vesentlighet i «krisesituasjoner», slik som prisøkninger, strukturendringer i samfunnet, krig og klimakrise.

RU3 tolker vesentlighet i den forstand at det kan være avhengig av størrelsen på et beløp. «Når vi snakker om 1 million kan det være lite i en kontekst, og dramatisk stort i en annen kontekst, dette henger også sammen med virksomhetens størrelse», sier hen. «Vesentlighet har sammenheng med størrelse på virksomheten, og hvor store tallene er». Ut fra dialog med revisor har de selv opplevd feil på 1 million, men i det tilfellet var det ikke vesentlig for regnskapet i seg selv.

Informanten forteller videre at i deres virksomhet er ikke 1 million mye, men for en betydelig mindre virksomhet kan dette ha stor betydning i regnskapet. I utgangspunktet ønsker de å ha et mest mulig korrekt regnskap, selv om vesentligheten til virksomheten gjenspeiler seg på hvem som skal lese regnskapet.

For fastsettelsen forteller informanten at revisor har full kontroll på det området, og hva som er vesentlig i forhold til selskapets størrelse. På dette området vet revisor best, sier RU3. Informanten oppfatter fastsettelsen av vesentlighetsgrensen som å fastsette hvilke beløp som er vesentlige eller ikke ut fra virksomhetens struktur og omfang, og de har vært i diskusjon med revisor angående hva som er vesentlig og ikke for virksomheten.

RU3 forteller også at vesentlighetsgrensen utarbeides ut fra eierstruktur, og i noterte selskaper kan det være hundrevis av aksjonærer, mens andre selskaper kan være eierstyrte 50/50 virksomheter. I hovedsak så forholder virksomheten seg til revisors vurderinger for vesentlighetsgrensene, da revisor anses som svært kompetent med god erfaring med tilsvarende virksomheter. De har derfor ikke hatt store diskusjoner på hvem regnskapsbruker er, eller hvem som er typiske lesere av regnskapet ved fastsettelsen av vesentlighetsgrensen, «Det er revisors jobb».

Informantens tolkning av profesjonelt skjønn i sammenheng med revisjonen blir beskrevet som en hel del vurderinger i regnskapet. På noen områder vil det være rom for skjønn, mens andre områder vil ikke ha rom for skjønn, som for eksempel vurdering av varelagerverdi. Informanten beveger seg bort fra spørsmålet om hvordan revisor benytter profesjonelt skjønn, og knytter det mer til egen bruk av skjønnsmessige vurderinger i egen virksomhet.

I forhold til vesentlighet mener informanten at revisor sitter i førersetet og har kontroll på dette området. Virksomheten og revisjonsutvalget forventer at revisor har god kunnskap om dette området. Selv er de ikke kritiske til revisors vurderinger, og diskuterer ikke vesentlighetsgrensene med revisor. Revisjonsutvalget forholder seg til det revisor kommer fram til, men forventer at vesentlighetsgrenser kan diskuteres ut fra behov.

Informanten sier videre at vesentlighetsgrensene påvirker i tillegg hvor «pirkete» revisor skal være i arbeidet sitt, og på noen områder er de ekstra nøye. Vesentligheten vil legge føringer på hva en skal fokusere på, og skulle det dukke opp feil så kan de eventuelt føre til endringer i regnskapet. Det poengteres at revisor tar stikkprøver for å kontrollere for feil.

For informanten er det viktig at revisor skal ha den nødvendige kompetansen i forhold til revisjonen og vesentlighetsvurderinger. Det er viktig for hen å vite at de har en kompetent revisor, og mener at revisjonsutvalget ikke behøver mer kunnskap og forståelse om vesentlighet da de lener seg på revisor fullstendig i denne prosessen.

RU4 tolker også vesentlighet i sammenheng med beløpets størrelse. For deres virksomhet har de tallfestet hvor mye et vesentlig moment kan være i forhold til selskapets totaleksponering, og beskriver vesentlighet som noe som endrer seg hele tiden i forhold til det landskapet de er i. De har forsøkt tallfestet hvilken størrelse avviket må ha i forhold til selskapet.

Selv sier informanten at temaet vesentlighet er et vanskelig og komplisert tema, og stiller spørsmål til hvordan en kan tallfeste det på en hensiktsmessig måte. Hen forteller at det i tillegg finnes vurderingsposter som kan være vesentlige for regnskapet, hvor kronebeløpet ikke har betydning. Hvordan behandle det mest mulig hensiktsmessig er utfordrende.

Fastsettelsen blir utgjort i samsvar med virksomhetens struktur og omfang, samtidig ser de på markedet som utgangspunkt. Det vil da si tilsvarende virksomheter og bransjer. Her sier informanten at revisor vil ha størst grunnlag for å vurdere og diskutere, med erfaring og kompetanse fra andre virksomheter.

Fastsettelsen er i hovedsak avhengig av hvilken bransje en tilhører, og da er godt samspill

med revisor viktig sier hen, i tillegg så belager de seg en stor del på at revisor benytter profesjonelt skjønn. Uten at RU4 har klar formening om hva profesjonelt skjønn innebærer. Informanten sier hen ikke har «grunnkompetanse» til å forstå profesjonelt skjønn godt nok i revisjonssammenheng.

Informanten forteller videre at de har alltid en diskusjon med revisor for de ulike vurderingene som ligger til grunn for utarbeidelsen av vesentlighetsgrensen, og hvem som er hovedbruker for regnskapet. Dette revisjonsutvalget er opptatt av en revisor som redegjør for alle vurderinger som blir gjort i forhold til vesentlighetsgrensen, og har diskusjonen rundt hva som er vesentlig og ikke. De ønsker å vite hvordan de ligger an i forhold til andre sammenlignbare virksomheter og bransjer. De forventer at revisor skal være en diskusjonspartner angående vesentlighet, da dette ikke er ren matematikk.

Likevel forholder revisjonsutvalget seg til den vesentlighetsgrensen som revisor setter, så lenge de selv føler de har et bevisst forhold til den etter diskusjon om de ulike parameterne og vurderinger som ligger til grunn. Videre går jobben til revisjonsutvalget til å vurdere ulike feil som dukker opp under revisjonen, og det å diskutere dem da de hele tiden ønsker å ligge godt under grensen til enhver tid.

De har et stort fokus på iboende risiko, forteller hen. Grensen er satt for å tilstrebe minst mulig risiko for vesentlige feil, som igjen påvirker alt man gjør. Som et stort børsnotert selskap er de avhengige av at «ting er på plass». Styring og kontroll er viktige elementer og bør være gjennomsyret i hele virksomheten. Her blir også revisor en viktig diskusjonspartner.

Hos informanten oppleves vesentlighetsgrensen som et dynamisk element som forandres i takt med størrelsen på virksomheten, omfang, struktur og forventinger fra samfunnet. Vesentlighetsgrensen bør diskuteres og endres underveis i virksomhetens livssyklus, i tillegg vil det være forskjell på hva som er vesentlig for en liten virksomhet kontra et stort konsern. Videre forteller hen at vesentlighetsgrensen bør gjenspeile realiteten i virksomheten, og dette er noe revisor, revisjonsutvalget og administrasjonen bør fange opp underveis.

RU4 forteller at nye lovkrav stiller høyere krav til hvem som skal sitte i revisjonsutvalget, og kompetanseheving bør være på agendaen hos alle revisjonsutvalg, også i forbindelse med vesentlighet og vesentlighetsvurderinger. Her kreves det sunn fornuft av de som sitter i utvalgene i det å være flink til å etterspørre og være søkende på informasjon. Det er viktig for de som sitter i utvalgene at de evner å stille kritiske spørsmål og ha muligheten til å gå i detaljer, samtidig som et godt mangfold blant medlemmene er høyst positivt. De selv får

obligatoriske kurs for å sørge for god kompetanseheving, og mener selv de har sørget for godt mangfold i utvalget sitt.

RU5 forklarer vesentlighetsgrensen som et ledd i at regnskapet skal oppfattes på en korrekt måte av brukeren. Vesentlighetsgrensen blir satt ut fra hva investorene vil gjøre, og hvilke beslutninger investor kan ta på grunnlag av regnskapet. Informanten forteller at de anser det som viktig å rette opp i vesentlige feil for å sørge for at regnskapet ikke gir feil bilde til leseren. Hvis regnskapet er feil, gir det feil inntrykk, og da kan investorer risikere å gjøre en investering på feil grunnlag.

Informanten forteller at revisors fordel, er at de kan bygge profesjonelt skjønn på det å ha kunnskap om mange ulike bransjer og virksomheter. Revisor vil ha muligheten til å vurdere hva som er «normalt» for ulike virksomheter ved fastsettelse av vesentlighetsgrensen. Dette gjør de ved å benytte seg av sin erfaring. Revisors vurdering vil bygge på deres profesjonelle vurdering med grunnlag i lovverk, og skjønnsmessige vurderinger knyttet til erfaring.

For fastsettelse av vesentlighetsgrensen til denne virksomheten, er det i utgangspunktet brukeren som er i hovedfokus. «Hvilke tall vil investor legge vekt på?». Virksomheten vil ta en vurdering på dette sammen med revisor, og i dette tilfellet er det inntekter som blir satt som referanseverdi. Informanten forteller at det var en vurdering om det skulle være inntekter før eller etter skatt, hvor de la seg på inntekter før skatt med en prosentsats som benyttes. I tillegg forsøker de å være flinke å vurdere ulike feil underveis, «om de havner over eller under vesentlighetsgrensen». Noen ganger vil det også være feil som ikke påvirker tallstørrelser direkte, men kan være klassifiseringsfeil i regnskapet. Disse vurderes også om de er vesentlige eller ei.

Revisor anses som en nyttig støttespiller som bygger sin profesjon på mye erfaring og kompetanse i forhold til vesentlighetsvurderinger og vurderinger angående regnskapsbruker, ifølge RU5. Revisor vil ha kunnskap og innspill som er viktige for revisjonsutvalgene, og revisors innspill er svært viktig for virksomheten. Informanten forteller videre at de har gode diskusjoner hvor begge parter kommer med betydningsfull informasjon til hverandre angående virksomheten i denne prosessen.

RU5 forventer derfor at valgt revisor skal revidere tilsvarende og sammenlignbare selskaper, og revisjonsutvalget vil ved valg av revisor legge til grunn ulike vilkår som revisor må

oppfylle. Dette er også i forbindelse med vesentlighetsvurderingene til virksomheten, da det er ønskelig med gode diskusjoner og innspill fra revisor.

Generelt sett oppfattes revisors vurdering og fastsettelse av vesentlighetsgrensen for virksomheten som fornuftig, da den allerede er godt diskutert mellom partene. I tillegg vil informanten understreke at de og deres virksomhet jobber alltid mot null avvik hvis de har muligheten. Dukker det opp feil tidlig i revisjonen korrigeres de. Avslutningsvis sier informanten at hen selv mener de har god forståelse for vesentlighet i denne virksomheten, men at ny kunnskap er alltid bra.

RU6 tolker vesentlighet i revisjonssammenheng som at noe som er vesentlig vil være avgjørende for om regnskapet gir et korrekt bilde av virksomhetens finansielle stilling. Hvor hen også sier at det vil være forhold som ikke er vesentlige for regnskapet. Hva som er vesentlig, vil også være avhengig av virksomhetens størrelse, forteller hen.

Ved fastsettelsen av virksomhetens vesentlighetsgrenser forteller informanten at det benyttes referanseverdier på balansesiden. Hvor det da benyttes en prosentsats igjen for å beregne vesentligheten. Hvordan og hvilke tall som skal benyttes er avhengige av ulike regulatoriske krav, og blant annet Finanstilsynet. Informanten forteller at de har hatt stort fokus på hvordan balansen er «skrudd sammen» for å vurdere hva som er vesentlighetsgrunnlaget. For denne virksomheten er beregningsgrunnlaget viktig, som da består av balansen og resultatet. I tillegg kommer periodiseringer inn, som kan påvirke skatt og resultat.

Informanten nevner obligasjonseiere, egenkapitalbevisiere og Finanstilsynet som viktige lesere og brukere av regnskapet ved fastsettelsen av vesentlighetsgrensen, og opplever denne virksomheten og bransjen som strengt regulerte i forhold til næringslivet ellers.

Revisors bruk av profesjonelt skjønn oppfatter informanten som revisors erfaring og kunnskap, som er forankret i arbeidserfaring i ulike bransjer og virksomheter.

Informanten forteller at for dem, i forbindelse med vesentlighetsvurderinger, er det viktig at regnskapet skal gi et så korrekt bilde som mulig. Derfor forventer de god diskusjon med revisor, hvor dette temaet da blir løftet opp. De ønsker ikke at det skal være tvil for hva som er vesentlig eller ikke. Alt dette henger sammen med at regnskapsbrukere skal kunne fatte gode beslutninger.

Stort sett er revisjonsutvalget fornøyd og fortrolig med revisors vesentlighetsgrenser. De har fått den presentert og redegjort for i møter. Hvis revisjonsutvalget synes at vurderingene ser fornuftige ut slår de seg til ro med dem uten å diskutere noe videre, ifølge informanten.

De søker likevel sikkerhet hos revisor angående vesentlighetsvurderingen og avdekkede feil for å sørge for en ren revisjonsberetning. De er opptatte av å følge alle lovkrav, og at revisjonen er utført innenfor det gjeldende rammeverket.

På kunnskapssiden i forhold til forståelsen av begrepet, presiserer informanten at det aldri er dumt med påfyll. Det som kan være krevende, spesielt i denne bransjen, er å finne de rette kandidatene til styret i utgangspunktet forteller RU6. Skulle det være mangel på kompetanse i utvalget som følge av feil kandidater, bør det likevel sørges for egen kompetanseheving hos de i utvalget. Informanten tror at de selv har behov for faglig påfyll og oppdatering, fordi det er ingen grunn til å være «selvgod» i denne rollen sier hen.

De har selv hatt diskusjoner knyttet til dette området, hvor da et medlem trådte fra utvalget som følge av manglende erfaring og bakgrunn. De er derfor veldig beviste i sitt arbeid om at kompetanse på viktige regnskapstema er viktig.

RU7 forklarer vesentlighet som hva revisor anser som svakhet eller feil i regnskapet. For fastsettelse av vesentlighet forklarer informanten at revisorene bruker en fastsatt metodikk, som baserer seg på omsetningstall og andre kriterier. Hen forteller videre at fastsettelsen vil da bestå av en modell, i tillegg til skjønnsmessige vurderinger gjort av revisor. Selv sier hen at deres virksomhet krever vesentlighet på flere forskjellige måter. Med dette mener hen at det skal være en «hoved vesentlighet», også kan det være enkelte regnskapsposter hvor det er en lavere vesentlighetsgrense, da en type feil kan ha større omdømmeeffekter enn andre. I tillegg finnes det en arbeidsvesentlighetsgrense sier RU7.

De skjønnsmessige vurderingene til revisor synes ikke alltid informanten er så lett å forstå, og derfor er det viktig å stille spørsmål til revisor på dette, men poengterer at revisor har blitt flinkere til å forklare.

I deres revisjonsutvalg har de nylig hatt en diskusjon angående regnskapsbrukere, og de har oppsummert hvem de ulike brukerne er. Det som revisor må tenke på i forbindelse med revisjonen er hvem deres hovedbrukere er. Informanten opplever at regnskapsbrukerne forandrer seg over tid, noe hen synes er merkelig. Årsregnskapet har blitt en «markedsføringsrapport», og benyttes blant annet for rekruttering.

I forhold til hvordan vesentlighet påvirker revisjonen forteller informanten at feil over vesentlighetsgrensen eller arbeidsvesentlighetsgrensen blir rapportert, for å så vurdere hvordan en skal behandle dem. I noen tilfeller kan ulike feil bli akseptert av revisor, så lenge de ikke påvirker og er vesentlig for regnskapsbruker.

Dette revisjonsutvalget oppfatter seg selv som i «samme båt» som revisor, og er stort sett enige med revisor i de vurderingene som blir gjort. Det er derfor ikke store diskusjoner knyttet til vesentlighetsvurderinger i denne virksomheten, og de er fortrolige med den grensen som blir satt.

RU7 forteller at hen har et stort ønske om mer kompetanse i revisjonsutvalgene knyttet til forståelsen av vesentlighetsgrenser og vesentlighetsvurderinger. Det finnes forum og møteplasser for å heve egen kompetanse på området. Som leder i revisjonsutvalget sørger hen alltid for at kompetanseheving er på årshjulet til revisjonsutvalget. Her må revisjonsutvalgene også bli flinkere å heve egen kompetanse.

RU8 sier at vesentlighet er et sentralt begrep som er med på å definere noe i forhold til måten revisor jobber og kvalitetssikre regnskapet på. Informanten mener at det er viktig at revisjonsutvalget har en formening om dette begrepet. Hva som er vesentlig kan være en beløpsverdi, og det er antageligvis flere måter å komme fram til den verdien, eller grensen for virksomheten.

For deres virksomhet har de sett på to elementer; virksomhetens regnskap og brukerperspektivet. Det går på virksomhetens egenkapital og resultat før skatt, og bruker. Ut fra dette legger de til grunn at regnskapet skal gi brukeren ett rettviseende bilde av regnskapet, det skal ikke inneholde vesentlige feil. Revisor vil legge til grunn egne argumentasjoner for sin beregning av vesentlighetsgrensen, hvor de da tar hensyn til egenkapital og resultat, samt brukerperspektivet. Deretter lander de på en tallstørrelse sier informanten. Denne størrelsen blir kommunisert muntlig og skriftlig. Samtidig vet hen at vesentlighetsgrensen påvirker arbeidet til revisor og mengden arbeid som blir gjennomført.

Når vi snakker om profesjonelt skjønn under revisjonen forteller informanten at i forhold til referanseverdier, opplever hen ikke at det er skjønnsmessige vurderinger på dette området. De skjønnsmessige vurderingene til revisor belager seg på å vurdere hvem som er brukeren av regnskapet. «Det er umulig å regne seg fram til hva som er vesentlig avvik i brukerperspektiv».

Dette revisjonsutvalget opplever at det er god kommunikasjon med revisor angående vesentlighetsvurderinger og vesentlighetsgrenser, også med tanke på hvilke skjønsmessige vurderinger som er gjort av revisor. Selv aksepterer de ikke at revisor kommer «slengende» med et beløp eller en grenseverdi. De stiller krav til revisor om redegjørelse, for at de selv skal kunne ha en mening og muligheten til å diskutere.

RU8 sier de opplever en trygghet i arbeidet sitt når vesentlighetsgrensen virksomheten selv har satt samsvarer med den revisor kommer frem til. Informanten avslutter med å fortelle at de er svært opptatte av at revisor gjør selvstendige vurderinger basert på en høy kompetanse, og at vesentlighetsgrenser er noe som bør diskuteres jevnlig da grensene ikke er absolutte gjennom hele regnskapsåret.

RU9 har undervist begrepet vesentlighet, og hens forståelse av begrepet er at det er «den beløpsgrensen av feil man tolererer i regnskapet, og for hva man kan ha for å avgi en ren revisjonsberetning», enkelt fortalt.

Informanten forteller at ved fastsettelsen av vesentlighetsgrensen kan man blant annet benytte seg av 0,5% av omsetning. En kan se det i forhold til resultat, omsetning, sum eiendeler eller egenkapital. Dette vil variere fra selskap til selskap, og variere mellom revisorer. Ofte blir det benyttet en prosent av resultat eller omsetning, sier RU9.

For brukere av regnskapet forteller informanten at en profesjonell bruker vil ha mer forståelse for at det kan finnes feil i regnskapet. En mindre profesjonell bruker trenger ikke forstå at det er feil i regnskapet. I hovedsak vil det være profesjonelle brukere som er utgangspunktet for utarbeidelsen av vesentlighetsgrensen for virksomhetene, ifølge informanten. Informanten stiller likevel spørsmål til om bruker og revisor er på lik linje for hva som er vesentlig eller ikke.

Bruken av profesjonelt skjønn, forteller informanten at det brukes på veldig mange områder i forbindelse med utarbeidelse av vesentlighetsgrensen. Skjønn kan benyttes ved utvelgelse av referanseverdier, og det kan brukes profesjonelt skjønn rundt vurdering av normaltall og bruken av dem.

Vedrørende vesentlighetsvurderinger og vesentlighetsgrenser for virksomheten sier informanten at de stiller krav til revisor og kommunikasjonen mellom partene. De forventer at revisor forklarer hvordan vesentligheten er fastsatt og hvilke vurderinger som ligger til grunn, og hvilke skjønsmessige vurderinger som er benyttet. Det har hendt at de har hatt diskusjon

med revisor angående vesentlighetsgrenser som er satt, og hen opplever at selskapet og revisjonsutvalget kan oppfatte revisors vesentlighetsgrense som høy, men at de stort sett aksepterer revisors fastsettelse.

«Uten vesentlighetsgrense må en revidere alt». Informanten forteller videre at vesentlighetsgrenser påvirker arbeidsmengden til revisor ved gjennomføring av revisjonen, da det påvirker mengden kontroller og tester. Lavere vesentlighetsgrense gir en høyere revisjonskostnad forteller hen, og en kan heller ikke se vesentlighet uten å vurdere risiko. Dette henger sammen med at revisor må revidere de vurderingspostene som er mest risikofylt, altså de postene hvor det er større sannsynlighet for vesentlig feil. Totalt sett påvirker vesentlighet sterkt måten en reviderer på forteller RU9. Avslutningsvis forteller informanten at de liker å kunne diskutere vesentlighet med revisor, og føle en enighet rundt den grensen som er satt, for å være trygge i sitt arbeid.

4.3 Kommunikasjon

I tråd med ISA 260.12, dersom revisor skal kommunisere med en undergruppe av de som har overordnet ansvar for styring og kontroll, som for eksempel et revisjonsutvalg, skal revisor ta standpunkt til hvorvidt revisor trenger å kommunisere med det samlede styringsorganet. Revisjonsutvalg vil ha spesifikke myndigheter og funksjoner på vegne av en virksomhet, og revisors kommunikasjon med denne undergruppen er et viktig element i revisor sin kommunikasjon (ISA 260.A7).

4.3.1 Revisor

Revisorene må kommunisere gjennom flere formelle rapporteringer med revisjonsutvalget gjennom året, og det vil variere hvilken mengde og hvor ofte dette gjøres ut fra virksomhetens størrelse og omfang.

Samtlige forklarer at de alltid deltar på presentasjon og møter rundt revisjonsplanen, noe de er pålagt i forbindelse med revisjonen. To faste møtepunkter vil være ved presentasjon av revisjonsplan og ved fastsettelsen av årsregnskapet og presentasjon av tillegg rapporten ved avslutningen av revisjonen, men det er gjerne flere kontaktpunkter underveis og utveksling av e-poster med forskjellige henvendelser i løpet av året, ifølge revisorene.

I noen tilfeller vil revisor delta i stort sett alle møter revisjonsutvalget har, hvor hyppigheten kan variere fra 4-6 ganger i året. Revisjonsutvalget kan ha ønsker om uttalelse og diskusjoner med revisor, og vil derfor ønske hyppigere kontakt.

I tillegg til vesentlighet, kommuniseres det om funn i revisjonen, revisjonstilnærming, hvor det foreligger risiko, bruk av estimer, internkontroll og anbefalinger til internkontroll i forhold til styrker og svakheter sier R2. R2 har en standardisert presentasjon som brukes av hele revisjonsselskapet med ulike emner som skal kommuniseres og diskuteres i forbindelse med rapporteringen og revisjonen.

Tilleggstjenester og uavhengighet er to store temaer som det diskuteres mye påpeker R3, i tillegg til det som er lovpålagt gjennom tilleggsrapporten, som vesentlighet, internkontroll, feil og avvik som revisor finner. R1 legger vekt på uavhengighetsvurderinger og tilleggstjenester som leveres, men generelt sett er det revisjonsplanen, vesentlighetsgrenser og uavhengighetsvurderinger som er hovedtemaer i møtene med revisjonsutvalgene. Oppsummering av revisjonen foregår i tilleggsrapporten som revisor utarbeider og presenterer ved avslutningen av revisjonen.

I forhold til temaer som revisjonsutvalget stiller mest spørsmål til eller har flest kommentarer til, så er det uavhengighetsvurderinger, vurdering av størrelsen på estimer og misligheter som er nevnt hos de tre revisorene. Avdekkede feil og kontrollsvakheter kan også være viktige tema revisjonsutvalget har spørsmål til.

Samtlige revisorer mener at det er tilstrekkelig kommunikasjon med revisjonsutvalget, og at hyppigheten mellom partene kan en kontrollere selv etter behov. Revisor mener tilgangen til revisjonsutvalget er god, samtidig stiller de seg selv tilgjengelig når det er behov for kommunikasjon. Revisorene opplever at revisjonsutvalget er tilfreds med kommunikasjonen og den informasjonen de mottar fra revisor, da spesielt hvis revisor kommer med verdifull informasjon utenfor det som er obligatorisk. Revisorene påpeker at de gjør det de får beskjed om i forbindelse med revisjonen og opplever ikke at revisjonsutvalget er misfornøyde, selv om den grunnleggende forståelsen mellom revisor og revisjonsutvalget kan variere, men dette strekker seg tilbake til revisjonsutvalgets kompetanse og erfaring på ulike regnskap og revisjons områder hevder revisorene.

4.3.2 Revisjonsutvalg

På den andre siden ønsker vi å undersøke hvordan revisjonsutvalgene opplever kommunikasjonen med revisor. Her stilles det spørsmål til hvor mange møtepunkter, hvilken mengde og om de er fornøyde med mengden kommunikasjon som foregår i løpet av revisjonsprosessen.

RU1 sier utvalget i hovedsak har to møter med revisor i året, hvor den viktigste kommunikasjonen mellom revisor og utvalget finner sted. Hos dette revisjonsutvalget dreier kommunikasjonen seg stort sett om risiko, underslag og hvitvasking. Det er ikke veldig regnskapsrelatert sier informanten. Informanten synes det er tilstrekkelig kommunikasjon med revisor, og er fornøyd med kommunikasjonen.

RU1 sier likevel at ofte blir de sittende å nikke og akseptere informasjonen som blir mottatt, og de kunne gjerne vært mer aktive, kritiske og spørrende mot revisor. I forhold til vesentlighet synes RU1 at dette ikke har vært kommunisert tydelig og forståelig nok da hen selv ikke klarer å redegjøre for dette. Informanten synes likevel at kommunikasjonen er god og tillitsfull mellom partene, selv om det mangler forståelse for begrepene som blir benyttet.

RU2 sier at de har to fastlagte møtepunkter med revisor. Et i forkant av revisjonen som er et planleggingsmøte, hvor administrasjonen deltar, og et før avleggelse av regnskapet uten administrasjonen til stede, når revisjonen er gjennomført.

Under planleggingen diskuterer utvalget og revisor ulike viktige elementer for revisjonen, slik som vesentlighet. I etterkant snakkes det om hvordan revisjonen gikk. Gikk det som planlagt, kan revisor gi uttrykk for at han har trygghet, er kompetansen til stede i selskapet, er temaer som blir diskutert.

RU2 mener ikke det er noe problem med kommunikasjonen og har ikke følt behovet for mer. Dette begrunnes også med at revisor er veldig tilgjengelig på forespørsel. I forhold til vesentlighet synes RU2 at dette har vært forklart tydelig fra revisor.

Informanten havner videre inn på tema om opplæring og kompetanseheving når det snakkes om kommunikasjon. Som en virksomhet av mindre størrelse har de utarbeidet ett risiko- og revisjonsutvalg, hvor det da trengs opplæring. Informanten lurer på om dette er noe som burde vært etablert, og det å bruke revisor til dette blir kanskje litt over kanten? RU2 har selv brukt internett som verktøy, og lyttet til podkaster for å heve egen kompetanse. De har selvfølgelig en godt utarbeidet instruks og årsplan for revisjonsutvalget, men stiller spørsmål til seg selv om de gjør godt nok arbeid.

RU3 forteller at de har typisk en seanse på høsten hvor de oppdateres på regler og hva som skal fokuseres på og «bla bla bla», som hen sier. Den aller viktigste seansen, er den når de gjennomgår og fremlegger funn. Her blir det også gjennomgang av internkontroll og systemer

med revisor. Det blir også mulighet til å stille spørsmål uten ledelsen til stede, hvor de kan snakke direkte til revisor om arbeidet.

Kommunikasjonen mellom partene dreier seg i hovedsak om funn i revisjonen og hva de har gjort, «det blir en hel del formidling bare». Informanten synes det er tilstrekkelig kommunikasjon og påpeker at de har både ekstern og intern revisor på grunn av finanslov, som de da kommuniserer med. RU3 sier seg også fornøyd med kommunikasjonen og sier at vesentlighet er forklart tydelig og forståelig. Avslutningsvis sier informanten at de har full tillit til revisor, når det kommer til revisjonen og det som kommer frem.

RU4 sier at de har ti møter årlig med risiko- og revisjonsutvalget, hvor revisor er til stede i alle møtene. I tillegg er det en runde med revisor alene uten administrasjonen én gang i året. All kommunikasjonen går til disse møtene. De snakker om risiko, vesentlighet, og de har også kommunikasjon som angår kompetanseheving, hvor revisor tilsender til revisjonsutvalget det som er viktig å oppdatere seg på.

Kommunikasjonen går mest til å diskutere det som er vesentlig for virksomheten, mye verdsettelse i dette tilfellet. Det kommuniseres også om hvordan å ivareta aksjonærene til selskapet best mulig. RU4 mener det er viktig at revisor er til stede under den type diskusjoner. I hovedsakelig gjelder kommunikasjonen vurderingsposter i selskapet.

Informanten synes helt klart at det er tilstrekkelig og god kommunikasjon med revisor. Revisor bidrar mye og er med i diskusjoner. «De er frempå» sier RU4. I tillegg synes informanten at vesentlighet er kommunisert tydelig og forståelig, og har ingen spesielle kommentarer til kommunikasjonen mellom partene, annet enn at partene har ulike roller. Det er viktig at revisor deltar i diskusjoner og demonstrerer at de kjenner virksomheten godt, i tillegg til sitt eget yrke. Informanten vektlegger at det bør være mangfold og ulik kompetanse innad i revisjonsutvalget for å sikre godt utførte arbeidsoppgaver og god kommunikasjon.

RU5 mener at den viktigste kommunikasjonen skjer i møtene mellom revisjonsutvalget og revisor. Revisor deltar i alle møter som revisjonsutvalget har. De har løpende dialog med revisor, og minimum et møte i året med revisor, uten ledelsen til stede. Informanten forteller at de er svært opptatt av å bygge et godt grunnlag for god kommunikasjon med å være åpen, tilgjengelig og til stede. De ønsker en lav terskel for kommunikasjon mellom partene.

Hovedfokus når partene kommuniserer er regnskap og regnskapsspørsmål, og «Key Audit Matters». Det velges ut enkelte områder og regnskapstemaer som er viktigere enn andre, blant

annet vesentlighet. Det vil helt klart være diskusjon om temaer som er problematiske i lys av krav og lovreguleringer, og som kanskje trenger mer behandling i revisjonsutvalget.

Informanten mener selv at det er tilstrekkelig kommunikasjon mellom partene, og revisor ses som en god støttespiller til selskapet som de kan hente nyttig og viktig informasjon fra, i sitt arbeid for å bli så gode som de kan. Vesentlighet blir også forklart tydelig, ifølge RU5.

Utover dette mener informanten at god kommunikasjon er viktig, og det må jobbes med fra begge hold. De vil også sørge for at dokumentasjonen i forhold til kommunikasjonen er så god som mulig, og tilrettelegge for en god kommunikasjon mellom revisor og ledelsen i tillegg. RU5 synes at kommunikasjonen har vært god hele veien, og vil sørge for at det fortsetter slik.

RU6 sier at de har to møter i året med revisor, hvor revisor presenterer og gjennomgår revisjonens «scope» og innhold, hva som er utført, hva som er funnet og ulike observasjoner. De mottar både skriftlig og muntlig informasjon. Det har vært noe hyppigere kommunikasjon siste tiden grunnet en sak med Finanstilsynet. Informanten opplever at kommunikasjonen er tilstrekkelig ut fra omfang. De tar selv kontakt om det behøves, og er ikke beskjedne. Utvalget er fornøyd med kommunikasjonen, men nevner at det er alltid et tidspress. Det blir ofte knapt med tid før møter og tidsfrister. Andre kommentarer knyttet til kommunikasjonen handler om at det er høyt ønske om å motta god dokumentasjon i forkant av diskusjoner og møter, slik at en kan forberede seg på det som skal tas opp.

RU7 forteller at all kommunikasjonen skjer stort sett i møter. Revisor deltar i alle møter, bortsett fra når de skal evaluere revisjonsavtalen. Revisor har full innsikt og deltakelse i alt som gjøres av RU. I instruksen til revisjonsutvalget står det også at administrasjonen kan delta etter ønske, som RU7 ser som en fordel. Normalt sett er det 4-5 møter i året. Det som kommuniseres er alt fra endringer i revisjonsteamet, til kompetanse og kontinuitet, og hvilke ressurser som kreves. Informanten forteller det er lenge siden det har vært kompliserte temaer å diskutere i dette revisjonsutvalget.

RU7 forteller at hen ofte henviser til revisor angående dokumentasjon, og kan be revisor «send dette en uke før møte, ikke presenter på møte. Slik at vi kan forberede oss og ha dialog», og at det er mange slike praktiske ting som tas opp med revisor.

Informanten synes selv at de er fornøyde med mengden kommunikasjon. Revisor responderer ordentlig og som regel innen god tid, men det hender at det er misforståelser. Dette knytter seg til revisors krav om hva som skal leveres til revisor på ulike tidspunkter.

I forhold til vesentlighet, sier RU7 at hen er fornøyd med hvordan dette er kommunisert. Revisor er tilgjengelig og gjør seg forstått, og informanten har selv nesten utelukkende positive erfaringer med revisorer.

RU8 sier at den viktigste dialogen skjer i møtene til revisjonsutvalget, og ikke utenom. Det handler om at alle parter er og skal være til stede. I dette revisjonsutvalget har de møter fire til fem ganger i året, hvor revisor kan delta på alle møter. De opplever at revisor deltar på 2-3 møter og er til stede enten hele eller deler av møtet, noe som er helt greit, siden revisor har andre ansvarsområder. De har møter hvor de diskuterer vesentlighetsgrensen og andre momenter. Til slutt har de møte med revisor når tilleggsrapport skal presenteres. Informanten sier de er tilfredse med kommunikasjonen, og det er åpent for å stille spørsmål og diskutere med revisor.

Det nevnes at revisor er flink å dele sin kunnskap, og det oppleves som at revisor setter like stor pris på møtene som revisjonsutvalget. Revisor oppleves som en svært kompetent person og forklarer blant annet vesentlighet på en tydelig måte. På en annen side forteller informanten at de har benyttet seg av både intern og ekstern revisor i forbindelse med kompetanseheving og forståelse. Revisor har hjulpet godt til å kommunisere nye regelverk, revisorlov. Så revisor oppleves som veldig hjelpsomme og kommuniserer godt.

RU9 har sittet i revisjonsutvalget til denne virksomheten i ett år som leder, men har tidligere erfaring med flere revisjonsutvalg. Informanten opplever at kommunikasjonen er blitt hyppigere over årene som har gått, og tror dette henger sammen med nytt regelverk og nye krav. I dette revisjonsutvalget har de tre faste møter i året. Første møte er planlegging, vesentlighet og risiko, så er det interim revisjon som knytter seg til observasjoner og funn innen internkontroll underveis. Videre er det et møte før man avlegger regnskapet, hvor da tilleggsrapporten som revisor utarbeider blir et viktig tema. I siste møte blir det diskutert hvilke konklusjoner revisor har kommet fram til, ulike funn i revisjonen, pluss en hel del formelle ting som overholdelse av lover og regler, og om det eventuelt har vært noen misligheter.

RU9 er positiv til mengden kommunikasjon, og sier at det henger nok sammen med at det er undertegnede som er leder i RU, og ikke bare at det er nye lover og regler som krever mer

kommunikasjon. I tillegg synes informanten at vesentlighet blir kommunisert godt og tydelig i forbindelse med revisjonen, og kommenterer dette som at det er ofte partnere som er revisor for slike virksomheter. De har mye kunnskap og erfaring med kommunikasjonen til revisjonsutvalg, forteller informanten..

Andre kommentarer til kommunikasjonen fra informanten henger på at det noen ganger kommer litt sent. «Ting kommer i siste liten», og tilleggsrapporten ble mottatt samme dag som revisjonsutvalget skulle ha møte. Her kunne den ha kommet tidligere slik at revisjonsutvalget fikk god tid til å lese gjennom og forberede seg til møtet med revisor. Det er et forbedringspunkt sier RU9.

4.4 Revisorloven og lovendringer

Fra 1. januar 2021 trådte den nye revisorloven i kraft i Norge. Denne nye loven skapte forandringer for både revisor og revisjonsutvalget på flere områder. Som en konsekvens av ny revisorlov ble det også endrede reguleringer i allmennaksjelov og finansfortaksloven. Vi undersøker med revisor og revisjonsutvalget om de er godt oppdaterte på lovverket, og hvilke endringer de har kjent mest på. I tillegg vil vi undersøke partenes forhold til tilleggsrapporten som er blitt lovpålagt, og om dette kan ha noe innvirkning på revisjonsutvalget forståelse av vesentlighetsvurderinger.

4.4.1 Revisor

Alle tre revisorene er relativt godt kjent med lovverket som er knyttet til arbeidet deres og i forhold til revisjonsutvalget. Revisorene blir kurset og får oppdateringer på viktige områder som opplever praktiske konsekvenser av lovendringer. En statsautorisert revisor vil ha krav knyttet til opplæring for å beholde tittel som statsautorisert, og spesielt hvis man skal fortsette som partner i et av de store, kommenteres det.

Endringene i revisorloven ble ansett som «hot-topic» blant revisorene, og har vært på agendaen, og er diskusjonstema for revisorene. Viktige temaer som har blitt diskutert i forbindelse med endringene er strengere uavhengighetsregler og krav om tilleggsrapportering, og noen endringer i forhold til kommunikasjonen med revisjonsutvalget.

R1 sier at de gikk gjennom lovendringer med klienter i forhold til det som gjaldt tilleggsrapportering for ikke-børsnoterte, og det som gikk på «Key Audit Matters» i

revisjonsberetningen for de av offentlig interesse. R1 forteller at mange av de unoterte selskapene ble overrasket av omfanget til lovendringene.

Konsekvenser av endringer i lovverket som revisor legger mest merke til er et endret omfang av rapporteringen til revisjonsutvalget. Det er flere obligatoriske rapporteringer. R2 nevner sikring av uavhengighet som er stort tema, spesielt i forbindelse med levering av tilleggstjenester ved siden av ordinær revisjon. R3 nevner også at det er mer kommunikasjon rundt tilleggstjenester som knytter seg til forhåndsgodkjenning, etterfølgelse og oppdatering.

R1 og R3 nevner begge tilleggsrapporten som en vesentlig stor endring, som de mener er verdifull for klienten. Tidligere har det gjerne vært en form for rapport, men ikke like detaljert og omfattende som kravet i revisjonsdirektivet er nå. R3 forteller at tidligere har det vært lite omtanke for hva som ble gjennomgått med revisjonsutvalget, det ble gjerne «skummet en del igjennom ting». Tilleggsrapporten gir mer arbeid til revisor, men gir revisjonsutvalget en klart dypere forståelse av revisors arbeid og fokusområder under revisjonen, slik som vesentlighetsvurderinger og vesentlighetsgrenser. Rapporten har hjulpet på kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsutvalget. R1 mener tilleggsrapporten er en klar positiv endring, som gir revisjonsutvalget en bedre forståelse av revisjonen, noe som ikke ble gjort godt nok tidligere.

R2, som i hovedsak har erfaring med rapportering til børsnoterte selskaper sier at for deres revisjonsselskap ga ikke krav om tilleggsrapporteringen en merkbar endring, da de har utarbeidet omfattende maler som ble brukt i presentasjon både før og etter kravet i 2021. Det som ligger som krav i artikkel 11, var noe selskapet allerede rapporterte, derfor er endringene minimale. R2 tenker likevel at med økt fokus på hvilke tilnærminger revisor gjør i forhold til revisjonen vil det medføre muligheten til å stille flere spørsmål til revisor, som da styrer mot en økt kvalitet på revisjonen som konsekvens av lovendringer, som vil forbedre samspillet mellom revisjonsutvalget og revisor ifølge informanten.

R3 er spent på om nytteverdien av tilleggsrapporten vil fortsette inn i framtiden. Det ble lagt mye fokus på den første året, og videre i det andre året. For å beholde nytteverdien er de avhengig av at revisorene faktisk oppdaterer, endrer og utvikler rapporten hvert år, slik at revisjonsutvalget fortsetter å ha nytte av den. Om tilleggsrapporten vil være med å skape en bedre forståelse for vesentlighet vil variere, men i snitt tror R3 at forståelsen vil øke med

grunnlag i at kvalitative vurderinger og grenser blir redegjort for i større grad enn før. R3 tenker at forståelsen til revisjonsutvalget vil øke i sammenheng med økt kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsutvalget. Økt kommunikasjon frembringer nyttige refleksjoner mellom partene. R3 poengterer at kvaliteten på selve revisjonen vil noenlunde være det samme da det er ingen endringer i metodikk eller standarder, men at forståelsen for hva revisor gjør vil bli påvirket av lovendringene. Dette samsvarer med R1's refleksjoner.

En avslutningsvis kommentar fra R3, er at hen tror det er en fordel å ha et krav i loven om sammensetning av revisjonsutvalget, men at det er lite målbart, da det ikke er noe spesifikt krav om kompetanse eller studiepoeng innen revisjon eller lignende. Strengere krav til sammensetning vil vanskelig gjøres i Norge, og hva som er å anses som regnskapskyndig er litt «løst».

R1 vil tilføye at revisjonsutvalget har en utfordring i forhold til hvordan de kan øke kvaliteten på hvordan de utfordrer administrasjonen knyttet til internkontroll og estimater. R1 tror det er stor variasjon i hvordan revisjonsutvalget gjør jobben sin på de områdene, og hvor mye de utfordrer administrasjonen. Det kan være en fordel å ha en utvidet dialog knyttet til vesentlighetsvurderinger for eksempel. R1 kan oppleve at revisjonsutvalget bare godtar revisors vesentlighetsvurderinger, uten å ha et forhold til den. Sammen med administrasjonen kan revisjonsutvalget danne seg refleksjoner angående selskapets vesentlighetsgrenser, og vil ha større mulighet til å kunne utfordre revisor på det i møter.

4.4.2 Revisjonsutvalget

Vi ønsket også i forbindelse med intervjuene å stille spørsmål til revisjonsutvalgene om hvor godt oppdaterte de er på lovverket, om de har lagt merke til endringene og hvilke områder som fikk konsekvenser som følge av endringene. Her har vi også lagt vekt på spørsmål knyttet til tillegg rapporten med hensyn til vesentlighetsvurderinger.

RU1 sier hen har begrenset kunnskap, nesten null om revisorloven. Det er noe god kompetanse på allmennaksjelov, men dessverre veldig liten kunnskap om revisorloven hos hele utvalget. Her har heller ikke revisor gitt noen særlige oppdateringer på lovverket, og de er lite kjent med hvilke endringer som trådte i kraft 2021. RU1 har ikke sittet lenge i revisjonsutvalget og kan heller ikke uttale seg om hvilke endringer, og hvordan de har påvirket revisjonsutvalgets arbeid på noen måte. Dette ligger nok i at RU1 ikke har noen

erfaringer i revisjonsutvalget før 2021, men hen synes generelt sett at det er en krevende jobb å sitte i et revisjonsutvalg. Det er krevende å forstå risiko, og kompleksiteten i den bransjen en befinner seg i, både for styret og for utvalgene, forteller informanten. Finanstilsynet legger et stort ansvar på styret og de ulike utvalgene. Selv om lovverket skulle tydeliggjøre revisjonsutvalgets rolle og oppgaver kjenner ikke RU1 seg igjen i det.

Når tilleggsrapporten blir tema klarer ikke RU1 helt å skjønne hvilken rapport det er snakk om, men sier at med revisor gjennomgår de en veldig omfattende rapport, hvor de også går gjennom vesentlighet. Slik rapportering ble gjort før 2021 også. Om dette er tilleggsrapporten er litt uklart. Likevel mener informanten at det er en svært god rapport, men har lite formening om innholdet. RU1 husker ikke innholdet eller gjennomgangen veldig godt. I forhold til vesentlighetsvurderinger i rapporten har hen ingen kommentar.

Det er kun en ting RU1 vil nevne i forbindelse med lovendringene, og det henger sammen med uavhengigheten. Deres virksomhet og revisjonsutvalg er veldig opptatt av revisors uavhengighet, og etterse at revisor forblir uavhengig.

RU2 er tilsynelatende ikke godt kjent med endringene i selve revisorloven, men opplyser at en ansvarlig part i virksomheten har utarbeidet et «oppslagsverk» med de viktigste EU direktivene og lovene. Informanten nevner at revisor redegjorde for økt kompleksitet, og høyere krav til rapportering fra administrasjonen. RU2 har ikke videre kunnskap om lovendringer tilknyttet revisorloven og allmennaksjelov i forbindelse med revisjonsutvalgets arbeid, og det som går direkte på revisjonsutvalget. RU2 er likevel bevist på utfordringene som følger av lovendringene, og kommenterer at det er økt kompleksitet og omfang, noe som er utfordrende. «Det har vært utfordrende å vite hvor en skal legge fokus». De er et forholdsvis nytt revisjonsutvalg for en mindre bedrift, og det er uten tvil komplisert og arbeidskrevende. «Man føler seg ikke helt trygg på hverken å stille spørsmål, eller egen kunnskap og kompetanse i forhold til arbeidet», sier informanten.

Informanten er klar over at det skal utarbeides en tilleggsrapport som skal fremlegges i forbindelse med revisjonen, men har ikke hatt kunnskap om at dette er et lovpålagt krav hos revisor. Revisor har utarbeidet en tilleggsrapport, men ikke før i år, poengterer RU2. Med andre ord, 1 år for sent. Likevel sier hen at dette er en mer transparent måte å jobbe på, men hvilke elementer og grenser som ble satt har de ikke sett på. Revisor presentere den for utvalget og styret. RU2s opplevelse med rapporten er at den gir mer informasjon og innsikt i hva revisjonen handler om, hva de har grepet tak i og resultatene til revisjonen blir redegjort

for. «Rapporten ga mer innsikt, det var veldig fint», og informanten ønsker å rose revisor for dette, da den utvidede tilleggsrapporten ga trygghet.

Et annet moment som RU2 vil påpeke i forhold til endringer i lovverket er at når de kreves mer fra RU, vil opplæring og kompetanseheving være viktig for revisjonsutvalget. Hen sier at skal revisjonsutvalget ha mulighet til å ha overblikk og følge med, burde det muligens være noe eller noen som sørger for dette. Opplæring er viktig for at revisjonsutvalget skal være skodd, sier informanten.

RU3 sier at hen hadde «strøket på eksamen» om noen spurte om de noe lovendringene som trådte i kraft, da revisorloven ikke er et favorittlesetema, som hen heller ikke har brukt noe tid på. Allmennaksjelov er heller ikke noe informanten «hiver opp hver morgen», men påstår selv at hen er godt kjent med de viktigste elementene i lovverket. «Det finnes formaliteter, og en må forholde seg til lover og regler hvis en skal drive fornuftig». Slik som RU3 opplever endringer i lovverket er det økt «mas og gnål» fra revisor til virksomheten og ledelsen, noe som fremstår som tullete. I forhold til de arbeidsoppgavene som knytter seg til revisjonsutvalget, så vil ikke RU3 si at det har vært noen betydelig endring som følge av lovendringene.

Informanten sier at hen er klar over tilleggsrapporteringen. Den havner på saklisten, og henvises til revisjonsutvalget. Revisor utarbeider en slik rapport i forbindelse med revisjonen, men om det har blitt gjort tidligere er litt uklart. Informanten presiserer at de alltid har hatt en veldig nøye gjennomgang, og den eventuelle rapporten har ikke endret seg noe nevneverdig. De har alltid hatt god dialog med revisor, «bra før, bra nå» sier hen.

Avslutningsvis vil RU3 heller kommentere at det er tiltakene og kravene fra Finanstilsynet som skaper mest utfordringer og arbeid for denne virksomheten. Kravene er høyere og skjerpede i forhold til denne typen organisasjon, og det som kommer derfra må antageligvis påvirke revisors arbeid.

RU4 har juridisk bakgrunn og er utdannet advokat, og poengterer at hen er godt oppdatert på regelverket med bakgrunn i egen interesse og arbeidserfaring. RU4 liker at regelverket blir mer tydelig på kravene som stilles, og det krever mer profesjonalitet i det en gjør. Det er viktig med et godt system som også gjør at en får tilstrekkelig kompetansepåfyll, men det er ikke nødvendigvis slik at myndighetene forstår konsekvensen av å «skru til» regelverket slik. RU4 er bevisst på den nye revisorloven og at den påførte revisjonsutvalget strengere krav og økt ansvar. Det påpekes at revisjonsutvalget må være mer delaktig som følge av nye

lovreguleringer på flere nivå, i forbindelse med arbeidet til administrasjonen, kontrakter med revisor og økt behov for kompetanse. Derfor merkes endringene i form av økt omfang av saker som diskuteres.

For revisjonsutvalgene mener RU4 at det blir mer komplekst på mange måter. Det tillegges mer ansvar på revisjonsutvalgene, og revisjonsutvalget blir et resultat av administrasjonens saksfremleggelse. Fungerer administrasjonen godt, og fremlegger god dokumentasjon, med evne til å formulere seg kort og konsist, vil dette gjøre revisjonsutvalget bedre i deres arbeid.

Informanten er klar over at det skal utarbeides en tilleggsrapport som skal leveres i forbindelse med revisjonen, men vet ikke om dette er blitt gjort tidligere i forbindelse med revisjonen. Det kommenteres kun at det har vært nummererte brev (rapporter) underveis.

RU4 kommenterer at for dem så har ikke den nye rapporten gitt noen endringer i informasjonen de mottar eller oppfatter angående vesentlighet, «det blir bare mer papir», selv om dokumentasjon er en styrke i seg selv. Det snakkes likevel om at det er interessant at de mindre selskapene fatter større nytte av denne rapporten, og det er spennende å se forskjellen mellom mindre og større bedrifter. Hen tror videre at lovverket vil styrke profesjonaliteten hos de mindre selskapene. Både hos de med revisjonsutvalg, og i de virksomhetene styret sitter med revisjonsutvalgets oppgaver. I de store virksomhetene er muligens dette godt innarbeidet allerede.

Informanten forteller videre at store virksomheter opplever ofte det når det kommer til regelendringer, «så er det kun dokumentasjon av praksis som allerede foreligger i konsernet». Vi tilrettelegger for virksomhetsstyring til de mindre virksomhetene. Kompetansen i styrerommet er i ferd med å endres, og det behøves mer kompetanse enn tidligere. Endringer i regelverket kan oppleves skremmende, samtidig som det er profesjonaliserende forteller hen.

Videre vil RU4 snakke om kompetansen til de som sitter i utvalgene, og mener at mye ligger i nettopp dette. De som sitter i utvalgene, bør være mer frampå og etterspørre kompetanseheving. Det settes større krav til de som sitter i styret, og da må en påse tilstrekkelig kompetanse til enhver tid. «Klarer du ikke være delaktig, har det ingen verdi for utvalget» poengterer hen til slutt.

RU5 sier selv at hen er meget godt kjent med allmennaksjelov og kan denne loven bedre enn de fleste, men ikke noe særlig kunnskap om revisorloven. Høvelig oppdatert på innholdet, og hvilket ansvar som følger av lov. RU5 kom inn i revisjonsutvalget i etterkant av

lovendringene i 2021, men minnes at Finanstilsynet har kommet med flere henvendelser knyttet til endringene i regelverket. Hvor da en av bemerkningen gjaldt vesentlighetsvurderinger. RU5 er usikker på om dette har noe forbindelse med lovendringene.

Selskapet som RU5 sitter i revisjonsutvalg for, har hatt en gjennomgående god arbeidsmåte før lovendringer, og oppgaver som utførtes har ikke endret seg nevneverdig som følge av noen lovendringer. Det eneste de har fått en konkret tilbakemelding på hos Finanstilsynet, var å ha større fokus på vesentlighet, noe de da hadde en større diskusjon og gjennomgang på. Videre i forhold til endringer og utfordringer vil ikke RU5 si at det har vært noe av betydning. De er et børsnotert selskap, og har utført den type arbeidsoppgavene allerede før 2021. RU5 synes ikke at lovendringene gjør arbeidet enklere, men synes det er greit med gode innspill på arbeidet deres.

Informanten er godt kjent med at det utarbeides en tilleggsrapport, og har nylig mottatt denne. I forhold til tidligere sier RU5 at rapporten er blitt mer formalisert nå enn det den var før 2021. Den har nå tittelen «tilleggsrapport for revisjonsutvalget», men når hen tenker tilbake har virksomheten alltid mottatt en form for rapportering. Hen var heller ikke klar over at dette var et nytt krav, da børsnoterte har tidligere alltid mottatt en ganske omfattende rapport. I forhold til vesentlighetsvurderinger så vil ikke informanten si at dette har vært fokusområde i rapporten, men «Key Audit Matters» blir vektlagt.

Rapporten gir et bredt bilde av revisjonen og hvordan den er utført. Den gir en grundig gjennomgang av de viktigste temaene, og det ligger forklaringer til hvorfor noen temaer er viktigere enn andre under revisjonen. Det oppfattes mer eller mindre som en «ekstra rapport».

RU6 mener selv at hen er godt oppdatert på grunn av arbeidserfaring i bank, og har fått rimelig god oppdatering fra revisor for det som gjelder deres bransje og virksomhet. Informanten kan ikke redegjøre for hvilke endringer som har kommet siden 2021, men poengterer at revisor har gjennomgått dem i møte. RU6 poengterer at hen ikke har sittet lenge i revisjonsutvalget, og vil derfor ikke ha mye erfaring med endringene. De er likevel avhengige av at revisor kommuniserer og gjør dem oppmerksomme på endringene, og hva det innebærer.

RU6 er klar over at det skal utarbeides en tilleggsrapport i forbindelse med revisjonen. I forhold til om dette ble gjort tidligere, er informanten usikker og sier at slik som hen har forstått det har det ikke vært gjort tidligere.

I forhold til vesentlighet og vesentlighetsvurderingene i denne rapporten synes informanten at det var en godt gjennomarbeidet rapport. Det var enighet blant utvalget at dette var en bra rapport. Rapporten ga et godt innblikk i revisors arbeid, som ga en betryggende følelse for at det som var gjennomgått, var på det nivået det burde. RU6 husker at det var en oppstilling av alle de ulike vesentlighetsgrensene, og prinsipper som var benyttet. Hen sier at det var diskusjon rundt vesentlighetsgrensene på et element, og fant informasjonen i rapporten nyttig. Det ga utvalget muligheten til å reflektere og skape diskusjon som dermed førte til kompetanseheving og bevisstgjøring hos revisjonsutvalget.

RU7 sier at hen er godt kjent med revisorlov og allmennaksjelov, og spesielt de ulike kravene som treffer revisjonsutvalget i forbindelse med arbeidet deres. RU7 er økonom med en naturlig interesse for jus, og legger til grunn at juridiske begrunnelser ligger til grunn hver gang det tas en økonomisk beslutning. RU7 har selv forespurt revisor om presentasjoner og materiell i forbindelse med oppdatering på regelverket, og har vært igjennom det meste. Informanten har i tillegg lest seg opp på nettet om det som gjelder revisjonsutvalgene.

For RU7 er de største endringene i lovverket knyttet til hvordan revisjonen planlegges, hvordan revisjonsberetningen skal se ut, og kjøp av tjenester fra revisor, mens uavhengighet alltid har vært et tema. Revisjonsutvalget har fått ett større ansvar enn før, men den største utfordringen knytter seg til at styret må forstå sitt ansvar, samtidig som de evner å forholde seg til revisjonsutvalget. Hen oppfatter at økte krav og ansvar kan kjennes tungt for veldig mange revisjonsutvalg. Alle kravene som dukker opp, kan føre til at revisjonsutvalgene føler at de «drukner».

Hvordan revisjonsutvalgets rolle har blitt mer oversiktlig vil være «både og», forteller RU7. Det kommenteres fra informanten at ofte vil ikke myndighetene alltid forstå problemstillingene. De ønsker å forbedre, men tiltakene til myndighetene adresseres ikke alltid problemstillingene på en hensiktsmessig måte.

Informanten er klar over at det skal utarbeides en tilleggsrapport i forbindelse med revisjonen fra og med 2021. Det kommenteres at det ikke har vært utarbeidet en slik rapport før det ble et lovpålagt krav. I forhold til vesentlighet og vesentlighetsvurderinger, mener informanten at det ikke ga nevneverdig mer forståelse, men god informasjon uansett. Informanten sier selv at hen alltid har vært opptatt av vesentlighetsgrenser og vurderinger. Uavhengig om det nå er et krav å oppgi disse tallene, har det alltid vært et krav for RU7 at revisor skal gjøre dette. Det vil derfor ikke være ny informasjon.

RU7 opplever i de utvalgene hen har sittet, at det er «god dekning på området», og etter nærmere dialog. Likevel kommenterer hen kompetansen hos de som sitter i revisjonsutvalg. Det kommenteres at noe av problemstillingen, er at valgkomiteen skal velge et styre med riktig kompetanse og erfaring. «Dette er noe de må virkelig hensynta». RU7 tenker at kan man ikke lese et regnskap, har man ingenting i et revisjonsutvalg å gjøre. Informanten stiller spørsmål om valgkomitéene legger nok vekt på kompetansekravet, ved innstilling av kandidater. Har en hatt mange styreverv over flere år vil en ha ganske lang fartstid, som da vil gjenspeile seg i kompetansen til de som sitter i utvalget, uavhengig av utdanningsbakgrunn.

Videre snakker informanten om at det finnes ulike tilbud for kompetanseheving. Det finnes informasjon, presentasjoner og forum tilgjengelig for de som er interesserte.

«Som valgkomité tenker man følgende; enten tilfører man nytt blod eller utvikler kompetansen». Informanten ser at kompetansen må bygges opp i organisasjonen og i styret. Det må brukes tid for å lære opp, og informanten vil uttale seg til andre som sitter i RU, «sitter du i revisjonsutvalg, og føler på kompetansemangel? Ta grep selv».

RU8 svarer at hen er «tilstrekkelig» oppdatert på endringene, men har ikke hodet ned i paragrafene. Hen sier at nåværende revisor, som da er revisor i et av de fem store, har jobbet godt med utvalget med gjennomgang av ny revisorlov.

Det påpekes økte regulatoriske krav og rammebetingelser for revisjonsutvalget. Større fokus på kvalitet i finansiell rapportering, og trender med økte forventninger til rapportering, arbeidsmengde og krav til kompetanse for medlemmene. Revisjonsutvalget i denne virksomheten merker at det er et økt omfang av arbeidsoppgaver. Regelverket «skruer til», og Finanstilsynet kan nå komme direkte til revisjonsutvalget, det oppleves som nytt.

RU8 sier at noe av det første som traff dem i forbindelse med endringene var utfordringer i forhold til arbeidsfordeling. Det skulle fordeles arbeidsoppgaver mellom revisjonsutvalget og virksomhetens risikoutvalg. De prøver å fordele det slik at revisjonsutvalget har ansvar for det finansielle og den finansielle rapporteringen, mens risikoutvalget har ansvar for internkontroll og risiko. Det ble store utfordringer knyttet til å rydde opp i forhold til de ulike arbeidsoppgavene, og ulike utvalgene. Samtidig har det ansvarliggjort og hjulpet utvalgene å holde fokus på de riktige arbeidsoppgavene. Revisjonsutvalgene kjenner nok på et større ansvar, og det har nok vært mulig at regelverket skulle være med å tydeliggjøre ting, men det kommer utrolig mange krav, som det er vanskelig å holde en oversikt over forteller informanten. RU8 sier at det er nok gode intensjoner, men om det forbedrer er hen usikker på.

Informanten forteller om rapporteringen før tilleggsrapporten, hvor den da ble kalt «oppsummering av ekstern revisjon». RU8 har sammenlignet en ny og gammel versjon av rapporteringen, og påpeker store forskjeller i innholdet. «Det er bedre oppbygging, og det er helt tydelig hva som ligger til grunn for vesentligheten og de ulike grensene». Innholdet er helt klart strammere når det kom til vesentlighet, sammenlignet med den gamle rapporten.

Rapporten inneholder de ulike vurderinger som ligger til grunn for vesentligheten som ble fastsatt under planleggingen av revisjonen. I tillegg vil informanten skryte av språkbruken til revisor i rapporten, og sier den er enkel å lese og forstå. De synes at rapporten var så imponerende at de ville legge den fram til styret.

RU9 har undervist i revisjon og er godt oppdatert på lovreguleringer. De har kompetanseutvikling i styrene som RU9 sitter i, «da blir man tvunget til å få med seg oppdateringer, slik som de oppdateringene i 2021», sier hen. De endringer som har kommet, påvirket både arbeidet til revisjonsutvalget og førte til hyppigere kommunikasjon mellom revisor og revisjonsutvalget. RU9 forteller at virksomhetene og revisjonsutvalgene er pålagt å forholde seg til regelverket i første omgang og nå i større grad til Finanstilsynet. Som etterfølgelse av lovendringer kom Finanstilsynet på stedlige tilsyn, og kom med kommentarer og rapporteringer til virksomheten, hvor det da ble poengtert at kommunikasjonen burde forbedres mellom revisor og revisjonsutvalget. Dette har de selv forsøkt, og det har blitt satt opp flere møtepunkter mellom revisor og revisjonsutvalget, sier informanten.

Utfordringer knyttet til nye lovreguleringer forteller RU9 at knytter seg nok mer til at det stilles høyere krav for hvem som skal sitte i revisjonsutvalgene, på grunn av økt ansvar og utvidete oppgaver. RU9 mener at ikke hvem som helst burde sitte i revisjonsutvalget, men noen med interesse for regnskap og revisjon.

En annen utfordring er at det må kommuniseres mer med selskapet, og kommunikasjonen er blitt mer formell enn tidligere, som følge av endringer. RU9 sier at i forhold til hvem som burde sitte i revisjonsutvalget, har Finanstilsynet strammet sin tolkning av hvem som burde sitte der. Selv om regelverket er uendret på dette punktet. «Praktiseringen av dette er nok forandret». Videre forteller RU9 at det stilles ikke noe krav til at det skal sitte en revisor i revisjonsutvalget, men at det nå muligens vil bli flere revisorer i revisjonsutvalget på grunn av en strengere praktisering. Arbeidsoppgaver og omfang er endret, muligens vil flere vegre seg for å sitte i revisjonsutvalg. Tidligere har ikke dette blitt vektlagt i større grad.

RU9 ser helt klart verdien av å ha revisor i revisjonsutvalg, og sier at de som har jobbet innen bank og finans vil ha en annen måte å lese regnskapet.

RU9 tenker at kompetanse og erfaring kan antageligvis være høyere i godt etablerte selskaper, og hos store aktører. «Der vil det muligens ha vært svært kompetente mennesker hele veien». På den andre siden finner en små aktører og lokale banker som da skal forsøke å innstille de rette styremedlemmene, og det er muligens her problemene starter forteller RU9.

Informanten er klar over tilleggsrapporteringen som skal presenteres av revisor i forbindelse med revisjonen. Det bemerkes at det har ikke vært gjennomført noe rapport før 2021, da det ikke var et behov for en slik form for rapportering. I forhold til vesentlighetsvurderinger tror ikke informanten at tilleggsrapporten gir noe vesentlig bedre forståelse av vesentlighetsvurderinger og dette begrepet, men rapporten krever at revisor må dokumentere mer av hva de har gjort, og på hvilket grunnlag. Revisor vil sette rapporten opp i tråd med regelverket, som da vil hjelpe revisjonsutvalget til å få en forståelse for alt som skal diskuteres og de ulike ansvarsområdene. Hen tror likevel at tilleggsrapporten er en positiv endring. Den vil gi mer klarhet, og tvinger til bedre kommunikasjon med revisor. Samtidig vil den tvinge revisjonsutvalget til å ha et forhold til risiko og vesentlighet, og andre sentrale regnskapsposter og elementer. Det kan være et godt verktøy for å få nedfelt og dokumentert det som bør diskuteres i revisjonsutvalget.

Kapittel 5. Analyse og drøfting av funn

I dette kapittelet skal vi analysere og drøfte de funnene som er presentert i kapittel 4. Vi vil analysere mot teori og tidligere forskning, og forsøke å gi mulige forklaringer på funnene fra dybdeintervjuene. Dybdeintervjuene ga oss verdifulle innblikk fra begge sider, både revisor og revisjonsutvalget. De ulike forskningsspørsmålene blir knyttet til overordnet tema for diskusjonen og analyse under dette kapittelet

Vi har fått innblikk i hvordan revisor fastsetter vesentlighetsgrensen, benytter profesjonelt skjønn ved revisjonen, hvordan revisor tolker revisjonsutvalget forståelse av begrepet, samt hvordan revisor kommuniserer og eventuelt hvilke tanker revisor har for å forbedre revisjonsutvalgets forståelse av begrepet. Vi har også fått innblikk i revisjonsutvalget og deres arbeid ved hvordan de forstår og vurderer vesentlighetsbegrepet i forbindelse med revisjonen, hvordan de oppfatter revisors kommunikasjon, og hvor oppdaterte de er på lovendringer og reguleringer.

5.1 Vesentlighetsvurderinger

«Hvordan forstår og tolker revisjonsutvalget vesentlighet»

5.1.1 Revisor forklarer vesentlighet og hvordan de tolker revisjonsutvalgets forståelse

Ut fra intervjuene ser vi en stor konsensus for utarbeidelse av vesentligheten for virksomheten som revideres. Det er som nevnt en fastsatt metodikk utarbeidet i hvert av de store revisjonsselskapene, som ligger til grunn for selve fastsettelsen av vesentlighetsgrensen for virksomheten som revideres, og det benyttes ulike grenseverdier og referanseverdier som er i henhold til bruken av ISA 320. Referanseverdier som blir nevnt i intervjuene med revisor er omsetning, total balanse, resultat og andre regnskapsmessige størrelser som samsvarer med litteratur og forskning på området (Eilifsen & Messier Jr., 2015; Finanstilsynet, 2021). På de ulike referanseverdien benyttes en prosentsats (Eilifsen & Messier Jr., 2015).

Vesentlighetsvurderingene til revisor bygger på hvilken mengde feilinformasjon som tolereres, i tillegg til skjønnsmessige vurderinger knyttet til virksomhetens struktur, organisering og hvem brukeren av regnskapet er, er i tråd med ISA 320. Revisjonsstandarden legger opp til at revisor skal benytte profesjonelt skjønn ved utarbeidelsen av vesentlighetsgrensen, og underveis i hele revisjonsprosessen. Profesjonelt skjønn vil være en

stor del av revisors rolle og hvordan de kommer frem til de ulike vurderingene for vesentlighet (Stenvold & Degerstrøm, 2020) .

Når det kommer til mengden og hvilken type informasjonen som blir gitt til revisjonsutvalgene angående revisjonsprosessen og vesentlighetsvurderinger, varierer det litt mellom de ulike revisorene. Dette er ikke store variasjoner da alle revisorene legger frem standardiserte presentasjoner for revisjonsutvalget, som redegjør for hele revisjonsprosessen, vesentlighetsvurderinger, ulike grenseverdier og kvalitative vurderinger som er gjort i tråd med ISA 320 og ISA 260. Forskjellen i presentasjon og rapportering, er at det er noe mer formalisert når det kommer til børsnoterte selskaper, og profesjonalitet blir vektlagt i større grad hos den type selskap.

Revisorene mener det bør være større fokus på vesentlighet i forbindelse med revisjonen, noe som også støttes opp av Finanstilsynets undersøkelse på området. Undersøkelsen vektlegger blant annet at revisjonsutvalget bør ha en forståelse for vesentlighet, da en av arbeidsoppgavene deres er å forklare hvordan revisjonen har bidratt til å sørge for integritet i regnskapsrapporteringsprosessen. Forståelsen av vesentlighetsgrenser vil være sentralt i denne prosessen (Finanstilsynet, 2021). Revisorene opplever ulik interesse for vesentlighet hos revisjonsutvalgene, noe som oppfattes som «klønete». Vesentlighet er et viktig verktøy som revisor benytter seg av for å vurdere mengden revisjonshandlinger som skal utføres og hvor mye arbeid revisor skal utføre for å kunne gi en ren revisjonsberetning (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 133), og det vil derfor være viktig for revisjonsutvalget å ha kunnskap om dette begrepet.

Revisjonsutvalgets forståelse av vesentlighetsbegrepet er varierende noe alle revisorene er enige om, «den er ikke alltid helt det store» sier en, og det er ikke alle revisjonsutvalg som forstår hva vesentlighetsgrensen brukes til i forbindelse med revisjonen. Dette støttes opp av tidligere forskning på området (Finanstilsynet, 2021; Houghton et al., 2011). Det som ikke kommer frem av tidligere forskning, er om det er en vesentlig forskjell mellom noterte og ikke-noterte selskaper når det kommer til forståelsen. Revisorene mener at mangelen på forståelsen kan henge sammen med selskapets størrelse, struktur og omfang. De forteller at det er merkbart forskjell mellom børsnoterte og ikke-børsnoterte, da noterte selskaper fremstår som mer «profesjonelle» på vesentlighetsvurderinger. Revisorene mener dette kan henge sammen med både kompetansen, erfaringen og utdanningen til den som sitter i

revisjonsutvalget. Kompetansen blir sett på som et viktig element for revisjonsutvalgets medlemmer (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002), og samtlige revisorer mener at det kan gjøres ulike tiltak for å øke og sikre kompetansen. Tiltak kan være workshops og opplæringskurs som revisjonsutvalgene deltar på, men ikke minst må revisjonsutvalget danne seg en egen forståelse av vesentlighet i sin virksomhet slik som CEAOB påpekte i sin undersøkelse (CEAOB, 2021). I forhold til dette kommer det frem i intervjuene at enkelte revisjonsutvalg bare «aksepterer» revisors grense uten å ha noe videre forhold til den, og ved bedre forståelse vil revisjonsutvalget ha mulighet til å utfordre revisor, som er et punkt i Finanstilsynet og CEAOB undersøkelser, og et ønske hos revisor. Har medlemmene i revisjonsutvalget større sjanse til å stille kritiske spørsmål og utfordre revisor, vil dette være med å skape en bedre effektivitet hos revisjonsutvalgene (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). Dette vil også være med å forbedre relasjonen mellom revisor og revisjonsutvalget.

5.1.2 Revisjonsutvalget forståelse av vesentlighet i forbindelse med revisjonen

Ut fra funn som er presentert kan vi se at det er varierende definisjon og forståelse for hva vesentlighet er hos revisjonsutvalgene, i forbindelse med revisjonen. Noen revisjonsutvalg beskriver vesentlighet som at det avhengig av størrelsen på et beløp, noe som benyttes for at regnskapet skal oppfattes på en korrekt måte av brukere, eller hva en vil anse som vesentlig svakhet eller feil i regnskapet. To informanter prøver å definere vesentlighet som en beløpsgrense av feil som ikke rettes dersom det oppdages. Denne definisjonen kan ses i sammenheng med ISA 320.

Det som er tydelig, er at alle medlemmene av de ulike revisjonsutvalgene har en form for tolkning av begrepet vesentlighet. Noen er svært tydelige og andre mindre tydelige, men som det kommer frem finnes det ting i regnskapet som kan være vesentlige eller ikke for den enkelte virksomhet. Noen informanter knytter vesentlighet opp mot risiko, og noen snakker om hva som er vesentlig risiko for virksomheten. I tillegg finnes det regnskapsposter med høy risiko, som er vesentlig for dem. En av informantene forteller at det finnes en arbeidsvesentlighetsgrense, i tråd med ISA 320.10, som viser en større kunnskap hos dette medlemmet. Totalt sett tror vi at tolkningene og forklaringene kan henge sammen med hvilken erfaring, utdanning og bakgrunn de ulike medlemmene i revisjonsutvalget sitter på. Medlemmer med bakgrunn innen revisjon vil antageligvis ha større mulighet for å definere og forklare hva vesentlighet er, og hvordan dette brukes på en akademisk måte, enn noen som i

høyre grad vil ha en «real kompetanse» på området. Det vil si annen relevant arbeidserfaring eller utdanning, som ikke knytter seg direkte til revisjon.

I tidligere forskning (Finanstilsynet, 2021; Houghton et al., 2011) har det vært påvist manglende kunnskap om vesentlighet hos revisjonsutvalgene. Dette stemmer til en viss grad for revisjonsutvalgene som ble intervjuet.

Vi ser at det er nok så god forståelse for vesentlighet, og hva dette dreier seg om hos de fleste. Det er enkelte revisjonsutvalg som stikker seg ut. I det ene tilfellet kan ikke informanten redegjøre særlig for vesentlighet, i den forstand at vi sitter igjen med en følelse av at informanten selv forstår. Foruten det, blir det oppfattet hos revisjonsutvalgene at det vil være ting som har vesentlig betydning, og andre ting som ikke vil være så vesentlige. Det som er interessant er at for de som skiller seg ut og har en mindre forståelse for vesentlighet, så tilhører begge revisjonsutvalgene mindre foretak av allmenn interesse som har plikt om revisjonsutvalg, som kan knyttes til påstanden om for lite kommunikasjon angående vesentlighet, da spesielt til foretak av denne størrelsen (DeZoort, Hermanson, & Houston, 2002). For informantene som sitter i revisjonsutvalg til de noterte og større selskapene ser vi en tydeligere forståelse når vi stiller spørsmål knyttet til vesentlighet.

For revisjonsutvalgets forståelse av hvordan fastsettelsen av vesentlighetsgrensen til revisor foregår, er det ulik kunnskap. De fleste revisjonsutvalgene lener seg på revisor når det kommer til utarbeidelsen av vesentlighetsgrensen for virksomheten. To av informantene har liten eller ingen kunnskap om hvordan revisor utarbeider vesentlighetsgrensen, som tilsvarende med tidligere forskning på området (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002; Finanstilsynet, 2021).

Det som er interessant, er de informantene som ikke stiller kritiske spørsmål eller diskuterer revisors vesentlighetsgrense, hvor da en informant fortalte at de godtar revisors vurderinger, og en annen informant forteller at de har få grunner til å være uenig med revisor. Denne typen holdning blir kommentert av revisorene som ble intervjuet, og er også påpekt i tidligere forskning som et forbedringspunkt (CEAOB, 2021; Finanstilsynet, 2021).

Tre av informantene er innforstått med at revisor legger til grunn referanseverdier som resultat, omsetning, egenkapital, eiendeler og bruker prosentsatser på disse verdiene ved utarbeidelse av vesentlighetsgrensen (Eilifsen & Messier Jr., 2015). Det er kun en informant som forteller at revisorene har en metodikk for denne utarbeidelsen, hvor da utarbeidelsen består av revisors skjønn og bruk av en modell.

Det som er gjennomgående for stort sett alle revisjonsutvalgene er at de er tydelig og klar på at vesentlighetsgrensen utarbeides i forhold til virksomhetens bransje, struktur og omfang, som ses i tråd med ISA 320. De fleste er svært opptatte av dette, og legger fokus på det under intervjuet. For hver virksomhet vil det være skjønnsmessige vurderinger gjort av revisor. Revisor vil ha en jobb med å utarbeide og fastslå hva som er vesentlig for enhver virksomhet, ut fra vurderinger om virksomhetens størrelse, risiko, struktur, eierstruktur, omfang, markedet rundt, og hvem brukeren er.

Flere av revisjonsutvalgene føler seg kjent med revisors kriterier ved utarbeidelsen av vesentlighetsgrenser i forhold til hvordan en regnskapsbruker tenker. Disse kriteriene går ut på at revisor skal anta at brukerne skal ha kunnskap om regnskap, at de forstår regnskapet, kan fatte beslutninger på grunnlag av informasjonen i regnskapet og erkjenne de iboende risikoene (ISA 320.4). Det vil være realistisk av revisor å forutsette at brukerne er rimelig profesjonelle (Gulden, 2016, s. 102), noe som flere av informantene er klar over.

Flere av informantene nevner at brukerne er profesjonelle og vil være i stand til å lese regnskapet og ta beslutninger på grunnlag av det. Som et par informanter sier, er det viktig at regnskapet blir framstilt riktig, slik at brukerne kan ta den riktige beslutningen.

Angående profesjonelt skjønn og hvordan dette benyttes av revisor i forbindelse med utarbeidelsen av vesentlighetsgrensen, forklarer stort sett alle at skjønn belager seg på revisors tidligere erfaringer og kunnskap (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 32), som er i tråd med ISA 320. Det er stor konsensus blant informantene om hva profesjonelt skjønn er og hvordan det skal benyttes under revisjonen. Det som er interessant her er at en informant nevnte at profesjonelt skjønn ikke oppfattes brukt ved valg av referanseverdier for regnskapet, men kun for brukerperspektivet av regnskapet.

På den andre siden nevner informanten med revisorbakgrunn at skjønn benyttes på valg av referanseverdier og vurdering av normal tall. I forhold til revisorenes uttalelse på området, har informanten med revisorbakgrunn større forståelse av at profesjonelt skjønn brukes på flere aspekter ved fastsettelsen av vesentlighetsgrensen enn bare på selve vurderingen av regnskapsbruker og virksomheten.

Forståelsen for hvordan vesentlighetsgrensene påvirker den lovfestede revisjonen er varierende hos revisjonsutvalgene (CEAOB, 2021; Finanstilsynet, 2021; Houghton et al., 2011). To informanter svarer at dersom det er feil over eller under vesentlighetsgrensen skal det rapporteres, og deretter skal dette rapporteres om feilene rettes eller ikke.

Vesentlighetsgrensen og feilinformasjon påvirker revisjonsberetningen, enten om revisor avgir en normalberetning eller en modifisert beretning (ISA 705.2). Det blir videre nevnt av en informant at vesentlighetsgrensene vil avgjøre hvor mye tester revisor skal utføre som stemmer overens med ISA 330. En informant ser tilsynelatende ikke ut til å forstå spørsmålet, men belager seg på at revisor forholder seg til det som er vesentlig. Dette er mangel på kunnskap om revisjon og hvordan vesentlighet påvirker revisjonen.

Et annet viktig punkt er at revisjonsutvalgene forventer at revisor skal være en god diskusjonspartner som er åpen vedrørende vesentlighetsvurderinger som de foretar. Dersom det er noe usikkerhet rundt vesentlighetsgrenser og vurderinger, forventer revisjonsutvalgene at revisor oppdaterer dem og løfter tema for diskusjon. Dette vil være det DeZoort referer til som et effektivt revisjonsutvalg, når revisjonsutvalget har tilgang til revisor med nøyaktig og fullstendige oppdateringer (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002), som skaper en god dialog og samspill. Revisjonsutvalgene stiller høye krav til revisor på dette området, og opplever en høyere trygghet hos revisor når de får gjennomført gode diskusjoner på viktige regnskapstemaer. Det stilles også krav til revisor sin kompetanse hos de ulike revisjonsutvalgene.

For revisjonsutvalgets egen kompetanse forteller de at de merker at det er høyere krav som stilles. Nye lovkrav har gjort arbeidet mer omfattende. Forandringer i arbeidsoppgaver og økt ansvar krever at revisjonsutvalget og dets medlemmer har tilstrekkelig kompetanse til å vurdere og stille spørsmål relatert til regnskapet (Orgland & Fraurud, 2021; PricewaterhouseCoopers, 2023c).

Det blir viktig for revisjonsutvalgene å sørge for kompetanseheving. Noen informanter er veldig opptatt av å sørge for egen kompetanseheving med ulike tiltak, hvor andre ser ut til å lene seg på revisor når det kommer til vesentlighet. En informant forteller at de kun er opptatt av revisors kompetansetilstrekkelighet. I dette tilfellet vil det da bli en mindre diskusjon på vesentlighet da revisjonsutvalget har lav interesse og ikke ønsker å heve egen kompetanse på området. Dette indikerer for et mindre effektivt revisjonsutvalg (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). En annen informant har svært begrenset kompetanse, og sier selv at de burde hatt kompetanse på området. På den andre siden er det flere revisjonsutvalg som forteller at det er en viktig jobb å sørge for egen kompetanseheving, noe som bør være på agendaen hvert år. Slik som forarbeidene påpeker, er det viktig at revisjonsutvalget har den riktige kompetansen for å ivareta revisjonsutvalgets oppgaver, og revisjonsutvalgsmedlemmer bør ha en oversikt over aktuelle endringer i regnskaps- og revisjonsrett (Ot.prp. nr. 78 (2008-

2009. Her kan revisor muligens ha en rolle i å bistå revisjonsutvalgene som stiller spørsmål til hvor de skal hente kompetanse.

5.2 Kommunikasjon

«Hvordan kommuniseres det med revisor»

5.2.1 *Revisors kommunikasjon med revisjonsutvalget*

Revisor kommuniserer med flere formelle rapporteringer og møter med revisjonsutvalget i løpet av revisjonsprosessen, med minimum to faste møtepunkter. Det foregår da en presentasjon av revisjonen til revisjonsutvalget under planleggingsfasen, og et møte før avleggelse av regnskapet, med presentasjon av tilleggsrapporten i avslutningsfasen.

Det vil være flere kontaktpunkter underveis, og etter behov. Det virker som det er et variert omfang og hyppighet av kommunikasjon avhengig av virksomhetens størrelse og omfang, men i hovedsak er det viktig at kommunikasjonen samsvarer med pålagte krav. Ut fra funn følger revisorene de krav som er pålagte i samsvar med gjeldende regelverk og krav.

Det som kommuniseres til revisjonsutvalget kommer fra krav og reguleringer som knytter seg til kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsutvalget. Revisorene forteller at de i tillegg til vesentlighetsvurderinger kommuniserer revisjonstilnærming, funn i revisjonen, risiko, uavhengighet og flere elementer som er i tråd med ISA 260, hvor det blant annet fremkommer at revisor skal kommunisere revisors arbeid og plikter, innhold og tidspunkt, betydelig funn og revisors uavhengighet med revisjonsutvalget som en undergruppe til styret.

Revisor oppfatter revisjonsutvalget generelt sett som fornøyde med kommunikasjonen og stiller seg selv tilgjengelig etter behov, samtidig som tilgangen til revisjonsutvalget er god. I forhold til å skape god relasjon, er tilgang til revisjonsutvalget og tilgang til revisor enda et viktig grunnelement for å ha et fungerende effektivt revisjonsutvalg (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). En utfordring som revisor bemerker den andre siden, er at det som kommuniseres blir ikke nødvendigvis forstått godt nok på grunnlag av revisjonsutvalgets underliggende forståelse av det som blir kommunisert. Dette tolker vi som at det kan være avhengig av interesse for området, bakgrunn eller erfaring hos RU. Dette kan være et mulig forbedringspunkt hos revisjonsutvalget.

5.2.2 Revisjonsutvalget syn på kommunikasjonen

Det er møtene som er den viktigste kommunikasjonskanalen mellom revisor og revisjonsutvalget. Samtlige revisjonsutvalg beskriver kommunikasjonen som en kombinasjon av flere møter i året, til e-poster og kommunikasjon med revisor etter behov. Møtene har en hyppighet fra to til ti ganger årlig avhengig av virksomhetens bransje, størrelse og omfang, samt revisjonsutvalgets oppgaver. Større virksomheter har flere møtepunkter, mens de mindre selskapene tydelig har færre, dette henger sammen regjeringens anbefaling (Ot.prp. nr. 78 (2008-2009)). Det er tilsynelatende ut fra funn en kommunikasjonshyppighet som tilsvarer god effektivitet, og følger de norske anbefalingene på området (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002; KPMG, 2022).

I presentasjonen av funnene kan vi se at revisor deltar stort sett på alle møter med revisjonsutvalgene, noe som er ønskelig i samsvar med ISA 260. Revisor deltar ikke i møtene som omhandler revisor og evaluering av revisjonsavtalen, som samsvarer med uavhengighetsreglene til revisor. Revisjonsutvalgene har alltid et møte i forbindelse med planlegging av revisjonen, hvor revisor redegjør for de viktigste elementene som vesentlighet, vesentlighetsgrenser, risiko, «Key Audit Matters» for børsnoterte, hvilke ressurser som behøves og andre områder som er vesentlig for den enkelte virksomhet. Hva som diskuteres i de ulike møtene vil være svært avhengig av hvilken bransje virksomheten tilhører. Det er kun en informant som forteller at møtene med revisor ikke er veldig regnskapsrelatert, men knyttes mer til risiko.

I tillegg vil det alltid være et møtepunkt i forbindelse med avleggelse av regnskapet, hvor da tillegg rapporten blir presentert av revisor (Knudsen, 2014; PricewaterhouseCoopers, 2023b). Under dette møtepunktet blir revisors konklusjoner og funn presentert og diskutert. Det diskuteres også hvordan revisjonen gikk, og om den gikk som planlagt.

Bemerkninger fra revisjonsutvalgene til kommunikasjon med revisor belager seg på at kommunikasjonen skjer for sent. Noen av revisjonsutvalgene påpeker at kommunikasjonen skjer i siste liten, som da er et forbedringspunkt hos revisor. Konsekvens av dette er at revisjonsutvalgene ikke får tid til å forberede seg til møtene med revisor. For revisjonsutvalget er dette et ønske, da de selv vil ha muligheten til å være delaktige i diskusjoner som angår revisjonen, og det å være oppdaterte i forkant av møter. Dette kan ses i sammenheng med viktigheten av å ha oppdatert og tilgjengelig informasjon fra ledelsen og

revisor som er nevnt for at revisjonsutvalget skal være mer delaktig i diskusjon og stille spørsmål (CEAOB, 2021; DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002; Finanstilsynet, 2021). Her vil da revisorene ha et forbedringspunkt å jobbe mot for å skape bedre samspill mellom partene, og tilrettelegge for en god diskusjon i god tid.

I forhold til vesentlighetsgrenser og vurderinger, mener samtlige bortsett fra en informant at vesentlighet er kommunisert tydelig og forståelig. Denne informanten forteller at vesentlighet ikke er forklart tydelig og forståelig da hen selv ikke kan redegjøre for begrepet, foruten det oppleves kommunikasjonen som tillitsfull og god mellom revisjonsutvalget og revisor. Dette tilfellet kan ha en sammenheng med størrelsen på virksomheten, hvor tidligere forskning har påpekt at vesentlighet blir kommunisert for lite, spesielt til mindre virksomheter (DeZoort, Hermanson, & Houston, 2002).

5.3 Revisorloven og lovendringer

«Har tilleggsrapporten bedret forståelsen av vesentlighet?»

5.3.1 Revisors forhold til lovendringer og tilleggsrapportering

I revisors arbeid og plikter er det nødvendig for revisor å være oppdatert på gjeldende regler og krav som stilles til revisor. Det kan ses i sammenheng med utdanning og etterutdanningskrav som kreves av revisor, for at revisor skal være faglig oppdatert i sin yrkesutøvelse. Revisor er også selv ansvarlige for å sørge for å ha tilstrekkelig fagkompetanse på ulike områder for å ha tilstrekkelig kompetanse til å påta seg et oppdrag (Revisorforeningen, 2020a). Revisorene i undersøkelsen forteller at de blir jevnlig oppdatert på viktige temaer og områder som knytter seg til deres yrke og gjennomføring av revisjonen, og for å beholde sin stilling i revisjonsselskapet.

Da ny revisorlov trådte i kraft var dette et stort tema for revisorene. Det er flere endringer som treffer både revisor og revisjonsutvalget, som blant annet strengere uavhengighetsregler, krav til tilleggsrapportering og økte krav til kommunikasjon mellom partene blant flere endringer (Orgland & Fraurud, 2021). Noe som ble lagt merke til var strengere vilkår for revisjon av allmenn interesse foretak i Norge, som følge av implementering av EU-direktiv (Revisorforeningen, 2021).

To av revisorene som ble intervjuet nevner begge tilleggsrapporten som en vesentlig endring som de mener er verdifull for revisjonsklienten og kommunikasjonen, også med hensyn til revisjonsutvalgets forståelse av vesentlighet for gjennomføring av revisjonen. Dette støttes av Finanstilsynets undersøkelse (Finanstilsynet, 2021). Rapporten gir revisor mer arbeid, men gir også revisjonsutvalget mer informasjon som videre kan gi en videre dypere forståelse for revisjonsprosessen, da revisjonsutvalget får tilgang til revisors grunnlag for kvalitative vurderinger. Rapporten er et ledd i å forbedre kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsutvalget, ifølge en av revisorene. Dette gjenspeiler seg også i Finanstilsynets uttalelse i deres rapport (Finanstilsynet, 2021).

For at tilleggsrapporten skal beholde sin nytteverdi videre fremover hos revisjonsutvalget er de avhengig av at revisorene oppdaterer, endrer og utvikler rapporten hvert år. Dette behovet kan ses i sammenheng med tidligere forskning. Tilgangen til ny og oppdatert informasjon ses som et ledd i effektivitet hos revisjonsutvalget, ved at rapporten kan ses som en viktig ressurs (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002), samtidig som økt kommunikasjon vil frembringe nyttige refleksjoner mellom partene.

Et avsluttende moment som blir nevnt av en av revisorene knytter seg til en kommentar på revisjonsutvalgets sammensetting og lovregulerte krav. Vi synes selv at det er litt interessant at denne lovgivningen asal. §6-42 ikke er endret i samsvar med økte arbeidsoppgaver og omfang. En mulig årsak til dette er at som en konsekvens av økte arbeidsoppgaver og omfang til revisjonsutvalgene, så vil det praktiseres høyere krav til kandidater som innstilles. Det positive med å ikke endre denne loven, bunner i at Norge er et lite land. Det ligger allerede mange vilkår til grunn for å sitte i revisjonsutvalg, og det kan være vanskelig å innstille kandidater med strengere reguleringer. Spesielt i lokale samfunn hvor det er få å velge hvis lovreguleringen blir enda strammere.

5.3.2 Revisjonsutvalget forhold til lovendringer og tilleggsrapportering

Ut fra presentasjon av funn kan en se en varierende kunnskap om oppdateringer i lovverket knyttet til revisorlov og andre lovverk hos revisjonsutvalget, noe som ikke er unaturlig. Denne variasjonen belager seg antageligvis på ulik interesse, bakgrunn og utdanning hos revisjonsutvalgene. RU9 som har bakgrunn som statsautorisert revisor er rimelig godt oppdatert på reguleringer i forhold til revisjon, og har god forståelse. Det samme gjelder RU4

som er advokat i bakgrunnen, og på den andre siden har vi RU3 som sier «revisorloven ikke er et favorittlesetema». Det nevnes blant annet av en informant, hvor da informanten selv påpeker liten kunnskap om lovendringer at her har revisor heller ikke gitt noen særlige oppdateringer. Det er tydelig at revisjonsutvalgene ser revisors rolle som et viktig ledd i hvor stor kompetanse og kunnskap revisjonsutvalgene har angående lovendringer og krav som stilles til revisjonsutvalgene. Flere av revisjonsutvalgene nevner at det er revisor som oppdaterer på dette området, og en sier de er avhengige av at revisor kommuniserer dette. Dette er et interessant funn da flere av revisjonsutvalgene kommenterer at det er viktig å sørge for egen kompetanseheving, mens de lener seg i større grad på revisor når det kommer til oppdatering av krav og reguleringer.

Hvilken videre effekt disse endringene har er litt varierende for de ulike revisjonsutvalgene. Det blir blant annet nevnt hyppigere kommunikasjon, større krav til kommunikasjon, mer formalisert kommunikasjon, og endret krav til kompetanse hos medlemmene i revisjonsutvalget som en effekt av vanskeligere arbeidsoppgaver. Det bemerkes at det er økte regulatoriske krav og rammebetingelser for revisjonsutvalget (Orgland & Fraurud, 2021).

En annen utfordring som traff revisjonsutvalgene i forbindelse med lovendringene er utfordringer knyttet til arbeidsfordeling (Orgland & Fraurud, 2021). Det ene revisjonsutvalget hadde utfordringer knyttet til å organisere og rydde opp i de ulike arbeidsoppgavene som skulle fordeles til revisjonsutvalget og eventuelt andre utvalg. Dette er utfordringer som er tidligere nevnt i forbindelse med DeZoorts effektivitet hos revisjonsutvalgene, her er det nevnt utfordringer knyttet til det å tydeliggjøre og klargjøre revisjonsutvalgets oppgaver i forbindelse med revisjonen (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). Dette vil videre påvirke revisjonsutvalgets effektivitet. Det kan tilsynelatende se ut til at RU2 har tilsvarende problematikk da det er utfordrende for revisjonsutvalget å vite hvor de skal legge fokus.

Et annet viktig moment som nevnes av flere revisjonsutvalg og gjennomgående for hele intervjuet, er kompetansenivået til revisjonsutvalgene. Kompetansen er en viktig del av revisjonsutvalgets grunnlag for å oppnå høy effektivitet i sitt arbeid (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). Det som er interessant er at i lovverket er ikke reguleringen som treffer sammensetningen til revisjonsutvalget endret ved ny revisorlov. Det er kun økte krav til revisjonsutvalget som følge av økt omfang og endrede arbeidsoppgaver. Indirekte vil økt

omfang og mer krevende arbeidsoppgaver påvirke praksisen for hvem som skal innstilles, hvilken kompetanse og hvilken erfaring som kreves av de som velges inn til revisjonsutvalgene. Et av revisjonsutvalgene er helt tydelig på at det bør sitte noen med interesse for regnskap og revisjon, og hvordan en leser regnskap vil også ha en vesentlig effekt på arbeidet. Denne egenskapen til å lese regnskap og forstå revisjon vil variere med erfaring og bransje som individet kommer fra.

En annen informant mener at kompetansehevingen er viktig for revisjonsutvalget, siden det nå kreves større delaktighet fra revisjonsutvalget i diskusjon og samarbeid med revisor. Det er derfor behov for mer opplæring til revisjonsutvalgene. En annen kommenterer at mye av problemstillingen knyttet til kompetansen til revisjonsutvalget kan strekke seg tilbake til arbeidet valgkomiteen har gjort i forbindelse med innstilling av kandidater til styret i utgangspunktet. Kompetansekravet til revisjonsutvalget bør hensyntas i større grad, og kan en ikke lese et regnskap har en ikke noe å gjøre i et revisjonsutvalg.

Ved samtale om tilleggsrapportering som et endret krav i loven, sier samtlige av revisjonsutvalgene at de er klar over revisors krav til tilleggsrapportering, foruten en informant. Denne informanten ser ikke ut til å være helt klar over hva tilleggsrapporten er og hva det innebærer, men forteller at de har en omfattende rapport. Dette kan være basert på utilstrekkelig kommunikasjon med revisor, eller manglende kompetanse og erfaring i revisjonsutvalget, da hen kun har vært i revisjonsutvalget i 1 år.

Ved spørsmål om vesentlighet i forbindelse med tilleggsrapporteringen, er det noen som mener at rapporten har gitt mer informasjon om vesentlighet. En informant fortalte at det var helt tydelig forskjell mellom rapport mottatt før lovendringer kontra etter lovendringer. Vesentlighet var redegjort tydelig, samt de ulike vurderingene som lå til grunn for de ulike vesentlighetsgrensene, dette var informanten veldig begeistret for. Dette var også en viktig kommentar fra Finanstilsynet i deres tematilsynsrapport, da de ønsket at tilleggsrapporten kunne ha denne typen nytteverdi for revisjonsutvalgene (Finanstilsynet, 2021). I tillegg vil rapporten skape mer transparens mellom partene, og være et godt verktøy for revisor og revisjonsutvalget i forbindelse med revisjonen, og øke kommunikasjonen (Finanstilsynet, 2021), som også kan ses i sammenheng med informantenes svar.

I hovedsak vil denne positive effekten være størst for de minste selskapene, da dette er et nytt element for dem. For de største selskapene vil dette kravet om tilleggsrapport kun oppfattes

som dokumentasjon av praksis som allerede foreligger sier en informant. Vi tror dette kan stemme godt ut fra funnene som er presentert. Hvor da alle de børsnoterte selskapene som ble intervjuet mottok en form for rapport fra revisor i forbindelse med revisjonen, dette følger av tidligere EU-direktiv, som nå er gjennomført og implementert i norsk lovgivning (Finanstilsynet, 2021), som nå er pålagt for de ikke-børsnoterte foretakene i tillegg. Det skal nevnes at rapporten er blitt mer formalisert for noterte selskaper nå enn tidligere.

Kapittel 6. Oppsummering & konklusjon

6.1 Oppsummering

Gjennom de ulike intervjuene med både revisor og medlemmer fra ulike revisjonsutvalg, har det kommet frem flere interessante funn relatert til samspillet med revisor og revisjonsutvalget, kommunikasjon og forståelse av vesentlighetsbegrepet. I dette kapittelet vil vi oppsummere de mest interessante og sentrale funnene, samt gi en konklusjon til slutt. Undersøkelsen vår er som tidligere nevnt gjennomført ved bruk av en kvalitativ metode med individuelle dybdeintervjuer. Vi har intervjuet tre revisorer og ni revisjonsutvalg med ulik erfaring og bakgrunn.

Hvordan forstår og tolker revisjonsutvalget vesentlighet?

Oppsummert fra funn kan vi se at det er en svært varierende forståelse for vesentlighetsbegrepet og hvilken betydning dette har i revisjonssammenheng. Ut fra presenterte funn tror vi det kan ha en sammenheng med revisjonsutvalgets utdanning, bakgrunn og erfaring innen regnskap og revisjon. Flertallet av informantene klarer å beskrive vesentlighet på en nok så god måte. I tillegg oppfattes det som at de har en nok så god forståelse for hva det er, selv om revisjonsutvalgene ikke sitter på den akademiske eller konseptuelle forståelsen av begrepet på samme måte som en revisor, eller noen med revisorbakgrunn (Orgland & Fraurud, 2021). Likevel har de fleste revisjonsutvalgene en form for forståelse for hva som ligger bak revisor sine vurderinger og hvordan vesentlighet påvirker revisjonen.

Svarene til informantene, og deres egen oppfattelse av vesentlighet, samsvarer ikke helt med revisors synspunkter. Revisjonsutvalgene mener selv at de har en god forståelse av begrepet, hvor revisorene ikke er enige og mener forståelsen er svært varierende. Revisorene opplever ulik interesse hos ulike revisjonsutvalg, og mener vesentlighet er et svært viktig begrep å ha kunnskap om, da vesentlighet er et viktig verktøy som revisor benytter for å vurdere hvor mye revisjonshandlinger som skal utføres (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 133).

Ut fra funn er det tilsynelatende større forståelse og kunnskap angående vesentlighet i de større selskapene vi intervjuet, kontra de mindre selskapene. Dette er et interessant funn, da funnene samsvarer med revisors uttalelser. Revisorene forteller at det er en merkbar forskjell

mellom børsnoterte og ikke-børsnoterte selskaper, hvor noterte selskaper fremstår mer «profesjonelle» vedrørende vesentlighetsvurderinger og bruken av vesentlighet.

Det som går igjen hos de fleste revisjonsutvalgene er at de er klar over at revisor utarbeider vesentlighetsgrensene ut fra virksomhetens bransje, struktur og omfang. Dette gjenspeiler seg også i revisors bruk av profesjonelt skjønn, hvor de fleste revisjonsutvalgene har relativt god tolkning og forståelse for hva profesjonelt skjønn innebærer, i forbindelse med revisjonen. For fastsettelsen av vesentlighet er det tre revisjonsutvalg som er godt innforståtte med at revisor benytter referanseverdier som resultat, omsetning og egenkapital, hvor det da benyttes prosentsats på referanseverdiene (Eilifsen & Messier Jr., 2015). Det er likevel fåtall av informantene som er klar på at revisor utarbeider vesentlighet i samsvar med både profesjonelt skjønn og en fastsatt metodikk i de store revisjonsselskapene. Det er heller ikke tydelig at vesentlighetsvurderinger belager seg på profesjonelt skjønn ved valg av referanseverdier og vurdering av normal tall, da det kun er informanten som er tidligere statsautorisert revisor som nevner dette.

Sammenlagt er det noe manglende kunnskap hos revisjonsutvalgene for hvordan vesentlighet faktisk påvirker den lovfestede revisjonen, noe som er et forbedringspunkt nevnt i tidligere forskning (CEAOB, 2021; Finanstilsynet, 2021). En del av informantene nevner at det kan ha en effekt på revisjonsberetningen, styrehonorar, og mengden arbeid revisor gjennomfører, men fåtallet av informantene klarer å redegjøre for dette. Likevel er en del av informantene kjent med hvem regnskapsbrukeren er, og at det er profesjonelle brukere som revisor må vurdere i forbindelse med utarbeidelsen av vesentlighetsgrensen.

Et annet viktig moment er at de fleste revisjonsutvalgene ser på revisor som en viktig diskusjonspartner i forbindelse med vesentlighetsvurderinger. Det forventes at revisor oppdaterer revisjonsutvalget og skaper diskusjon på temaet vesentlighet. Samtidig krever revisjonsutvalgene god tilgang til revisor, og nøyaktig og fullstendige oppdateringer angående vesentlighet. Revisjonsutvalgene som er aktive og spørrende legger mer vekt på diskusjon angående vesentlighet mellom partene, og mener selv at diskusjon vil bedre samspillet mellom revisor og revisjonsutvalget. På den andre siden er det revisjonsutvalg som ikke vektlegger vesentlighet i diskusjonen med revisor, og samtidig viser en manglende forståelse og kompetanse på området. Vi ser likevel en vilje og ønske om å bli bedre angående vesentlighet i de fleste revisjonsutvalgene vi har intervjuet.

Hvordan kommuniseres det med revisor?

Oppsummert så er kommunikasjonen mellom partene tilstrekkelig god. Revisjonsutvalgene sier seg fornøyde med denne delen av relasjonen til revisor, og de aller fleste mener vesentlighet er forklart tydelig, med unntak av en person. Revisorene på sin side kommer med tilsvarende kommentarer til kommunikasjonen, og selv oppfatter de revisjonsutvalgene tilfredse med mengden kommunikasjon og informasjon. I motsetning til revisjonsutvalgets uttalelse, synes revisor at selve forståelse for vesentlighet ikke alltid er den store hos revisjonsutvalgene.

Den aller viktigste kommunikasjonen skjer i møter. Revisor og revisjonsutvalget kommuniserer via faste møtepunkter i løpet av hele revisjonsprosessen, med samtaler, e-post og telefon. Det fremstår som at de har hyppig og god kommunikasjon, som også baserer seg på behov. Tilsynelatende forholder revisor og revisjonsutvalget seg til pålagte krav og plikter, men har merket et økt omfang og noe mer formalisert kommunikasjon, som følge av økte krav. Den økte mengden kommunikasjon oppfattes som positivt og betryggende for revisjonsutvalgene i deres arbeid. God kommunikasjon kan bedre samspillet.

Et konkret forbedringspunkt som blir nevnt i forhold til kommunikasjonen mellom partene er at informasjon fra revisor behøves tidligere, og ikke i siste liten. Dette er viktig for at revisjonsutvalget skal ha tid til å gjennomgå risiko, internstyring og andre viktige elementer i forkant av møtene med revisor (KPMG, 2022). Tilleggsrapportering og annen informasjon til revisjonsutvalgene kan gjerne komme i god tid før møter og presentasjoner. Informantene er opptatt av å ha en god dialog med revisor. Tilgjengelighet og åpenhet mellom partene er viktig for å øke kvaliteten i arbeidet (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). I forhold til revisorloven og lovendringer, dukket det opp et annet interessant funn i forbindelse med revisors rolle for hvilke oppdateringer revisjonsutvalget får angående krav og reguleringer. Her har revisor en tydelig rolle i å kommunisere lovreguleringer og oppdateringer til revisjonsutvalget, da stort sett alle informantene forteller at denne type informasjon kommer fra revisor.

Videre er vesentlighet ett av flere viktige temaer som blir redegjort for i møtene mellom revisor og revisjonsutvalgene. Det blir kommunisert fra revisor under planlegging av revisjonen, ved behov og avslutningsvis i revisjonen. Det kan være spesielle hendelser rundt virksomheten som fører til økt behov for kommunikasjon angående vesentlighetsgrensene,

noe revisor og revisjonsutvalget må være bevisste på. Vesentligheten blir som nevnt diskutert i forbindelse med avleggelsen av regnskapet, hvor tilleggsrapporten er blitt et viktig verktøy for redegjørelse og presentasjon av vesentlighet ved avslutningen av revisjonen. Rapporten kan ha stor nytteverdi om den blir oppdatert årlig.

Har tilleggsrapporten bedret forståelsen av vesentlighet?

Tilleggsrapporten inneholder viktige opplysninger om regnskapselementer og vurderinger. Det er en omfattende rapport som er utarbeidet av revisor i forbindelse med revisjonen. Denne rapporten skal inneholde alle vesentlighetsvurderingene som er gjort, det kvantitative nivået for totalvesentligheten og vesentlighetsgrensen på enkelte regnskapselementer. Fra tidligere undersøkelser konkluderte Finanstilsynet med at tilleggsrapporten kunne være et viktig ledd i å forbedre kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsutvalget, angående vesentlighet. Ut fra funn ser vi at tilleggsrapporten kan ha denne effekten, spesielt for de mindre selskapene som ikke er børsnoterte. For de mindre selskapene er rapporten et nytt element å ta inn i revisjonsutvalgets arbeid. Tilleggsrapporten kan være et ledd i å forbedre kvaliteten i diskusjon, kommunikasjon angående vesentlighetsgrenser (Finanstilsynet, 2021), og forbedre samspillet mellom revisor og revisjonsutvalget, ved at det gjør revisors arbeid mer transparent. Revisorenes svar samsvarer forskningen, da de ser tilleggsrapporten som et nyttig verktøy for revisjonsutvalgene. Rapporten vil gi økt fokus på hvilke tilnærminger revisor gjør i forhold til revisjonen, noe som kan medføre muligheten til å stille flere spørsmål til revisor, som da styrer mot en økt kvalitet på revisjonen som konsekvens av lovendringer, som vil forbedre samspillet mellom revisjonsutvalget og revisor.

6.2 Konklusjon

Ut fra funn og oppsummeringen, har revisjonsutvalgene en delvis god forståelse for vesentlighet og hvordan dette begrepet skal forstås. Likevel er det fortsatt et rom for forbedring hos revisjonsutvalgene med tanke på forståelse for hvilken betydning vesentlighet har for den lovfestede revisjonen, og hvordan vesentlighet påvirker revisors arbeid. Revisor oppfatter kunnskap og erfaring som noe manglende hos enkelte revisjonsutvalg, og ser forbedringspotensialer. Vesentlighet påvirker revisjonen og revisors arbeid på flere områder, og det er et begrep det er viktig å ha forståelse for. Det vil derfor være viktig for revisor og revisjonsutvalgene å sørge for at dette blir kommunisert tydelig i møter og ved planlegging av revisjonen og ved avleggelse av regnskapet. Samtidig er det viktig at revisjonsutvalgene er

spørrende og kritiske til revisors vurderinger og arbeid gjennom hele revisjonsprosessen for å sørge for et godt samarbeid, og god effektivitet. Vesentlighet, skal bli redegjort for under planlegging, og i tilleggsrapportering til revisjonsutvalget ved endt revisjon. Denne rapporten kan bli et viktig kommunikasjonsverktøy, som bør benyttes godt av begge parter for å ha en videre nytteverdi. Her blir det viktig for revisor å fortsette å forbedre og oppdatere rapporten årlig for at den skal ha en bruksverdi for revisjonsutvalget. Videre fremover blir det viktig å sørge for at revisjonsutvalgene, da spesielt de i mindre foretakene av allmenn interesse, blir godt informert angående hva vesentlighet er og hvordan dette begrepet skal forstås i deres arbeid, da vi ser en forskjell mellom noterte og ikke-noterte. Et konkret forbedringspunkt hos revisor er å sørge for å kommunisere i god tid med utvalgene, for å skape god dialog og åpne for diskusjon. Avslutningsvis, for forståelsen av vesentlighet ser vi at ulik bakgrunn, utdanning og erfaring kan spille inn på hvilken forståelse revisjonsutvalgene har for revisjonen og bruken av dette konseptet. Her kan både lengden på erfaring, og hvilken type erfaring de ulike medlemmene har spille inn på hvordan vesentlighet oppfattes og tolkes.

6.3 Øvrige funn

Et annet interessant funn er at det stilles kritiske spørsmål og tanker angående kompetansen til de som sitter i revisjonsutvalgene, både fra revisor og medlemmene i revisjonsutvalgene. Flere informanter forteller at det er mer krevende å sitte i revisjonsutvalg nå enn før. Dette kommer av økte krav og endret omfang i arbeidsoppgavene, hvor da krav til sammensetning i revisjonsutvalget står uendret i lov kontekst. Ut fra funn kan det se ut til at det er krevende å innstille de riktige kandidatene til styret, som har tilstrekkelig kompetanse innen regnskap og revisjon for å oppnå en høy effektivitet hos utvalget (DeZoort, Hermanson, Archambeault, et al., 2002). En kan stille spørsmål til hvilke vurderinger som blir gjort av valgkomiteen for hva som regnes som god nok realkompetanse innen regnskap og revisjon, da det ikke behøves noen formalkompetanse (Ot.prp. nr. 78 (2008-2009), s. 73), og generelt hvor kritiske valgkomiteen er til styremedlemmene som skal velges. Dette er interessant da hvordan en forstår og tolker ulike regnskapstemaer, herunder vesentlighet, kan ha en sammenheng med hvilken erfaring og kunnskap individet har i bakgrunnen. Her må det alltid sørges for at revisjonsutvalget samlet til enhver tid har tilstrekkelig kompetanse og erfaring i forhold til virksomhetens art og omfang, for å utføre arbeidsoppgavene på en mest mulig hensiktsmessig og tilstrekkelig god måte.

6.4 Begrensninger

Vår undersøkelse ser på samspillet mellom revisor og revisjonsutvalget vedrørende vesentlighetsvurderinger. Vi har undersøkt hvordan partene kommuniserer, og hvordan de forstår vesentlighet. I løpet av undersøkelsen har vi funnet tidligere forskning, litteratur og intervjuet informanter. I en oppgave som dette vil det være svakheter. Det finnes ingen garanti for at vi har oppdaget all tidligere forskning og litteratur på området, og det er heller ingen garanti for at all relevant informasjon ble hentet ut i forbindelse med intervjuene. Selv har vi liten praktisk erfaring angående temaet, og det ble brukt mye tid på å sette seg inn i tidligere forskning og litteratur, med bakgrunn i vår egen kompetanse. Det kan tenkes at tolkningen og analysen av dataen hadde blitt mer effektiv og bedre reflektert, om vi hadde mer kunnskap og erfaring om valgt tema.

Til slutt er det viktig å presisere, at undersøkelsens funn ikke kan generaliseres. Dette har en sammenheng med størrelsen på utvalget, da utvalget ikke kan regnes som representativt for populasjonen vi undersøker. Det vil være mulig at ny informasjon kunne blitt avdekket ved et økt utvalg av informanter. Likevel mener vi at denne studien har muligheten til å gi en innsikt på hvordan revisjonsutvalget forstår vesentlighet, hvordan det kommuniseres og hva som skal til før å øke effektiviteten hos revisjonsutvalget, i deres samarbeid med revisor, samt hvordan tilleggsrapporten kan være et viktig element for revisor og revisjonsutvalget i forbindelse med revisjonen.

6.5 Forslag til videre forskning

Vår undersøkelse er som nevnt ikke representativ for populasjonen, og det vil være interessant å gjennomføre tilsvarende undersøkelse hvor det blir inkludert enda flere informanter, både revisorer og revisjonsutvalg. Vi vil derfor foreslå at dette gjøres, da gjerne en kvalitativ kombinert med kvantitativ tilnærming. Det vil da være et større grunnlag for å generalisere funnene som blir avdekket. Finanstilsynet hadde en tematilsynsrapport før lovendringer trådte i kraft i 2021. Det vil være interessant med en ny tematilsynsrapport i etterkant av endret lovgivning for å se hvilken effekt lovendringer har hatt for revisor og revisjonsutvalgene.

Et annet interessant område som det ikke var noen tidligere forskning på, er hvilken forståelse og kunnskap revisjonsutvalg i selskaper som ikke er børsnoterte har i forhold til de børsnoterte. Ut fra undersøkelsen vår kommer det fram at det tilsynelatende er forskjell

mellom ikke-børsnoterte og børsnoterte selskaper, og hvor «profesjonelle» de er på flere viktige områder i forhold til revisjonsprosessen. Dette er noe som kan være spennende å undersøke videre, og eventuelt finne årsakene til dette.

Revisjonsutvalgets kompetanse og sammensetning kan ha påvirkning på samspillet med revisor og forståelse av vesentlighetsbegrepet. Dette er noe som kan forskes videre på, og dermed undersøke hvilke tiltak som kan gjøres for å forbedre kompetansen til revisjonsutvalget i deres arbeid. Valgkomitéene har et krevende arbeid med å innstille de rette kandidatene til styret, hvor revisjonsutvalget skal være et understyre valgt fra styret. Vi kan da stille spørsmål til, og undersøke hvordan denne evalueringsprosessen foregår.

Litteraturliste

- Abrahamsen, H., & Thorsby, Ø. (2009). *Revisjonsutvalg og foretak av allmenn interesse*. 5. https://www.revregn.no/journal/2009/5/revisjon05-09-13/Revisjonsutvalg_og_foretak_av_allmenn_interesse
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. E. (2017). *Auditing and Assurance Services, Global edition*. Pearson.
- Bédard, J., & Gendron, Y. (2010). Strengthening the Financial Reporting System: Can Audit Committees Deliver? *International Journal of Auditing*, 14(2), 174–210. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2009.00413.x>
- Blue Ribbon Committee. (1999). Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees. *The Business Lawyer*, 54(3), 1067–1095.
- Brennan, N. M., & Gray, S. J. (2005). *The Impact of Materiality: Accounting's Best Kept Secret*. <https://papers.ssrn.com/abstract=2257485>
- Cambridge Dictionary. (2023). Diligence. I *Cambridge Dictionary*. Cambridge University Press & Assessment. <https://dictionary.cambridge.org/>
- CEAOB. (2021). *Report on the CEAOB survey: Materiality in the context of an audit*. https://finance.ec.europa.eu/regulation-and-supervision/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en
- Ciołek, M. (2017). PROFESSIONAL SKEPTICISM IN AUDITING AND ITS CHARACTERISTICS. *Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 33–40. <https://doi.org/10.15611/pn.2017.474.03>
- DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S., & Reed, S. A. (2002). Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature. *Journal of Accounting Literature*, 21(38–75).

- DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., & Houston, R. W. (2002). Audit Committees: How Good Are They? *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 13(4), 53–59.
<https://doi.org/10.1002/jcaf.10070>
- Eilifsen, A., & Messier Jr., W. F. (2015). Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms. *Auditing A Journal of Practice & Theory*, 34, 3–26.
<https://doi.org/10.2308/ajpt-50882>
- Eilifsen, A., Messier, W. F., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). *Auditing and assurance services* (3. internat. ed). McGraw-Hill Education.
- Finanstilsynet. (2021, november 23). *Tematilsyn—Revisjonsutvalg og revisors vesentlighetsgrenser*. Finanstilsynet. <https://www.finanstilsynet.no/>
- Finanstilsynet. (2022, mai 31). *Tematilsyn—Kartlegging av hvordan revisjonsutvalg etterlever reglene i allmennaksjeloven*. Finanstilsynet. <https://www.finanstilsynet.no/>
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9. utgave). Gyldendal Akademisk.
- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon: Teori og metode* (7. utg.). Cappelen Damm akademisk.
- Houghton, K. A., Jubb, C., & Kend, M. (2011). Materiality in the context of audit: The real expectations gap. *Managerial Auditing Journal*, 26(6), 482–500.
<https://doi.org/10.1108/02686901111142549>
- Jacobsen, D. I. (2022). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (4. utgave.). Cappelen Damm akademisk.
- Jorstad, H. L., & Haaland, G. (2014). *Vesentlighetsgrenser i praktisk revisjon / Revisjon og Regnskap*. 6. https://www.revregn.no/journal/2014/6/rr05-2014-b-724/Vesentlighetsgrenser_i_praktisk_revisjon
- Knudsen, E. (2014). *Revisors rapportering / Regnskap og Revisjon*. 7.
<https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/7-48-52.pdf>

- KPMG. (2022, februar 7). *Revisjonsutvalg i Norge—Et praktisk oppslagsverk*.
<https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2014/12/RevisjonsutvalgiNorge.pdf>
- Kvale, S., & Brinkmann, S. (2015). *Det kvalitative forskningsintervju* (3. utg.). Gyldendal akademisk.
- Leedy, P. D., & Ormrod, J. E. (2015). *Practical research: Planning and Design* (11th ed.). Pearson.
- NUES. (2021). *Den norske anbefalingen om eierstyring og selskapsledelse*.
<https://nues.no/eierstyring-og-selskapsledelse/>
- Orgland, K. B., & Fraurud, T. H. (2021). *Konsekvenser for revisjonsutvalg og samspill med revisor / Revisjon og Regnskap. Utgave nr. 2*.
https://www.revregn.no/journal/2021/2/m-1445/Konsekvenser_for_revisjonsutvalg_og_samspill_med_revisor
- Ot.prp. nr. 78 (2008-2009). *Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet)*. Finansdepartementet.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/otprp-nr-78-2008-2009-/id556147/>
- PricewaterhouseCoopers. (2021a). *Endringer i krav til revisjonsutvalget*.
<https://www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportalen/pwc-endringer-i-krav-til-revisjonsutvalget.pdf>
- PricewaterhouseCoopers. (2023a). *Revisjonsutvalgets arbeid—En praktisk guide for lederen av utvalget*. <https://www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportalen/revisjonsutvalgets-arbeid-2023.pdf>
- PricewaterhouseCoopers. (2023b). *Styreboken 2023*.
<https://www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportalen/revisjonsutvalgets-arbeid.html>

- PricewaterhouseCoopers. (2021b, september 10). *På tide å sette vesentlighet på revisjonsutvalgets agenda?* PwC. <https://www.pwc.no/no/pwc-aktuelt/vesentlighet-revisjonsutvalgets-agenda.html>
- PricewaterhouseCoopers. (2023c, mai 15). *Audit Committee requirements in Norway*. PwC. <https://www.pwc.no/en/publications/audit-committee-new-requirements.html>
- Raghunandan, K., Read, W. J., & Rama, D. V. (2001). Audit Committee Composition, «Gray Directors,» and Interaction with Internal Auditing. (Cover story). *Accounting Horizons*, 15(2), 105–118. <https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.2.105>
- Revisorforeningen. (2020a, januar 4). *Etterutdanning for revisorer*. Den norske Revisorforeningen. <https://www.revisorforeningen.no:443/fag/ny-revisorlovgivning/nyheter-ny-revisorlov/etterutdanning-for-revisorer/>
- Revisorforeningen. (2020b, november 25). *EUs revisjonsforordning trer i kraft i Norge 1. Januar 2021. Hva betyr dette?* Den norske Revisorforeningen. <https://www.revisorforeningen.no:443/fag/nyheter/overgangsvirkninger-revisjonsforordningen/>
- Revisorforeningen. (2021, januar 4). *Ny revisorlov—Oversikt over de viktigste endringene*. Den norske Revisorforeningen. <https://www.revisorforeningen.no:443/fag/nyheter/ny-revisorlov---oversikt-over-de-viktigste-endringene/>
- Sekaran, U., & Bougie, R. (2016). *Research methods for business: A skill-building approach* (7th ed.). Wiley.
- Sem, M. (2021, september 3). Erfaringer fra praktisk implementering av de nye reglene for revisjonsutvalg. *Finansbloggen*. <https://blogg.pwc.no/finansbloggen/erfaringer-fra-praktisk-implementering-av-de-nye-reglene-for-revisjonsutvalg>
- Silkoset, R., Gripsrud, G., & Olsson, U. H. (2021). *Metode, Dataanalyse og Innsikt* (4. utgave.). Cappelen Damm akademisk.

Stenvold, T. D., & Degerstrøm, M. M. (2020). *Revisjonshandlinger i praksis* (1. utgave).

Fagbokforlaget.

Universitetet i Oslo. (2017). *Om NVivo*. <https://www.uio.no/tjenester/it/forskning/datafangst-og-analyse/nvivo/mer-om.html>

Vatne, A. J. (2021). *Praktisk bruk av grunnleggende revisjonsmetodikk | Kommunerevisoren*.

4. https://www.nkrf.no/assets/documents/Kommunerevisoren/KomRev_0421.pdf

Lover, forskrifter og standarder

Aksjeloven (1997). *Lov om aksjeselskaper*. (LOV-1997-06-13-44).

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

Allmennaksjeloven. (1997). *Lov om allmennaksjeselskaper*. (LOV-1997-06-13-45).

Lovdata. <https://lovdata.no/pro/lov/1997-06-13-45>

Finansforetaksloven. (2015). *Lov om finansforetak og finanskonsern*. (LOV-2015-04-10-17).

Lovdata. <https://lovdata.no/pro/lov/2015-04-10-17>

Forskrift om terskelverdier for beslutning om å unnlate revisjon etter aksjeloven § 7-6. (2018) (FOR-2018-01-03-7).

Lovdata. <https://lovdata.no/pro/forskrift/2018-01-03-7>

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

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

ISA 300 – *Planlegging av revisjon av et regnskap*. 2010. Den norske Revisorforeningen.

ISA 320 – *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*. 2010. Den norske Revisorforeningen.

ISA 450 – *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*. 2010. Den norske Revisorforeningen.

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

ISA 705 – *Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning*. 2010. Den norske revisorforeningen.

ISA 706 – *Presiseringsavsnitt og avsnitt om "andre forhold" i den uavhengige revisors beretning*. 2016. Den norske Revisorforeningen.

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

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

Revisorloven. (2021). *Lov om revisjon og revisorer*. (LOV-2020-11-20-128).

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

Vedlegg

Vedlegg 1. Intervjuguide revisor

Utdanning, bakgrunn, erfaring

1. Hva er din akademiske bakgrunn?
2. Hvor lenge har du jobbet innen revisjon?
3. Er du statsautorisert? Hva er din tittel i selskapet?
4. Er du ansatte hos en av de fem store eller mellomstort/mindre revisjonsselskap?
5. Hvis ja, hvilket av de fem store?
6. Hvis mindre/mellom stort, hvilket selskap?
7. Hvor lang erfaring har du med rapportering til revisjonsutvalget?

Vesentlighetsvurderinger

1. Hvordan fastsetter du som revisor vesentlighetsgrenser hos den enkelte kunde?
2. Hvordan bruker du "profesjonelt skjønn" ved fastsettelse av vesentlighetsgrenser?
3. Hvor mye informasjon om vesentlighet gir du til revisjonsutvalget?
4. Gir du som revisor informasjon om vesentlighet til eiere og styret for de bedriftene som har eget revisjonsutvalg?
5. Når informerer du om vesentlighet til medlemmene i revisjonsutvalget? Og hvor detaljert er denne informasjonen?
6. Som revisor, hva er din oppfatning av kunnskap og kompetanse rundt vesentlighetsvurderinger hos medlemmene i revisjonsutvalget?
7. Synes du som revisor at det bør være større fokus eller mindre fokus på vesentlighet og forståelse av dette begrepet hos revisjonsutvalget?
8. Hva mener du som revisor skal til for å øke revisjonsutvalgets forståelse av vesentlighet i så fall?
9. Har du noe erfaring fra rapportering til revisjonsutvalg hos mindre foretak?
 - a. Hvis ja, har du merket noen forskjeller rundt kompetansen angående vesentlighet og forståelsen av vesentlighetsgrensen

Kommunikasjon

1. Hvordan kommuniserer du som revisor med revisjonsutvalget, og når?
2. Hva dreier kommunikasjonen seg for det meste om?
3. Hvilke områder er det revisjonsutvalget har mest spørsmål til eller kommentarer på?
4. Mener du som revisor at det er tilstrekkelig kommunikasjon mellom partene?
5. Opplever du som revisor at revisjonsutvalget er fornøyd med kommunikasjonen?
6. Føler du som revisor at det er en god forståelse mellom revisor og revisjonsutvalget?

Revisorloven og lovendringer

1. Hvor godt er du som revisor kjent med revisorloven og endringene som kom 2021?
2. Har du som revisor merket konsekvenser av endringene i lovverket i forhold til arbeidet med revisjonsutvalget og jobben rundt det?
3. Hva tenker du som revisor angående tilleggsrapporteringen det har kommet krav om?
 - a. Tror du tilleggsrapporten vil øke revisjonsutvalgets forståelse av vesentlighetsgrenser?
4. Har du benyttet deg av tilleggsrapporteringen før det ble et krav?
5. Tror du som revisor at lovendringene vil øke kvaliteten av revisjonen? Hvorfor, hvorfor ikke?

Vedlegg 2. Intervjuguide revisjonsutvalget

Utdanning, bakgrunn, erfaring

1. Hvilken akademisk bakgrunn har du?
2. Hvilken tidligere arbeidserfaring har du? Har du jobbet innen revisjon?
3. Hvilken tilknytning har du til selskapet? uavhengig medlem?
4. Hva er din rolle i revisjonsutvalget?
5. Hvor lenge har du vært medlem av revisjonsutvalget til denne bedriften?
6. Hvor mange medlemmer har regnskapskompetanse i utvalget?
7. Hvor mange har revisjonskompetanse i revisjonsutvalget?
8. Hvor lang erfaring har du med revisjonsutvalg generelt?
9. Har revisjonsutvalget kompetanse til å forstå og danne seg en oppfatning om regnskaps temaer, herunder vesentlighet?

Vesentlighetsvurderinger

1. Hvilken forståelse har du av begrepet vesentlighet, i revisjonssammenheng?
2. Hvilken forståelse har du av fastsettelsen av vesentlighetsgrensen for virksomheten?
3. Hvilken kjennskap har du om de kriteriene revisor bruker for utarbeidelse av vesentlighetsgrensen i forhold til hvordan regnskapsbrukere tenker?
4. Hvordan forstår du revisors bruk av “profesjonelt skjønn” ved fastsettelse av vesentlighetsgrensen?
5. Hvilke forventninger har du til revisor vedrørende vesentlighetsvurderinger?
6. Hvordan vurderer du vesentlighetsgrensen som brukes av revisor?
7. Hvilken forståelse har du av vesentlighetsgrensen og hvordan den påvirker revisjonen?
8. Er det stor forskjell mellom vesentlighetsgrensen som revisor bruker kontra den revisjonsutvalget forventer at skal brukes?
9. Når mener du vesentlighetsvurderinger bør diskuteres med revisor?
10. Har revisjonsutvalget vært uenig med revisor angående vesentlighetsgrensen?
11. Tenker du at revisjonsutvalget bør ha mer kunnskap om vesentlighetsbegrepet?

Kommunikasjon

1. Hvordan foregår kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsutvalget, og når?
2. Hva dreier kommunikasjonen som om for det meste?
3. Mener du at det er tilstrekkelig kommunikasjon med revisor?
4. Er dere som revisjonsutvalg fornøyd med kommunikasjonen? Hvorfor/hvorfor ikke?
5. Har revisor kommunisert vesentlighet og bruken av vesentlighet tydelig og forståelig?
6. Har du noen kommentarer til kommunikasjonen med revisor?

Revisorloven og lovendringer

1. Hvor godt kjent er du med revisorloven, allmennaksjelov og andre lover som er relevante for din stilling i revisjonsutvalget?
2. Hvor godt kjent er du med lovendringene som trådte i kraft 1.1.21?
3. På hvilken måte har du som medlem av revisjonsutvalget merket endringene i lovverket?
4. Har nye reguleringer skapt utfordringer for revisjonsutvalget?
5. Har det nye lovverket gjort din rolle i revisjonsutvalget enklere og mer oversiktlig?
6. Er du klar over at revisor skal utarbeide en tilleggsrapport som skal presenteres til revisjonsutvalget i sammenheng med revisjonen?
7. Utarbeider revisor tilleggsrapport? Gjorde revisor dette før reguleringen trådte i kraft?
8. Har denne tilleggsrapporten gitt revisjonsutvalget mer informasjon og forståelse angående vesentlighet enn før?
9. Er det andre aspekter ved lovendringene som har betydning for revisjonsutvalget?

Vedlegg 3. Diskusjonsnotat «Internasjonalisering»

Av Suzanne Lind

Presentasjon av masteroppgaven

I forbindelse med masteroppgaven ved Universitetet i Agder, skal jeg skrive et diskusjonsnotat om hvordan oppgaven kan kobles til begrepet «internasjonalisering».

Masteroppgaven omhandler «samspillet mellom revisjonsutvalget og revisor, vedrørende vesentlighetsvurderinger». Vi har da utarbeidet tre ulike problemstillinger knyttet til oppgaven vår: «Hvordan forstår og tolker revisjonsutvalget vesentlighet?», «Hvordan kommuniseres det med revisor?», og «Har tilleggsrapporten bedret forståelsen av vesentlighet?». Formålet ved denne oppgaven er å gi økt kunnskap til om revisjonsutvalgets forståelse av vesentlighet i revisjonssammenheng, og kommunikasjonen rundt denne med revisor, herunder hvordan den forståelsen og kunnskapen kan økes. I undersøkelsen forsøker vi å belyse problemstillingene fra begge sider, både revisors og revisjonsutvalget. Vi skal i tillegg se om de nye reguleringene og kravene eventuelt har forbedret tidligere problemstillinger.

Teorigrunnlaget for oppgaven tar utgangspunkt i tidligere forskning på revisjonsutvalgets forståelse av begrepet, grunnleggende revisjonsteori og reguleringer som er gjeldende, revisjonsutvalgets oppgaver og plikter i forhold til revisjonen, og en teori om hva som skal til for høy effektivitet hos revisjonsutvalg, samt en redegjørelse vesentlighetsbegrepet.

For å besvare og belyse våre problemstillinger på en mest mulig hensiktsmessig måte har vi benyttet en kvalitativ studie, og gjennomført dybdeintervju med tre revisorer og ni medlemmer av ulike revisjonsutvalg. I hvert intervju går vi gjennom fire ulike temaer som vi mener skal dekke problemstillingene vi har valgt; utdanningsbakgrunn og erfaring, vesentlighetsvurderinger, kommunikasjon, revisorlov og endringer.

De to forskjellige populasjonene og utvalgene besto av revisorer med lang erfaring med rapportering til revisjonsutvalg, og medlemmer i revisjonsutvalg med ulik bakgrunn, posisjon og erfaring. Funnene våre viser stor variasjon av forståelse hos revisjonsutvalgene og hvordan de oppfatter dette begrepet, og samtidig er revisorene enige om at det er for lite kunnskap om hva dette begrepet innebærer. Det kreves mer kommunikasjon og diskusjon blant partene, spesielt til de mindre selskapene med revisjonsutvalg. Dette samsvarer med tidligere forskning. I tillegg har vi gjort funn som indikerer et større fokus hos valgkomiteen ved innstilling av kandidater til styret, med hensyn til kompetansen til de ulike individene.

Internasjonalisering

Vi starter med å definere internasjonalisering: «Internasjonalisering referer til prosessen med å utvide virksomheten eller aktivitetene til en organisasjon på tvers av nasjonale landegrenser eller grensen mellom kulturer. Det kan også referere til økt global integrering og avhengighet mellom nasjoner i økonomiske, politiske og kulturelle sammenhenger» (Stevenson, 2011)

Næringslivets økende internasjonalisering medfører at regnskap og revisjon ikke lenger er nasjonale spørsmål og problemstillinger (NOU 1997: 9), og økt globalisering fører til at bedrifter har måttet tilpasse seg stadig mer kompleks og dynamiske miljøer.

Revisjon er helt klart en internasjonal bransje ut fra definisjonen, hvor ulike store revisjonsselskaper opererer og utvikler seg på internasjonalt nivå (Jensen, 2021). Tidligere som følge av internasjonalisering i regnskap- og revisjon har det vært behov for utvikling av internasjonale regnskap- og revisjonsstandarder. Dette førte til etablering av blant annet The International Accounting Standards Committee i 1973 (NOU 1997: 9). IASC er et viktig grunnelement i norsk regnskapsutvikling og praksis. Innen revisjon førte blant annet økt internasjonalisering til etablering av The International Federation of Accountant (IFAC). IFAC har utviklet omfattende internasjonale revisjonsstandarder, som International Standards of Auditing (ISA). Disse standardene er nå implementert i en del land, slik som Norge, og har tidligere vært en del av grunnlaget for utarbeidelse av norsk regnskap og revisjonsskikk, anbefalinger og norsk praksis (NOU 1997: 9). Internasjonalisering har dermed ført til økt harmonisering av regnskap og revisjonsstandarder på tvers av landegrenser, og dette fører da til større transparens og bedre sammenlignbarhet mellom selskapene i ulike land (Jensen, 2021). Dette har også ført til at revisjonsutvalgene må være mer oppdatert på internasjonale standarder og reguleringer som påvirker deres arbeid for virksomheten.

Vesentlighet – Internasjonalisering

Vi har vår oppgave fokusert på forståelsen av vesentlighet, som i revisjonssammenheng er et svært viktig begrep som både revisor og revisjonsutvalget bør ha en god forståelse for. Med tanke på vesentlighet i forhold til internasjonalisering kan vi se begrepet i sammenheng med internasjonaliseringen av revisjonspraksis. Som nevnt, førte internasjonalisering til utarbeidelse av internasjonale revisjonsstandarder. Dette er et gjeldende rammeverk for alle praktiserende revisorer. I dette rammeverket har vi blant annet ISA 320 som omhandler vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjon, som da gjør vesentlighet til et internasjonalt begrep i revisjonssammenheng, da denne standarden benyttes på et internasjonalt nivå. Bruken og forståelsen av denne internasjonale standarden er viktig for

revisor, og for revisjonsutvalget da vesentlighet anvendes av revisor ved planlegging og gjennomføring av revisjonen (ISA 320.5) Internasjonalisering betyr som nevnt at virksomheter opererer over landegrenser, og med en økt internasjonalisering vil selskaper operere over flere landegrenser, dette vil skape internasjonale komplekse transaksjoner i virksomheten. Det kan være mulig at dette påvirker vurderingen av vesentlighet i den enkelte virksomhet, da revisor må ta hensyn til hvilken betydning de ulike transaksjonene kan ha for regnskapet.

Revisjon, revisjonsutvalg og lovendringer – Internasjonalisering

I forhold til revisjon, revisor og revisjonsutvalget vil internasjonale trender og utviklinger påvirke på mange måter. Revisjonsbransjen og yrket revisor er i høyeste grad en internasjonal bransje og yrke, hvor impulser og påvirkninger skjer gjennom revisororganisasjonene og revisjonsfirmaenes internasjonale forbindelser (NOU 1997: 9). Revisjonen i Norge er basert på og benytter seg av det internasjonale rammeverket i aller høyeste grad, og som revisor vil en kunne forholde seg til det samme rammeverket uansett hvor revisor jobber i verdenen.

Internasjonaliseringen har vist seg i det norske lovverket, når ny revisorlov ble innført. Norge er gjennom EØS avtalen forpliktet til å implementere EU-regelverk på revisjonsområdet. Dermed ser vi i den nye revisorloven 1.1.2021, flere endringer som kan knyttes til begrepet internasjonalisering. Lovverket er nå i mer eller mindre grad i tråd med EU-reglene og reglene i Danmark, Sverige og andre EØS-land. De fleste særnorske krav har blitt fjernet (Revisorforeningen, 2021). Med bakgrunn i internasjonalisering kan en si at enkelte lovendringer og krefter er med på å gjøre det norske lovverket mer internasjonalt når de går over til EU-bestemmelser, som er tilsvarende eller tilnærmet lik for alle medlemsland i EU. Videre vil vi vise et par eksempler på hvordan internasjonaliseringen kan ses i de Norske lovendringene:

For revisjonsberetningen, er de særnorske uttalelsene i revisjonsberetningen fjernet. Dette gjelder da uttalelsen om bokføringen og opplysningen om det er gjennomført pliktig møte mellom styret og revisor. Revisors uttalelse om årsberetningen er utvidet i tråd med EU-reglene (Revisorforeningen, 2021).

For uavhengighetsreglene til revisor, er det nå fastsatt nye regler i tråd med EU-direktivet, og det er innført særnorsk karenperiode etter levering av internrevisjon. Før øvrig er uavhengighetsreglene omtrent like strenge som de var tidligere (Revisorforeningen, 2021).

Når det kommer til revisjon av allmenn interesse foretak så har den nye revisorloven innført EUs revisjonsforordning i Norge. Denne forordningen fastsetter da særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse. Foretak av allmenn interesse er gjerne de som er pliktige til å ha revisjonsutvalg jfr. allmennaksjelov §6-41, dette gjelder også foretak hvor styret er satt til revisjonsutvalgets oppgaver. Denne implementeringen av revisjonsforordningen er med å internasjonalisere revisjonen, spesielt for foretak av allmenn interesse på flere områder. Herunder er det flere bestemmelser som har kommet på plass som følge av implementeringen av EU-direktivet.

Ifølge EU revisjonsforordningen og revisorlov er det nå forbud om å levere en rekke tjenester til revisjonsklienter som er foretak av allmenn interesse. Honorar for andre tjenester enn revisjon kan ikke utgjøre mer enn 70%, og foretak av allmenn interesse må bytte revisjonsselskap minst hvert tiende år (Revisorforeningen, 2021).

For revisjonsutvalget jfr. allmennaksjelov §6-43 er arbeidsoppgavene blitt betydelig utvidet i forhold til det de var tidligere for å være i tråd med EØS-rett, da på områder som ved valg av revisor, kjøp av tjenester fra revisor og flere oppgaver i tråd med oppfølging av revisjonen (PricewaterhouseCoopers, 2021). For revisjonsutvalget har lovendringer og internasjonalisering skapt et økt behov for kunne håndtere flere komplekse transaksjoner og rapporteringer i deres arbeid med revisjonen av foretak av allmenn interesse (PricewaterhouseCoopers, 2023). Siden revisjonsutvalget oppgaver blir mer krevende, samt økt ansvarsområder vil dette også føre til at revisjonsutvalgene får et økt krav til kompetanse og erfaring som skal fylles for å holde tritt med utviklingen og internasjonaliseringen.

For revisor er det nå etter EU-krav pålagt å utarbeide en omfangsrik årlig rapport til revisjonsutvalget i tråd med Artikkel 11 i revisjonsforordningen (Revisorforeningen, 2021), i denne rapporten skal det fremgå en beskrivelse av elementer som revisors uavhengighet, ansvarlige revisjonspartnere, kommunikasjonen med revisjonsutvalget eller tilsvarende organ, revisjonens art og omfang, arbeidsfordelingen, revisjonsmetode, vesentlighetsgrensene som anvendes skal redegjøres for, vesentlige forhold som er påvist i løpet av revisjonen, og mislighold eller manglende overholdelse av lover og forskrifter blant flere.

Tilleggsrapporten som nå er krav hos revisor for alle norske foretak av allmenn interesse, var tidligere mindre formalisert og gjaldt kun selskaper på børs (Revisorforeningen, 2021). Det vil si at tidligere fikk kun norske børsnoterte selskaper en særskilt rapport fra revisor, mens nyere regler krever at alle virksomheter som er pålagte revisjonsutvalg jfr. asal §6-41, skal

motta en utvidet tilleggsrapport fra revisor, dette kan ses som økt internasjonalisering i arbeidsoppgavene til revisor, og et grep for å tydeliggjøre og formalisere kommunikasjonen mellom partene.

Et annet moment i forhold til internasjonalisering er en økt og ny bruk av teknologi og automatisering av revisjonsprosessen. Dette øker kompleksiteten og øker datamengde som skal behandles i virksomheten som revideres (Deloitte, u.å.). Det vil da bli viktig for revisor og revisjonsutvalget å kunne håndtere dette på en effektiv måte. Dette vil videre kreve revisoren og revisjonsutvalg med erfaring og kompetanse innen teknologi i tillegg til kompetanse og erfaring innen revisjon, regelverk og standarder (Ulvestad & Kleppen, 2018).

Oppsummert ser vi at internasjonalisering kan påvirke flere aspekter ved revisjon, revisor og revisjonsutvalgets oppgaver. Internasjonaliseringer har påvirket revisjonsutvalget på flere måter og gjør det mer komplisert for utvalgene, som følge av flere oppgaver og økte krav til oppgavene som skal gjennomføres (Orgland & Fraurud, 2021). Revisjonsutvalget vil ha oppgaver knyttet til å sikre at virksomheten følger lover og forskrifter på norske og internasjonale nivåer. Det er også økt fokus på internasjonale standarder og reguleringer som følge av lovendringer, og som følger bør revisor og revisjonsutvalget være godt oppdatert på dette området for å kunne holde tritt med internasjonaliseringen.

Det vi ser er at internasjonalisering fører til kontinuerlig endringer innen revisjon og for revisjonsutvalgene og revisor. Det blir som følger et økt behov for kompetanse hos partene (Jensen, 2021), og internasjonalisering fører til harmonisering av standarder og bruk av ny teknologi.

Et viktig moment for revisjonsutvalget blir da å sørge for at de er i stand til å håndtere disse kreftene og hvordan den påvirker virksomheten som revideres. Dette kan blant annet gjøres med å innstille de rette kandidatene i styret og i revisjonsutvalget. Da vil en kunne oppnå tilstrekkelig kunnskap og kompetanse for å håndtere komplekse regnskapsproblemstillinger, og oppgaver som er pålagt (DeZoort et al., 2002). En god kommunikasjon med revisor er essensielt, og det bør være løpende kommunikasjon mellom partene under hele revisjonsprosessen (Finanstilsynet, 2021), for å sørge for god håndtering av arbeidsoppgaver. I tillegg bør virksomheten og utvalget være i stand til å sørge for egen kompetanseheving. Det kan gjøres med blant annet kursing, årlig gjennomgang av viktige temaer, årlig gjennomgang av endringer i krav og reguleringer som treffer virksomheten og revisjonsutvalget.

Litteraturliste:

Allmennaksjelov. (1997). *Lov om allmennaksjeselskaper (LOV-1997-06-13-45)*.

<https://lovdata.no/pro/lov/1997-06-13-45>

Deloitte. (u.å.). *Robotics og revisjon | Deloitte Norge*. Deloitte Norway. Hentet 29. mai 2023,

fra <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/audit/solutions/robotics-og-revisjon.html>

DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S., & Reed, S. A. (2002). Audit

Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature.

Journal of Accounting Literature, 21(38–75).

Finanstilsynet. (2021, november 23). *Tematilsyn—Revisjonsutvalg og revisors*

vesentlighetsgrenser. Finanstilsynet. <https://www.finanstilsynet.no/>

ISA 320—Vesentlighet ved gjennomføring og planlegging av en revisjon. (2010). The

International Federation of Accountant.

[https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-](https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/)

[veiledninger/revisjonsstandardene/](https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/)

Jensen, L. A. (2021). *Hva gjør revisjonsbransjen unik? | Revisjon og Regnskap*. 7.

https://www.revregn.no/journal/2021/7/m-05/Hva_gjor_revisjonsbransjen_unik

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

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

Orgland, K. B., & Fraurud, T. H. (2021). *Konsekvenser for revisjonsutvalg og samspill med*

revisor | Revisjon og Regnskap. Utgave nr. 2.

[https://www.revregn.no/journal/2021/2/m-](https://www.revregn.no/journal/2021/2/m-1445/Konsekvenser_for_revisjonsutvalg_og_samspill_med_revisor)

[1445/Konsekvenser_for_revisjonsutvalg_og_samspill_med_revisor](https://www.revregn.no/journal/2021/2/m-1445/Konsekvenser_for_revisjonsutvalg_og_samspill_med_revisor)

PricewaterhouseCoopers. (2021). *Endringer i krav til revisjonsutvalget*.

[https://www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportalen/pwc-endringer-i-krav-til-](https://www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportalen/pwc-endringer-i-krav-til-revisjonsutvalget.pdf)

[revisjonsutvalget.pdf](https://www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportalen/pwc-endringer-i-krav-til-revisjonsutvalget.pdf)

- PricewaterhouseCoopers. (2023). *Revisjonsutvalgets arbeid—En praktisk guide for lederen av utvalget*. <https://www.pwc.no/no/publikasjoner/styreportalen/revisjonsutvalgets-arbeid-2023.pdf>
- Revisorforeningen. (2021, januar 4). *Ny revisorlov—Oversikt over de viktigste endringene*. Den norske Revisorforeningen. <https://www.revisorforeningen.no:443/fag/nyheter/ny-revisorlov---oversikt-over-de-viktigste-endringene/>
- Stevenson, A. (2011). *Oxford dictionary of English*. (3rd ed. / edited by Angus Stevenson.). University Press.
- Ulvestad, B., & Kleppen, T. (2018). *Øker revisjonskvaliteten og gir kunden mer verdi | Revisjon og Regnskap. 7*. https://www.revregn.no/journal/2018/7/digital-83/Øker_revisjonskvaliteten_og_gir_kunden_mer_verdi

Vedlegg 4. Diskusjonsnotat «Internasjonalisering»

Av Edvin Karlsen

Målet med dette diskusjonsnotatet er å reflektere over den kunnskapen og erfaringen som jeg har opparbeidet meg gjennom mine to år på masterstudiet i regnskap og revisjon – siviløkonom på Handelshøyskolen ved Universitet i Agder. «Internasjonalisering» er et av tre kjerneområder som Handelshøyskolen anser som sentrale og av betydning når vi skal ut i arbeidslivet etter endt mastergrad. Hensikten med dette diskusjonsnotatet blir dermed at en skal knytte kjerneområdet «internasjonalisering» til vår masteroppgave, samt til den kunnskapen og erfaringen jeg har tilegnet meg i løpet av mine to år som student ved Handelshøyskolen ved Universitet i Agder.

Presentasjon av masteroppgaven

Tema for masteroppgaven er samspillet mellom revisor og revisjonsutvalget vedrørende vesentlighetsvurderinger. Det er skrevet flere masteroppgaver om vesentlighet. Dermed ble vårt fokus ved utarbeidelse av oppgavens problemstilling å kunne belyse temaet vesentlighet fra et annet perspektiv. Vi utformet derfor tema for masteroppgaven som «samspillet mellom revisor og revisjonsutvalget vedrørende vesentlighetsvurderinger». Vi har utformet tre problemstillinger hvor vi skal se på hvordan revisjonsutvalget forstår og tolker vesentlighet, hvordan kommuniseres det med revisor og om tillegg rapporten har bedret forståelsen av vesentlighet. Oppgaven setter søkelys på revisjonsutvalget og revisors oppgaver og forpliktelser, basert på allmennaksjeloven, revisorloven og de internasjonale revisjonsstandardene. I tillegg belyser vi problemstillingene gjennom tidligere forskning og litteratur på området.

For å besvare problemstillingen har vi benyttet oss av en kvalitativ metode. Informasjonen er innhentet ved å utføre dybdeintervju av tre revisorer som enten har erfaring med rapportering til revisjonsutvalg eller rapporterer til revisjonsutvalg per dags dato. På den andre siden intervjuet vi 9 revisjonsutvalg av forskjellig størrelse i forskjellige bransjer, hvor det naturligvis vil være ulik erfaring og kompetanse til å besvare spørsmålene i intervjuguiden vi har utarbeidet. Hensikten med dybdeintervjuene var for å undersøke hvilke tanker og forståelse revisjonsutvalget har til vesentlighetskonseptet, om de er fornøyde med kommunikasjon med revisor og deres tanker om lovendringene som trådte i kraft 01.01.2021. Hensikten med intervjuene av revisor for å se hvilke tanker de har om revisjonsutvalgene om

deres kunnskap og forståelse. Vi utarbeidet to intervjuguider slik at de i mest mulig grad skulle utfylle hverandre. Vi har valgt å dele funn inn i fire kategorier. Disse kategoriene følger av kategoriene fra intervjuguiden: utdanning, bakgrunn og erfaring, vesentlighetsvurderinger, kommunikasjon og revisor og lovendringer.

Funnene i undersøkelsen viser at revisorene mener det er en varierende forståelse av vesentlighet hos revisjonsutvalget. Dette samsvar med funnene fra intervjuene med revisjonsutvalget. Ut fra de presenterte funnene ser vi at det har en sammenheng med bakgrunn, utdanning og erfaring. Her har revisjonsutvalgene er forbedringspunkt knyttet til forståelsen av vesentlighet. Det er derfor viktig at det er en god kommunikasjon mellom revisjonsutvalget og revisor gjennom hele revisjonsprosessen slik at de oppnår god effektivitet og et godt samarbeid. Tilleggsrapporten vil derfor være et godt hjelpemiddel for de revisjonsutvalgene som har en mindre forståelse av vesentlighetskonseptet. Dermed vil tilleggsrapporten være et godt kommunikasjonsverktøy som vil ha en nytteverdi for begge parter.

Generell definisjon av internasjonalisering

For at en skal kunne diskutere et av tre kjerneområder ved Handelshøyskolen ved UiA bør det foreligge en forståelse og definisjon av hva internasjonalisering er. Regjeringen (2008) har definert internasjonalisering som *«utveksling av ideer, kunnskap, varer og tjenester mellom nasjoner over etablerte landegrenser og har følgelig enkeltlandet som ståsted og perspektiv»*.

Videre trekker Regjeringen fram at globaliseringen bør ses i sammenheng med begrepet internasjonalisering, hvor globalisering innebærer en rekke prosesser og krefter som reduseres betydningen av avstander og landegrenser (Regjeringen, 2008).

Internasjonalisering MRR

For å belyse hvordan masteroppgaven og studieprogrammet er relatert til internasjonalisering, med tanke på krefter og trender, bør en definere hva internasjonalisering er i et utdanningsperspektiv. Internasjonalisering handler om hvordan nasjonale myndigheter og utdanningsinstitusjoner på alle nivåer skal møte de utfordringene og mulighetene som oppstår som følge av økt globalisering (Regjeringen, 2008). Kunnskapsdepartementet påpeker at gjennom en internasjonal eksponering og samarbeid vil det tilføre utdanningene og studenter verdifulle perspektiver som kan løfte utdanningskvaliteten (Kunnskapsdepartementet, 2009). I

tillegg mener Kunnskapsdepartementet (2009) at internasjonaliseringen vil handle om innholdet i pensum, at studentene presenteres for internasjonale perspektiv og om et internasjonalt læringsmiljø.

Ettersom studieprogrammet ikke har vært rettet mot et internasjonalt perspektiv da vi i hovedsak skal arbeide innenfor norsk næringsliv, er studieprogrammet likevel preget av internasjonalisering ved at omkring halvparten av emnene i studieprogrammet MRR undervises på engelsk. Slik som Revisjon 1, Fraud Detection, Financial Accounting 5 og Management Control Systems. Flere av foreleserne vi har hatt i løpet av de to årene på studieprogrammet MRR kommer fra andre land enn Norge. Dette resulterer i at vi får internasjonale perspektiver, tanker og erfaringer fra ulike deler av verden. Dette underbygger Regjeringens ønske om at det skal være et internasjonalt læringsmiljø hos de ulike utdanningsinstitusjonene. I flere av emnene vi har hatt, har vi blitt introdusert for internasjonale rammeverk. I Finansregnskap 4 og Financial Accounting 5 er det internasjonale, finansielle rapporteringsrammeverket IFRS godt innarbeidet i forelesningene. På samme måte blir de internasjonale revisjonsstandardene introdusert i Revisjon 1, hvor det i Revisjon 2 blir en grundig gjennomgang av de internasjonale revisjonsstandardene og hvordan revisor skal bruke de. Det var i Revisjon 2 vi ble introdusert for viktigheten av vesentlighetsbegrepet og var til stor inspirasjon for tema til masteroppgaven.

Hvordan masteroppgaven er relatert til «internasjonalisering»

Revisjonsprofesjonen har i løpet av de siste årene blitt påvirket av internasjonalisering gjennom arbeidet med revisorloven fra 1999 og den nye revisorloven som trådte i kraft 1. januar 2021, samt de internasjonale revisjonsstandardene. Arbeidet med revisorloven på 1990-tallet ble preget av internasjonalisering da revisorloven skulle bygge på International Standards on Auditing og resulterte i at norsk revisjon og standardsetting har blitt internasjonalisert de siste årene (Myhre, 2004).

En utvikling som er relevant for masteroppgaven er hvordan de internasjonale standardene påvirker vesentlighetskonseptet. Slik det fremgår av revisorloven §9-4 tredje ledd skal revisor identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Når revisor skal identifisere risikoen for feilinformasjon, vil revisor benytte seg av de internasjonale standardene. De internasjonale standardene gir revisor veiledning for hvordan revisor skal angripe revisjonen. ISA 320 vil for eksempel gi veiledninger og forklarer til revisor om vesentlighetskonseptet.

Som et resultat av internasjonaliseringen av revisjonsprofesjonen, har det medført endringer i revisjonsbransjen. Ved den nye revisorloven, ble EUs revisjonsforordning innført i Norge. EUs revisjonsforordning fastsetter særlige krav ved revisjon av foretak av allmenn interesse, slik som banker, kredittforetak, forsikringsforetak og noterte foretak (Revisorforeningen, 2021). Kapittel 12 i revisorloven viser til særlige plikter ved revisjon av foretak av allmenn interesse og gjennomfører revisjonsforordningen i norsk lov. Revisjonsforordningen, som er et internasjonalt direktiv, er høyst relevant for masteroppgaven vår. Som en del av revisjonsforordningen, finner vi artikkel 11 som omhandler tilleggsrapporten som revisor skal avlegge til revisjonsutvalget. Denne tilleggsrapporten var ikke et krav tidligere, men etter innføringen av EU direktivet, har tilleggsrapporten nå blitt et lovfestet krav. Tilleggsrapporten skal være en rapport som blant annet viser hvordan revisor har arbeidet med revisjonen, revisors uavhengighet og en redegjørelse for vesentlighetsgrensene som anvendes.

Revisjonsberetningen som revisor skal avlegge ved endt revisjon, har blitt endret som følge av implementeringen av EU-direktivet. De særnorske uttalelse i revisjonsberetningen har blitt fjernet, det som omhandlet uttalelsen om bokføringen og opplysningen om det er gjennomført pliktig møte mellom styret og revisor (Revisorforeningen, 2021). Dermed har revisjonsberetningen blitt endret som følge av en internasjonal trend, det vil si at revisjonsberetningen er endret i samsvar med EU-reglene.

En annen utvikling som går inn under konseptet internasjonalisering er at revisjonsutvalgets oppgaver har blitt utvidet som følge av implementeringen av EUs revisjonsforordning. Revisjonsutvalgets oppgaver fremgår av asal. §6-43. Etter utvidelsen av revisjonsutvalgets oppgaver, så har revisjonsutvalget fått mer ansvar. Utvidelsen går ut på at revisjonsutvalget har fått utvidede oppgaver ved valg av revisor, kjøp av tjenester fra foretakets revisor og oppfølgingen av revisjonen (Revisorforeningen, 2021). Revisjonsutvalget har som nevnt fått mer ansvar som følge av implementeringen, og det er derfor viktig at revisjonsutvalget har en god kommunikasjon med revisor, samt at revisjonsutvalget har en spørrende holdning. Dersom revisjonsutvalget har en spørrende holdning og innflytelse, har riktig komposisjon, og har tilgang til oppdaterte og riktig informasjon fra revisor og ledelsen vil de ha et godt grunnlag for å oppnå høy effektivitet (DeZoort et al., 2002).

En utvikling som har påvirket revisjonsprofesjonen det siste tiåret er revisjonsstandardene. God revisjonsskikk er et grunnleggende prinsipp som revisor skal utføre ved utførelsen av revisjonen. Det fremgår av revisorloven §9-4 at revisor skal gjennomføre den lovfestede revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk. I avgjørelsen av hva som er god revisjonsskikk er det flere kilder som har betydning. Det kan for eksempel være de internasjonale standardene, tilhørende utfylling og veiledende forklaringer til ISA-ene, rettspraksis og uttalelser fra Finanstilsynet (NOU 2017: 15). De internasjonale standardene fastsettes av The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Det internasjonale revisjonsstandardene blir så oversatt av Revisorforeningen og fastsetter dem som revisjonsstandarder i Norge (NOU 2017: 15). Av dette kan vi se at bransjen revisjon er en av få bransjer som globalt har utviklet et felles sett av rammer for utøvelse og kvalitetsstandarder (Jensen, 2021), hvor det er et stort søkelys på harmonisering av rammeverk for revisjon der IAASB utvikler og oppdaterer revisjonsstandardene.

Oppsummering og konklusjon

Oppsummert ser vi at begrepet internasjonalisering i diskusjonen ovenfor blir uttrykt i både revisjonsprofesjonen, utdanningsløpet og masteroppgaven. I masterprogrammet regnskap og revisjon blir vi introdusert for internasjonale standarder og rammeverk, samt undervisning på engelsk. Dette vil være i trad med Regjeringen ønske om å styrke internasjonaliseringen av norsk utdanning (Regjeringen, 2008). Begrepet internasjonalisering blir også uttrykt i masteroppgavens tema da vesentlighetsvurderinger fremgår av de internasjonale standardene. Vesentlighetsvurderinger er et viktig aspekt innenfor revisjonsprofesjonen og er tydelig regulert av de internasjonale revisjonsstandardene. I tillegg ble tilleggsrapporten et lovfestet krav etter implementeringen av EUs revisjonsforordning.

Hvis en ser de nevnte trendene og utviklingene samlet, ser en hvordan internasjonalisering er relevant på flere nivåer. Internasjonalisering er relevant ved både utdanning og igjennom arbeidet til revisor. Ved å inkorporere internasjonalisering i utdanning, bruke de internasjonale revisjonsstandardene ved den lovfestede revisjonen ser en at revisjonsbransjen er i stand til å tilpasse seg og være i takt med internasjonale trender og utvikling (Jensen, 2021).

Litteraturliste

- DeZoort, F. T., Hermanson, D. R., Archambeault, D. S., & Reed, S. A. (2002). Audit Committee Effectiveness: A Synthesis of the Empirical Audit Committee Literature. *Journal of Accounting Literature*, 21(38–75)
- Jensen, L. A. (2021). *Hva gjør revisjonsbransjen unik? | Revisjon og Regnskap*. 7.
https://www.revregn.no/journal/2021/7/m-05/Hva_gjør_revisjonsbransjen_unik
- Kunnskapsdepartementet. (2009). En verden av muligheter—Internasjonal studentmobilitet høyere utdanning. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-7-20202021/id2779627/?ch=2>
- Myhre. (2004). IFAC - en premissgiver for norsk revisjon.
<https://www.revregn.no/journal/2004/4/revisjon-04-04-44>
- NOU 2017: 15. (2017). Revisorloven—Forslag om ny lov om revisjon og revisorer. Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/>
- Regjeringen. (2008). Internasjonalisering av utdanning. Stortinget.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-14-2008-2009-/id545749/?ch=1&q=>
- Revisorforeningen. (2021, januar 4). Ny revisorlov—Oversikt over de viktigste endringene.
<https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/ny-revisorlov---oversikt-over-de-viktigste-endringene/>

Lover, forskrifter og standarder

- Allmennaksjeloven. (1997). *Lov om allmennaksjeselskaper*. (LOV-1997-06-13-45).
Lovdata. <https://lovdata.no/pro/lov/1997-06-13-45>
- ISA 320 – *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*. 2010. Den norske Revisorforeningen.
- Revisorloven. (2021). *Lov om revisjon og revisorer*. (LOV-2020-11-20-128).
Lovdata. <https://lovdata.no/pro/lov/2020-11-20-128>