

Forståelse og praktisering av vesentlighetskonseptet i regnskap og revisjon

En undersøkelse rundt regnskapsfører og revisor sin forståelse og praktisering av vesentlighetskonseptet i relasjon til ny regnskapslov §1-10 og oppdatert god regnskapsføringssett

Ingvild Angelsen & Anders Hole

VEILEDERE

Anna Alon
Victoria Edgar

Universitetet i Agder, 2023

Handelshøyskolen i Agder
Institutt for Økonomi

Forord

Denne oppgaven markerer slutten på vår femårige mastergrad ved Universitetet i Agder. Oppgaven utgjør 30 studiepoeng og har blitt skrevet i løpet av et semester.

Temaet for masteroppgaven ble valgt ut ifra vår samlede interesse for regnskap og revisjon. Motivasjonen kommer av fagene vi har hatt på universitetet, deltidsjobbene vi har hatt og jobben vi skal til etter studiet. Erfaringen fra denne oppgaven vil være svært relevant i arbeidslivet som revisor. Interessen for problemstillingen kan også oppsummeres med dette sitatet fra ett av våre intervjuobjekter:

«Det er jo et ganske kult tema når vi snakker om det, faktisk. Fordi det omfavner jo mye. Det er jo liksom spørsmålet om hvorfor regnskap er viktig? Er regnskap vesentlig, egentlig?»

Vi har arbeidet jevnt med oppgaven siden starten av semesteret og startet tidlig med prosessene rundt anskaffelse av intervjudeltakere. En stor takk overrekkes våre to veiledere, Anna Alon og Victoria Edgar for tilbakemeldinger, diskusjoner og faglig input. Vi vil også takke alle regnskapsførere og revisorer som tok seg tid til å være med på intervju og spørreundersøkelse. En spesiell takk gis også til personen i Regnskap Norge som har bidratt med intervju, veiledende kommentarer og relevante kilder. Vi setter pris på alle som har bidratt til at oppgaven har vært en varierende og lærerik prosess.

Kristiansand, 1. Juni 2023

Ingvild Angelsen

Ingvild Angelsen

Kristiansand, 1. Juni 2023

Anders Hole

Anders Hole

Sammendrag

I 2021 ble det publisert en oppdatering av norsk regnskapslov, regnskapsloven §1-10, og fra 1.1.2023 ble ny god regnskapsføringsskikk gjeldende. Regnskapsloven (1998) §1-10 har dog ingen påvirkning på praksis da det kun er lovfesting av gjeldende regnskapsutførelse. Både ny lov og standard gjelder vesentlighetsbegrepet og viser til en økende interesse for konseptets betydning i regnskapsfeltet. Forskning på revisjonsfagfeltet er uttømmende, men på regnskapsfagfeltet er det manglende forskning på vesentlighet. Ettersom revisor har omfattende litteratur og gode retningslinjer, inkluderes de som et naturlig sammenlikningsgrunnlag. Dermed tar oppgaven følgende problemstilling:

Hva er forskjellen mellom hvordan regnskapsfører og revisor forstår og praktiserer vesentlighetsbegrepet?

Oppgaven bidrar med å operasjonalisere vesentlighet i regnskapsutøvelsen, ved å se på hvordan regnskapsfører og revisor tolker den nye loven og oppdatert standard. Oppgaven har både en kvalitativ og kvantitativ tilnærming til problemstillingen. Den kvalitative tilnærmingen tok form i semistrukturerte dybdeintervjuer med regnskapsførere og revisorer. Den kvantitative undersøkelsen tok form av en case-basert spørreundersøkelse. Ved å foreta kvantitativ undersøkelse i samspill med intervju, har vi dermed fått økt innsikt i problemstillingen.

Våre hovedfunn er at både regnskapsfører og revisor har en lik forståelse for begrepene og terminologien for vesentlighet og risikobasert tilnærming, hvor begge trekker frem samme vurderingspunkter. Derimot er regnskapsfører mindre strukturerte i sin anvendelse av begrepet, de er mer volatile i sin vurdering og anser mindre beløp som vesentlige. I tillegg trekkes det frem en kartleggelse av regnskapsførers praktisering av vesentlighet, med introduksjon av en tredelt operativ vesentlighetstilnærming. Her ser vi at regnskapsfører benytter vesentlighet for kost-nytte-vurderinger. Ved spørsmål om brukernytten av regnskapet er det manglende forståelse blant regnskapsførere og revisorer vedrørende overinkludering av noteinformasjon. Generelt ser vi dermed at regnskapsfører har svakere preg av struktur for vurdering og praktisering av vesentlighetskonseptet.

Nøkkelord: Vesentlighet, Risikobasert tilnærming, god regnskapsføringsskikk, Regnskap og Revisjon

Abstract

In 2021, an update to the Norwegian Accounting Act, regnskapsloven §1-10, was published, and from 1.1.2023 new god regnskapsføringsskikk became applicable. The legal requirements from the accounting act have no influence on practice as it is only a codification of current accountancy. However, both the new law and standard apply to the materiality concept and point to a growing interest in the concept's importance in the accounting field. Research in the auditing field is exhaustive, but in the accounting field there is a lack of literature on materiality. As auditing practice has comprehensive research and good guidelines, the auditor is included as a natural basis for comparison. Thus, the thesis takes the following problem statement:

What is the difference between how accountants and auditors practice and understand the concept of materiality?

The thesis helps to operationalize materiality in the practice of accounting, by looking at how accountants and auditors interpret and understand the new law and updated standard. The assignment has both a qualitative and quantitative approach to the problem. The qualitative approach took shape in semi-structured in-depth interviews with accountants and auditors. The quantitative survey took the form of a case-oriented survey. By carrying out a quantitative survey in conjunction with interviews, we have thus gained an increased insight into the issue.

Our main findings are that both auditors and accountants have a similar understanding of the terms and terminology for materiality and risk-based approach, where both highlight the same points of assessment. However, accountants are less structured in their application of the concept, they are more volatile in their assessment and consider smaller amounts to be material. In addition, a survey of accountants' practice of materiality is highlighted, with the introduction of three practical materiality-limits. Here we see that accountants use materiality for cost-benefit assessments. When asked about the quality of financial reports, there is shown a lack of understanding among accountants and auditors regarding over-inclusion of information. In general, we thus see that accountants have a weaker structure for the assessment and practice of the concept of materiality.

Key Words: Materiality, Risk-based Approach, “god regnskapsføringsskikk”, Accounting, Auditing

Innholdsfortegnelse

Kapittel 1: Innledning	1
1.1 Tema og formål.....	1
1.2 Oppgavens oppbygging	3
Kapittel 2: Bakgrunn for oppgaven	4
2.1 Forståelse av vesentlighet	4
2.1.1 Forståelse av vesentlighet i regnskap	5
2.1.2 Forståelse av vesentlighet i revisjon	8
2.2 Praktisering av vesentlighet	11
2.2.1 Praktisering av vesentlighet i regnskap	11
2.2.2 Praktisering av vesentlighet i revisjon	14
2.3 Vesentlighetsprinsippet og regnskapsloven §1-10	23
2.4 Ny god regnskapsføringsskikk og risikobasert tilnærming	25
Kapittel 3: Metode	27
3.1 Teoretisk tilnærming	27
3.1.1 Deduktiv og induktiv metode	27
3.1.2 Eksplorativt og deskriptivt	27
3.1.3 Kvalitativ metode.....	28
3.1.4. Kvantitativ metode.....	29
3.1.5 Metodetriangulering.....	29
3.2 Datainnsamling	30
3.2.1 Dybdeintervju	30
3.2.2 Spørreundersøkelse	31
3.3 Utvalgelse av datakilder.....	32
3.3.1 Kvalitativ utvalgelse av datakilder	32
3.3.2 Kvantitativ utvalgelse av datakilder	34
3.4 Gjennomføring av datainnsamling	35
3.4.1 Intervju	35
3.4.2. Spørreundersøkelse	35
3.5 Analytisk tilnærming til kvalitativ data	36
3.6 Analytisk tilnærming til kvantitativ data	37
3.6.1 Mann Whitney U test for differanse	37
3.6.2 Forskjell i Varians.....	37
3.6.3 Normalfordeling	39
3.6.4 Behandling av data.....	40
3. Reliabilitet og Validitet	40

3.7.1 Reliabilitet	40
3.7.2 Validitet	41
3.7.3 Etikk.....	42
Kapittel 4: Kvalitative funn.....	43
4.1 Vesentlighetsvurderinger	43
4.1.1 Fastsettelse av vesentlighetsgrenser	43
4.1.2 Noteinformasjon	47
4.2 Praktisering av vesentlighetsbegrepet.....	48
4.2.1 Risikobasert tilnærming	48
4.2.2 Regnskapsførers bruk av vesentlighet	51
4.2.3 Revisors bruk av vesentlighet	54
4.3 Regnskapsloven §1-10 og god regnskapsføringsskikk	55
4.3.1 Regnskapsloven §1-10.....	55
4.3.2 Ny god regnskapsføringsskikk	57
Kapittel 5: Kvantitative funn	60
5.1 Vesentlighetsgrense hos regnskapsfører og revisor	60
5.2 Valg av referanseverdi	61
5.3 Variasjon i vesentlighetsgrenser	62
Kapittel 6: Diskusjon og analyse.....	66
6.1 Forståelsen av vesentlighetsbegrepet.....	66
6.2 Praktisering av vesentlighetsbegrepet.....	69
6.3 Forskjell mellom forståelsen av nye standarder	76
Kapittel 7: Avslutning og konklusjon.....	78
7.1 Konklusjon.....	78
7.2 Begrensninger ved undersøkelsen	80
7.3 Forslag til videre forskning.....	82
Litteraturliste.....	83
Vedlegg 1: Intervjuguide for revisor	88
Vedlegg 2: Intervjuguide for regnskapsfører	89
Vedlegg 3: Caseoppgave	91
Vedlegg 4: Informasjonsskriv	93
Vedlegg 5: Demografi av kvantitativ undersøkelse.....	96
Vedlegg 6: Temaoversikt	98
Vedlegg 7: Refleksjonsnotat 1	99
Vedlegg 8: Refleksjonsnotat 2	104

Oversikt over figurer

<i>Figur 1: Oversikt over regelverk (Basert på Baksaas & Stenheim, 20202, s. 35)</i>	6
<i>Figur 2: Forholdet mellom regnskapets brukernytte og vesentlighetsgrensen</i>	13
<i>Figur 3: Forholdet mellom vesentlighet, risiko og revisjonsinnsats (Basert på Gulden, 2010, s.196)</i> .	16
<i>Figur 4: Eksempel på fastsettelse av vesentlighetsgrenser</i>	21
<i>Figur 5: Utvalgsfrekvens fordelt på yrkestittel og utvalgsguppe</i>	34
<i>Figur 6: Mann Whitney U Test av TVG</i>	60
<i>Figur 7: Levene's test om ekvivalent varians i relativ variasjon (CV)</i>	63
<i>Figur 8: Box-Plot over vesentlighetsgrenser hos RF og Revisor</i>	64
<i>Figur 9: Vesentlighet, risiko og mengde kvalitetskontroll (Basert på Gulden, 2010, s. 196)</i>	71
<i>Figur 10: Praktiserende vesentlighetsgrenser ved regnskapsføring</i>	73

Oversikt over tabeller

<i>Tabell 1: Referanseverdi og prosent i revisjonspraksis (Basert på Eilifsen & Messier, 2015).....</i>	<i>17</i>
<i>Tabell 2: Liste over respondenter</i>	<i>33</i>
<i>Tabell 3: Shapiro Wilk W test for normalfordeling</i>	<i>39</i>
<i>Tabell 4: Toveis tabulasjon over valg av referanseverdi og utvalgsgrupper.....</i>	<i>62</i>
<i>Tabell 5 Frekvenstabell for valg av AVG% og GUF%.....</i>	<i>65</i>

Kapittel 1: Innledning

I dette kapittelet vil oppgavens tema, formål, forskningsspørsmål og problemstilling bli presentert. I tillegg vil motivasjonen bak problemstillingen og oppgaven generelt omtales. Avslutningsvis vil oppgavens struktur gjennomgås.

1.1 Tema og formål

Temaet for oppgaven er hvordan regnskapsfører og revisor forstår og praktiserer vesentlighetskonseptet. Vi ønsker med dette å få innsikt i hvilke skjønsmessige vurderinger aktørene legger til grunn. I tillegg ønsker vi å få en forståelse for hvordan dette konseptet praktiseres i dag, slik at vesentlighet kan operasjonaliseres til regnskapsområdet. Regnskapsloven (1998) §1-10 om vesentlighet ble introdusert i 2021 og ny god regnskapsføringsskikk (2022) ble gjeldende fra 2023. Formålet med lovendringene var å kodifisere gjeldende praksis, samt å oppdatere de til å være relevante for den digitale omstillingen (Prop 66 LS, 2020, pkt. 5.2).

Vesentlighetsprinsippet er en grunnpilar for regnskapskvalitet og er et anerkjent begrep blant revisjons- og regnskapsbransjen (Baksaas & Stenheim, 2020; Holstrum & Messier, 1982). Som vi viser i *Kapittel 2: Bakgrunn for oppgaven* er det begrenset med litteratur på regnskapsområdet vedrørende vesentlighetskonseptet. Det samme gjelder forskning på begrepet risikobasert tilnærming, hvilket indirekte inkluderer vesentlighet. I tillegg er det klart ved *Kapittel 2: Bakgrunn for oppgaven* at revisor har en god litteratur å bygge på, hvilket gjør revisor til et godt sammenlikningsgrunnlag. For å besvare oppgavens problemstilling og forskningsspørsmål, er det gjennomført intervju og spørreundersøkelse. Dette ble gjort ved å intervju respondentene fra både regnskaps- og revisjonsbransjen, i tillegg til en informant fra Regnskap Norge. Motivasjonen bak problemstillingen er en generell interesse for vesentlighet som er opparbeidet i løpet av masterutdanningen i regnskap og revisjon. Det er også interessant å forske på områder under utvikling, hvor våre konklusjoner potensielt kan bidra i forskningsfeltet. Dermed er det interessant å undersøke følgende problemstilling:

Hva er forskjellen mellom hvordan regnskapsfører og revisor forstår og praktiserer vesentlighetsbegrepet?

Motivasjonen for å skrive om vesentlighetskonseptet, spesielt på regnskapssiden, kommer av at det er få retningslinjer og lite empiri. På den andre siden har revisor mer utdypende veiledninger på vesentlighet. Dette gjør det interessant å se på forskjellen mellom gruppens forståelse av begrepet. Dermed har vi følgende forskningsspørsmål:

Forskningsspørsmål 1: Hva er forskjellen mellom regnskapsfører og revisor sin forståelse av vesentlighetsbegrepet?

I den begrensede empirien er det lite kartlagt hvordan vesentlighet praktiseres av regnskapsfører. Det er enkelte internasjonale studier som operasjonaliserer konseptet (Vorhies, 2005; Gordeeva, 2005), men ved norske regnskapslover, skattelover og andre standarder er det interessant å se hvordan vesentlighet ser ut i praksis. I tillegg er introduksjonen av risikobasert tilnærming et nytt konsept i norsk regnskapslovgivning og litteratur. Dermed har vi også følgende forskningsspørsmål:

Forskningsspørsmål 2: Hvordan praktiserer regnskapsfører og revisor vesentlighetsbegrepet og risikobasert tilnærming i dag?

Bakgrunnen for oppgaven er introduksjonen av to nye regulatoriske krav til regnskapsfører ved introduksjon av regnskapsloven (1998) §1-10 og oppdatering av god regnskapsføringsskikk (2022). Introduksjonen av §1-10, som nevnt under *Kapittel 2: Bakgrunn for oppgaven*, skal ikke ha en reell endring på praksis. Dog viser lovkravene til en økt interesse for begrepet. Det er ikke forskning som har kartlagt hvordan regnskapsfører og revisor forstår disse to lovkravene direkte, dermed er det interessant å undersøke:

Forskningsspørsmål 3: Hvordan er forståelsen av regnskapsloven §1-10 og ny god regnskapsføringsskikk hos regnskapsfører og revisor?

1.2 Oppgavens oppbygging

Oppgaven består av syv kapitler med tilhørende vedlegg, for å besvare problemstillingen om regnskapsfører og revisor sin forståelse og praktisering av vesentlighet. Heretter blir oppgaven introdusert som del av *Kapittel 1*. Videre i *Kapittel 2* presenteres bakgrunnsinformasjon og teori om vesentlighet, for et tilstrekkelig rammeverk for resterende oppgave. I *Kapittel 3* introduseres den kvalitative og kvantitative metoden som benyttes for å samle inn og analysere dataen. Under *Kapittel 4* og *Kapittel 5* presenteres henholdsvis kvalitative og kvantitative funn, før de i *Kapittel 6* blir diskutert opp mot teori. Avslutningsvis vil alle ovennevnte funn og teorier slås sammen til en konsis konklusjon i *Kapittel 7*, hvor oppgavens begrensinger og forslag til videre forskning også blir presentert.

Kapittel 2: Bakgrunn for oppgaven

I dette kapitlet vil bakgrunnen og tidligere forskning på vesentlighetskonseptet presenteres. Oppgavens fokus er å undersøke forståelsen av begrepet vesentlighet hos regnskapsfører og revisor, og om denne er sammenfallende eller ikke. For å få et hensiktsmessig overblikk over litteraturen på vesentlighetstemaet vil delkapitlet ta for seg en tematisk oppbygging (Biggam, 2015, s. 113-115). Kapitlet struktureres etter forskningsspørsmålene introdusert under *Kapittel 1.1 Tema og formål*. Først vil litteratur og bakgrunn for vesentlighetsbegrepet i regnskap og revisjon introduseres. Deretter vil teori på hvordan begrepet praktiseres presenteres. Ettersom en del av interessen for problemstillingen skyldes introduksjon av nye lover og standarder vil disse bli introdusert mot slutten av kapitlet.

2.1 Forståelse av vesentlighet

Vesentlighetsbegrepet ved regnskap og revisjon beskrives med stor likhet. I regnskapsloven (1998, §1-10) defineres vesentlighet slik:

*«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»* [Egne uthevninger]

I likhet blir vesentlighet definert i revisjonsstandarden ISA 320 (2010, pkt. 2) slik:

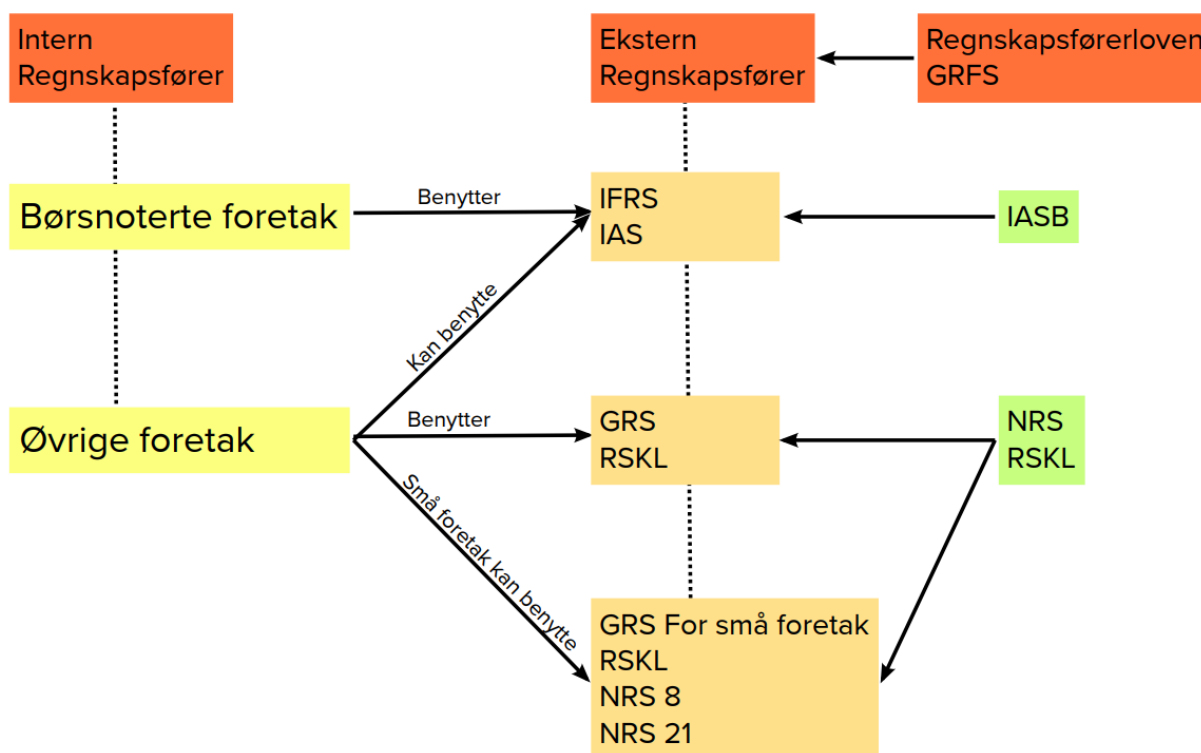
*«**Feilinformasjon**, herunder **utelatelser**, er å anse som vesentlige dersom de, enkeltvis eller samlet, **rimelig** kan forventes å **påvirke de økonomiske beslutningene** som **treffes av brukerne** på grunnlag av regnskapet»* [Egne uthevninger]

Begge fagfelts definisjon gjør det klart at vesentlighetskonseptet sees i lys av et brukerperspektiv. Brukerperspektivet viser at en beløpsstørrelse eller en opplysning er vesentlig hvis den kan påvirke brukeren til å ta en annen avgjørelse basert på regnskapet. Det gis ikke noen ytterligere retningslinjer for fastsettelse av et beløp, noe som legger til rette for profesjonelt skjønn hos både regnskapsfører og revisor. Som regel har regnskapsfører og revisor ikke full kjennskap til hvem regnskapsbrukerne er og hvilke ordinære beslutningssituasjoner de står ovenfor, hvilket gjør vurderingen vanskelig å bedømme (Gulden, 2015, s. 426-427). En god kjennskap til den rapporteringspliktiges økonomiske situasjon, interessentforhold og de

forskjellige aktørenes sensitivitet til enkelte eller samlede regnskapselementer er dermed essensielt i evalueringen. Ettersom begge definisjoner av vesentlighet inneholder de samme nøkkelordene, vil regnskapsfører og revisor teoretisk sett komme fram til et likt anslag for hva vesentlig feilinformasjon er for en bruker. Derimot er regnskapslovverkets definisjon nyere og inneholder færre underliggende retningslinjer, hvilket kan ha en effekt på hvordan begrepet tolkes. Dette utdypes under *2.2.1 Forståelse av vesentlighet i regnskap*. Videre i delkapittelet vil litteratur om vesentlighet i regnskap og revisjon utdypes ytterligere. Dette gjøres for å vise mengden litteratur på hvert fagområde og belyse relevante begreper.

2.1.1 Forståelse av vesentlighet i regnskap

Regnskapsutførelse har en lang historie og dype røtter i selskapsstyring, handel og rapportering (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 37-42). I Norge regulerer bokføringsloven (2004) og regnskapsloven (1998) rapporteringsplikten. For eksterne regnskapsførere, gjelder også regnskapsførerloven for å sikre kvalitet på salg av regnskapstjenester (regnskapsførerloven, 2022, §1-1). Regnskapsførerloven har også medfølgende standarder for god regnskapsføringsskikk, hvilket også kun gjelder eksterne regnskapsførere (*Figur 1*; god regnskapsføringsskikk, 2022). I tillegg er det enkelte selskaper som benytter internasjonale rapporteringsstandarder. Herunder vil børsnoterte selskaper være pålagt det internasjonale rammeverket IFRS (IFRS-forordningen, 2002, artikkel 4). Denne oppgaven vil derimot ikke ha fokus på internasjonale regnskapsstandarder. Rapporteringsrammeverket en regnskapsfører må forholde seg til oppsummeres i *Figur: 1*.



Figur 1: Oversikt over regelverk (Basert på Baksaas & Stenheim, 20202, s. 35)

Et gjennomgående problem ved å identifisere litteratur om vesentlighet i regnskapsområdet er at det er lite som direkte omhandler vesentlighet i regnskapsføringen. Dette kan ses ved at vesentlighet i regnskap sjeldent har artikler dedikert kun til dette fagfeltet. Artikler om vesentlighet i regnskap består i hovedsak av blandede undersøkelser (Holstrum & Messier, 1982; Edgeley, 2014; Bolt & Tregidga, 2022; Brennan & Gray, 2005; Haugnes, 2008). I tillegg er det vanskelig å skille om en artikkel omhandler revisjon eller regnskap da begrepene ofte brukes om hverandre (Gordeeva, 2011; Edgeley, 2014; Vorhies, 2005). Dog vil det likevel trekkes frem artikler for å belyse forskning på forståelse av vesentlighet ved regnskapsføring.

Edgeley (2014) skrev en historisk undersøkelse av vesentlighetskonseptets betydning for regnskapsrapportering og revisjon. I stedet for å se på vesentlighet som et begrep med en lineær utvikling, forklares konseptet ved episodiske endringer. En del av utfordringene knyttes til revisors over-revidering av regnskapet. Samtidig problematiserer forskningen også regnskapsførers risikovurderinger. Dermed viser forskningshistorikk at det finnes utfordringer hos både regnskapsfører og revisor. Vesentlighet ses på som et konsept ved god regnskapsskikk og moralitet for den som utarbeider og sjekker regnskapene, ettersom det skal gi en beskyttelse

til investorer og andre brukere av regnskapet. I tillegg, som et svar til historiske hendelser rundt regnskapsmanipulasjon, er vesentlighetskonseptet sentralt som en del av regnskapets formål å gi et rettviseende bilde av selskapets økonomiske situasjon. Herunder gir vesentlighet en retningslinje for hvilke informasjonen og beløper som vil være betydningsfulle og viktige for brukerne av regnskapet. Følgelig er vesentlighet et konsept som er sentralt for å sikre regnskapskvaliteten. I tillegg har det blitt sett på som en fleksibilitet for produsenten av regnskapet, slik at kritikk ikke kan bli rettet mot dem ved enhver feil. Artikkelen bidrar i forskningsfeltet ved å vise til hvordan vesentlighetsbegrepet er dynamisk og vanskelig å forstå (Edgeley, 2014). I tillegg bidrar den med å forklare vesentlighetsprinsippets rolle i dagens regnskapsrapportering.

I 2005 skrev Brennan & Grey et sammendrag over eksisterende litteratur om vesentlighet i regnskap og revisjon. Brennan & Grey (2005) omtaler hvordan man kan identifisere informasjon som er vesentlige for regnskapets brukere. I tillegg nevner de at kvantifisering av en vesentlighetsgrense kun er begynnelsen av analysen om vesentlighet, da det må sees i kontekst med ukvantifiserbare vurderingspunkter. De fleste studier Brennan & Grey (2005) ser på konkluderer med at en opplysning sin påvirkning på resultatet ofte er den mest sentrale vurderingen. Her nevnes det en 5 prosent regel i forhold til resultat før skatt, hvilket samsvarer med annen forskning på regnskapsfagfeltet (Vorhies, 2005; Gordeeva, 2011). Dog vises det til at det er varierende praksis rundt vesentlighetsvurderinger hos regnskapsførere ettersom vurderingene er varierende fra situasjon til situasjon.

Gordeeva (2011) skrev en artikkel om retningslinjer for vesentlighet i det internasjonale regnskapsrapporteringsrammeverket IFRS. Brennan & Grey (2005) sin artikkel blir reflektert av Gordeeva (2011) ved at forfatteren deler vurdering av vesentlighet ved regnskapsføring i kvantitative og kvalitative vurderinger. Ved de kvantitative vurderingene trekker forfatteren frem tommelfingerregler liknende de referansene brukt av revisjonsforetakene presentert av Eilifsen og Messier (2015). Dette gikk dermed ut på en prosentvis sats i relasjon med en referanseverdi, hvor resultat før skatt, inntekter, egenkapital eller totale eiendeler var sentrale utgangspunkter. Gordeeva (2011) sin framstilling av slike prosentsetninger er uvanlig gitt annen forskning på regnskapsfeltet, ettersom dette forskningsfeltet kun nevner 5 prosent regelen (Brennan & Grey, 2005; Vorhies, 2005). På den måten legger Gordeeva (2011) opp til en bredere vurderingsprosess mer liknende revisors utøvelse av vesentlighetsbegrepet. Forfatteren påpeker, i likhet med Vorhies (2005) og Brennan & Grey (2005), at regnskapsførers

kvantitative utgangspunkter ikke kan sees i isolasjon og må sammenstilles med kvalitative vurderinger. Forfatteren påpeker at dette er en skjønnsmessig vurdering regnskapsfører må ta avhengig av situasjonen den står i. Gordeeva (2011) viser også til manglende retningslinjer for vesentlighetsvurderinger hos regnskapsfører. Artikkelen bidrar i forskningsfeltet ved å identifisere manglende retningslinjer, samt ved å tilnærme vurderingsprosessen mer mot revisors fastsettelse.

Gordeeva (2011) sin uttalelse om manglende retningslinjer og vanskelighet rundt vurdering av vesentlighet kan ses i sammenheng med artikkelen til Bolt & Tregidga (2022). Artikkelen gikk ut på at det ble intervjuet en gruppe akademikere, revisorer, regnskapsprodusenter og standardsettere med erfaring rundt begrepet. Forfatterne var interessert i å undersøke hvordan personer forstår og tolker begrepet ved både finansiell og ikke-finansiell rapportering. Studien viser hvordan de fleste sine tolkninger i stor grad blir forklart ved en anekdotisk tilnærming, hvor historiefortelling i stor grad ble brukt til å få fram forståelsen. Studien bidrar til litteraturen med en økt innsikt i individers forståelse for vesentlighetsbegrepet, samt å vise til usikkerheten rundt slike vurderinger.

Utover de ovennevnte artiklene er det manglende norsk forskning på regnskapsfagfeltet på de skjønnsmessige kriteriene regnskapsfører tar ved vesentlighetsvurderinger. Det kan nevnes forskning om regnskapsførers forståelse av vesentlighetskonseptet, men dette var lite rettet mot regnskapsfører og ikke generaliserbar (Espeland & Sveinsvoll, 2019). Her ble det dog vist til at regnskapsfører generelt vurderer vesentlighet til å være lavere enn revisor. I forskningsfeltet er det artikler som omhandler tilleggsinformasjon i årsregnskapet (Kvifte & Hansen, 2014; Haugnes, 2008). Dog er det manglende forskning på de generelle skjønnsmessige vurderingene en regnskapsfører gjør. Ved svar på forskningsspørsmålene våre kan denne oppgaven dermed bidra til økt litteratur på regnskapsførers forståelse av vesentlighetskonseptet.

2.1.2 Forståelse av vesentlighet i revisjon

Revisjonens røtter i Norge kan spores til starten av 1900-tallet hvor revisor bisto selskapseiere med kontroll over ledelsen ved å gi en betryggende sikkerhet for et rettvise finansregnskap (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 22-23). Rollen har utviklet seg til at revisor er blitt samfunnets tillitsperson (revisorloven, 2020, §9-1). Herunder er revisors rolle ved attestasjon av informasjonsflyten mellom ledelsen og eierne av et selskap essensiell (Messier et al., 2006, s. 8). Revisors plikter reguleres av de internasjonale revisjonsstandardene og norsk revisorlov,

hvor hovedoppgaven for attestasjon utdypes av ISA 200 (2009, pkt. 11) og revisorlovens §9-4 (2020).

Vesentlighetskonseptet i revisjon er et velkjent og bredt anvendt begrep (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 129-149). Begrepet har to revisjonsstandarder, hvor anvendelse og tolking av begrepet blir ytterligere forklart (ISA 320, 2010; ISA 450, 2010). Vesentlighetskonseptet forklares ved forskjellige vesentlighetsgrenser, og hvordan de skal anvendes i fasene av en revisjon. Her tar begrepet på seg en brukerdefinisjon, der denne står sentralt i vurderingen om vesentlighetsgrenser.

Det brukerorienterte vesentlighetskonseptet ved revisjon gjør det viktig å vite hvem brukerne er. Vurderingen innebærer at enhver bruker tar forskjellige beslutninger på grunnlag av regnskapet, og at enkelte brukere dermed er mer sensitive for feilinformasjon enn andre (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 133-135). I henhold til revisjonsstandardens retningslinjer, legges det til grunn at enhver regnskapsbruker er en aktør med god forståelse av regnskapets utførelse (ISA 320, 2010, pkt. 4). Standarden inneholder en antakelse om at regnskapsbruker kjenner til selskapet, forstår at regnskapet er presentert og utarbeidet etter vesentlighetsgrenser og skjønner de iboende usikkerhetene ved estimater.

En av de mest sentrale regnskapsbrukerne i ethvert selskap er selskapseierne. Disse er en av de viktigste brukerne ettersom de bidrar med kapital. De må dermed ha tillitt til at ledelsen opererer på en fornuftig måte og at deres rapporter har riktig informasjon. Eierne av foretaket er spesielt viktige regnskapsbrukere i foretak der selskapets ledelse ikke har eierposisjoner (Reed et al., 2000; Jensen & Meckling, 1976). Dette begrunnes med at foretak med et skille mellom ledelsen og eierne er mer utsatt for agentrisikoer. Agentrisikoene oppstår ved at det er informasjonsasymmetri og interessekonflikter mellom personene som utarbeider regnskapet og de som tar investeringsbeslutninger (Messier et al. 2006, s. 69). På grunn av informasjonsasymmetrien er det derfor viktig for regnskapsprodusent og revisor å sørge for at den finansielle og ikke-finansielle informasjonen er uten vesentlige feil.

Regnskapsfører og revisor må også i stor grad hensynta kredittforetak under vurderingen av hvorvidt en feil er vesentlig (Gulden, 2015, s. 17 & 426). Reed et al. (2000) finner at bedrifter velger revisjonsforetak med høyere revisjonskvalitet når de har høyere andel gjeld i selskapet. Dette begrunner forfatterne med kontraktteorien om at avtaler med kreditorer blir mer effektive

når regnskapet er attestert. I likhet med eiere, investerer kreditorer penger i et foretak og forventer en avkastning i form av renter, men de står også med risiko til å miste kapitalen hvis foretaket går konkurs (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 135). Som et resultat vil banker ofte låne ut penger til selskapet basert på deres betalingsevne. I flere tilfeller vil kreditorer legge frem covenant-krav, hvilket pålegger bedriften å ha en viss profitabilitet, soliditet eller likviditet for å beholde lånet under de gjeldende betingelsene. En kreditor med slike krav til foretaket kan være mer sensitiv til feilinformasjon hvis enkelte eller samlede feil i regnskapet kan overskride låne-vilkåret (Dutta & Graham, 1998). Ettersom kreditorer er eksterne tredjeparter, vil feil i regnskapet gå ut over flere enn selskapet selv. Derfor settes vesentlighetsgrensen ordinært sett lavere hos kredittfinansierte virksomheter enn hos egenkapitalfinansierte foretak (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 135). Sett under ett skal kreditorer og lånevilkår bli hensyntatt under vesentlighetsvurderinger.

De ovennevnte regnskapsbrukerne er de mest sentrale å hensynta ved vesentlighetsvurdering, men det er også andre interessenter en revisor må vurdere (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 45). Disse kan eksempelvis inkludere myndighetene, ansatte og leverandører. Myndighetene kan ha interesse i å bruke regnskaper for å beregne skatt og generelt for å få oversikt over økonomien. Ansatte kan ha interesse i å se på regnskapene ettersom de har nytte i å vurdere selskapets evne til fortsatt drift. I tillegg vil leverandører være opptatt av et selskaps regnskap ettersom det gir dem grunnlag til å vurdere betalingsevnen til selskapet. Sett under ett er det klart at regnskapsfører og revisor skal hensynta flere regnskapsbrukere ved vurderinger rundt vesentlighet og grensen settes dermed annerledes fra situasjon til situasjon avhengig av brukerne og deres sensitiviteter (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 45).

Den ovennevnte revisjonsteorien er altomfattende og viser bred litteratur på forståelsen av brukervesentlighet. Teorien er større en det vi har presentert i dette kapittelet ettersom kun relevante artikler og bøker er hensyntatt. Det er gjennomgående vist en god sammenheng mellom hvordan regnskapsbruker anvender et regnskap og hvordan dette påvirker revisors valg av vesentlighetsgrenser.

2.2 Praktisering av vesentlighet

Under dette delkapittelet vil praktisering av vesentlighet i regnskap og revisjon introduseres. Herunder vil forskning og bakgrunn i hvordan konseptet anvendes bli vist til. Dette gjøres ved at forskning på regnskapsførers praktisering av vesentlighet først presenteres. Deretter vil forskning på revisors anvendelse introduseres.

2.2.1 Praktisering av vesentlighet i regnskap

I artikkelen til Vorhies (2005) påpekes vanskeligheten rundt vesentlighet i regnskapsrapportering ettersom det er en skjønnsbasert vurdering som varierer fra situasjon til situasjon. For å fastsette hva en vesentlig feil er, starter forfatteren med å påpeke en stadig brukt tommelfingerregel på 5 prosent av resultat før skatt. Slik retningslinje reflekterer også forskningen på revisjonsfagfeltet (Eilifsen & Messier, 2015) og annen forskning på regnskapsfagfeltet (Gordeeva, 2011; Brennan & Grey, 2005). Dog viser Vorhies (2005) til at det likevel må tas kvalitative vurderinger utover denne prosenten. Vorhies (2005) operasjonaliserer vesentlighetsprinsippet ved å trekke frem fire måter feilinformasjon i regnskapet kommer fram og hva regnskapsfører bør gjøre. Dette inkluderer korrigeringer av feil, kontrollsvakheter, skjønnsmessige vurderinger og misligheter. Av de ovennevnte operasjonaliseringene er det korrigering av feil og skjønnsmessige vurdering som er mest relevante for oppgaven. Dette skyldes at vi har lite fokus på kontrollrisiko og mislighetsrisiko.

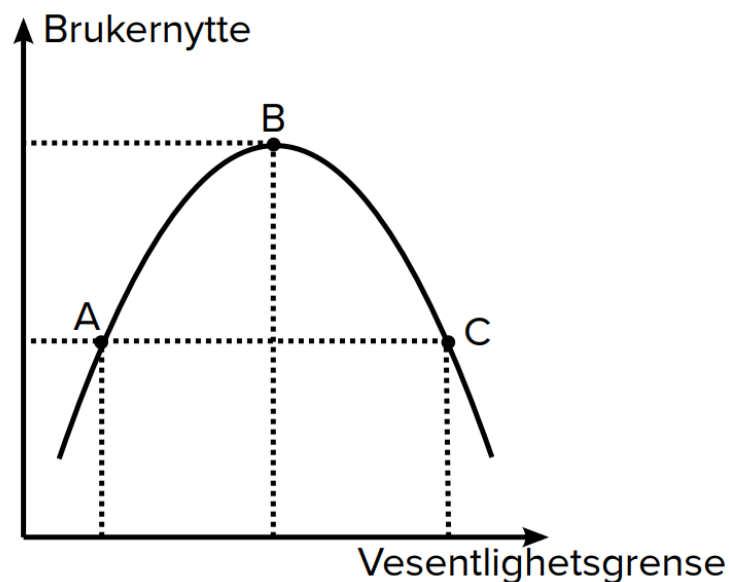
Ved feil eller manglende føringer er den vanligste konsekvensen å justere regnskapet med en gang. Derimot kan det hende at slike feil eller mangler oppdages på et tidspunkt som gjør det vanskelig å rapportere bilaget i korrekt periode. Da må den som utarbeider regnskapet gjøre en helhetlig vurdering om utelatelsen av slike føringer vil være vesentlig for regnskapet som en helhet.

Vesentlighet ved skjønnsmessige vurderinger er ikke reelt en feil fordi den gjelder usikkerheter ved estimater under regnskapsføringen. Hvis estimater er variable, vil det ikke telle som en feil eller mangel hvis estimatet anses rimelig gitt tilgjengelige verktøy, hva som er normalt i industrien og om uavhengig revisor har bekreftet den. Derimot viser forfatteren til usikkerhet rundt vurdering av estimater og hvordan denne kan medføre vesentlige feil.

Artikkelen fra Vorhies (2005) viser hvordan vesentlighetsvurderinger kan se ut i praksis. Den viser at løpende bokføring og regnskapsføring i utgangspunktet skal være korrekt, men at det som følge av menneskelig eller automatiserende innblanding kan være feil. Denne operasjonaliseringen reflekteres også av artikkelen til Brennan & Grey (2005), hvor det også ble nevnt vesentlighetskonseptets bruk ved korrigerende av feil. Handlinger rundt vesentlighet i regnskapet kan vurderes svært annerledes avhengig av om det gjelder korrigerende, kontrollfeil, estimater eller misligheter. Artikkelen bidrar med forståelsen av vesentlighetskonseptet ved at den operasjonaliserer hvor det kan benyttes og hvordan den kan vurderes i hver situasjon (Vorhies, 2005).

Operasjonaliseringen er ikke gjenopptatt i norsk regnskapslitteratur. Dette er med unntak av noen forfattere hvor vesentlighet blir kort omtalt i form av kost-nytte vurderinger (Schwencke et al., 2021, s. 140-141). I tillegg omtaler Haugnes (2008) de skjønsmessige vurderingene en regnskapsfører og revisor må ta ved utarbeidelse av tilleggsinformasjon til årsregnskapet. Forfatteren skriver om hvordan vurdering av vesentlighet tas med base i kvantitative vurderinger etterfulgt av en kvalitativ evaluering. Slik tilnærming reflekterer også internasjonal forskning (Brennan & Grey, 2005; Gordeeva, 2011). I likhet med internasjonal forskning viser også Haugnes (2008) vanskeligheten ved skjønsmessige vurderinger av vesentlighetskonseptet (Bolt & Tregidga, 2022; Gordeeva, 2011). Haugnes (2008) problematiserer også spørsmålet om overinkludering av informasjon i årsregnskapet. Overinkludering reflekteres også ved en senere artikkel av Kvifte & Hansen (2014) hvor regnskapsførere sin «disclosure overload» kritiseres. Det vises til at slik overinkludering kommer av at vesentlighetskonseptet gir et minimumskrav til regnskapsinformasjon, hvilket gjør at regnskapsførere ukritisk bruker standardmaler til utarbeidelse av årsregnskapet. Haugnes (2008) og Kvifte & Hansen (2014) bidrar til forskningsfeltet ved å omtale informasjonsmengden i et årsregnskap.

Vesentlighetskonseptet er et av prinsippene for god regnskapskvalitet og omhandler relevansen av et regnskap (Baksaas & Stenheim, 2020, s. 145-146). Hvis en opplysning eller størrelse har mulighet til å være relevant for brukeren, er trolig informasjonen vesentlig og bør inkluderes. Denne forståelsen ses også i sammenheng med inkludering av regnskapsloven §1-10 (1998). Hvis terskelen for vesentlighet settes for høyt, vil for lite informasjon bli inkludert og brukernytten går ned. Dette vises ved punkt C i *Figur: 2*. Regnskapet bør heller ikke inkludere for mye informasjon hvilket kan være et resultat av lav vesentlighetsgrense. For mye informasjon kan gjøre regnskapet uoversiktlig og gjør det vanskelig for brukeren å få et tydelig bilde over de relevante punktene i regnskapet (Kvifte & Hansen, 2014; Haugnes, 2008). En riktig bruk av vesentlighetsprinsippet skal gjøre at regnskapsbruker får all relevant informasjon den trenger for sine beslutninger.



Figur 2: Forholdet mellom regnskapets brukernytte og vesentlighetsgrensen

I likhet med revisjonsstandardene, fremlegger god regnskapsføringsskikk en implisitt risikomodell for vesentlige feil i regnskapet (god regnskapsføringsskikk, 2022, pkt. 9.3 & 10.3). Den oppdaterte standarden viser til en risikobasert tilnærming, hvilket går ut på å identifisere risikomomenter for regnskapselementer ved etterkontroll. God regnskapsføringsskikk (2022) gir like retningslinjer som revisjonsstandarden ISA 315 (2019, pkt. A7) ved at en regnskapsposts risiko er avhengig av uvanligheten og grad av kompleksitet. Som del av god regnskapsføringsskikk skal vesentlighetskonseptet også brukes ved vurdering av hvilke resultat- og balansekontanter som skal ha kvalitetssikrende kontroller knyttet til seg (Høylye et al., 2015, s. 323). Kvalitetssikring kan gjøres i form av test av dokumenter, avstemming, analyse

av regnskapets nøkkeltall og vurdering av uvanlig transaksjoner (God Regnskapsføringsskikk, 2022). Risikobasert tilnærming er sammenliknbart med revisjonsmodellen presentert i *Figur: 3* (Gulden, 2010, s. 196) og taler for en lik tilnærming som ved revisjon. Det er ingen tidligere forskning på hvordan regnskapsfører benytter slik tilnærming, hvilket gir et interessant utgangspunkt for denne oppgaven.

Oppsummert er det begrensede artikler på operasjonalisering av vesentlighetskonseptet. Denne forskingen består av enkelte artikler på bruk av vesentlighet (Vorhies, 2005; Brennan & Grey, 2005; Baksaas & Stenheim, 2020; Schwencke et al., 2021) og to norske artikler om presentasjon av et regnskap (Kvifte & Hansen, 2014; Haugnes, 2008). Det er derimot begrenset norsk forskning på vesentlighet ved kost-nytte vurderinger og risikobasert tilnærming. Denne oppgaven kan dermed bidra i forskningsfeltet ved å operasjonalisere bruk av vesentlighet i norsk regnskapspraksis i form av kost-nytte vurderinger.

2.2.2 *Praktisering av vesentlighet i revisjon*

En revisors overordnede mål er å få risikoen for vesentlig feilinformasjon ned til et betryggende, men ikke absolutt, nivå (ISA 200, 2009, pkt. 17). Denne risikoen for feilinformasjon kan også uttales som revisjonsrisikoen, hvilket blir forklart med revisjonsrisikomodellen (ISA 315, 2019, pkt. 2). En revisors risiko for vesentlig feil i regnskapet uttrykkes ved følgende formel (Messier et al., 2006, s. 80-88):

$$RR = IR * KR * OR$$

$$\text{Revisjonsrisiko} = \text{Iboende Risiko} * \text{Kontroll Risiko} * \text{Oppdagelsesrisiko}$$

Av de ovennevnte variablene, vil både IR og KR være en del av revisjonsklientens egen risiko for feilinformasjon. Ettersom IR og KR er et resultat av firmaet og dens omgivelser, vil ikke revisor kunne påvirke de variablene. Derimot er OR den variabelen revisor kan påvirke ettersom denne omfavner kvantiteten og kvaliteten av revisjonsbevis. For at revisor skal få RR ned til et betryggende nivå, må først IR og KR identifiseres. Deretter må revisor få OR ned til et nivå slik at produktet av de tre variablene går ned til et betryggende lavt nivå. For å vite hvor lav OR må være, er det praktisk å omformulere revisjonsrisikomodellen slik:

$$OR = \frac{RR}{IR * KR}$$

En revisors overordnede oppgave er å sørge for, med betryggende sikkerhet, at regnskapet er uten vesentlige feil (ISA 200, 2009, pkt. 11; revisorloven, 2020. §9-4). Følgelig skal revisor sette en vesentlighetsgrense ved revisjonen, hvor revisor undersøker om feil i regnskapet enkeltvis eller samlet er over denne grensen (Messier et al., 2006, s. 17). Denne totalvesentlighetsgrensen kalles også brukervesentlighet ettersom begrepet ses ut ifra et brukerperspektiv, jfr. ISA 320 (2010, pkt. 2). Derfor anses feil og mangler i et regnskap som vesentlige dersom bruker endrer sine beslutninger basert på denne mangelen i regnskapet. En vesentlighetsgrense settes for å balansere revisjonens relevans og effektivitet. Hvis vesentlighetsgrensen settes for høyt så vil revisors attestasjon ikke være nyttig da den ikke gir bruker sikkerhet for feil i regnskapet, og motsetningsvis vil en for lav vesentlighetsgrense kunne resultere i overdetaljert og ineffektiv revisjon.

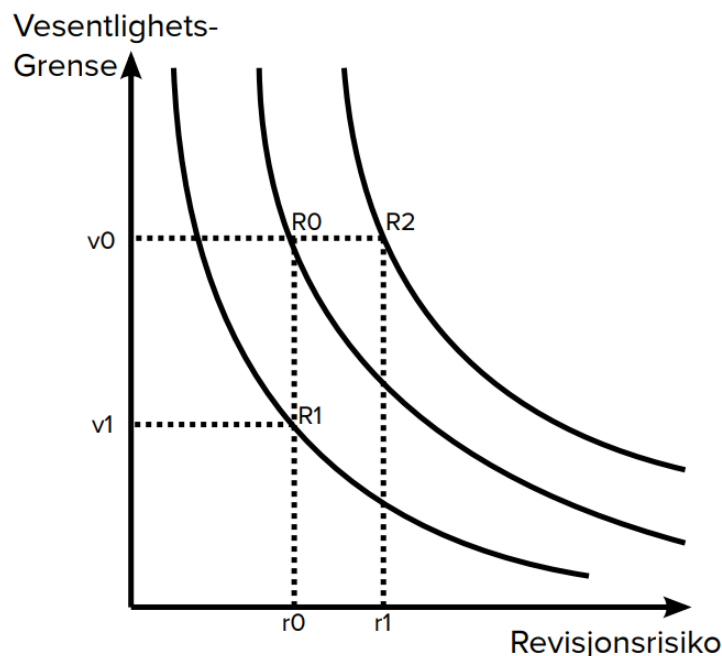
Selskapsledelsen presenterer regnskapet med en rekke påstander om regnskapets kvalitet. Det følger av ISA 315 pkt. A190 (2019) at regnskapets påstander er gyldighet, eksistens, rettighet/forpliktelse, fullstendighet, nøyaktighet, periodisering, presentasjon og klassifisering. Når revisor vurderer risikoen for feilinformasjon i selskapet, skal den gå ut på påstandsrisikoen ved hvert regnskapselement (ISA 315, 2019 pkt. 28). Hvis det foreligger risiko for feilinformasjon på en av påstandene, vil det bli kalt en relevant påstand (ISA 315, 2019, pkt. 12(h)). Det er aktuelt for revisor å ta en slik tilnærming, ettersom utpekt relevant påstand gir innsikt i hvordan revisor kan skaffe hensiktsmessig revisjonsbevis (ISA 500, 2009, pkt. 7).

Rekdal (2015) omtalte bruk av relevante påstander og motpostkontroll for en effektiv revisjon. Motpostkontroll er en type kontroll hvor en revisors test av en påstand, indirekte vil teste motposten^a til regnskapselementet. Tester man for eksempel salgssinntekt for undervurdering, vil en indirekte teste kundefordringer for samme påstand. I private selskaper er det ofte en risiko for at man undervurderer salgssinntekter for skattemessige årsaker, samt at kundefordringer blir overvurdert for kredittrelaterte årsaker (Gulden, 2010, s. 190-194). Ettersom den relevante påstanden for kundefordring ikke er undervurdering, kan det være tilstrekkelig å teste kundefordringer for samme påstand ved indirekte motpostkontroll. En aktiv tilnærming til risikovurdering for relevante påstander gjør dermed at revisor kan unnlate direkte kontroll av alle regnskapsposter og effektivisere revisjonen.

^a Motpost: Det doble bokholderis prinsipp gjør at transaksjoner ofte har en ordinær motpost transaksjonen blir ført mot. Fører man for eksempel et kjøp, vil den oftest ha motposten leverandørgjeld.

I tillegg til revisjonsrisiko, vil vesentlighetsgrensen påvirke bevismengden en revisor trenger for å gi betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlige feil. Formålet med vesentlighetsgrensen er at det gir mulighet for revisor å redusere omfanget av revisjonen, ettersom færre mengder feil vil anses som vesentlige når terskelen er lav (ISA 320, 2010, pkt. 6). Vesentlighetskonseptet brukes eksempelvis ved planleggingsfasen, hvor kontoer under arbeidsvesentlighetsgrense i flere tilfeller blir holdt utenfor revisors scope, ettersom de ofte ikke inneholder vesentlige feil (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 142). Ved høyere vesentlighetsgrenser, vil færre kontoer overstiger denne grensen og omfanget av revisjonen reduseres.

Revisjonsrisikomodellen og vesentlighets påvirkning på revisjonsomfanget kan oppsummeres i *Figur: 3*. I figuren er revisjonsomfanget representert ved hyperblene, hvor avstanden fra origo forklarer mengden nødvendig bevis (Gulden, 2010, s. 195-197). Illustrasjonen viser at en redusert vesentlighetsgrense vil redusere revisjonsomfanget ved å flytte fra R_0 til R_1 . I tillegg viser den at en økt revisjonsrisiko øker omfanget ved å flytte omfanget fra R_0 til R_2 . Modellen fanger dermed det teoretiske rammeverket for hvor mye revisjonsinnsats som kreves for å få risikoen for vesentlige feil ned til et betryggende nivå.



Figur 3: Forholdet mellom vesentlighet, risiko og revisjonsinnsats (Basert på Gulden, 2010, s.196)

Vesentlighetskonseptet i revisjon styres i hovedsak av revisjonsstandardene ISA 320 og 450. I 2010 erstattet ISA 320 og 450 en tidligere standard for vesentlighet, RS 320, og revisors plikter

i forbindelse med vesentlighet ble tydeliggjort (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 38-39). ISA 320 tar for seg fastsettelsen av vesentlighetsgrenser ved både planlegging og gjennomføring av revisjonen. ISA 450 omfatter derimot den avsluttende vurderingen av oppdaget feilinformasjon opp mot vesentlighetsgrensene. Selv om det er to forskjellige standarder, så er det naturlig nok stor sammenheng mellom standardene ettersom begge baserer seg på de samme vurderingskriteriene.

Under utarbeidelsen av en vesentlighetsgrense, skal revisor basere seg på en referanseverdi. Referanseverdi er det, eller de, regnskapstallene en revisor går ut ifra når vesentlighetsgrensen fastsettes. De vanligste verdiene revisor bruker til referanse er eiendeler, inntekt, profitt før skatt og egenkapital (Messier et al., 2006, s. 111; ISA 320, 2010, pkt. A4 & A5). Valg av referanseverdi skal basere seg på hvilken verdi revisor vurderer som relevant for regnskapsbruker. Denne vurderingen går på profesjonelt skjønn og kan eksempelvis vurderes ut ifra de gjeldende elementene i regnskapet, poster brukerne tenderer å hensynta, hvordan bedriften er finansiert og hvorvidt referanseverdiene er volatile. Eksempelvis kan en revisor vurdere at totale eiendeler er en hensiktsmessig referanseverdi ved kreditffinansierte selskaper ettersom kreditor baserer sine beslutninger på de eiendeler den kan ta sikring i. Hvis en referanseverdi får plutselige svingninger et år, vil det være hensiktsmessig å foreta en normalisering, slik at referanseverdien tilsier det beløpet den normalt er (ISA 320, 2010, pkt. A6). Etter undersøkelsen av Eilifsen & Messier (2015), var følgende referanseverdier med tilhørende proSENTsatsler mest benyttet:

Referanseverdi	ProSENT
Profitt før skatt	5 – 10%
Totale eiendeler	0,25 – 2%
Inntekt	0,5 – 5%
Egenkapital	3 – 5%

Tabell 1: Referanseverdi og prosent i revisjonspraksis (Basert på Eilifsen & Messier, 2015)

Under en revisjon håndterer revisor flere vesentlighetsgrenser utover totalvesentlighetsgrensen. Dette innebærer arbeidsvesentlighetsgrensen, grense for klart uvesentlige feil og særskilte vesentlighetsgrenser. Arbeidsvesentlighetsgrensen settes lavere enn den totale vesentlighetsgrensen. Formålet med arbeidsvesentlighetsgrensen er å være en sikkerhetsventil ved å ta høyde for risikoen om at aggregert uoppdaget og ukorrigerte feil kan overstige

totalvesentlighetsgrensen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 141-145). Under planlegging brukes arbeidsvesentlighetsgrensen aktivt for å redusere omfanget av revisjonen (Jorstad & Haaland, 2014). Denne grensen brukes ettersom totalvesentlighetsgrensen ikke tar hensyn til at summen av feil i ureviderte regnskapselementer kan overstige brukervesentligheten (ISA 320, 2010, pkt. A13).

Arbeidsvesentlighetsgrensen brukes under gjennomføringsfasen og avslutningsfasen (Bjørnstad & Eriksen, 2019). Her benyttes den for å etablere grensen for tolererbare feil og fastsette utvalgsstørrelse ved stikkprøver (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 144; ISA 530, 2009, pkt. A3). Det er viktig å benytte denne grensen ettersom det alltid er en statistisk usikkerhet ved utvalg. Under avsluttende revisjon vil summen av ukorrigerte feil bli vurdert opp mot arbeidsvesentlighetsgrensen. Dette gjøres for å sikre at uoppdagede feil ved utvalgs- og ikke-utvalgsrisikoer^b ikke overstiger den totale vesentlighetsgrensen (ISA 530, 2009, pkt. A1). Totalt sett brukes arbeidsvesentlighetsgrensen aktivt gjennom hele revisjonen for å sikre at summen av ukorrigert og uoppdagede feil ikke overstiger totalvesentlighetsgrensen.

En annen vesentlighetsgrense i revisjon er grensen for ubetydelige feil. Denne grensen settes til et lavere nivå enn de øvrige vesentlighetsgrensene og tar for seg feil som er klart trivielle for regnskapet (ISA 450, 2010, pkt. 5 & A2). Ved slutten av revisjonen, når revisor akkumulerer alle feil den har funnet, vil den ikke behøve å akkumulere beløp under grensen for ubetydelige feil. For informasjon som ikke kan uttrykkes som beløp, vil grensen gjelde opplysninger som er klart uviktig for enhver regnskapsbruker. Slike feil inkluderes ikke under akkumulering ettersom det ikke er vesentlig uavhengig om de blir vurdert individuelt eller samlet. Under undersøkelse av revisjonsforetaks praksis av grensen, fant Eilifsen & Messier (2015) at foretakene ordinært setter grensen mellom tre og fem prosent av totalvesentlighetsgrensen, uten stor variasjon mellom foretakene.

I tillegg til de ovennevnte vesentlighetsgrensene, kan det settes én eller flere særskilte vesentlighetsgrenser. En særskilt grense settes i de omstendigheter der brukere sine sensitiviteter til regnskapselementer er på et nivå høyere enn for andre situasjoner (ISA 320, pkt. 10 & A11-12; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 149). Grensen kan gå på spesifikke transaksjoner, kontoklasser eller tilleggsopplysninger av særskilt betydning, eller

^b Ikke-utvalgsrisiko: Risiko for uoppdagede feil utover utvalgsrisiko, eksempelvis uegnede revisjonshandlinger, feiltolkning av bevis og manglende evne til å oppdage feil og avvik (ISA 530, 2009, pkt. 5(d) & A1)

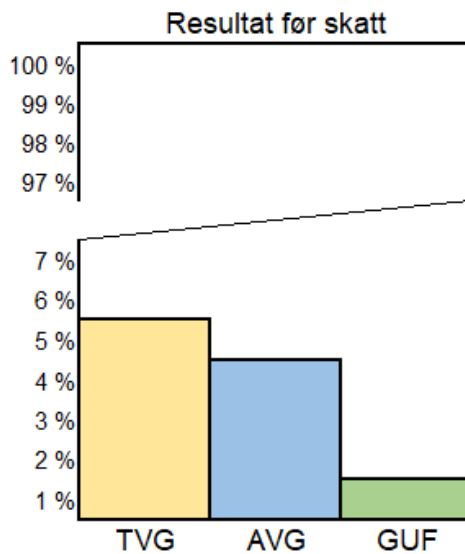
omstendigheter hvor brukerne er mer sensitive. Det mest ordinære eksempelet på en særskilt vesentlighetsgrense er grensen for skatteattestasjon. For denne uttalelsen gjelder en lavere grense for feil enn for revisjonen ellers, ettersom skattemyndighetene er mer sensitive til feilinformasjon (SA 3801, pkt. 18, 2007). Ved en slik særskilt vesentlighetsgrense, er det mulig for revisor å konkludere med en normalberetning for revisjonen, men fortsatt unnlate å attestere for næringsoppgaven. Ved implementering av en særskilt vesentlighetsgrense, vil derfor alle regnskapsbrukeres behov bli dekket, samtidig som det gir rom for en måleffektiv revisjon.

Ved litteraturen i revisjonsfagfeltet er det to artikler som er klart innflytelsesrike for vesentlighetskonseptet, skrevet av Messier & Holstrum (1982) og Messier et al. (2005). Messier og Holstrum (1982) utførte en litteraturgjennomgang hvor all forskning på vesentlighetskonseptet ble samlet. I artikkelen ble vesentlighetsbegrepet som et brukerorientert begrep introdusert og diskutert. Her trakk de frem relevante steg for vurdering av hva en vesentlig regnskapsinformasjon er: hvilken type informasjon det er snakk om, relativ effekt på resultat og total inntekt og grenser hos forskjellige aktører. Denne artikkelen problematiserte manglende forståelse for hvordan kreditorer og investorer brukte regnskapet for sine økonomiske beslutninger. Et hull i litteraturen til og med 1982 var forskjellen mellom vesentlighetsnivåene på tvers av industrier og ved spørsmålet om et selskap er offentlig eller privat. Generelt fant de store forskjeller mellom vesentlighet hos brukere, produsenter og revisorer. Forfatterne konkluderte med at det er begrenset forskning for å sette gode rammeverk for hvordan revisorer bør legge opp vesentlighetsgrenser.

Som en direkte etterfølger av artikkelen fra 1982, samt en inkludering av revisjonsrisikomodellen i revisjonsstandardene, publiserte Messier et al. (2005) en oppfølgingsartikkel på temaet. Artikkelen er en oppsummering av revisjonslitteraturen og viser til en vid variasjon av forskning rundt vesentlighet. Denne hadde som hensikt å følge opp hullene fra artikkelen i 1982 samt foreslå videre forskning til litteraturområdet. Forfatterne finner at det fortsatt er variasjoner i hvordan en fastsetter totalvesentlighetsgrensen og hvilke referanseverdier som brukes. Dog finner de at majoriteten bruker referanseverdiene profit, eiendeler, egenkapital eller salgsinntekter. I fastsettelse av arbeidsvesentlighetsgrense fant de også variasjoner, hvor noen tok utgangspunkt i 50 prosent av totalvesentlighetsgrensen, mens andre ikke fastsatte en arbeidsvesentlighetsgrense i det hele tatt. I tillegg fant de ulikheter i hvordan oppdagede feil evalueres opp mot vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett. Forfatterne fant én artikkel mellom 1982 og 2005 om vesentlighetsvurderinger ved

kontrollsvakheter, hvor det ble konkludert med varierende vurderingskriterier. Variasjon i utøvelsen av vesentlighet gjør at forfatterne la fram forslag til en økt standardisering av vesentlighet. Til tross for volatiliteten, kommer forfatterne fram til konklusjonen om at bruk av vesentlighet i revisjonsutøvelsen er styrkende for revisjonskvaliteten. Denne sammenhengen mellom vesentlighet, risiko og arbeidsmengde er et gjennomgående konsept for revisjonsutøvelsen og er sentral for vår oppgave.

I 2015 utvidet Eilifsen og Messier forskningsfeltet ved å se på de største revisjonsforetakene sine interne retningslinjer for fastsettelse av vesentlighet. Dette ble gjort ved å intervju 8 store revisjonsforetak, kodifisere deres interne retningslinjer og ved å be foretakene kontrollere at estimatene til Eilifsen og Messier er riktig. Ved å gjøre dette fikk Eilifsen og Messier lagd et konsist sammendrag av hvordan rammer for vesentlighetsgrenser i revisjon settes i praksis, og hvilke referanseverdier som ble mest anvendt. Forfatterne kom fram til en relativ konsis bruk av referanseverdier på tvers av de åtte selskapene, hvor resultat før skatt, egenkapital, salgsinntekter og totalkapital var blant de absolutt mest brukte. Basert på referanseverdiene var det forskjellige intervaller, hvor alle selskaper eksempelvis havnet innenfor en ramme på 5-10 prosent av resultat før skatt. De fleste revisjonsforetak satt arbeidsvesentlighetsgrensen til 50-75 prosent av totalvesentlighetsgrensen, med unntak av et selskap med intervall på 70 til 90 prosent. For grensen ved klart uvesentlige feil ble den som regel satt til 3 til 5 prosent av totalvesentlighetsgrensen. Forholdet mellom de forskjellige vesentlighetsgrensene kan eksemplifiseres ved *Figur: 4*. Forfatterne viste med dette at det er en konsis fastsettelse av vesentlighetsgrenser på tvers av selskapene, med rom for skjønnsmessige vurderinger ved bruk av intervaller.



Figur 4: Eksempel på fastsettelse av vesentlighetsgrenser

I Norsk kontekst er det også litteratur om vesentlighetskonseptet i revisjon. Med bakgrunn av de nye ISA-ene (ISA 320, 2010; ISA 450, 2010) ble det publisert en artikkel av Andersen & Eilifsen (2010). Artikkelen trekker frem tolkningen av vesentlighet som fremkommer av standardene samt rammeverket rundt hvordan det skal fastsettes. Ved vesentlighetsvurderingene trekker forfatterne frem brukerperspektivet ved fastsettelse av totalvesentlighet. Her vises det til skjønsmessige vurderinger for fastsettelse av referanseverdier og prosenter som hjelpemiddel. Referanseverdiene som nevnes er resultat før skatt og inntekter, ettersom de ofte er viktige for brukerne av et regnskap. De viser også til retningslinjene om fastsettelse av en arbeidsvesentlighetsgrense. Denne grensen er også en veiledning for valg av hvilke transaksjonsklasser eller kontosaldoer som skal revideres. En annen faktor som påvirker hvilke regnskapslinjer som skal revideres er risiko. Andersen & Eilifsen (2010) påpeker at hvis det er tilfeller hvor det er særskilt risiko skal regnskapslinjen revideres selv om den er lavere enn arbeidsvesentligheten. Videre må revisor vurdere feilinformasjonen og om denne er vesentlig. Feilinformasjon kan både være vesentlig alene eller samlet. Det skal kommuniseres med ledelsen via en skriftlig uttalelse angående feilinformasjonen som er funnet og ikke rettet. Forfatterne lager dermed med denne artikkelen et overblikk om vesentlighetsbegrepet og dens intensjoner for revisors arbeid.

I tillegg til den ovennevnte artikkelen, omtalte Jorstad & Haaland (2014) bruk av vesentlighetsgrenser med bakgrunn i de nye vesentlighetsstandardene (ISA 320, 2010; ISA 450, 2010). Til tross for retningslinjene som trekkes frem av Andersen og Eilifsen (2010), viser Jorstad & Haaland (2014) at det er en blandet forståelse blant revisorer rundt begrepet arbeidsvesentlighet. Fenomenene som omtales diskuteres i lys av dybdeintervjuer foretatt hos revisorer ved revisjonsforetak. Forskerne presiserer at bruk av referanser for fastsettelse av totalvesentlighetsgrensen er i samsvar med tidligere forskning og standarder. Herunder vises det til at referansene i hovedsak er resultat før skatt, inntekter, eiendeler og egenkapital. Videre benyttes totalvesentlighetsgrensen som referanseverdi for å sette arbeidsvesentlighetsgrensen. For å fastsette denne grensen benyttes en prosentsats som ligger mellom 50 – 90 prosent. Denne praksisen er i samsvar med internasjonal forskning (Eilifsen & Messier, 2015). Ettersom artikkelen av Jorstad & Haaland (2014) ble lagd i den nærmeste tiden etter introduksjon av ISA 320 og 450 pekes det på en usikkerhet rundt begrepet arbeidsvesentlighet blant revisorene. Artikkelen bidro i forskningsfeltet ved å kartlegge hvor det var usikkerhet ved begrepet, samt ved å eksemplifisere variasjon ved introduksjon av nye lover og standarder.

Som en naturlig etterfølger av Jorstad og Haaland (2014) sine funn om usikkerhet rundt arbeidsvesentlighetsgrense, tok Bjørnstad og Eriksen (2019) opp temaet. De utforsket begrepet ytterligere og viste hvor usikkerheten forelå. Herunder viste de til at større revisjonsselskaper med bruk av statistiske verktøy hadde nytte i bruken av begrepet og dermed hadde bedre forståelse for den. I motsetning viser de da at mindre revisjonsforetak med lite bruk av slike verktøy ser mindre nytte av dette begrepet og at det dermed er blandet forståelse for den. Under ett bidrar Bjørnstad og Eriksen (2019) til forskningsfeltet ved å vise hvor usikkerheten foreligger ved arbeidsvesentlighetsgrensen i revisjonsutøvelsen.

Oppsummert viser revisjonslitteraturen en historisk framgang i hvordan vesentlighetsbegrepet forstås og praktiseres. Det er uttømmende litteratur som metodisk forklarer bruk av vesentlighetsbegrepet i revisjonspraksis (Andersen & Eilifsen, 2010; Eilifsen & Messier, 2015; Gulden, 2010; Holstrum & Messier, 1982; Messier et al., 2005; Rekdal, 2015; Stenvold & Degerstrøm, 2020). Dette ses med en historisk stor usikkerhet ved litteraturgjennomgang fra Holstrum & Messier i 1982, fram til en mer konsis bruk og forståelse i 2015 ved artikkelen fra Messier & Eilifsen. Denne sammenhengen kan også ses i likhet med Edgeley (2014) sin historiske blendete undersøkelse om vesentlighet i regnskap og revisjon. I tillegg er norsk forskning på temaet sammenfattende med de ovennevnte artiklene ved at det totalt sett vises til

god forståelse for totalvesentlighet (Andersen & Eilifsen, 2010; Jorstad & Haaland, 2014), med delvis unntak ved arbeidsvesentlighetsbegrepet (Jorstad & Haaland, 2014; Bjørnstad & Eriksen, 2019). Vesentlighet ved praktisk og teoretisk revisjon er dermed godt kartlagt.

2.3 Vesentlighetsprinsippet og regnskapsloven §1-10

I 2020 publiserte finansdepartementet en proposisjon om lovendring i regnskapsloven som omhandlet vesentlighetskonseptet (Prop. 66 LS, 2020). Under lovforslaget fikk vesentlighet for første gang i norsk regnskapslovgivning en definisjon. I tillegg medbrakte lovforslaget en generell veiledning om at det totale regnskapet og dets elementer skal presenteres etter prinsippet om å ikke ha vesentlige feil eller mangler. Lovendringen ble vedtatt den 30.04.2021 og regnskapslovens §1-10 (1998) ble skrevet slik:

«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»

Ifølge finanstilsynets proposisjon, er bakgrunnen for inkludering av vesentlighetskonseptet å fylle definisjonsgapet (Prop. 66 LS, 2020, pkt. 3.3.3). Ordet vesentlighet er brukt i enkelte deler av regnskapsloven og NRS-er. For eksempel har vesentlighetsbegrepet i enkelte sammenhenger blitt brukt angående noteopplysninger (regnskapsloven, 1998, kapittel 7), hvor det i flere paragrafer vises til at vesentlige hendelser, risikoer eller størrelser skal opplyses om. I NRS-ene brukes vesentlighetsbegrepet eksempelvis ved korrigerende av feil, hvor vesentlige feil og prinsippendringer føres mot egenkapital, mens uvesentlige beløp går direkte til resultat (NRS 5, 2022, s. 2-3). Denne bruken av vesentlighetsbegrepet i regnskapslovgivningen er uten en eksplisitt definisjon. Som et resultat, kan regnskapsloven §1-10 bidra med å fylle gapet i loven og øke klarheten rundt begrepets betydning (Prop. 66 LS, 2020, pkt. 3.3.3).

Lovendringen ble introdusert for å gjennomføre Europaparlaments- og Rådsdirektiv sitt regnskapsdirektiv (2013/34/EU, 2013). Her viste artikkel 2, pkt. 16 og artikkel 6, pkt. 1(j) til et overordnet vesentlighetsprinsipp ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Det kan argumenteres at direktivet allerede var innforstått som en del av god regnskapsskikk og dermed et allerede gjeldende krav til regnskapsfører før regnskapsloven §1-10 (1998) ble introdusert. På den andre

siden foreslår derimot Stenheim, programkoordinator ved Næringsmaster i Regnskap og Revisjon ved Universitetet i Sørøst Norge, at en eksplisitt regnskapslov kan øke regnskapsførers bevissthet rundt begrepet ved utarbeidelsen av regnskapet (personlig kommunikasjon, 25.01.2023). Dog, ettersom vesentlighet har vært en del av tidligere regnskapsføringskikk, antydes det av Steinheim og flere forskere at inkluderingen av regnskapslovens §1-10 kun er en presisering (Stenheim & Breili, 2022, s. 49-50; Handeland et al., 2022, pkt. 83). Følgelig mener forskerne at lovendringen ikke vil ha en reell endring i den praktiske bruken av vesentlighet. Under *Kapittel 2* ble det nevnt manglende empiri på regnskapsføreres forståelse og praktisering av vesentlighetskonseptet. Med bakgrunn av den økte interessen for vesentlighetsbegrepet er det dermed interessant å undersøke hvordan regnskapsførere tolker og praktiserer begrepet i sin regnskapsføring.

Stenheim & Breili (2022) skrev en artikkel om introduksjon av blant annet regnskapsloven §1-10. Herunder nevnes det at regnskapslovens intensjon var å fullføre et EØS-direktiv for harmonisering av forskjellige regnskapsrapporteringsrammeverk. Forfatterne drøfter hva betydningen av inkludering av regnskapsloven § 1-10 vil ha å si fremover. Før regnskapsloven definerte vesentlighet har dette vært ulovfestet praksis. Dermed mener Stenheim & Breili (2022) at det reelt sett ikke vil ha en påvirkning på regnskapspraksis, eller sluttproduktet av regnskapsføringen. Det er ikke fastsatt noen veiledning for å vedta en grense for vesentlig informasjon og denne grensen settes basert på skjønn.

Totalt sett er det lite litteratur om den nye standarden. Det er meget begrenset med artikler på temaet og hvordan regnskapsførere og revisorer tolker paragrafen. Dette er med unntak av enkelte regnskapsførere med uttalelser om at lovendringen ikke har en reell endring i praksis (Stenheim & Breili, 2022; Stenheim, T., Personlig Kommunikasjon 25.01.2023). Under ett vil en se at lovendringen i teorien kun er en kodifisering i henhold til EU-direktiver.

2.4 Ny god regnskapsføringsskikk og risikobasert tilnærming

I tillegg til ny paragraf i regnskapsloven, ble god regnskapsføringsskikk oppdatert 01.01.2023. Som vist ved *Figur: 1*, gjelder god regnskapsføringsskikk eksterne regnskapsførere og er en standard skrevet av Regnskap Norge, Økonomiforbundet og Den Norske Revisorforeningen (god regnskapsføringsskikk, 2022). Standarden er relevant for denne oppgaven ettersom den omhandler vesentlighetsbegrepet ved bruk av prinsippet om risikobasert tilnærming. Risikobasert tilnærming er et resultat av to faktorer; risiko for feilinformasjon og vesentlighet ved eventuelle feil.

Den nye standarden for god regnskapsføringsskikk ble introdusert for å reflektere en moderniserende regnskapsførerbransje og en mer digital regnskapsføring (Opsahl, 2023). Risikobasert tilnærming er en naturlig del da det gir mer rom for regnskapsførere å automatisere og forenkle prosesser. Deretter kan regnskapsfører vurdere hvor det foreligger risiko for vesentlig feilinformasjon og legge inn ekstra kvalitetskontroll der det er størst risiko for feil. Omformuleringen av god regnskapsføringsskikk (2022) er synlig i delkapitler 9.2 og 9.3. Delkapittel 9.2 omhandler vurdering av dokumentasjon og bokføring, hvor det omtales at regnskapsfører i etterkant tar en risikobasert tilnærming til regnskapet. Dette gjøres for å sikre at bokføring er korrekt og at det foreligger tilstrekkelig dokumentasjon. Vurdering utføres ved å eksempelvis ta stikkprøver og sjekke dokumentasjon, kontering, periodisering og andre bokføringskrav. Her vises det til at større og komplekse transaksjoner kan kreve ytterligere handlinger fra regnskapsførers side.

Delkapittel 9.3 i god regnskapsføringsskikk omhandler kvalitetssikring av rapporteringsgrunnlaget i regnskapet (god regnskapsføringsskikk, 2022). Her skal også regnskapsfører ta en risikobasert tilnærming ved å foreta flere kvalitetssikrende handlinger på mer vesentlige og risikofylte regnskapsposter. Kvalitetssikrende handlinger er blant annet å påse automatiske prosesser, avstemme poster mot underliggende dokumentasjon, rimelighetsvurdering ved nøkkeltallsanalyse og vurdering av uvanlige transaksjoner. Bruk av begrepet risikobasert tilnærming inkluderer ikke ytterligere retningslinjer på hva en vesentlig feil er, hvilket gjør det interessant å forstå regnskapsførers tolkning av begrepet. Bruk av vesentlighet i god regnskapsføringsskikk skiller seg fra løpende bokføring hvor den risikobaserte tilnærmingen omtales ved etterskuddsviskontroll av bokførte transaksjoner.

Etter vesentlighetsprinsippet og risikobasert tilnærming ble inkludert i regnskapslovgivningen er det klart at det er en økt interesse rundt regnskapsførers bruk av begrepene. I tillegg er det interessant å sammenlikne regnskapsførers tanker opp mot revisor som allerede har en utdypende praksis og teoretisk bakgrunn på temaet. Etersom oppdatert standard er ny per 1.1.2023, er det begrenset med litteratur knyttet til denne. På bakgrunn av manglende tidligere forskning anser vi oppgavens problemstilling som svært relevant, da praktiseringen av risikobasert tilnærming kan vise forskjell mellom hvordan ekstern regnskapsfører og revisor forstår og praktiserer vesentlighet.

Kapittel 3: Metode

I metodekapittelet vil den vitenskapelige metoden oppgaven baserer seg på presenteres. Bakgrunnen for valg av metode er basert på oppgavens problemstilling og tilhørende forskningsspørsmål. Hensikten er å belyse regnskapsfører og revisor sin forståelse og praktisering av vesentlighet. Kapittelet vil presentere metoden for datainnsamling og analyse av innsamlet data. Metodekapittelet avsluttes med å diskutere oppgavens reliabilitet og validitet.

3.1 Teoretisk tilnærming

Utgangspunktet for oppgaven er å se på forståelsen av vesentlighet i sammenheng med ny god regnskapsføringsskikk (2022) og endringen i regnskapsloven som fant sted i 2021. Oppgaven vil ta for seg vesentlighetsbegrepet sett i lys av både eksternt regnskapsfører og revisor. Valg av forskningsdesign er tatt med bakgrunn i problemstillingen samt hvilke typer data som er nødvendig for å besvare den. Videre vil valg av design avhenge av tidligere forskning og tilgjengelig informasjon (Silkose et al., 2021, s. 68). Beskrivelsen av tilnærmingen vil først ta for seg en beskrivelse av deduktiv og induktiv metode. Videre vil forskningsdesignene eksplorativt og deskriptivt presenteres og hvilke faktorer som ligger til grunn for valg av forskningsdesign.

3.1.1 Deduktiv og induktiv metode

En deduktiv forskningsmetode er basert på generell teori som blir mer spesifikk etter hvert som man arbeider med den (Bougie & Sekaran, 2020; Bryman & Bell, 2011). Det motsatte av deduktiv er induktiv forskning. Her starter forskningen med et spesifikt fenomen eller en spesifikk teori som utvikler seg til å bli mer generell (Bougie & Sekaran, 2020, s. 23). Metoden som er benyttet i denne oppgaven er en induktiv metode.

3.1.2 Eksplorativt og deskriptivt

For å kunne besvare problemstillingen om vesentlighet er valg av forskningsdesign grunnleggende å bestemme seg for før innsamling av data skal gjennomføres. Valg av design vil også ha betydning for oppgavens gyldighet og pålitelighet (Silkose et al., 2021, s. 68-69).

Et eksplorerende forskningsdesign omtales også som utforskende. I denne type forskning er målet å tilegne seg informasjon som fører til en bedre forståelse av tema. Dette kan gjøres ved

å samle inn primærdata ved hjelp av teknikker som intervju eller fokusgrupper (Silkose et al., 2021, s. 72). Ved å benytte et eksplorerende forskningsdesign for å besvare problemstilling knyttet til vesentlighet vil teknikken intervju benyttes (Silkose et al., 2021, s. 69-70). Et annet relevant forskningsdesign er deskriptivt design. Forskning basert på et deskriptivt design krever en grunnleggende forståelse av tema. Her benyttes ofte spørreundersøkelse som metode for å samle inn data (Silkose et al., 2021, s. 72). Forskningsdesignet som er valgt for denne studien vil være en kombinasjon av eksplorerende og deskriptiv. Data vil bli samlet inn ved bruk av dybde intervjuer med case og spørreundersøkelse.

3.1.3 Kvalitativ metode

For å få et bredt grunnlag til å svare på problemstillingen er det benyttet en kombinasjon av kvalitativ og kvantitativ metode, med hovedvekt på kvalitativ. Ved bruk av kvalitativ tilnærming er det færre informanter enn ved kvantitativ (Jacobsen, 2005, s. 145). Disse metodene ble kombinert for å få mer data til å enten avkrefte eller bekrefte problemstillingene om vesentlighet.

Kvalitativ metode er innsamling av data ved bruk av enten intervju, fokusgruppe, observasjon eller dokumentundersøkelse. Metoden som ble valgt til innsamling av data til oppgaven er dybdeintervjuer med case. Måten dataen er samlet inn på vil påvirke validiteten (Jacobsen, 2015, s. 145). Kvalitativ metode er ofte benyttet for å skape en dypere forståelse av tema (Bougie & Sekaran, 2020, s. 113). Det er både fordeler og ulemper knyttet til den metoden. Fordeler med kvalitativ metode er nærhet mellom forsker og intervjuobjektet. Ved å samle inn data på en slik måte vil forskeren gå inn i en naturlig relasjon til informanten som skaper en nærhet. Fordelen med en slik nærhet er å få intervjuobjektet sin oppfatning og forståelse uttrykt i egne ord. For å oppnå dette kreves det åpenhet (Jacobsen 2022, s. 141). Det vil ikke være mulig å bestemme dataen på forhånd ved bruk av kvalitativ metode. Dette fører til at den innsamlede dataen kan ha høy presisjon for å presentere forståelsen av temaet (Jacobsen, 2015, s. 129-130).

Ved kvalitativ metode vil flere nyanser av data bli belyst ved at informanter presenterer sin forståelse av et fenomen. Dette vil fremme både variasjon og kompleksitet i den innsamlede dataen (Jacobsen, 2015, s. 129-130). Fleksibiliteten i den kvalitative dataen fører til at skillet mellom problemstilling, undersøkelsesopplegget, datainnsamling og analyse til en viss grad vil være uklart og flyte i hverandre (Jacobsen, 2022, s. 142). Det å benytte seg av kvalitativ metode

er ressurskrevende. De forskjellige metodene som benyttes for å samle inn data krever tid og det vil derfor ikke være mulighet til å ha mange informanter. Færre informanter kan igjen føre til et problem med representativiteten. Det er derfor essensielt å få informanter som er representative for flere. Analyse av kvalitativ data kan ofte være svært komplekse å tolke (Jacobsen, 2015, s. 130-131). Dermed vil den kvalitative metoden frembringe innsiktsrik forståelse av vesentlighet.

3.1.4. Kvantitativ metode

Kvantitativ metode er innsamling av større mengder datapunkter. For å samle inn den kvantitative dataen ble spørreundersøkelse anvendt. Denne metoden benyttes for å samle inn data som kan settes i systemer i en standardisert form. Ved innsamling av data er det viktig å ha en konkret tanke om hva man ønsker å finne ut. Dette for å kunne tilpasse spørsmålene slik at svarene ikke skaper uønskede resultater (Jacobsen, 2015, s. 151-152). Fordelen med en slik metode er at store mengder data kan kategoriseres og behandles. Strukturen i kvantitativ metode vil føre til at det kan utføres statistiske tester og analyser med god oversikt over data og funn (Jacobsen, 2015, s. 134-135).

3.1.5 Metodetriangulering

Ved å benytte seg av både kvalitativ og kvantitativ metode beveger man seg over på metodetriangulering. Dette er en kombinasjonsmetode hvor data samles inn både ved bruk av kvalitativ og kvantitativ metode. I lys av oppgaven utføres dette ved å gjennomføre intervju samt å sende ut en spørreundersøkelse. Denne metoden benyttes i hovedsak for å besvare forskningsspørsmål 1. Metodetriangulering kan gi mer utfyllende informasjon enn metodene hver for seg. Den vil fungere som en kritisk test av den andre metoden, ved å sammenligne om svarene i de to metodene er sprikende eller samsvarende (Jacobsen, 2022, s. 150 – 151). Hvis resultatet viser at det er samsvar mellom den kvantitative og den kvalitative metoden kan man med større trygghet si noe om gyldigheten til resultatene. Dog vil dette utløse motsatt effekt hvis resultatene er sprikende (Jacobsen 2022; Sekaran & Bougie, 2020).

3.2 *Datainnsamling*

Før innsamling av data må det tas stilling til hvilken type data som er nødvendig for å besvare problemstillingen. Primærdata er innsamling av data direkte fra en gruppe mennesker. Denne typen data samles inn med bruk av intervju, fokusgrupper eller andre metoder som gjør det mulig å samle inn data direkte fra den primære kilden. Slik data benyttes for å besvare spesifikke problemstillinger. Sekundærdata består av en annen datatype. Dette er data som er samlet inn av andre tidligere, og kommer i form av tekster, statistikker, rapporter og lignende (Jacobsen, 2005, s. 137). I oppgaven er det samlet inn primærdata som benyttes til å besvare problemstillingen. Innsamlingen av primærdata er utført ved å benytte metodene intervju og spørreundersøkelse.

Tidsbegrensning er en annen faktor som er relevant å påpeke. Det vil være begrenset hvor mange intervjuer det er mulig å gjennomføre (Jacobsen, 2005, s. 171). Særlig hvis man ser det i sammenheng med at masteroppgaven kun går over et semester. Det ble derfor gjort en begrensning til 12 intervjuer. Det er også en geografisk begrensning knyttet til oppgaven. De fleste av intervjuene er gjennomført i Agder regionen, med et unntak av to intervjuobjekter fra Oslo. Etersom vi studerer i Agder ble det vurdert at det var praktisk å gjennomføre majoriteten av intervjuene lokalt. Vi ønsket å ha intervjuene fysisk for å enklere kunne se intervjuobjektets kroppsspråk hvilket ofte forsvinner når intervjuene blir digitale. Likevel ble to av intervjuene holdt digitalt da det ikke anses hensiktsmessig å reise til Oslo for å gjennomføre de fysisk. Det ble ikke funnet vesentlig spredning i svarene mellom intervjuene som ble holdt i Agder kontra Oslo. Innsamling av kvantitativ data var mindre påvirket av geografisk begrensning da spørreundersøkelsen ble sendt ut nasjonalt.

3.2.1 *Dybdeintervju*

Det ble benyttet dybdeintervju med case for å samle inn den kvalitative dataen. Her vil den formelle strukturen rundt intervjuet og casen presenteres. Det er nødvendig å nevne at dataen som samles inn ved intervju vil bære preg av informantens personlige oppfatninger (Jacobsen, 2015, s. 146 - 147).

Strukturen i intervjuet kan variere fra å være lukket til åpent. Et lukket intervju kjennetegnes ved at det er faste spørsmål med faste svaralternativer i en satt rekkefølge. Et åpent intervju vil være det motsatte og ikke basere seg på noen intervjuguide. Vi besluttet å benytte oss av

semistrukturerte intervjuer. Dette kjennetegnes ved at det er utarbeidet en intervjuguide med tema og spørsmål, men det er ingen svaralternativer. Dette gir intervjuobjektene mulighet til å komme med åpne svar uten påvirkning av allerede satte svaralternativer. En slik type intervju har en lav strukturingsgrad (Jacobsen, 2015, s. 150).

Vi utarbeidet derfor to forskjellige intervjuguider, en til revisor og en til regnskapsfører. Begge intervjuguidene ligger vedlagt under *Vedlegg 1* og *Vedlegg 2*. Dette ble ansett som nødvendig siden vi ville få frem både hvordan regnskapsfører og revisor forstår og bruker vesentlighet. Intervjuguiden ble utarbeidet med bakgrunn i tidligere forskning (Espeland & Sveinsvoll, 2019). Det ble også innhentet en case fra en oppgavebok i revisjon som ble delt ut på slutten av intervjuene (Haaland & Gulden, 2017, s. 142 -143). Denne er presentert under *Vedlegg 3*. Casen ble noe justert med spørsmål tilpasset både regnskapsfører og revisor. Bakgrunnen for valget å inkludere case på slutten av intervjuet var å tallfeste det som ble diskutert.

3.2.2 Spørreundersøkelse

Kvantitativ data ble samlet inn ved bruk av spørreundersøkelse. Casen som ble benyttet under den kvalitative datainnsamlingen ble også omgjort til spørreundersøkelse. Bakgrunnen for å benytte en kvantitativ datainnsamlingsmetode er for å kunne innhente større mengder data. For å kunne innhente større mengder data krever det en forhåndsstrukturering. Spørsmål om utdanning, erfaring og stillingstittel ble standardisert med lukkede svaralternativer (Jacobsen, 2022, s. 263). Det ble benyttet åpne svaralternativer til spørsmålene som handlet om fastsettelse av vesentlighetsgrenser (Jacobsen 2022, s. 278). Spørreundersøkelsen ble justert ut fra hvordan de lukkede svaralternativene ble besvart, slik at regnskapsførere og revisor fikk spørsmål tilpasset hver gruppe. Oppgaven delt ut til regnskapsførere og revisorer kan ses i *Vedlegg 3*, og innebærer årsregnskapet til en stabil handelsbedrift med få interessenter.

For å kvantifisere et beløp for vesentlighet, ble både regnskapsfører og revisor spurt om hvilket beløp de mener kan påvirke en regnskapsbrukers økonomiske beslutninger. I tillegg ble revisor spurt om arbeidsvesentlighetsgrense og grense for uvesentlige feil. Dette spørsmålet ble ikke regnskapsførere spurt om ettersom det ikke er eksisterende begreper i regnskapsfagfeltet. I tillegg ble utvalgsgruppene spurt om hvilken referanseverdi de baserer sine estimer på, ettersom det er den teoretisk riktige måten å tilnærme seg en grense for vesentlighet (Messier & Eilifsen, 2015). Valg av referanseverdier tok form av lukkede svaralternativer, presentert i *Vedlegg 3*. Til slutt ble det spurt et åpent spørsmål om hvilke vurderingspunkter de benyttet ved

valg av vesentlighetsgrenser og referanseverdi. Dette ble gjort delvis for å sikre at utvalgsgruppene hadde en rimelig forståelse for oppgaven, samt for å sikre god behandling av data.

3.3 Utvelgelse av datakilder

For å vite hvem som er relevante intervjuobjekter må populasjonen defineres. Ved å definere populasjonen vil man stå igjen med en gruppe mennesker som er av interesse for oppgaven (Bougie & Sekaran, 2020, s. 222). Elementer som tema, tid og kompetanse ble valgt for å avgrense populasjonen (Jacobsen, 2005, s. 171). Ettersom problemstillingen handler om både regnskapsfører og revisor er disse to gruppene en del av populasjonen for valg av datakilder. For å sikre at intervjuobjektene har god kunnskap om vesentlighet valgte vi å intervju noen med god erfaring. Populasjonen for den kvantitative spørreundersøkelsen ble også definert til regnskapsfører og revisor. Her ble det imidlertid ikke satt noen begrensning når det kom til erfaring.

Populasjonen for regnskapsførerne ble begrenset til de større regnskapsfirmaene i Norge. Tilsvarende ble populasjonen for revisorer begrenset til de fem største selskapene som leverer revisjonstjenester. Bakgrunnen for valg av populasjon er tilgjengeligheten for å ta kontakt og planlegge intervjuer. Begge forskere har allerede kjennskap og kontakt med de større regnskaps- og revisjonsforetakene gjennom studie og arbeidsliv. For å få likhet blant utvalgsgruppene var en innsnevring til homogene grupper viktig for å redusere variasjon i responsen. For å komme i kontakt med aktuelle intervjuobjekter ble selskapene nettsider og LinkedIn profiler benyttet til å fremskaffe mailadresser hvor det ble sendt ut en relativt åpen forespørsel. Mailen som ble sendt inneholdt en kort forklaring av tema og oppgaven, samt ønske om å intervju noen med lang erfaring. For å få tak i de riktige intervjuobjektene ble snøball metoden benyttet. Denne fremgangsmåten går ut på å forhøre seg med de man allerede har kontaktet eller intervjuet om de kjenner til noen andre som vi kunne kontakte (Jacobsen, 2005, s. 175-176).

3.3.1 Kvalitativ utvelgelse av datakilder

Respondentene tilhører to forskjellige grupper som deles i regnskapsfører og revisor. For å holde respondentene sin identitet og selskap skjult fikk hver respondent en bokstav. De tilhørende selskapene fikk tildelt ett tall. Det er kun respondentene sin bokstav som omtales

videre i oppgaven. Tildelte tall har hensikten å vise spredningen blant hvilke selskaper som er intervjuet og antall intervjuobjekter per selskap. Respondentene, deres selskap og stilling blir presentert i *tabell 2*.

Respondent	Selskap	Stilling
A	3	Statsautorisert revisor
B	5	Statsautorisert revisor
C	5	Statsautorisert revisor
D	4	Statsautorisert revisor
E	2	Statsautorisert revisor
F	2	Statsautorisert revisor
G	1	Statsautorisert revisor
H	7	Statsautorisert regnskapsfører
I	8	Statsautorisert regnskapsfører
J	6	Statsautorisert regnskapsfører
K	6	Statsautorisert regnskapsfører
L	3	Statsautorisert regnskapsfører

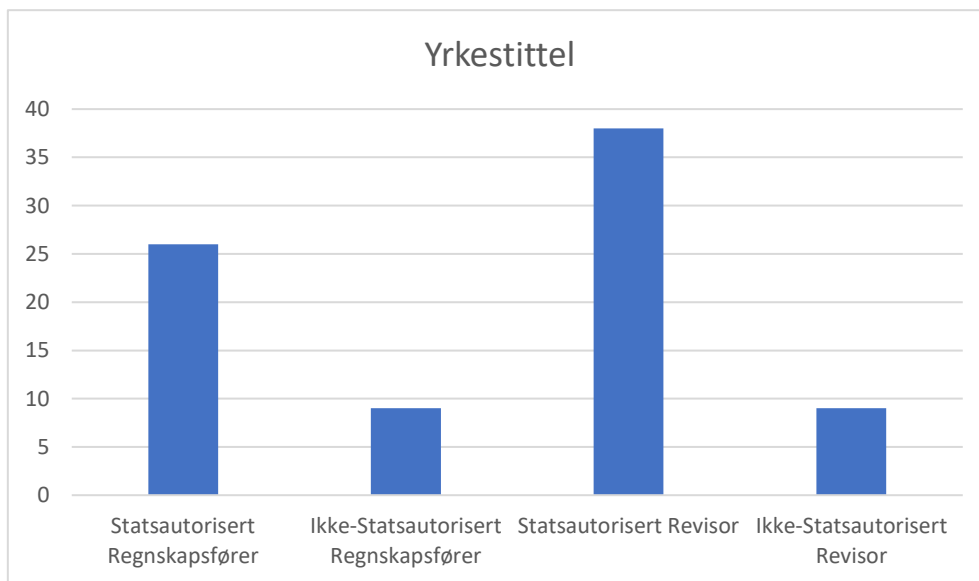
Tabell 2 Liste over respondenter

For å besvare problemstillingen krever det at gjennomføres dybdeintervju med både regnskapsførere og revisorer. Som et ekstra element ønsket vi å snakke med noen fra Regnskap Norge. Regnskap Norge står bak god regnskapsføringsskikk og det er dermed interessant å prate med noen fra denne organisasjonen. Det er viktig å nevne at uttalelsene som nevnes senere i oppgaven ikke kan ses på som uttalelser fra Regnskap Norge, men som personlige uttalelser gitt fra en informant. Jacobsen definerer forskjellen på respondent og informant slik: «Respondent er representanter for den gruppen vi ønsker å undersøke. Informanter er personer som ikke selv representerer gruppen vi undersøker, men som har god kunnskap om gruppen» (Jacobsen, 2005, s 171). Videre i oppgaven vil derfor intervjuobjektet fra Regnskap Norge omtales som informant, og regnskapsførerne og revisorene omtales som respondenter.

3.3.2 Kvantitativ utvelgelse av datakilder

Ved delkapittel 3.2 *datainnsamling* ble viktigheten av å fremskaffe en presentabel utvalgsgruppe med tilstrekkelig kompetanse til å besvare problemstillingen diskutert. Av den grunn har vi kartlagt respondentenes erfaring og hvorvidt de har den faglige bakgrunnen som kreves ved en statsautorisasjon. I tillegg er det identifisert hvilke bedrifter respondentene tilhører samt deres stillingstitler. Dette gjøres for å sikre en bred utvalgsgruppe uten bias.

Etter fjerning av ekstreme observasjoner, jfr. 3.6.4 *behandling av data*, består utvalgsgruppen av 35 regnskapsførere og 47 revisorer. I tabellene i *Vedlegg 5* vises det til at respondentene har god kompetanse og erfaring. Dette ses i lys av at 23 partnere svarte på casen, samt at en stor andel har mer enn 10 års erfaring i regnskap- og revisjonsfagfeltet. I tillegg har vi et bredt svargrunnlag ved en god variasjon i stillingstitler og selskaper. Spredning av selskaper er dog litt preget av mange svar fra selskap 1. Grafisk oversikt over demografien blir presentert i *Vedlegg 5* og tar for seg antall års erfaring, stillingstittel, yrkestittel og hvilke selskaper respondentene jobber i.



Figur 5: Utvalgsfrekvens fordelt på yrkestittel og utvalgsgruppe

3.4 Gjennomføring av datainnsamling

Innsamling av data er som nevnt tidligere gjort ved å benytte intervju og spørreundersøkelse. Nedenfor presenteres fremgangsmåten for innsamling av data.

3.4.1 Intervju

Intervjuene ble gjennomført i perioden mars til april. Det ble holdt totalt tolv intervjuer hvor to av de var digitale og de resterende ni var fysisk på kontoret til respondentene. Fordelingen av intervjuene mellom de to gruppene fordelte seg med fem intervjuer med regnskapsførere og seks intervjuer med revisorer. Det ble også holdt ett intervju med en som jobber i Regnskap Norge. Her ble det også gjennomført et oppfølgings intervju hvor informasjon fra det første intervjuet ble supplert med faglige kilder. De fem regnskapsførerne vi intervjuet hadde minimum 5 års erfaring. En del av regnskapsførerne var kontorledere, mens andre var medarbeidere. Av revisorene vi intervjuet var alle partnere i selskapet de jobbet. For å kunne skille mellom respondentene tildelte vi hver respondent en bokstav, dette for å kunne separere respondentene fra hverandre uten å benytte seg av personlig informasjon. Oppgavens respondenter presenteres tidligere i *Kapittel 3.3 Utvelgelse av datakilder*. Intervjuguiden ble kontinuerlig brukt underveis i intervjuet, samt at respondentene ble stilt en del oppfølgings spørsmål de gangene det ble ansett nødvendig. Tidsrammen på intervjuene varierte mellom 40-80 minutter. Avslutningsvis ble det stilt et åpent spørsmål om det var noe de ønsket å tilføye, samt en case for å tallfeste noe av det som var blitt diskutert i løpet av intervjuet.

3.4.2. Spørreundersøkelse

Gjennomføringen av spørreundersøkelsen er gjort ved å benytte SurveyXact. Denne er godkjent fra universitetet sin side for bruk ved innhenting av data til masteroppgaver (Universitet i Agder, u.å.). Underveis som intervjuene ble gjennomført fikk majoriteten av respondentene spørsmålet om de var villige til å sende spørreundersøkelsen rundt internt. Dette er en form for snøballmetode lik den som ble benyttet under den kvalitative undersøkelsen (Jacobsen, 2005, s. 175-176). Videre ble det sent ut e-post til flere større regnskap- og revisjonsselskaper. Dette resulterte i 82 svar som kunne brukes videre i oppgaven. Analyse av den kvantitative dataen og testene som ble utført presenteres senere i *Kapittel 3.6 Analytisk tilnærming til kvantitativ data*. Valg av oppgave til casen baseres på er en revisjonsbok (Haaland og Gulden, 2017, s. 142-143). Caseoppgaven i spørreundersøkelsen er lagt ved oppgaven og kan ses i *Vedlegg 3*.

3.5 Analytisk tilnærming til kvalitativ data

Analyse av dataen fra intervjuene ble gjennomført med metoden tematisk analyse. Dette er en metode som gjør det mulig å analysere informasjon for så å finne mønster på tvers av dataen (Braun & Clarke, 2022, s. 4).

Tematisk analyse består av seks faser som benyttes for å arbeide gjennom rådata til å etablere en forståelse av dataen. Den første fasen handler om å bli kjent med rådataen og dette ble gjort ved å transkribere den (Braun & Clarke, 2022, s. 34-35). Etter transkribering ble dataen gjennomlest gjentatte ganger for å skape forståelse (Braun & Clarke, 2022, s. 42-44). Underveis i gjennomlesningen ble det tatt notater. Dette ble brukt som en metode for å bedre huske, samt forstå dataen. Til slutt sammenstilles og sammenlignes notatene vi tok separat for å identifisere hovedtemaer (Braun & Clarke, 2022, s. 46-49). *Vedlegg 6* viser temaene og kodene som er benyttet i den tematiske analysen.

I fase to ble dataen kodet ved bruk av temaene fra fase en. Kodeoversikten kan ses i *Vedlegg 6*. Dette gjøres ved at, underveis i gjennomlesningen, tildeles enkelte setninger eller avsnitt koder. Det gjelder kun setninger og avsnitt som er relevant for å besvare problemstillingen. For å kunne skille de forskjellige temaene som er relevante brukes det forskjellige koder på forskjellig tema (Braun & Clarke, 2022, s. 52-54). Valget av tema er gjort på bakgrunn av oppgavens problemstilling og forskningsspørsmål. Analyse av dataen ble gjennomført av oss begge for å sikre at vi ikke overså relevante elementer. Fase tre går ut på å finne overordnede temaer som kodene kan sorteres under. For å etablere temaene kodene skal sorteres inn under, ser man på hovedpoengene fra fase to (Braun & Clarke, 2022, s. 78-79).

Fase fire handler om å videreutvikle temaene definert under fase tre. Dette går ut på å gå gjennom temaene som ble definert i fase tre for å se på hvilke koder som sorteres under hvilket tema. For å sikre at relevant informasjon ikke forsvinner gjennomføres det en ny gjennomgang av dataen. Når alle koder er tildelt et tema går man videre inn i fase fem (Braun & Clarke, 2022, s. 97-101). Her skrives det en kort definisjon til de allerede fastsatte temaene fra fase fire. Hvert tema får en egen definisjon. Dette hjelper med å strukturere analysen i *Kapittel 4 Kvalitative funn* (Braun & Clarke, 2022, s. 108-113). Siste fasen i tematisk analyse består av å skrive en analyse av gjennomgått data. Dette utføres ved å se på de tidligere fasene og ut fra dette slå sammen og tolke funnene (Braun & Clarke, 2022, s. 118-119).

3.6 Analytisk tilnærming til kvantitativ data

I tillegg til den kvalitative undersøkelsen vil vi også ta en kvantitativ tilnærming til problemstillingen. Denne blir utført i form av undersøkelse til regnskapsførere og revisorer. Under dette delkapittel vil vi presentere metodene for å analysere dataene.

3.6.1 Mann Whitney U test for differanse

For å besvare spørsmålet om regnskapsfører og revisor tenker forskjellig rundt vesentlighet er det interessant å undersøke forskjellen mellom gruppene. Differanse kan testes ved en Mann Whitney U test (Oti et al., 2021). Dette er en hypotesetestende modell for å se på forskjell i median mellom to grupper. For valg av type test, vil flere antakelser måtte gjennomgås: normalfordeling av den avhengige variabelen, uavhengighet mellom utvalgene og likhet i varians. Antakelsen om normal fordeling vil bli diskutert under 3.6.4 *Normalfordeling*, og viser at variablene ikke er normalfordelt. På grunnlag av dette vil ikke en standard t-test være tilstrekkelig da den går under en slik antakelse (Fay & Malinkovsky, 2017). Ifølge Zimmermann (1987) vil en Mann-Whitney U test ikke foreta analyse med antakelse om varians eller normalfordeling.

Ettersom vi ikke har forventning til direksjon i differansen mellom gruppene vil vår hypotesetest være tosidet (Bougie & Sekaran, 2020, s. 94). Dette har konsekvensen at både en positiv og negativ forskjell kan være signifikant. Ved bruk av ovennevnte variabler og tester kan en foreta hypotesetestene nedenfor. Ved statistisk signifikant forskjell vil en avvise nullhypotesen og konkludere med at det er forskjell mellom medianene (Shier, R., 2004).

$$H_0: P(x > y) = 0$$

$$H_A: P(x > y) \neq 0$$

3.6.2 Forskjell i Varians

Ved test om forskjell i varians er det flere metoder under ulike antakelser og med ulik robusthet. En standard test om ekvivalens mellom variasjon i to variabler kan testes ved en F-test (Newbold et al., 2020, s. 650-652). Formålet ved å teste forskjell i varians er for å få en bedre forståelse i hvordan utvalgsgruppene svarer. Hvis en tester for forskjell i varians, kan det dermed si noe om den underliggende variabiliteten i svarene til regnskapsfører og revisor. Dette er interessant da gruppene har underliggende forskjeller i retningslinjer og empiri jfr. *Kapittel 2: Bakgrunn for oppgaven*.

En ordinær varians-ratio-test har derimot en begrensning ved at den krever normalfordeling ved variablene (Newbold et al., 2020, s. 650-652). Ved 3.6.4 *Normalfordeling* blir det vist at variablene ikke følger en normal fordeling. Levene's test er en lik test med mer robusthet ved sammenlikning av varians (Upton & Cook, 2002, s. 198-199). Testens robusthet kommer frem av at den tar et pseudo-utvalg av observasjonene sentrert rundt gjennomsnittet, medianen eller ved andre sentrerende metoder. Dette har gjort testen anerkjent blant praktiserende forskere (Carroll & Schneider, 1985, s.191; Gastwirth et al., 2009, s. 343 & 345). Levene's test har likevel flere ulike variasjoner for forskjellige forhold (Upton & Cook, 2002, s. 198-199). Denne testen vil dermed undersøke følgende hypoteser:

$$H_0: \sigma_x^2 = \sigma_x^2$$

$$H_a: \sigma_x^2 \neq \sigma_x^2$$

Det vil derimot være interessant å undersøke forskjeller i prosentvis varians. Dette gjøres ettersom omfanget av variasjonen er naturlig volatil ved forskjellige gjennomsnitt (Newbold et al., 2020). Formålet med å teste relativ varians er å få bedre innsikt i variasjonen i svarene til regnskapsfører og revisor. Det er interessant da den prosentvise variasjonen kan påvirkes av færre retningslinjer og empiri. Relativ varians kan testes ved bruk av en koeffisient av varians (CV). Lewontin (1966, s. 141-142) var en av de tidligste forskerne som foreslo test av forskjell i CV, hvor det ble foreslått å gjøre variablene om til Log-form og deretter gjennomføre en standard F-test. Schultz (1985, s. 449) viser derimot at den også kan brukes uten log-form og i en Levene's test for ekvivalens i varians. Variablene er ikke normalfordelt og dermed vil Levene's test bli benyttet i vår undersøkelse. Slik vil en kunne teste om det er signifikant ulikhet mellom relativ varians i to grupper ved følgende hypoteser:

$$H_0: \sigma_{CV}^2 = \sigma_{CV}^2$$

$$H_a: \sigma_{CV}^2 \neq \sigma_{CV}^2$$

3.6.3 Normalfordeling

Ved flere tester er det en underliggende antakelse om normal fordeling ved variablene (Newbold et al., 2020). Normal fordeling går ut på konseptet om at diskrete variabler sentrerer seg rundt et gjennomsnitt (Bougie & Sekaran, 2020, s. 224-225). Denne sentreringen vil ordinært sett fordele seg med majoriteten ved gjennomsnittet, samt noen svar utenfor. I et histogram vil en slik fordeling ta for seg en distinkt bjelle-form. Hvis et utvalg ikke faller under en slik normalfordeling, vil det påvirke forskningsresultatets evne til å generalisere funnene.

Reliabiliteten til undersøkelsen er avhengig av normalfordeling og en må dermed foreta en test for dette. En anerkjent test er Shapiro Wilk W testen, hvilket er pålitelig for moderate til store utvalgsstørrelser (Shapiro & Wilk, 1965). Testen foretas på analyseverktøyet Stata over alle diskrete variabler og tester følgende hypoteser:

H_0 : Variabelen er normalfordelt

H_A : Variabelen er ikke normalfordelt

Nedenfor fremvises *Tabell: 3* med Shapiro Wilk W test over variablene i vår undersøkelse. Tabellen viser normalfordelingen ved to grupper: Regnskapsfører og Revisor. Av de variablene med 47 observasjoner, er det revisor som har svart, mens variabelen med 35 observasjoner er regnskapsførere. Det er klart at alle variablene har en P-verdi under 5 prosent, hvilket gjør at vi kan avvise nullhypotesene og konkludere med at ingen variabler er normalfordelt.

Variable	Obs	W	V	z	Prob>z
Totalvesentlighetsgrense Revisor	47	0.888	5.015	3.426	0.000
Totalvesentlighetsgrense Regnskapsfører	35	0.886	4.079	2.935	0.002
Arbeidsvesentlighetsgrense	47	0.936	2.877	2.246	0.012
Grense for Uvesentlige feil	47	0.912	3.93	2.908	0.002

Tabell 3: Shapiro Wilk W test for normalfordeling

3.6.4 Behandling av data

For behandling av data er det viktig å være åpen om framgangsmåten, slik at oppgaven er reliabel og mulig å etterkontrollere (Gripsrud et al., 2004, s.72-73). Ved behandling av data var det i utgangspunktet lite vi trengte å gjøre ettersom vi la sterke restriksjoner på hvordan svarene skulle se ut. Restriksjonene kom i form av at kun positive beløp uten symboler ble tillatt. I tillegg var det restriksjoner ved valg av referanseverdi, hvor respondent ikke kunne skrive manuelt, men valgte fra en liste. Dette ble gjort for å redusere skjønnsmessig tolkning av respondentenes valg.

Den største behandlingen av dataen vi gjorde var ekskludering av ekstreme svar. Ekstremverdier er tall som er klart usedvanlige i forhold til resterende svar (Newbold et al., 2020, s. 461-464). For statistisk analyser vil ekstremobservasjoner kunne skape et misvisende bilde av forhold i og mellom tall. Av svarene fra regnskapsførere identifiserte statistikkprogrammet Stata fire ekstremverdier ved valg av vesentlighetsgrense. Alle svar var en del høyere enn majoriteten av svarene, men de var ikke usannsynlige. Vi så også på begrunnelsen regnskapsførerne ga, hvilket antydte at svarene var reelle og riktig beregnet. For resterende statistiske analyser vil vi derimot fjerne svarene fra populasjonen, ettersom slike utskudd kan forstyrre analysene ved resterende tester. Dog tas ekstremverdier med videre til diskusjonsdelen ettersom det gir innsikt i hvordan regnskapsførere svarer.

3.7 Reliabilitet og Validitet

Reliabilitet og validitet, også kjent som pålitelighet og gyldighet, handler om å se på den innsamlede dataen med et kritisk blikk (Jacobsen, 2005, s. 214). Her drøftes begge opp mot den innsamlede dataen på regnskapsfører og revisors forståelse og bruk av vesentlighet. Avslutningsvis vil etiske momenter i oppgaven presenteres. Oppgavens begrensinger presenteres samlet i *kapittel 7: Avslutning og konklusjon*.

3.7.1 Reliabilitet

Reliabilitet er vurderingen av påliteligheten av dataen (Jacobsen, 2022, s. 239). Den sier noe om oppgavens evne til å bli gjentatt ved senere forskning (Silkose et al., 2021, s. 154). Hvis en hadde gjentatt undersøkelsen og oppnådd samme resultat vil dette antyde at reliabiliteten er høy (Johannessen, 2004, s. 46). Et element som kan påvirke oppgavens reliabilitet er måten dataen er samlet inn. Dataen er samlet inn med intervju og spørreundersøkelse. Bruk av intervju som

metode vil alltid åpne opp for muligheten til at det kan oppstå misforståelser i forbindelse med tolkning av spørsmålene vi stiller eller svarene vi mottar. Dette vil også kunne være tilfellet ved bruk av spørreundersøkelsen ved at spørsmålene blir tolket feil (Jacobsen, 2022, s. 250 – 251). Ved reliabiliteten til en kvantitativ undersøkelse kan andre vurderingspunkter være mer relevante (Gripsrud et al., 2004, s. 72-73). Herunder vil åpenhet om behandling av data, formering og analysing av data være viktige punkter for muligheten til å replikere undersøkelsen. Ved denne oppgaven har det vært lite behov for endring av data, men den behandlingen som er gjort blir presentert under *Kapittel 3.6.4 Behandling av data*. I *Vedlegg 1, 2, og 3* er det presentert hvilke spørsmål respondentene måtte svare på, hvilket også sikrer en åpenhet om undersøkelsens gjennomføring.

3.7.2 Validitet

Opgavens validitet viser til gyldigheten i oppgaven. Dette stiller spørsmål til den innsamlede dataen og om denne samsvarer med det man ønsket å samle inn, samt om funnene i vår data kan benyttes i andre sammenhenger (Jacobsen, 2022, s. 239). Validitet deles inn i intern og ekstern validitet. Den interne validiteten handler om den innsamlede dataen og om den samsvarer med virkeligheten. For en kvantitativ undersøkelse, vil den interne validiteten omhandle hvorvidt de statistiske testene har kapabilitet til å besvare problemstillingen. Herunder er databehandling og metodisk korrekte tester viktige for oppgavens styrke (Stock & Watson, 2020, s. 331-334). Ekstern validitet omhandler derimot om generaliserbarheten av undersøkelsens funn. For å kunne besvare dette må man se nærmere på datakildene og vurdere om disse gir riktig informasjon (Jacobsen, 2005, s. 19-20). Dermed er differansen mellom utvalg og populasjon viktige karakteristikk for å bedømme generaliserbarheten av en undersøkelse. Med andre ord omhandler validiteten styrken en oppgave har for å besvare et forskningsspørsmål.

Bakgrunnen for oppgaven var å undersøke hvordan regnskapsfører og revisor forstår og anvender vesentlighet. Respondentene som har deltatt i denne oppgaven har lang erfaring, enten som regnskapsfører eller revisor. Dette gir et godt utgangspunkt til å anta at de har utdypende erfaring med vesentlighetsbegrepet i løpet av sin karriere. Det er likevel nødvendig å påpeke at svarene som er innhentet vil bære preg av respondenten sine personlige synspunkt. Noe som igjen vil påvirke den eksterne validiteten til oppgaven. Den eksterne validiteten ved kvantitative undersøkelse er betryggende ettersom demografien er spredt på selskaper, erfaringsnivåer og

stillingstitler (*Vedlegg 5*). Det vil være vanskelig å si noe om hvor overførbart tankene til respondentene i denne oppgaven vil samsvare med andre på et annet tidspunkt (Jacobsen, 2022, s. 240 – 241).

3.7.3 Etikk

Ved gjennomføring av masteroppgaven er det relevant å ta stilling til etiske momenter i oppgaven. Etersom oppgavens datainnsamling består av personopplysninger, søkte vi til NSD – Norsk senter for forskningsdata om godkjennelse til å gjennomføre datainnsamling ved bruk av intervju med diktafon, samt sende ut spørreundersøkelse (Sikt, u.å.). For å være tydelige ovenfor respondentene som deltok på intervju ble det utlevert et informasjonsskriv hvordan dataen skal behandles og hvem de kan kontakte hvis de lurer på noe i ettertid. Informasjonsskrivet er lagt ved oppgaven i *Vedlegg 4*. Alle respondentene signerte informasjonsskrivet med samtykke til å delta i masteroppgaven. Spørreundersøkelsen startet med samme informasjonsskriv som måtte godkjennes før det var mulig å gå videre til selve caseoppgaven. Dette for å sikre at alle som deltok var klar over hva den innsamlede dataen skulle brukes til. Intervjuene ble tatt opp på diktafon etter samtykke fra alle informantene. Ved behandling av data ble informasjon som kunne identifisere respondentene fjernet da det ikke ble ansett som relevant for å besvare oppgavens problemstilling. Det krever tid å sette seg inn i hvordan personopplysninger skal behandles. Bakgrunnen for innsamling av personopplysninger var for å lettere sette dataen inn i et system. Personopplysningene ble byttet ut med tall og bokstaver så fort det ble ansett som hensiktsmessig.

En enklere løsning for innsamling av data ville vært å se bort fra alle reguleringene rundt personopplysninger. I dette tilfellet kommer derimot konsekvensetikken inn (Brøntveit & Duesund, 2004, s. 120). Ved å ikke behandle personopplysninger rett vil tilliten til oss som personer svekkes, samtidig som dette kan påvirke studenter i fremtiden. Valget for behandling av denne typen opplysninger falt derfor på å følge universitetets retningslinjer. Dette gjorde vi ettersom konsekvensene for mislighold er lite beleilig.

Kapittel 4: Kvalitative funn

I dette kapittelet vil de kvalitative funnene presenteres. Hensikten med de kvalitative funnene er å besvare problemstillingen:

«Hva er forskjellen mellom hvordan regnskapsfører og revisor forstår og praktiserer vesentlighetsbegrepet?».

Respondentene omtales med bokstaven tildelt i *Tabell: 2* og informanten som arbeider i Regnskap Norge omtales som informant. Det er viktig å poengtere at intervjuet med informanten fra Regnskap Norge er personlige uttalelser. Disse kan dermed ikke vurderes som uttalelser fra Regnskap Norge. Strukturen for presentasjon av funn er kategorisert basert på oppgavens tre forskningsspørsmål. Case delen av intervjuet er slått sammen med den kvantitative delen og presenteres i *Kapittel 5: Kvantitative funn*.

4.1 Vesentlighetsvurderinger

Oppgavens første forskningsspørsmål er: *Hva er forskjellen mellom regnskapsfører og revisor sin forståelse av vesentlighetsbegrepet?* Funn knyttet til dette presenteres i delkapitler basert på kodene fastsettelse av vesentlighetsgrenser og noteinformasjon fra tematisk analyse av dataen.

4.1.1 Fastsettelse av vesentlighetsgrenser

Koden fastsettelse av vesentlighetsgrenser er basert på forskningsspørsmål en. For å belyse hvordan vesentlighet brukes både i regnskap og revisjon ble alle respondentene spurt om det eksisterte en selskapspolicy ved fastsettelse av vesentlighetsgrenser. Her var det stor forskjell mellom regnskapsfører og revisor. Først presenteres svarene til regnskapsfører deretter vil svarene fra revisor presenteres.

Regnskapsførerne ble spurt om det eksisterte noen selskapspolicy knyttet til vesentlighet. Her svarte alle at de ikke hadde noen fastsatt selskapspolicy når det kom til å vurdere vesentlighet eller sette en vesentlighetsgrense og at dette vurderes fra kunde til kunde. Samtlige av regnskapsførerne påpeker at det er viktig å skille ut elementer som påvirker skatt og avgift. Det er kun respondent J som tallfester en vesentlighetsgrense.

«Snakker vi om en kostnad på 10 000, så er den så og si 99 prosent av tilfellene helt uvesentlig. Er en kostnad på 100 000 så kan det fort være vesentlig.»

Respondent L, K og I drøfter hva som er vesentlig ut fra situasjon og selskap. Respondent L forklarte at det ikke er noen satt metodikk som blir fulgt, men at det er noen gjentakende elementer som blir vurdert. Samtlige av regnskapsførerne legger vekt på brukerne av regnskapet og hva de tolerere av feil når de forklarer hva som ligger bak en vesentlighetsvurdering. Primærbrukerne som trekkes frem er, kunden, eierne, investorer og bank. Respondenten L trekker også frem at det er en forskjell mellom det løpende regnskapet og årsslutt.

«Det er forskjellige ting du må ta i betraktning. Hvem er brukeren og hvilke krav har de. Skal regnskapet brukes som et styringsverktøy løpende. Det er klart at litt feil innad i året kan du tolerere, men hvis du har veldig mange av det så kan det bli vesentlig på slutten av året.»

Flere av respondentene trekker frem at skjønnsmessige vurderinger i hovedsak baseres på brukeren av regnskapet. H sier at vesentlighetsgrensen er noe som diskuteres med kunden. Respondent J forklarer de skjønnsmessige vurderingene rundt vesentlighet slik:

«Det er interessant akkurat det der. Veiviseren/kompasset mitt går ofte imot beslutningsinformasjon for kunden. Vesentlighet handler jo mer om hvilke tall er det som skal rapporteres og ikke. Det vi diskuterer om vesentlighet er det som er mer regnskapsteknisk. Hvordan vil dere presentere det? Er det noe periodiseringer her som er fornuftig å ta med, eller vil dere være litt mer top-level.»

H har et litt annet syn på bruk av vesentlighet og vesentlighetsgrenser enn de resterende regnskapsførerne.

«Det er åpenbart ikke noen selskapspolicy på fastsettelse av vesentlighet. Rent formelt så er det veldig forskjell på 31.12.22 og 1.1.23. For regnskapsfører opererte ikke etter vesentlighetsprinsippene frem til 31.12.2022, men det har vi lov til fra 1.1.2023 [...] Så jeg vil anta at en gjennomsnitts regnskapsfører ikke har begynt å ta inn over seg at vi faktisk har lov til å tenke vesentlighet i arbeidsoppgavene våre.»

Alle 6 revisorene svarte at de operer under en allerede fastsatt selskapspolicy når de skal fastsette vesentlighetsgrenser for et oppdrag. Samtlige av revisor respondentene påpekte at metodikken inneholder retningslinjer for hvordan vesentlighet skal fastsettes. Revisorene

nevnte at metodikken gikk ut på å vurdere hvilken type selskap og hvor kjernedriften foregår før valg av referanseverdi ble bestemt. Dette gjøres ved å benytte referanseverdier som igjen multipliseres med en satt prosentsats. Ved spørsmål angående selskapspolicy svarte respondent G slik:

«Metodikken er jo tuftet på ISA standardene. Det er jo en policy og legger til dels ganske klare føringer på hvordan man skal betrakte vesentlighet, med utgangspunkt i en forståelse av selskapet og hvordan en bruker vil lese et regnskap og hvilke parameter det er som er fremtredende. Så det er jo et på et sted et skjønn som går over til matematikk.»

Respondentene B, C og F trekker også frem at for selskaper som er børsnotert vil dette påvirke vesentligheten i den forstand at prosentsatsen som referanseverdien multipliseres med er lavere enn for øvrige selskaper. Respondent B konkretiserer dette med å gi et eksempel med referanseverdien resultat før skatt.

«Et selskap som er børsnotert og hvor resultat før skatt benyttes som referanseverdi vil prosenten ligge mellom 5-8, men for ikke børsnoterte selskaper ligger den mellom 5-10 prosent.»

Videre ble respondentene spurt om hvilke referanseverdier selskapspolicyen åpnet opp for å benytte seg av. Alle nevnte resultat før skatt som referanseverdi. Respondent F poengterte at ut fra selskapet sin metodikk var resultat før skatt foretrukket referanseverdi. Bakgrunnen for at dette er foretrukket referanseverdi er fordi dette er et tall flere brukergrupper er opptatt av og fordi hovedformålet til de fleste virksomheter er å ha en god profitt. Selv om dette er foretrukket så brukte respondent F også referanseverdiene omsetning, egenkapital og totale eiendeler. Dette er de samme referanseverdiene som de andre revisor respondentene nevnte.

Revisor respondentene fikk også spørsmål om hvordan de fastsatte en arbeidsvesentlighetsgrense. Alle forklarte at denne settes ut fra en gitt prosentsats av totalvesentlighetsgrensen. Det er noe variasjon mellom respondentene i hvilken prosentsats som benyttes for å allokere ut en arbeidsvesentlighetsgrense. Respondent B og C oppga ikke hvilken prosentsats de benyttet. De øvrige respondentene knyttet svaret sitt til selskapspolicy. Respondent A forklarte at denne maks settes til 75 prosent, derimot opplyste respondent G at denne maks settes til 85 prosent. Respondentene E og F oppga tre forskjellige prosentsatser og

at hvilken prosentsats som ble benyttet ble basert på erfaring og risiko knyttet til oppdraget. Prosentsatsen som ble benyttet til å sette arbeidsvesentligheten var enten 50, 75 eller 90 prosent.

Videre fikk revisor respondentene spørsmål om særskilte vesentlighetsgrenser og om dette var noe de benyttet seg av. Alle respondentene påpekte at det er en annen vesentlighetsgrense når det gjelder elementer som påvirker skatt og avgift. Respondent F sier at dette er noe som ligger inne i metodikken til selskapet.

«I vår metodikk så er det lagt opp til at man gjerne setter det for skatt og avgifter. Så jeg opplever jo at det kanskje har litt mindre fokus, men ja det hender og man dokumentere av og til både monetære og prosenter av andre grenser.»

Samtlige av respondentene sier at de ikke fastsetter særskilte vesentlighetsgrenser på andre områder. Respondent G begrunner det slik:

«Nei jeg fastsetter ikke særskilte vesentlighetsgrenser som er definert og beregnet. Mange av de selskapene som det er aktuelt for er forholdsvis oversiktlig [...] Det er veldig sjelden man setter en egen vesentlighetsgrense. Altså vi allokere jo vesentlighet det gjør vi, men ikke at man setter en spesiell vesentlighet på en spesiell post. Ikke som vi tallfester normalt.»

Vedrørende spørsmålet om det burde eksistere vesentlighetsgrenser for regnskap sier informanten at hvis man ser det inn mot årsregnskapet så vil trolig dette bli praksis på sikt. Videre viser informanten til boken *Årsregnskap i teori og praksis* som trekker frem regnskapsstørrelser som egenkapital, driftsinntekter, driftsresultater og årsresultat, og at dette kan være sentrale regnskapstall for regnskapsbrukeren. På bakgrunn av dette burde vesentlighetsvurderingene derfor ta utgangspunkt i disse regnskapsstørrelsene (Schwencke et al., 2021, s. 140-141). Informanten henviser til et kurs som Regnskap Norge har holdt tidligere hvor fem prosent av resultat ble nevnt som et utgangspunkt for å sette en referanseverdi for vesentlighet. Informanten legger vekt på at bestemmelsen i loven ikke gir anledning til å unnlate å bokføre en transaksjon fordi den isolert sett fremstår som uvesentlig

4.1.2 Noteinformasjon

Regnskapsloven presenterer hva et selskap er pålagt å inkludere av noteinformasjon i årsregnskapet. Lovkommentaren påpeker at det skal ligge en vesentlighetsvurdering bak inkludering og ekskludering av noteinformasjon (Schwencke et al., 2021, 778-779). Regnskapsførerne ble dermed spurt hvordan de vurderte hvilke noter de inkluderte i årsregnskapet. Alle respondentene forklarte at de gikk ut fra det som var lovpålagt. De trakk frem forenklingsreglene i regnskapsloven som gjelder små foretak (Regnskapsloven, 1998, § 7-1). Når de ble spurt hvordan de vurderte hvilke ytterligere noter de inkluderte i regnskapet var svarene mer spredt.

H, L, J er relativt samstemte og sier at vurderingskriteriene for å inkludere noteinformasjon utover det som er lovpålagt vurderes ut fra behovet til brukeren av regnskapet. K sier at som utgangspunkt brukes kravene i regnskapsloven for å utarbeide noteinformasjonen. Andre noter utover det som er lovpålagt utarbeides i samarbeid med kunden og hva de ønsker. Deretter eksemplifiserte respondent K et tilfelle med en kunde som ønsket å inkludere for mye noter:

«Jeg opplevde at kunden hadde noteopplysning de ikke hadde lyst skulle være veldig fremtredende. Da brukte de jo heller det å legge på litt ekstra noter, sånn at den forsvinner litt i mengden [...] Jeg visste at den lille noteopplysningen som vi la inn der, at den var veldig viktig. Kontra den noteopplysning som kanskje var over, som var lang og uvesentlig.»

Ved spørsmål angående noteinformasjon nevner respondent I hverken brukeren eller kunden. Vurderingen av inkludering av noteinformasjon ligger i tallene i regnskapet og da særlig balansesummen. Som en tommelfingerregel presenterer I dette:

«Ti prosent av balansesummen eller høyere så tar vi det med. Det er litt sånn vi pleier å gjøre det.»

Revisorene fikk tilsvarende spørsmål om hvordan de stilte seg til noteinformasjon i årsregnskapet. B og C sier at de alltid etterspør utfyllende informasjon hvis de mener at noteinformasjonen i årsregnskapet ikke er fullstendig. De sier også at de gir beskjed hvis de mener det er inkludert for mye noter som ikke er relevante for regnskapet. Respondent A og G sier at de alltid veileder når det er snakk om noteinformasjon, men ikke at de direkte ber noter fjernes med mindre de er misvisende. Videre sier F dette om overinkludering av noter:

«Det er sjelden vi ber de rette hvis de har inkludert for mye, men relativt ofte så etterlyser man mer noteinformasjon.»

På spørsmål om noteinformasjon påpeker informanten at det vil være viktig å dokumentere og begrunne valgene som gjøres i forbindelse med vesentlighetsvurderinger slik at det i ettertid kan være mulig å etterprøve vurderingene. Videre belyser informanten bruk av vesentlighet inn mot årsregnskapet slik:

«De største vurderingene i et regnskap er jo tilleggsinformasjonen i notene [...] noteopplysninger kan helt eller delvis unnlates, da opplysning fremstår som uvesentlig eller lite relevant [...] Men det kan jo også være spesifikasjonsgraden i resultat og balanse. Videre kan det gjelde at regnskapselementer slås sammen eller splittes. Vesentlighet kan dermed brukes ved detaljgraden og måten du presenterer tallene på.»

4.2 Praktisering av vesentlighetsbegrepet

Forskningsspørsmål to handler om å se på hvordan regnskapsfører og revisor praktiserer vesentlighet og er følgende: *Hvordan praktiserer regnskapsfører og revisor vesentlighetsbegrepet og risikobasert tilnærming i dag?* Funn knyttet til forskningsspørsmålet vil bli presentert i tre grupper med relevante koder herunder risikobasert tilnærming, regnskapsførers bruk av vesentlighet og revisors bruk av vesentlighet.

4.2.1 Risikobasert tilnærming

Risikobasert tilnærming er en av kodene som data fra intervjuene ble sortert under for å besvare forskningsspørsmål to. Fra og med 1.1.2023 gjelder en oppdatert god regnskapsføringsskikk (2022) med større fokus på risikobasert tilnærming. Denne standarden gjelder eksterne regnskapsførere. Revisor har egne standarder som sikrer at det gjennomføres vurderinger av risikoen i revisjonen (ISA 315, 2019).

Når regnskapsfører får spørsmål om risikobasert tilnærming er svarene litt blandet. Både I og H sier at de nå aktivt jobber med å implementere risikobasert tilnærming i metodikken til selskapet. H tror at en slik metodikkendring vil føre til at innsatsen for å avdekke feil vil synke. Dette ved at systemer lar uvesentlige feil skli gjennom så det er mulig å fokusere mer på vesentlige poster. På den andre siden trekker I frem at risikobasert tilnærming vil ha positive effekter:

«Nå kan vi bruke mer tid der det er risiko for at ting kan gå galt. Si du har en entreprenør, da er det viktig å vite hva vi budsjetterer med og ha kontroll på fremdriften. Da kan vi se når det går galt eller om vi ligger greit an. Da har vi muligheten til å handle fort. Vi kan nå bruke mer tid der det går virkelig galt. Så det er bra for oss og det er bra for kunden.»

J, K og L sier at vesentlighet og risiko er to elementer som brukes jevnlig i arbeidsoppgavene, og at dette ikke er noe nytt. J og K forteller at det nå arbeides med metodikken i selskapene de tilhører. L legger vekt på at en slik tilnærming å jobbe etter er noe som har blitt gjort lenge. Respondentene J og L er de eneste som peker på sammenhengen mellom risiko og vesentlighet på samme måte som revisor. Eksempelvis prater J om sammenhengen mellom vesentlighet og risiko på følgende måte:

«Altså risiko er ganske bredt, og risiko handler egentlig om å klare å identifisere det som er relevant på den aktuelle kunden og bransjen. Og det som egentlig gjør at man sover dårlig om natta. Og der går det inn på begrepet med hvordan man praktiserer vesentlighet i hverdagen og dokumentasjonen må tilsvare vesentlighetsbiten også.»

Denne risikobaserte tilnærmingen reflekteres også videre ved at flere risikomomenter blir gjentatt av samtlige respondenter. De tre av fem regnskapsførerne med en metodikk for risikobasert tilnærming nevner at elementer som uerfarne regnskapsmedarbeidere, kompliserte transaksjoner og bransje er relevante for å kartlegge risiko. Dette vises eksempelvis ved K sin uttalelse om medarbeidere:

«Vi har et sånt skjema nå på hver kunde når man planlegger oppdragsutførelsen, så sier man litt om teamet som jobber på den kunden. Hvis teamet består av medarbeidere som har vært på kunden i 4 år så har de god relasjon og kunnskap om kunden, og derfor er risikoen helt på lavt nivå.»

Et annet punkt rundt regnskapsførers forståelse av risikobasert tilnærming fremgår av deres forståelse for regnskapets påstander. Dette vises ved at regnskapsførerne trekker frem en forståelse for kontrollretningsrisikoer. For eksempel trekker respondent L fram et eksempel der det omtales at en ikke kan bruke en vesentlighetsgrense for å luke ut kontoer med risiko for ufullstendig beløp:

«Kontroll foretas annerledes for regnskapspost med risiko for fullstendighet. 'Skal vi avstemme den? Ja, vi skal faktisk avstemme den'. Dette gjøres ettersom den gjelder

mulige mangler. Når man ser at banken på 30 MNOK, har en utgående balanse 0kr, da må vi ha dokumentasjoner fra banken som sier at den er 0kr. Da er jo faktisk vesentlighetsgrensen 0 kroner, for det har sammenheng med risikovurderingen. Dermed er regnskapspåstandene veldig fine å ha.»

Metoder som benyttes for å kvalitetssikre regnskapet er avstemming, stikkprøver og analyse av mønstre i regnskapet. J påpeker at vesentligheten påvirker hva som kontrolleres av regnskapselementer. Dette er relevant i tilfeller der kontoer uten påvirkning på skatt og avgift kan være uvesentlig. Bak dette ligger det dermed en vesentlighetsvurdering. Respondent K trekker også frem at det dokumenteres hvem som jobber på et oppdrag og hvilken kompetanse de har. Slik at man får sikret at det er nok kompetanse på et team til å levere kvalitet.

Som del av endringene i god regnskapsføringsskikk er det ikke lenger krav om avstemming av alle balansekontoer, men at andre risikovurderinger kan være tilstrekkelige. Fire av fem regnskapsførere fraviker ikke fra avstemming av alle balanseposter. Dette begrunnes til dels for at uvesentlige balanseposter ikke er tidkrevende å avstemme. Eksempelvis viser respondent J til dette ved å si:

«Det er jo ingen poeng å unnlate avstemming av en konto bare fordi den er uvesentlig, for de kontoene tar jo to sekunder å kontrollere.»

Respondent H viser derimot at risikobasert tilnærming kan resultere i en risikovurdering hvor man unnlater avstemming av uvesentlige balansekontoer:

«Risikovurderinger av kunder er noe vi nå er pålagt å gjøre. Så det blir egentlig bare en følgeeffekt som gjør at etter risikovurderingen på kunden, så kan man også sette ned noen kontrolltiltak og i de kontrolltiltakene kan man da se at ikke alt trenger å avstemmes. [...] Risikovurderingen kan medføre at vi ikke trenger å gjøre like mye jobb som før. Da blir vesentlighetsvurderinger ganske avgjørende for en del områder.»

Alle revisorene trekker en klar linje mellom vesentlighet og risiko. De forklarer at vesentlighet henger sammen med risiko i form av at selskaper med flere risikoelementer får en annen tilnærming til arbeidsomfang enn selskaper med lite risikomomenter. Revisor sin risikobaserte tilnærming ses i form av justering av vesentlighetsgrensene og risiko i revisjonen. D forklarer sin tilnærming til risiko slik:

«Ved fastsettelse av vesentlighet så er det tekniske forhold til omsetning, resultat, egenkapital og balanse vi tar utgangspunkt i, og også forhold til skjønn altså risikoforhold rundt kunden og bransje. [...] Det er en risikoklassifisering på alle oppdrag som blir fornyet og oppdatert hvert år.»

G sier at man til en viss grad alltid er risikofokusert når det kommer til regnskapet og vurderingen av hva brukeren tolererer av feil. G trekker også frem at hvem som er brukeren er sentralt når det kommer til skjønsmessige vurderinger rundt vesentlighet. Risiko vurderes ikke bare ut fra vesentlighet, men også de skjønsmessige forholdene rundt. Ved mistanke om misligheter sier G at de har en annen tilnærming til vesentlighet, hvor revisor går under den satte vesentlighetsgrensen for å undersøke ytterligere. Respondent A trekker også inn brukerne av regnskapet. A sier at det er relevant å ha et forhold til eierne av selskapet når det gjøres risikovurderinger. B og C sier at det gjøres en risikovurdering på alle selskapene og på regnskapslinjene i regnskapet. Samtlige av revisorene sier at risikoen på en kunde vil påvirke hvor vesentlighetsgrensen settes.

4.2.2 Regnskapsførers bruk av vesentlighet

Ettersom det er begrenset forskning på regnskapsførers praktisering av vesentlighet, vil vi i dette delkapittelet presentere funn over regnskapsførers bruk av vesentlighet.

Alle regnskapsførerne fikk spørsmål om hvordan de bruker vesentlighet i arbeidet sitt. Et eksempel som kom opp flere ganger var vesentlighet i forhold til periodisering. H forklarer vesentlighet i periodisering med et eksempel:

«Det har jo aldri vært slik at vi har periodisert 100 kr over seks måneder [...] Heller ikke hvis det er et lite bilag så splittes det ikke opp å føres på to forskjellige kontoer.»

L sier at innenfor periodisering så brukes det vesentlighet, men at det igjen er kundespesifikt. Det må vurderes hva kunden bruker regnskapet til. Hvis regnskapet brukes som et styringsverktøy sier L at da er det viktigere at periodiseringen er riktig. Det kommer an på kunden og hvordan de bruker regnskapet. L konkretiserer dette med et eksempel:

«Hvis vi periodiserer 50 000 i februar eller mars har ingenting å si. For det offentlige regnskapet er det jo akkumulerte tall likevel, så der har det heller ingenting å si.»

L påpeker videre at bak vesentlighetsvurderinger i regnskapet ligger det en del skjønn. For å kunne bruke vesentlighet så er man nødt til å kjenne selskapet og eventuelle insentiver som kan ligge bak en handling. Hvis det er snakk om et selskap som har et resultat rundt null så er det viktig at man holder øye med egenkapitalen med tanke på styre sin handlingsplikt. L sier også at det er viktig å se egenkapitalen og resultatet i sammenheng med året og eventuelle finansieringskrav fra banken. I tillegg sier L at det er forskjell på vesentlighetsgrensene innad i året kontra årsslutt.

«10 000 er ikke vesentlig i denne måneden og 10 000 neste måned er fremdeles ikke vesentlig. Når vi kommer til årsslutt, blir 120 000 plutselig vesentlig.»

Respondenten I og J poengterer at vesentlighet også vil påvirke hvor mye jobb som blir gjort for å oppklare noe. At det til en viss grad blir et kost-nytte spørsmål. I kommer med to eksempler til dette. Det første knytter seg til småfakturaer som mangler dokumentasjon. Her sier I at hvis det mangler dokumentasjon vil det kostnadsføres også tas det ikke skattemessig fradrag for det siden formkravene rundt fradrag mangler. Eksempel nummer to handler om å bruke tid på å lete etter hvor feilen ligger og fremskaffe dokumentasjon. I sier at hvis det krever mer tid og penger for å finne feilen enn det selskapet kunne fått i fradrag så er det ikke verdt å bruke tid på det. J kommer med tilsvarende eksempel. Det som skiller de to eksemplene fra hverandre er at J sier at det ikke brukes tid på å lete opp noe til 100 kr, mens I sine eksempler tar for seg beløpsstørrelser på 1 000 – 3 000 kr.

Flere respondenter omtaler vesentlighetsvurderinger ved korrigerende av feil. Ved oppdagelse av feil før fristen for rapportering av regnskapet, omtalte flere respondenter en kost-nyttevurdering om korrigerende. Respondent I og J prater om at vesentlighetsgrensen for korrigerende av feil blir høyere desto lengre inn i rapporteringsprosessen de er. Eksempelvis trekker I frem at hvis det er lite tid og ressurser igjen til å korrigere, sende regnskapet til revisor og få det godkjent av styret, vil terskelen for å korrigere en feil ha en mer konkret vesentlighetsvurdering.

«For at vi skal gå inn i regnskapet igjen, korrigerer det og sende det over til revisor, og de skal dokumentere den endringen, det tar tid for oss og tid for revisor. [...] Så når revisor får det og skal levere beretningen, så leverer de fullstendighetserklæring til kunden hvor det står at her er det feil på 5 000 i regnskapet, men vi anser at det ikke er vesentlig, så signer kunden på det. Så korrigerer vi på det til neste år. Sånn fungerer det i praksis ofte. Vi ser det er en feil, men vi velger å ikke gjøre noe med det fordi man anser den ikke vesentlig for regnskapet.»

Alle regnskapsførere sier at det ikke brukes noe vesentlighet når det kommer til poster som kan påvirke skatt og avgift. I hovedsak sier regnskapsførerne at de bruker vesentlighet når det kommer til klassifiseringer, periodiseringer og estimater. Et eksempel er respondent K som uttrykker at det ikke brukes tid og ressurser på å øke nøyaktigheten ved vurdering av skjønsmessige estimater slik:

«Så for eksempel på avskrivning, hvis du har en tydelig avskrivingsplan, og jeg ser at det ikke er noe systematisk feil, og at det er gjort en vurdering på levetid og de tingene som skal bli gjort. Så det er ikke helt så nøye om det skal være 50 år og 75 år på et bygg. Det blander jeg meg ikke veldig inn i.»

Gjennomgående funn er regnskapsføreres forskjellige vesentlighetsgrenser ved ulike situasjoner. I situasjoner der en post påvirker skattemessige forhold, spesielt ved personskatt, trekker alle frem en særskilt lav vesentlighetsgrense. Samtlige regnskapsførere påpeker en lik grense ved løpende bokføring da dette reguleres av både bokføringsloven og skatteloven. En annen vurdering flere av respondentene viser til, er klientens ønske om presisjonsnivå. Regnskapsførerne omtaler dette ved at enkelte kunder ønsker mer presise regnskaper enn andre for tilstrekkelig styringsinformasjon. I situasjoner hvor ingen av disse forholdene er til stede trekker respondentene frem at brukervesentligheten er anvendelig. Respondent J oppsummerer de tre forholdene ved å nevne:

«Den første tanken min er 'strider det mot noen lover?' 'Er det noen lovkrav vi må følge?' Og så har vi neste steget, som er egentlig selskapet selv. Uansett metodikk, før man starter på et oppdrag, tar vi en vurdering felles med kunden med en avklaring av hva selskapet synes er viktig. Til slutt er spørsmålet 'hva er konsekvensene?' Og da er det jo egentlig å se litt mer overordnet og se på de store tallene.»

To av revisorene la frem meninger om at regnskapsfører hadde svak vurdering av vesentlighet på skjønsmessige estimater. Herunder nevner E og G at regnskapsfører ukritisk hører på selskapets valg av estimater. Eksempelvis nevner G:

«Et eksempel er en maskinentreprenør som bygger vei. Da kan daglig leder si at det er en kontrakt på 50 millioner og at de har kommet fram til at 50 prosent er fullført og at 25 millioner føres i inntekt. Der har jo vi som revisor i alle år gått inn og overprøvd det. Der oppfatter jeg at det er veldig få regnskapsførere som går inn og prøver å stille

spørsmål til det. De tar 25 millioner også bokfører de det sånn som det er diktert. [...]

Der har de et ansvar, med akkurat det som går på estimatene.»

Respondent E kommenterer også estimatvurderinger hos regnskapsfører med et annet eksempel:

«Det med avskrivningsmetode har ikke regnskapsfører vært så god på. Der tror jeg det skjer en profesjonalisering i bransjen.»

4.2.3 Revisors bruk av vesentlighet

Revisors bruk av vesentlighet vil bli presentert i henhold til forskningsspørsmål to. Helt siden 2010 har revisor operert under samme vesentlighetsstandarder. Det er derfor en gjennomgående lik forståelse av hvordan vesentlighet skal brukes i revisjon. Alle revisorene forklarer at de i starten av revisjonen fastsetter vesentlighetsgrenser.

Alle respondentene sier at de bruker totalvesentlighetsgrense og arbeidsvesentlighetsgrense aktivt gjennom revisjonen. B forklarer bruken av vesentlighetsgrensene slik:

«Man starter med en totalvesentlighetsgrense og det er jo denne du skal konkludere på. Så arbeidsvesentlighetsgrensen brukes til å finne ut hvilke regnskapslinjer som er relevante og hvor mye som må testes per regnskapslinje.»

A, C, E og G har samme forklaring på bruk av vesentlighetsgrenser i revisjonen som B.

G forklarer at vesentlighetsgrenene brukes aktivt i løpet av hele revisjonen og at dette kan bli et diskusjonspunkt inn mot kunden hvis det er avdekket mye feil. D gir en detaljert beskrivelse å hvordan vesentlighet brukes i løpet av revisjonen:

«Vi setter vesentlighetsgrensene på begynnelsen av revisjonen. Så er det grunnlaget når vi scoper eller allokterer den vesentligheten på forskjellige områder. Det påvirker også hvilke områder vi definerer som høy, medium eller lav risiko. Noen områder som er små kan vi fjerne hvis risikoen er lav. Ut fra størrelsen på området og hvilken risiko hjelper vesentlighetsgrensene for å gi et grunnlag for antall stikkprøver eller utvalg av populasjonen.»

A og D sier at dersom ukorrigerede feil overstiger arbeidsvesentlighetsgrensen må det gjøres en ytterligere vurdering på om kontrollene må utvides. Bakgrunnen for dette gjelder risikoen for at uoppdagede feil overstiger totalvesentlighetsgrensen. Generelt ser man en stor enighet blant alle revisorer hvor en lik tilnærming til vesentlighet blir beskrevet av samtlige. De er alle

samstemte når det kommer til hensikten med totalvesentlighetsgrensen og arbeidsvesentlighetsgrensen.

4.3 Regnskapsloven §1-10 og god regnskapsføringskikk

Oppgavens tredje forskningsspørsmål er *hvordan er forståelsen og forventingene til ny god regnskapsføringskikk og regnskapsloven §1-10 hos regnskapsfører og revisor?* Ved bruk av kodene regnskapsloven § 1-10 og ny god regnskapsføringskikk vil funn relatert til forskningsspørsmålet presenteres.

4.3.1 Regnskapsloven §1-10

Hensikten med forskningsspørsmålet er å belyse forståelsen av lovreguleringene rundt vesentlighet og hva regnskapsfører og revisor tenker rundt dette. Først vil funn fra regnskapsførerne presenteres deretter funn fra revisor respondentene.

Responsen fra regnskapsfører er litt blandet når det kommer til vesentlighet. Alle respondentene sier at de til en viss grad har brukt vesentlighet i regnskapet enten i form av noteinformasjon opp mot årsslutt eller løpende ved periodiseringer og estimater. Dette er funn presentert tidligere i *Kapittel 4*. Respondent L sier at inkluderingen av vesentlighet ikke vil ha noen praktisk endring på arbeidet og at dette har vært en tilnærming L har brukt lenge. Den samme tankegangen reflekteres av svarene til I, J og K.

I gruppen med revisor respondenter er det mer blandet. A, B og C er ikke klar over at vesentlighet er definert i regnskapsloven. Hverken B eller C tror at inkluderingen av vesentlighet vil føre til noen endring i måten regnskapsfører arbeider på. C forteller at vesentlighet er et element som regnskapsfører ofte kan utfordre revisor på i diskusjoner.

«De kan utfordre oss også på om dette faktisk har vesentlig betydning. Så til en viss grad tror jeg nok regnskapsfører bruker vesentlighet. Det er nok mer individuelt basert. Jeg tror ikke det er noen metodisk tilnærming til det. De også forstår hvilke ting som kan påvirke et regnskap i større eller mindre grad.»

A trekker frem at det kan være en fordel med vesentlighet:

«Jeg opplever at regnskapsførerne er utrolig opptatt av å ha ting pinlig nøye, men de glemmer av og til det store bildet. De glemmer den vesentligheten. Det er kanskje en fordel med at det kommer inn.»

Respondent E er klar over inkluderingen av vesentlighet i regnskapsloven og trekker frem både positive og negative sider med at regnskapsfører kan benytte seg av vesentlighet. Elementer som E trekker frem som negative er hvis regnskapsfører ikke lenger skal være like nøye i arbeidet de utfører. Videre påpeker E at hvis det blir slik at regnskapsfører skal operere med vesentlighetsgrenser vil det være nødvendig for revisor å få opplyst disse. På tross av utfordringene E peker på mener respondenten at ved riktig bruk vil det være positivt at regnskapsfører bruker vesentlighet.

Hverken respondent D eller G har tenkt så nøye gjennom hva vesentlighet i regnskapsloven har å si og at de egentlig ikke var helt sikre på hva som sto i § 1-10. G er tydelig på at det fortsatt vil være en forventning knyttet til at det er kvalitet på regnskapet som regnskapsfører leverer:

«Jeg har utrolig sansen for dette som regnskapsfører er gode på, som er matematikken og systemene. At det er orden på alle fakturaene og at prosessene flyter bra»

Deretter fortsetter G begrunnelsen om vesentlighetens nytte i estimater:

«Et typisk at når du kommer på denne entreprenøren. Det å si at du har kommet 50 prosent fremdrift eller om du har kommet 2 års 50 prosent fremdrift kan bety 400 000 forskjell på topplinjen, hvilket er et skjønn. Så du må forstå at det intervallet man sier er godt nok. Hva betyr det for regnskapet? Jeg tenker det er egentlig der regnskapsfører må bruke skjønnet sitt. Jeg tenker det er litt for å unngå å bruke tid på ting som egentlig ikke betyr noe.»

På spørsmålene knyttet til vesentlighet i regnskapsloven sier informanten at denne bestemmelsen er ment i relasjon til årsregnskapet. Vesentlighet i regnskapet vil eksempelvis kunne brukes ved utarbeidelse av noter utover lovpålagte krav og grad av spesifisering. Videre sier informanten

«Inkluderingen av vesentlighet i §1-10 kommer fra EØS rett og direktiv [...] Det har vært innarbeidet ulovfestet, samt var det kun fragmentarisk henvisning til enkelte bestemmelser. I tillegg ligger det i god regnskapsskikk å tenke vesentlighet. Dermed vil §1-10 ikke utgjøre en praktisk forskjell.»

Regnskapsloven sier ikke noe om hvordan det skal settes en vesentlighetsgrense. Informanten legger vekt på at vesentlige forhold blir en skjønnsmessig vurdering i forbindelse med utarbeidelsen av årsregnskapet.

«det er informasjon i årsregnskapet som gir beslutningsgrunnlaget for regnskapsbrukerne. En bruker kan være eier, banken, ansatte, potensielle investorer og samfunnet generelt. Generelle skjønnsmessige vurderinger er vanskelig, for det handler først og fremst om å identifisere brukergruppene og hvilke opplysninger som ved feil eller ved utelatelse kan påvirke deres beslutninger.»

4.3.2 Ny god regnskapsføringsskikk

Forståelsen og forventningen knyttet til ny god regnskapsføringsskikk hører også til forskningsspørsmål 3. Først presenteres regnskapsfører sine tanker om ny god regnskapsføringsskikk før revisor sine refleksjoner rundt tema legges frem.

Hos regnskapsførerne sier alle respondentene unntatt I og H at de til en viss grad har hatt samme tilnærming som oppdatert god regnskapsføringsskikk i flere år. K forklarer tankene sine rundt den nye standarden slik:

«Jeg vil påstå at jeg begynte med det for sju år siden. Jeg er jo mye mer i tro med den nye loven. Så for meg er det ikke noe banebrytende. Det er mer at den loven har jo kommet 10 år for sent. Så den har jo tilpasset seg hvordan jeg jobber på.»

K sine uttalelser om at det var på tide med oppdatert god regnskapsføringsskikk samstemmer med hva J og L sier. L påstår at det ikke vil ha noen påvirkning fordi de har operert med vesentlighet og risikobasert tilnærming lenge. Selv om J og K sier at dette ikke er noe nytt forklarer begge at det jobbes med metodikken internt i selskapet. Denne metodikken innebærer flere risikokartleggende handlinger for hvert oppdrag, hvilket er i samsvar med ny god regnskapsføringsskikk.

Den som skiller seg mest ut angående tanker rundt ny god regnskapsføringsskikk er respondent H og I. Respondent H trekker vesentlighetsprinsippene inn i vurderingen for hvordan ny god regnskapsføringsskikk vil påvirke arbeidet fremover:

«Regnskapsfører opererte ikke etter vesentlighetsprinsippene frem til 31.12. 2022, men det har vi lov til fra 1.1.2023. Sånn at jeg vil anta at en gjennomsnittets regnskapsfører ikke har begynt å ta inn over seg at vi faktisk har lov til å tenke vesentlighet i arbeidsoppgavene våre [...] jeg antar at det kommer til å bli ganske store sprik i bransjen i ganske mange år fremover på hvordan det her blir håndtert.»

I trekker frem muligheten for at regnskapsfører og revisor sine arbeidsoppgaver i fremtiden kan bli mer lignende hverandre

«Vesentlighet er mer på vei inn. Altså nå er det jo risikobasert tilnærming så det kommer for full fart inn. Jeg tror regnskapsfører og revisor vil nærme seg hverandre mer.»

Både I og H nevner at de etter ny god regnskapsføringsskikk arbeides med å endre metodikken i selskapet.

Revisorene blir spurt om de er klar over at i ny god regnskapsføringsskikk skal regnskapsfører nå ha risikobasert tilnærming til regnskapet. B, C og G er klar over at det har kommet en ny god regnskapsføringsskikk, men de vet ikke hva den handler om. Ved spørsmål på hvordan risikobasert tilnærming vil fungere i praksis sier G:

«Det er viktig at regnskapsfører har rutine på transaksjoner. Det er ikke der man skal etablerer risikobasert tilnærming»

A, D og E er ikke klar over at det er kommet en ny god regnskapsføringsskikk. Etter en kort innføring sier E at regnskapsførere har i sin ryggrad at alt skal avstemmes og være riktig, og respondenten er derfor usikker på hvilken betydning denne kommer til å ha. Videre trekker E frem at regnskapsførerne nok er opptatt av å redusere arbeidsmengde nå som de har lov til å ha en annen tilnærming, men hvordan det vil se ut i praksis er E usikker på. A legger vekt på mye av de samme tingene som E gjør. Videre stiller A spørsmål til hvordan dette vil fungere i praksis, men i utgangspunktet synes respondent A det er positivt hvis dette fører til at regnskapsførerne «hever blikket».

Informanten vi snakket med prøver å sette lys på hva den tror intensjonen bak ny god regnskapsføringsskikk er.

«Det er knyttet til et moderniseringsbehov ved å bringe standarden i takt med tiden. Bakgrunnen for dette er at bransjen endrer seg særlig den teknologiske utviklingen. Det er derfor et behov for å utarbeide en tilnærming for hvordan regnskapsførere kvalitetssikrer regnskapet. Den nye standarden for god regnskapsføringsskikk har en risikobasert tilnærming hvor tanken er at det kan skape mer effektiv regnskapsføring. Tanken er at regnskapsfører skal ha en mer overordnet tankegang og se hvor i regnskapet det er risiko for feil.»

Videre forklarer informanten at Regnskap Norge arbeider med et kvalitetskontrollopplegg som vil publiseres i løpet av 2023. Kvalitetskontrollopplegget vil være rutinebeskrivelser med veiledninger til regnskapsfører for praktisk implementering og anvendelse av god regnskapsføringsskikk. Hvilket vil bidra til å operasjonalisere hvordan det skal innføres kontroller, slik at Regnskap Norge har mulighet til å påse at retningslinjene i ny standard blir fulgt.

Informanten utdyper at en av forskjellene mellom ny og gammel god regnskapsføringsskikk er at det ikke lenger er krav om å avstemme alt. I henhold til ny standard kan det benyttes andre metoder for å kvalitetssikre regnskapet. Videre forklarer informanten at det nå vil være flere momenter som skal vurderes slik som eksempelvis: Oppdragets størrelse og kompleksitet, kompetansen til medarbeidere, regnskapsforetakets kvalitetssikring og IT-systemene.

Kapittel 5: Kvantitative funn

I tillegg til å gjennomføre en kvalitativ undersøkelse, inkluderes det også en kvantitativ analyse for å underbygge forståelsen om vesentlighetsbegrepet. Den kvantitative undersøkelsen tar for seg i all hovedsak forskningsspørsmål en: «Hva er forskjellen mellom regnskapsfører og revisor sin forståelse av vesentlighetsbegrepet?». Metodikken tok form ved et spørreskjema til regnskapsførere og revisorer. Det vil bli foretatt tester på dataen i form av test av gjennomsnitt, valg av referanseverdier og volatilitet i svarene. Resultatene vil fremvise både statistiske signifikansnivåer og deskriptiv statistikk. Etterfulgt vil konklusjonen av testene bli sammenstilt med øvrige funn fra kvalitativ tilnærming i *Kapittel 6: Diskusjon og analyse*.

5.1 Vesentlighetsgrense hos regnskapsfører og revisor

For å teste om det er forskjell i regnskapsfører og revisor sin forståelse og tolkning av vesentlighetsbegrepet vil vi teste hvordan de vurderer en beløpsstørrelse som vesentlig. Både regnskapsfører og revisor fikk spørsmål om å tallfeste en beløpsmessig størrelse for vesentlighet. I tabellen under blir beløpet betegnet som TVG, både for regnskapsfører og revisor. Testen blir gjennomført ved en Mann Whitney U test. Testen er tosidig og tar for seg følgende hypoteser:

$$H_0: P(x > y) = 0$$

$$H_A: P(x > y) \neq 0$$

	Obs	Rank sum	Expected
Regnskapsfører	35	672	1 453
Revisor	47	2 731	1 951
Combined	82	3 403	3 403

Unadjusted variance 11 377,92
Adjustment for ties -35,17
Adjusted variance 11 342,75
H ₀ : TVG(Regnskapsfører) = TVG(Revisor)
Z = -7,328
Prob > Z = 0,00
Exact Prob = 0,00

Figur 6: Mann Whitney U Test av TVG

Etter gjennomføring av Mann Whitney U Test mellom regnskapsfører og revisor sine svar på totalvesentlighet, ser man en signifikant forskjell. Dette vises med et signifikansnivå på 0,01 prosent. Forskjellen går i retning at regnskapsfører svarer vesentlig lavere enn revisor. I denne oppgaven svarte regnskapsfører 826 811kr lavere enn revisor. Hvis en inkluderer ekstremverdiene, er sikkerheten for å konkludere med differanse fortsatt 99 prosent og en forskjell på 692 343kr. Dermed er det en klar signifikant differanse mellom svarene fra utvalgsgruppene.

5.2 Valg av referanseverdi

Ved caseoppgaven (*Vedlegg 3*) valgte regnskapsfører og revisor en referanseverdi de baserte sin vesentlighetsgrense på. De fikk fem alternativer, herunder egenkapital, resultat før skatt, salgsinntekt, totale eiendeler og annet. Referanseverdiene er basert på tidligere forskning og teori i både regnskaps- og revisjonsfagområdene (ISA 320, pkt. A5, Schwencke et al., 2021, s. 140-141; Eilifsen & Messier, 2015). Nedenfor oppstilles en to-veis tabell over hvor mange regnskapsførere og revisorer som valgte hvilke referanseverdier for denne casen (*Tabell: 4*). Som vist valgte en klar majoritet av revisorer salgsinntekt (81 prosent), og en minoritet resultat før skatt (19 prosent), mens ingen av de 45 revisorene valgte en annen referanseverdi. Regnskapsførere var mer spredt med noe frekvens på alle kategorier, hvor majoriteten benyttet salgsinntekt (39 prosent). I tillegg vises det at tre av regnskapsførerne valgte en referanseverdi utover de forhåndsutvalgte kategoriene.

Referanse	Utvalgsgupper		
	Regnskapsfører	Revisor	Total
Annet	3	0	3
	9%	0%	4%
Egenkapital	7	0	7
	20%	0%	9%
Resultat Før Skatt	8	9	17
	23%	19%	21%
Salgsinntekt	14	38	52
	39%	81%	63%
Totale Eiendeler	3	0	3
	9%	0%	4%
Total	35	47	82
	100%	100%	100%

Tabell 4: Toveis tabulasjon over valg av referanseverdi og utvalgsgupper

5.3 Variasjon i vesentlighetsgrenser

Variasjon i vesentlighetsgrense kan måles ved bruk av statistiske tester, med formålet å fortelle noe om populasjonens underliggende variasjoner. Formålet med en slik analyse er å se hvorvidt det er forskjeller i hvor volatilt svar er mellom utvalgsgroppene. I denne sammenheng vil vi teste forskjell i prosentvis varians. Ved relativ varians gjøres TVG om til CV hvilket viser

prosentvis variasjon fra utvalgsgruppens gjennomsnitt. Denne koeffisienten vil videre benyttes i Levene's test for å analysere forskjell i relativ varians. Følgende hypoteser testes ved *Figur 7*:

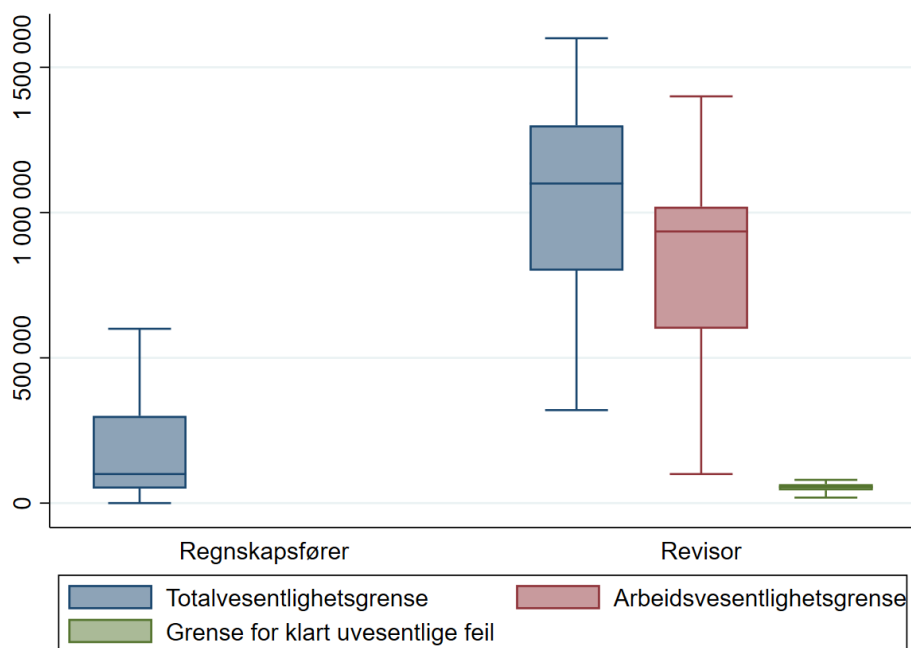
$$H_0: \sigma_{CV}^2 = \sigma_{CV}^2$$

$$H_a: \sigma_{CV}^2 \neq \sigma_{CV}^2$$

Summary of Levene's equality of variance test on Coefficients of Variation			
Sample Group	Mean	Std.Dev	Freq.
Regnskapsfører	0.725	0.516	35
Revisor	0.282	0.187	47
Total	0.471	0.425	82
W0 = 22,5 df(1, 80)			Pr > F = 0.0001
W50 = 22,4 df(1, 80)			Pr > F = 0.0001
W10 = 23,3 df(1, 80)			Pr > F = 0.0001

Figur 7: Levene's test om ekvivalent varians i relativ variasjon (CV)

Som vist ved figuren vises det til en P-verdi på mindre enn 0,01. Dette tilsvarer en konfidens på 99 prosent for at nullhypotesen kan avvises. Følgelig vil en si at det er signifikant forskjell i relativ varians mellom regnskapsfører og revisor. Regnskapsfører og revisor sin variasjon på vesentlighetsgrensen fremstilles ved *Figur: 8*. Totalt sett viser dermed tallene at regnskapsfører har høyere relativ volatilitet i sin besvarelse.



Figur 8: Box-Plot over vesentlighetsgrenser hos RF og Revisor

I tillegg til å se på variasjonen mellom regnskapsfører og revisor er det interessant å se hvor volatil revisor er på de andre vesentlighetsgrensene. Under caseoppgaven fikk revisor anledning til å skrive et beløp for arbeidsvesentlighetsgrense og grense for uvesentlige feil. Som vist ved 2.2.2 *Praktisering av vesentlighet i revisjon* er det naturlig å ta utgangspunkt i en prosentvis størrelse relativt til totalvesentlighetsgrensen. Dette gjorde det naturlig å lage to nye variabler for å se på de andre vesentlighetsgrensene ved følgende formler:

$$AVG\%_i = \frac{AVG_i}{TVG_i}$$

$$GUF\%_i = \frac{AVG_i}{TVG_i}$$

Som vist ved frekvenstabell over AVG% og GUF% (Tabell: 5) er det klar struktur ved revisors valg av andre vesentlighetsgrenser. Svarene for AVG% går i alt fra 50 til 96 prosent av TVG. Dette er klare ytterpunkter, men det er likevel tydelig at revisor har stor preferanse for enkelte prosenter. Dette ses ved at 73 prosent av revisorene har valgt presist 75, 85 eller 90 prosent for denne caseoppgaven. Når det kommer til GUF% er det enda større enighet blant revisorene, hvor 91 prosent valgte å bruke 5 prosent, og noen få 10 prosent. Totalt sett ser vi en stor enighet og liten variasjon blant revisorene ved valg av andre vesentlighetsgrenser.

Tabulation of AVG%			
	Freq.	Percent	Cum.
50%	1	2%	4%
67%	1	2%	6%
70%	1	2%	8%
75%	13	27%	36%
76%	1	2%	38%
80%	4	8%	46%
85%	17	34%	80%
88%	1	2%	82%
90%	6	12%	95%
94%	1	2%	97%
96%	1	2%	100%
Total	47	100.00	

Tabulation of GUF%			
	Freq.	Percent	Cum.
4%	1	2%	2%
5%	43	91%	93%
9%	1	2%	95%
10%	2	4%	100%
Total	47	100%	

Tabell 5: Frekvenstabell for valg av AVG% og GUF%

Kapittel 6: Diskusjon og analyse

I kapittelet vil aktuelle funn sammenfattes og analyseres opp mot forskningsspørsmålene og problemstillingen. Diskusjonen struktureres i henhold til forskningsspørsmålene og i rekkefølgen funn ble presentert i *Kapittel 4 & 5*. Her vil både kvalitative og kvantitative funn slås sammen ettersom det anses relevant å se de opp mot hverandre. Analysen foretas opp mot tidligere forskning og teori. Hensikten med analysen er å besvare oppgavens problemstilling:

Hva er forskjellen mellom hvordan regnskapsfører og revisor forstår og praktiserer vesentlighetsbegrepet?

6.1 Forståelsen av vesentlighetsbegrepet

For å undersøke hvordan regnskapsfører og revisor forstår vesentlighet ser vi på funnene opp mot tidligere forskning. Dette er sett i lyset av følgende forskningsspørsmål:

«Hva er forskjellen mellom regnskapsfører og revisor sin forståelse av vesentlighetsbegrepet?»

Regnskapsbransjens forståelse av vesentlighet eksemplifiseres av manglende metodikk og selskapspolicy for å vurdere vesentlighet. Samtlige av respondentene sier at vesentlighet i regnskap er basert på skjønn. Gordeeva (2011) trekker også frem at regnskapsfører har manglende retningslinjer for vesentlighet. Denne forskningen reflekteres av våre funn, da våre respondenter har manglende interne policyer. Informanten viser også til at de skjønnsmessige vurderingene er viktigst når det kommer til vesentlighetsvurderingene. I tillegg er funnene i overenstemmelse med uttalelsene om kost-nytte fra Schwencke et al. (2021). Funnene fra den kvantitative metoden bygger opp under den kvalitative metoden ved å også vise til forskjell i forståelse av vesentlighet. Dette vises ved at regnskapsfører vurderer vesentlighet ved et lavere beløp, samt at de er relativt mer volatile i hva de vurderer som vesentlig. Totalt sett ser vi færre retningslinjer hos regnskapsfører, mer volatile svar og en mer forsiktig tilnærming.

Flere respondenter har benyttet vesentlighet over en lengre periode hvilket viser at det er likhet mellom oppgavens funn og teorien bak inkluderingen av regnskapsloven § 1-10. Bakgrunnen for definering av vesentlighet i regnskapsloven var å lovfeste gjeldene praksis (Stenheim & Breili, 2022). Samsvaret mellom intensjonen bak inkluderingen og dagens praksis blant

flesteparten av regnskapsførerne viser en generell forståelse av rammene rundt vesentlighet. Likevel er det ikke alle regnskapsførere som viser denne forståelsen. Spriket mellom regnskapsførerne viser en mulig mangel av retningslinjer og empiri.

Alle regnskapsførerne påpeker viktigheten av å skille ut elementer som påvirker skatt og avgift. Regnskapsfører sin tilnærming til skatt og avgift minner om revisor sin særskilte vesentlighetsgrense for dette området (SA 3801, 2007). Revisorenes forståelse for en lavere vesentlighet ved skatt og avgift stemmer også godt overens med teori (SA 3801, 2007; Holstrum & Messier, 1982; Jorstad & Haaland, 2014). Det vises dermed til en bred forståelse blant samtlige respondenter og tidligere forskning. Dette er fornuftig ettersom både regnskapsførere og revisorer får straff ved overtredelse av deres plikter til skatt- og avgiftsrapportering, samt at skattemyndigheter er strengere ved sine kontroller.

Det er store variasjoner i mengden forskning gjort på regnskaps- og revisjonsiden. Som nevnt i *Kapittel 2* er det lite litteratur som kun omhandler vesentlighet i regnskap. På revisjonsfagfeltet er det derimot mye tidligere forskning.

Revisor respondentene setter ved bruk av referanseverdier en totalvesentlighetsgrense, og ut fra denne en arbeidsvesentlighetsgrense som er en prosentats mellom 50 til 90. Dette er samme metode for fastsettelse av vesentlighet som Eilifsen & Messier (2015) beskriver. Forskjellen i tidligere forskning ligger i prosenten som arbeidsvesentlighetsgrensen settes ut fra. Eilifsen & Messier (2015) sin artikkel viser at denne settes mellom 50-75 prosent av totalvesentligheten. Derimot viser artikkelen skrevet av Jorstad & Haaland (2014) at arbeidsvesentligheten settes i prosentintervallet 50-90 prosent som er identisk med våre kvalitative funn. Ved å sammenligne med kvantitative funn ser man at arbeidsvesentlighetsgrense fastsettes i prosentintervallet 50-96 prosent. Altså noe større prosentintervall enn det som revisorene oppgir på intervju. Selv om de kvantitative funnene sier at arbeidsvesentlighetsgrense settes mellom 50-96 prosent så fremkommer det tydelig fra testene at flesteparten av revisorene benytter enten 75, 85 eller 90 prosent for å fastsette arbeidsvesentlighetsgrense. Det er samsvar mellom de kvalitative – og kvantitative funnene knyttet til denne grensen.

Alle respondentene peker på at hvis det skal gjøres vesentlighetsvurderinger så er det relevant å se på hva brukeren tolererer av feil. Hva brukeren tolererer av feil er brukt i regnskapsloven §1-10 for å definere vesentlighet (regnskapsloven, 1998, § 1-10). Tilsvarende gjelder for revisor

da definisjonen av vesentlighet i standardene er relativ lik (ISA 320, 2010, pkt. 2). Som brukere av regnskapet trekker regnskapsførere og revisorer frem eierne, kunden, investorer og banken som primærbrukere. Informanten trekker også frem de samme brukerne som regnskapsførerne og revisorene gjør. Dette viser en lik forståelse av hvem som er viktige regnskapsbrukere. Forståelsen er i samsvar med tidligere forskning på regnskaps- og revisjonsområdet (Schwencke et al. 2021; Messier et al. 2005).

De kvantitative funnene viser at regnskapsfører setter vesentlighetsgrensen lavere enn det revisorene gjør. Regnskapsfører setter en vesentlighetsgrense som er 826 811 kr lavere enn den revisor setter. Dette viser en signifikant differanse mellom regnskapsfører og revisor. Funnene fra den kvalitative delen av oppgaven samsvarer med den kvantitative delen når vi ser på fastsettelse av vesentlighetsgrenser. I tillegg er funnene i samsvar med tidligere forskning med funn om lavere vesentlighetsgrenser hos regnskapsfører (Espeland & Sveinsvold, 2019). Noe av grunnen til at regnskapsfører setter en lavere vesentlighetsgrense enn revisor kan forklares med yrket sine oppgaver. Regnskapsfører skal utarbeide et regnskap som gir oversikt over selskapets økonomiske forhold (Haugnes, 2008; Kvifte & Hansen, 2014; regnskapsloven, 1998). Dette gjøres i lys av norske lover og reguleringer. Rollen til en regnskapsfører er dermed ganske annerledes enn en revisor. Revisors plikter omhandler i større grad uavhengig attesting av regnskapet (Stenvold & Degerstrøm, 2020; revisorloven, 2020). Forskjellen i arbeidsoppgaver og profesjonsansvar kan derfor gi en naturlig forklaring på tilnærmingen til vesentlighet. Dette kan også forklare hvorfor samtlige regnskapsførere er tydelige på skillet mellom løpende bokføring og resterende regnskapsoppgaver ved vesentlighetsvurderinger.

Ved bruk av referanseverdi i kvantitativ undersøkelse, så vi forskjell i regnskapsfører og revisor sine valg. Her ble det vist at regnskapsfører var mindre samstemte om preferanse ved valg av referanseverdi. I tillegg valgte 3 av 35 regnskapsførere ikke en av de ordinære referanseverdiene. Selv om det foreløpig ikke er noe veiledning til hvordan regnskapsfører skal fastsette vesentlighetsgrenser, peker Schwencke et al. (2021) på muligheten for at regnskapsfører kan benytte seg av samme referanseverdi som revisor ved vesentlighetsvurderinger. Dette begrunnes med at referanseverdiene som brukes i revisjon i dag anses som sentrale tall for en regnskapsbruker (Schwencke et al., 2021. s. 140). Den store variasjonen bak valg av referanseverdi hos regnskapsførerne antyder usikkerhet rundt vesentlighet. Denne usikkerheten underbygges også av den kvantitative testen om forskjell i

relativ varians. Som en mulig forklaring kan det ses i sammenheng med manglende retningslinjer og empiri.

Revisorene trekker en tydelig linje mellom vesentlighet og risiko. Dette blir forklart ved at man ikke kan se på vesentlighet isolert sett. Enkelte regnskapsførere viste også tendenser til en slik forståelse ved problematikk rundt fullstendighet. Dette viser at noen regnskapsførere har en intuitiv forståelse om hvordan risikobasert tilnærming skal vurderes. En gjennomgående del av revisjonsteori er forståelsen for risikoer ved påstandene for vesentlig feilinformasjon (ISA 315, 2019, pkt. 12 A; Rekdal, 2015). Dog er det ingen regnskapslitteratur å sammenlikne mot.

Når det kommer til spørsmål om noteinformasjon sier samtlige av regnskapsførerne at det gjøres vurderinger om hva som er relevant å ta med. Dette er selvmotsigende fordi to av respondentene uttrykker at de i liten eller ingen grad gjør vesentlighetsvurderinger. En av regnskapsførerne skiller seg betraktelig ut fra de resterende ved å ikke vurdere brukeren av regnskapet ved utarbeidelse av noteinformasjon. Basert på funnene fra den kvalitative undersøkelsen, viser dette at enkelte har mer ukritisk tilnærming til utarbeidelse av noter. Dette funnet er underlig i sammenheng med ny regnskapslov (1998, §1-10), hvor det vises til en lovpålagt brukerdefinisjon. Spriket mellom regnskapsførerne kan tyde på en viss form for usikkerhet når det kommer til forståelsen av vesentlighet og hvordan det skal benyttes.

Forskningsspørsmål en er med å belyse problemstillingen vedrørende forståelsen av vesentlighet både innenfor regnskap og revisjon. Regnskapsførerne har til en viss grad forståelse av vesentlighet samtidig som det er noe forskjell blant deltakerne i populasjonsgruppen. Revisorer har gjennomgående lik forståelse av vesentlighetsbegrepet. Videre vil analysen trekke frem elementer som beskriver hvordan regnskapsfører og revisor praktiserer vesentlighet. Dette for å se om beskrivelsen av hvordan de forstår vesentlighet, samsvarer med hvordan det praktiseres.

6.2 Praktisering av vesentlighetsbegrepet

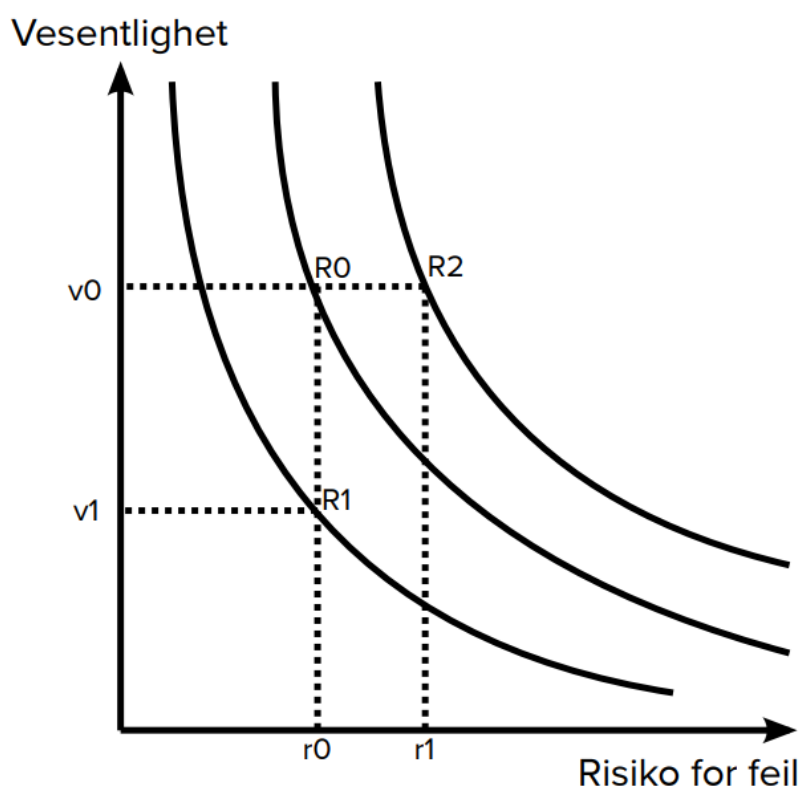
I tillegg til å se på forskjellen mellom forståelsen av vesentlighetsbegrepet i regnskap- og revisjonsbransjene, er det interessant å analysere hvordan begrepet blir praktisert. Ved å se på praktisering rundt vesentlighet vil man se om det er samsvar mellom forståelsen og praktiseringen, samt kunne belyse delen av oppgavens problemstilling som handler om praktisering. Som vist under *Kapittel 2*, er det generelt gode standarder, teori og forskning på

revisors side (Messier & Eilifsen, 2015; Andersen & Eilifsen, 2010; Jorstad & Haaland, 2014; ISA 450, 2010; ISA 320, 2010). Derimot er det mer begrenset teori og forskning for regnskapsførers praktisering, hvor kun internasjonale studier som Vorhies (2005) og Gordeeva (2015) blir trukket fram. Av norske studier trekkes det kun frem praktisering rundt noteopplysninger (Kvifte & Hansen, 2014; Haugnes, 2008). Dermed var det interessant å se på følgende forskningsspørsmål for å undersøke forskjeller i bransjenes bruk av begrepet og kartlegge regnskapsførers praksis:

«Hvordan praktiserer regnskapsfører og revisor vesentlighetsbegrepet i dag?»

Ved intervju med regnskapsførere om anvendelse av risikobasert tilnærming var det varierende svar fra respondentene. To av fem respondenter viser til at de ikke benytter en risikobasert tilnærming i sin regnskapsføring i dag, men at det er en metodikk de holder på å bygge opp. Tre av fem respondenter sier derimot at det er en tilnærming de har brukt i flere år. Av respondentene som ikke benytter risikobasert tilnærming i dag, er det likevel vist til en forståelse for begrepet. Dette vises eksempelvis ved respondent I sin forståelse for hvordan vesentlighet og risiko i en regnskapspost gjør at det trengs en økt innsats ved kvalitetskontroll. Til tross for en bred forståelse for hvordan begrepene henger sammen, er det for eksempel begrenset unnlattelse ved avstemming av alle balansekontoer. Flesteparten av regnskapsførerne begrunner dette med at en avstemming av uvesentlige balansekontoer er lite tidkrevende og at det dermed ikke er et poeng i unnlattelsen. Dette reflekterer Schwencke et al. (2021) sin litteratur om kost-nytte vurderinger. I regnskapslitteraturen er risikobasert tilnærming ikke omtalt utover definisjonen i god regnskapsføringsskikk (2022). I denne standarden blir risikobasert tilnærming brukt i forbindelse med kvalitetssikrende handlinger som en del av etterkontrollen (god regnskapsføringsskikk, 2022). For det meste er det god forståelse for hvordan risikobasert tilnærming skal vurderes. Dog vises det til en varierende anvendelse i dag, og en framtidig implementering, av tilnærmingen.

Regnskapsførerne beskriver at de enten utarbeider eller benytter en metodikk for risikobasert tilnærming. Derimot ved forespørsel om eksemplifisering av hvordan dette praktiseres, var det begrenset med svar. Dette viser at enkelte ikke har metodikk basert på risikobasert tilnærming, mens de med slik metodikk ikke klarer å eksemplifisere hvordan vurderingen blir tatt. Dette kan ses i sammenheng med usikkerheten og variabiliteten knyttet til ny standard. Dog viser flere av regnskapsførerne til disse risikomomentene: uerfarne regnskapsmedarbeidere, manglende kompetanse, bransje og kompliserte transaksjoner. Forståelsen blant regnskapsførere for forholdet mellom vesentlighet, risiko og arbeidsmengde kan også likne revisjonsrisikomodellen presentert i *Figur: 9* (Gulden, 2010, s. 196). I motsetning til revisjonslitteratur er det derimot begrenset regnskapsteori å knytte opp mot risikobasert tilnærming.



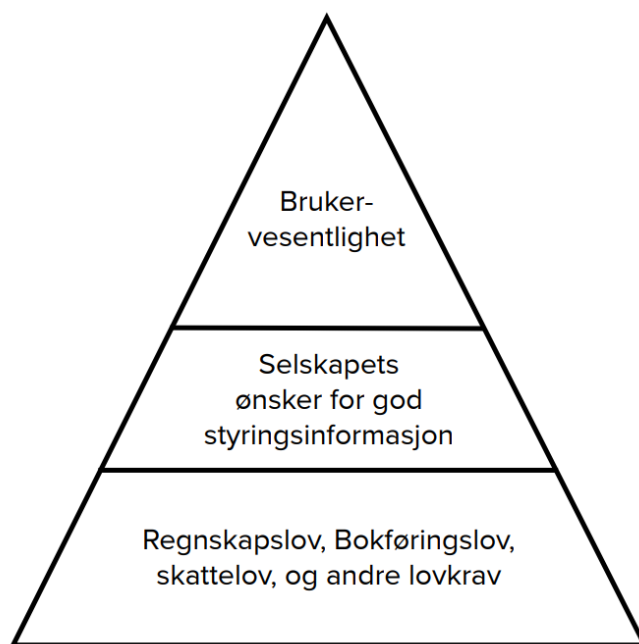
Figur 9: Vesentlighet, risiko og mengde kvalitetskontroll (Basert på Gulden, 2010, s. 196)

På revisor sin side er det derimot både en bred enighet og praktisering av risikobasert tilnærming. Dette er samsvarende med faktumet at begrepet ikke er nytt i revisjonsteori (ISA 315, 2019) og er en veletablert modell i revisjonsutøvelsen (Gulden, 2010, s. 196). Revisor har en god forståelse ved at alle har systematisk vurdering av både risiko og vesentlighet. Hos de intervjuede revisorene er oppdragene systematisk satt opp ved fasene planlegging,

gjennomføring og avsluttende revisjon. Her står risiko og vesentlighet sentralt i alle stegene. Alle viser til både tekniske vurderingspunkter som automatisk blir lagt fram av modellene, samt rom for skjønnsmessige risikovurderinger ved ethvert oppdrag. Dette er sammenfallende med tidligere litteratur (Eilifsen & Messier, 2015; Jorstad & Haaland, 2014) og viser en systematisk likhet i anvendelse.

Totalt sett ses det en forskjell mellom regnskapsfører og revisor i relasjon til praktisering av risikobasert tilnærming. I dag er regnskapsførere mindre systematiske ved anvendelse av denne tilnærmingen. Dog vises det at regnskapsførere og revisorer til dels har en lik forståelse for konseptet, hvilket antyder muligheten for at regnskapsfører kan ha nytte av *Figur: 9* som et veiledende verktøy.

Gjennomgående var det tre vesentlighetsgrenser som samtlige regnskapsførere omtalte og anvendte. Herunder vil regnskapsfører ha en tilnærmet nulltoleranse for feil ved løpende bokføring og for poster som påvirker skatt. Dette er i likhet med revisor som også har en slik tilnærming til skatt (SA 3801, 2007). I tillegg henviste flere av regnskapsførerne til kundens anvendelse av regnskapet og at dette vil påvirke hvor presist arbeidet med det løpende regnskapet utføres. I tilfeller der kunden bruker regnskapet aktivt som styringsinformasjon, vil det øke behovet for et mer presist arbeid. Slik bruk av regnskapet er dog ikke nevnt ved tidligere regnskapslitteratur. Ved situasjoner der det ikke kreves en nedre vesentlighetsgrense for skatt/bokføring eller styringsinformasjon, vil derimot brukerdefinisjonen i regnskapsloven §1-10 være relevant. Totalt ser vi dermed tre forskjellige operative vesentlighetsdefinisjoner, hvilket kan oppsummeres ved illustrasjonen i *Figur: 10*.



Figur 10: Praktiserende vesentlighetsgrenser ved regnskapsføring

Regnskapsførerne viser til at det kan foretas en vurdering rundt korrigerende av feil. I praksis skjer denne vurderingen i perioden før rapporteringsfristen for regnskapet. Hvis feil oppdages senere, vil de bli korrigerende i neste års regnskap. I utgangspunktet vil regnskapsfører korrigerende feilen med en gang hvis de har anledning, men det foretas en kost-nytte-vurdering. Dette trekker eksempelvis respondent I fram mot slutten av rapporteringsprosessen, hvor korrigerende av feil vil gå gjennom mange ledd før en korrigerende kan skje. Slike tilfeller øker tidsbruk og kostnad betraktelig. Når dette skjer, foretas det en vurdering om feilen er så vesentlig at den må inkluderes, eller om den kan utsettes til å bli korrigerende ved neste års regnskap. Slik tilnærming til vesentlighetsvurdering reflekterer tidligere internasjonal forskning på operasjonalisering av vesentlighet ved regnskapsføring (Vorhies, 2005).

I tillegg er et gjennomgående eksempel på bruk av vesentlighet periodisering og klassifisering. Regnskapsfører omtaler at de ser det som unødvendig og upraktisk å foreta periodisering av små beløp. I samsvar med *Figur: 10* begrunnes denne vurderingen med at det ikke påvirker skatteregnskapet og at en tilsvarende kost-nytte-vurdering er rimelig å anvende, i samsvar med Schwencke et al. (2021). Vorhies (2005) sin operasjonalisering av vesentlighet inkluderte ikke periodisering og klassifisering, dermed kan dette funnet være med på å utvide litteraturen. Dog er beløpene i regnskapsfører sine eksempler svært lave og tyder på en viss usikkerhet ved bruk av vesentlighet. De lave tallene ved regnskapsførers eksempler er i overensstemmelse med

forskjellene oppdaget under kvantitativ metode. Her vises det også til lavere beløpsmessige vesentlighetsvurderinger hos regnskapsførere.

Regnskapsførerne beskriver også at vesentlighet benyttes ved skjønsmessige vurderinger som ikke påvirker skatt. Eksempelvis benyttes det ved nedskrivings- og avskrivingsvurderinger. Så lenge de har gjort en vurdering på hva det bør være, så viser regnskapsførere til at de ikke bruker mye tid på å øke presisjonen av estimatene. Dette er i samsvar med Vorhies (2005) sin operasjonalisering og viser til et annet sted der det foretas kost-nytte-vurderinger for hvilken presisjonsgrad de trenger.

Gjennom intervju med regnskapsførere ser man en intuitiv forståelse for begrepet arbeidsvesentlighet. Dette er til tross for at regnskapsfører ikke har et teoretisk begrep som arbeidsvesentlighetsgrense i sine teorier. I revisjonsteorien er dette grenser som tar høyde for at summen av uoppdaget og ukorrigert feil ikke overstiger grensen for vesentlige feil (ISA 320, 2010, pkt. 11). Dette er interessant da det ikke er tidligere forskning i regnskapslitteratur som har omtalt at regnskapsfører benytter en slik forståelse. Dog må det likevel presiseres at ingen regnskapsførere har en systematisk tilnærming til slike vurderinger. Dette viser en forståelse for vesentlighetsbegreper regnskapsfører ikke er underlagt.

Av regnskapsførerne og revisorene er det bred enighet om at det skal benyttes en vesentlighetsvurdering for hvor mye noteinformasjon som kreves. Dette er med unntak av en respondent som benytter få skjønsmessige vurderinger. Dog er det ingen som benytter en vesentlighetsvurdering for å fjerne noteinformasjon. Denne manglende ekskludering av noteinformasjon er til tross for at flere også erkjenner at for mye noteinformasjon kan være hemmende for brukernytten av årsregnskapet. Dette begrunner regnskapsførerne med at det til slutt er selskapet som velger mengden informasjon, samt at det kun er risiko for konsekvenser ved for lite noteinformasjon. Dette er i samsvar med teori ettersom lovgivning kun gir en minimumsgrense (regnskapsloven, 1998, kapittel 7). Ved utarbeidelsen av et årsregnskap vil vesentlighetsvurderinger bli benyttet ved presentasjon av årsregnskapet. I henhold til teorien skal informasjon som er vesentlig inkluderes og det gis anledning til å unnlate informasjon hvis det er uvesentlig (regnskapsloven, 1998, §7-1). Ekskludering av informasjon er tillatt med unntak av noen enkeltkrav (Schwencke et al. 2021; regnskapsloven, 2021, §7-1). I teorien er det et dermed en teoretisk minimumsgrense for noteinformasjon ettersom det ikke er lovfestede maksimalgrenser

Funnene angående inkludering av noter samsvarer med elementene trukket frem i artiklene til Haugnes (2008) og Kvifte og Hansen (2014). Her konkluderte forfatterne også med en ukritisk tilnærming til overinkludering av noteinformasjon. Et interessant funn er eksempelet om en kunde som ønsket en stor detaljgrad i regnskapet for å skjule annen viktig noteinformasjon. Dette viser at brukernytten av et regnskap blir dårligere av for mye noteinformasjon. Redusert brukernytte eksemplifiseres ved at det kan foreligge insentiver til å skjule informasjon. Det taler for flere oppklarende retningslinjer knyttet til klart unødvendig og overdelt noteinformasjon. Revisorene har derimot en litt mer variabel tilnærming til overinkludering av noter. Dette er interessant da ingen tidligere forskning har antydnet at revisorer har variabelt forhold til dette (Haugnes, 2008; Kvifte & Hansen, 2014). Spesielt underlig er forholdet med tanke på regnskapsregelverkets prinsipp om sammenliknbarhet på tvers av selskaper (Prop 66 LS, 2020). Dette forholdet skjer ettersom forskjellige revisorer legger opp til forskjellig presentasjon av årsregnskap. Totalt viser det en inkonsekvent tilnærming hos revisor ved overinkludering av noteinformasjon.

Ved revisors teoretiske praktisering av vesentlighet, legges det opp retningslinjer i henhold til revisjonsstandardene (ISA 320, 2010; ISA 450, 2010). Her pålegger standarden en aktiv bruk av totalvesentlighetsgrensen, arbeidsvesentlighetsgrensen og grensen for uvesentlige feil under hele revisjonsprosessen. Grensene fastsettes, korrigeres og brukes ved både planlegging, gjennomføring og avslutting av revisjonen. Etter prat med revisorer er det en klar enighet i hvordan vesentlighet skal brukes. Alle viste til en lik forståelse og tilnærming til hvordan den anvendes i praksis. Dette er i overensstemmelse med tidligere forskning som også viser til en generell god forståelse og praktisering av begrepet (Messier et al., 2005; Messier & Eilifsen, 2015; Jorstad & Haaland, 2014; Andersen & Eilifsen, 2010). Vi fant ikke en ulikhet ved praktisering av arbeidsvesentlighetsgrense som ved Bjørnstad & Eriksen (2019) og Jorstad & Haaland (2014), men dette kan skyldes trolig at vi kun har pratet med de største revisjonsforetakene, samt at standardene har blitt praktisert siden 2010. Basert på funnene i oppgaven er det ikke mulig å se samme strukturering og tilnærming hos regnskapsførerne. Dette kan skyldes mangelfull veiledning innenfor dette området.

6.3 Forskjell mellom forståelsen av nye standarder

Dette delkapittelet tar for seg forståelsen av nytt lovverk. Dermed diskuteres funn vedrørende forskningsspørsmål tre:

«Hvordan er forståelsen av ny god regnskapsføringsskikk og regnskapsloven §1-10 hos regnskapsførere og revisor?»

Denne oppgaven har kun tatt for seg deler av ny god regnskapsføringsskikk som handler om risikobasert tilnærming og kvalitetssikring. Hvordan regnskapsførere bruker og forholder seg til disse begrepene er diskutert tidligere i analysen. Av de fem respondentene som tilhører gruppen regnskapsførere, er det tre som sier de over lengere tid har brukt en slik tilnærming. Flertallet av respondentene sier at de har arbeidet ut fra metoden som den ny god regnskapsføringsskikk legger opp til og at den nye standarden ikke vil ha noen praktisk betydning. På den andre siden av skalaen er det noen av respondentene som forteller at det nå foregår en intern prosess i selskapet med å bygge opp en metodikk tuftet på ny god regnskapsføringsskikk. En slik spredning blant regnskapsførerne kan tyde på at bransjen har hatt et behov for tydeligere retningslinjer. Jorstad & Haaland (2014) sin artikkel handlet om vesentlighet i revisjon og ble skrevet rett etter de nye revisjonsstandardene kom i 2010. I artikkelen viser forfatterne at det er usikkerhet ved introduksjon av nye standarder. Selv om artikkelen til Jorstad & Haaland (2014) handler om revisjon, ser man en liknende usikkerhet rundt forståelsen av ny god regnskapsføringsskikk. Det at regnskapsførerne er delt på hvilken tilnærming de har i dag underbygger informanten sin forklaring på hensikten med utarbeidelsen av ny god regnskapsføringsskikk.

Selv om samtlige revisorer hadde lite kjennskap til hva den nye standarden for god regnskapsføringsskikk inneholder er det likevel variasjon om hvordan de tenker dette påvirker regnskapsføringsbransjen fremover. Revisorene trekker frem at selv om regnskapsførere nå kan ha en risikobasert tilnærming kan ikke dette være praksis på alle elementene i regnskapsføringen. Dette beskriver de ved et fortsatt behov for rutiner ved transaksjoner for å sikre kvalitet på regnskapet. Halvparten av revisorene uttrykker at de synes det er vanskelig å se for seg hvordan en slik tilnærming vil se ut i praksis. Selv om et par av revisorene ser fordelene med en risikobasert tilnærming, er flertallet skeptiske til hvordan dette skal implementeres og fungere i praksis.

Tidligere i analysen under delkapittel 6.1 *Forståelsen av vesentlighetsbegrepet* er bakgrunnen for inkluderingen av regnskapsloven diskutert. Dette vil derfor ikke utdypes ytterligere i dette delkapittelet. Alle regnskapsførerne er klar over at vesentlighet er definert i loven. Fire av fem regnskapsførere påpeker at endringen i regnskapsloven ikke har ført til noen endring i måten de arbeider på.

Når det kommer til inkludering av vesentlighet i regnskapsloven ser vi at det også her er spredning blant revisorene når det gjelder om de er klar over lovendringen eller ikke. I gruppen med revisorer er det kun en som både har fått med seg inkluderingen av vesentlighet i regnskapsloven og gjort seg opp en mening rundt hvilken betydning dette vil ha. Det er splittelser blant revisorene vedrørende spørsmålet om bruk av vesentlighet hos regnskapsfører. Noen av revisorene poengterer at det virker som om vesentlighet blant regnskapsførerne i dag til en viss grad er individuelt. Dette samsvarer med hva vi ser hos regnskapsfører og deres forklaringer om hvordan de bruker vesentlighet. Det er dog interessant å se at også revisor ser spredningen i anvendelse av vesentlighet hos regnskapsfører.

Kapittel 7: Avslutning og konklusjon

Avslutningsvis vil diskusjonen ses opp mot oppgavens problemstilling:

Hva er forskjellen mellom hvordan regnskapsfører og revisor forstår og praktiserer vesentlighetsbegrepet?

Under oppgaven er det blitt samlet inn data ved dybdeintervjuer og spørreundersøkelser. Dybdeintervju ble foretatt med de fem største revisjonsforetakene, fire av de største regnskapsforetakene og en informant som arbeider hos Regnskap Norge. I tillegg ble data innsamlet ved en kvantitativ spørreundersøkelse av 35 regnskapsførere og 47 revisorer. Analysen av data trekkes inn mot teori og tidligere forskning for å besvare forskningsspørsmålene. Forskningsspørsmålene ble utarbeidet med hensikt å skape en bred forståelse rundt oppgavens problemstilling. Kapittelet avsluttes med forslag til videre forskning basert på problemstillinger som oppsto underveis i forskningen og mulige begrensende faktorer.

7.1 Konklusjon

Det er gjennomgående at regnskapsførerne sin tilnærming til vesentlighet er mer varierende enn revisors tilnærming. Her er det variabel struktur for vurdering og praktisering av vesentlighet. Bakgrunnen for dette ligger muligens i manglende retningslinjer. Likevel er det en lik forståelse av begrepsterminologien blant alle respondenter. Videre ser man en likhet mellom regnskapsfører og revisor når de skal trekke frem aktuelle primærbrukere av regnskapet.

Den store forskjellen ligger i at revisorer har standarder som veileder til hvordan vesentlighet og risiko skal anvendes. Tilsvarende har kun regnskapsfører god regnskapsføringsskikk som sier noe om risikobasert tilnærming. På den andre siden eksisterer det ikke noen veiledning til hvordan vesentlighet skal anvendes på et generelt grunnlag. Følgelig har regnskapsfører en mindre strukturert tilnærming til hvordan vesentlighet og risiko skal vurderes og anvendes. Det er gjennomgående at revisor har en systematisk tilnærming til vesentlighet. Systematikken henger naturlig sammen med det faktum at alle revisorene opererer under en satt selskapspolicy som er tuftet på revisjonsstandardene. Dette gjør at vurderingskriteriene og praktiseringen revisorene har opplyst om er i samsvar med hverandre. Videre ser man at måten revisor anvender vesentlighet i dag samsvarer med tidligere forskning. Totalt sett er revisor mer

systematiske i sin anvendelse av risikobasert tilnærming enn regnskapsfører. Regnskapsførers ustrukturerte tilnærming kan antyde et behov for ytterligere retningslinjer.

Videre har undersøkelsen kartlagt hvordan regnskapsfører praktiserer vesentlighetsbegrepet i relasjon til kost-nytte-vurderinger. Etter intervju med regnskapsførere presenteres det en modell for praktisk anvendelse av vesentlighet. Dette begrunnes med forskjellige vesentlighetsvurderinger, spesielt i relasjon til skatte- og bokføringslov. En annen operativ vesentlighetsgrense er kundens behov for presisjon ved styring av virksomheten. Utover de forrige vurderingene gjelder den generelle brukervesentligheten ved regnskapslovens §1-10. Ved undersøkelsen vises det til regnskapsførers bruk av vesentlighet ved korrigerende av feil, periodisering/klassifisering og skjønsmessige estimater. På grunn av manglende litteratur bidrar dermed oppgavens funn med å utfylle den nåværende litteraturen på operasjonalisering av vesentlighet på regnskapsførersiden.

I tillegg er det sett på revisors praktisering av vesentlighet, hvor det konkluderes med en bred likhet i anvendelse. Dette er i likhet med tidligere forskning, og samsvarer med revisjonsstandardene revisorer er underlagt. Ettersom funnene på revisorsiden samsvarer med tidligere forskning, vil ikke oppgavens funn tilføre noe nytt til den eksisterende litteraturen. Likevel vil funnene være underbyggende for tidligere litteratur.

Praktisering rundt noteopplysninger er også hensyntatt under oppgaven. Det vises til en bred enighet blant regnskapsførere og revisorer ved problematikken rundt manglende noteinformasjon. Ved spørsmål om overinkludering konkluderes det i samsvar med tidligere forskning om ukritisk tilnærming til overinkludering av opplysninger. Dette taler for flere oppklarende retningslinjer knyttet til klart unødvendig og overdelt noteinformasjon.

Det er tydelig splittelse blant regnskapsførerne og revisorene vedrørende god regnskapsføringsskikk. Splittelsene på regnskapsførersiden går ut på at noen mener dette har vært praksis lenge, mens andre mener det er noe helt nytt. Revisorene er delt om hvorvidt dette vil være en positiv utvikling av regnskapsbransjen eller ikke. Når det kommer til regnskapsloven § 1-10 er regnskapsførerne noe mer samstemte. Likevel ser man variasjon i hvordan begrepet brukes.

Avslutningsvis ser vi på flere punkter at det er stort sprik mellom hvordan regnskapsfører og revisor forstår og praktiserer vesentlighet. En naturlig forklaring av forskjellen skyldes at regnskapsfører og revisor har forskjellige arbeidsoppgaver. En kan likevel ikke unngå å nevne at både regnskapsfører og revisor skal presentere et regnskap som gir et rettviseende bilde. Oppsummert ser vi at regnskapsfører sin praktisering er varierende og de har lavere terskler enn revisor, som jevnt over har bredere forståelse og praktisering av vesentlighet.

7.2 Begrensninger ved undersøkelsen

Begrensninger ved en oppgave omhandler forskernes manglende kapabilitet til å håndtere bias og andre svakheter i en oppgave (Price & Murnan, 2004). Ved tolkning av oppgavens konklusjon, er det nødvendig å være klar over undersøkelsens begrensninger. Begrensningene forekommer både ved den kvalitative og kvantitative delen av analysen.

Det er utført en kvalitativ analyse ved dybdeintervjuer med erfarne regnskapsførere og revisorer i lokalområdet, med unntak av to respondenter. Ettersom den klare majoriteten av intervjudeltakere er fra Agder-regionen, vil det begrense generaliserbarheten. I tillegg er de intervjuede regnskapsførerne og revisorene fra homogene bedrifter hvilket ikke representerer hele populasjonen. Regnskapsførerne ved denne undersøkelsen er underlagt god regnskapsføringsskikk, hvilket ikke gjelder interne regnskapsførere. Dermed kan ikke alle funn under denne oppgavens konklusjon generaliseres utover eksterne regnskapsførere. I tillegg har enkelte av regnskapsførere revisjonserfaring og motsatt. Dette kan gjøre at enkelte respondenter kan svare med motsatt bransje i tankene og kan resultere i at de to fagfeltene ser likere ut enn de i realiteten er. Dermed er det klart at det foreligger enkelte begrensninger ved generaliserbarheten til undersøkelsen på grunnlag av geografiske- og utvalgsbegrensninger.

En annen begrensning ved denne undersøkelsen gjelder den interne validiteten. Det er klart at svarene forskerne har opparbeidet fra intervjuene er påvirket av deres egen forståelse av samtalene. Selv om det er forsøkt å representere respondentenes reelle forståelser og praktisering, vil det foreligge risiko for feiltolkninger og bias mot enkelte svar. I tillegg er svarene gitt fra respondentene påvirket av hvordan forskerne stiller spørsmål. Ettersom intervjuene var semistrukturerte foreligger det variasjon i hvordan spørsmålene er formulert og hvilke oppfølgingsspørsmål som kommer frem. Dette kan påvirke respondentene i en gitt

retning ved en utilsiktet ordlegging. Dermed kan det foreligge feil i konklusjonen på grunnlag av forskernes forståelse og gjennomføring av intervjuene.

I tillegg til begrensninger i den kvalitative undersøkelsen, foreligger det begrensninger ved den kvantitative undersøkelsen. I likhet med dybdeintervjuene foreligger det problemer med generaliserbarhet for regnskapsførere og revisor utover de største regnskaps- og revisjonsforetakene i Norge. I tillegg er det begrenset med diversitet i svar ettersom alle respondenter var gitt en enkel caseoppgave. Dette gjør at svar likevel ikke kan anses som perfekt generaliserbare for alle situasjoner en regnskapsfører og revisor kan stå i. Dog foreligger det delvis mindre generaliserbarhetsproblemer enn ved kvalitativ undersøkelse. Dette er ettersom svarene ble hentet fra hele landet samt at demografien er sikret å være variabel og erfaringsrik (Vedlegg 5).

Et annet problem ved den kvantitative undersøkelsen gjelder den interne validiteten. Det har vært lite kommunikasjon mellom forskerne og respondentene i kvantitativ undersøkelse. Dette gjør at det er vanskelig å få en grunnleggende forståelse for hvorfor regnskapsførere og revisorer svarte det de svarte. I tillegg er det vanskelig å vite seriøsiteten og tidsbruken bak ethvert svar. Hvis enkelte utvalgsgrupper har mindre seriøsitet i svarene enn den andre utvalgsgruppen kan det gi bias mot større forskjeller i svarene. Totalt sett er det klart at også den kvantitative undersøkelsen har svakheter i deler av sine konklusjoner.

Oppsummert ser vi det derimot som styrkende at det både er foretatt en kvalitativ og kvantitativ undersøkelse. Ettersom hver seksjon har forskjellige begrensninger er det betryggende at de er samstemte i konklusjonen om forskjell i forståelse. Dette gjør at vi likevel er sikre i den overordnede konklusjonen, med forbehold om at enkeltpunkter likevel må utdypes ved videre forskning.

7.3 Forslag til videre forskning

Under utarbeidelsen av oppgaven er det flere problemstillinger vi ikke har berørt og forskningsspørsmål vi har oppdaget underveis. Under dette delkapittelet vil vi vise til hull i denne oppgaven som kan utbedres ved senere forskning.

Under vår problemstilling, har vi kun sett på regnskapsforetak og de sin tilnærming til vesentlighet. For videre forskning er det dermed også interessant å se på store selskapers interne regnskapsførere og deres forhold til begrepet. Dette er interessant ettersom store selskaper har større forskjeller mellom regnskapsresultat og skatteresultat, hvilket gir mer rom for vesentlighetsvurderinger. Forskjeller tar form i eksempelvis avsetninger, nedskrivninger, avskrivninger og andre skjønsmessige avgjørelser som ikke påvirker betalbar skatt. I tillegg følger ikke interne regnskapsførere god regnskapsføringsskikk, noe som gjør at risikobasert tilnærming ikke er et begrep de teoretisk sett forholder seg til. Dette gjør det interessant å se hvilket forhold interne regnskapsførere har til vesentlighet og risikobasert tilnærming.

Ved diskusjoner med regnskapsførere er det noenlunde enighet om at ny god regnskapsføringsskikk ikke har reell endring på praksis, men enkelte mener det motsatte. Ny god regnskapsføringsskikk tok virkning 1.1.2023, og har ikke fått tid til å ta feste. Dermed er det interessant å se på temaet igjen om noen år for å se om det er en reell endring i forståelsen og praktiseringen av god regnskapsføringsskikk og risikobasert tilnærming.

Det er klart at regnskapsfører sine vesentlighetsvurderinger er avhengig av situasjonen de er i. Dette vises eksempelvis ved at regnskapsførerne omtalte forskjellige grenser ved korrigerende av feil, skjønsmessige vurderinger, periodiseringer/klassifiseringer, kvalitetssikring av årsregnskapet, løpende bokføring og presentasjon av årsregnskapet. Kvantitativ undersøkelse var ikke nyansert i hvilken situasjon regnskapsførere skulle ta hensyn til. Dette gjør det interessant å undersøke om regnskapsførere setter forskjellige grenser i forskjellige situasjoner. Forventninger basert på denne oppgaven tyder eksempelvis på en høyere vesentlighetsgrense ved presentasjon av et årsregnskap versus løpende bokføring.

Litteraturliste

- Andersen, S. & Eilifsen, A. (2010). De nye vesentlighetsstandardene. *Regnskap og revisjon* 2010(4) 38-45.
- Baksaas, K. M. & Stenheim, T. (2020). *Regnskapsteori* (2. utg.). Cappelen Damm Akademisk.
- Biggam, J. (2015). *Succeeding with your Master's Dissertation: A Step-by-step Handbook* (3. utg.). McGraw-Hill Education.
- Bjørnstad, S. & Eriksen, M. L. S. (2019). *Arbeidsvesentlighet i Praktisk Revisjon: En studie om den praktiske bruken av arbeidsvesentlighet i planleggingsfasen, gjennomføringsfasen og avsluttende revisjonshandlinger*. [Masteroppgave]. Universitetet i Agder.
- Bokføringsloven. (2004). *Lov om Bokføring* (LOV-2004-11-19-73). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2004-11-19-73>
- Bolt R. & Tregidga, H. (2022). «Materiality is...» Sensemaking and sensegiving through storytelling. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2021-5314>
- Bougie, R. & Sekaran, U. (2020). *Research methods for business: a skill building approach* (8. utg.). Wiley.
- Braun, V. & Clarke, V. (2022). *Thematic analysis: a practical guide*. SAGE.
- Brennan, N. & Grey, S. (2005). The Impact of Materiality: Accounting's best kept secret. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance* 1 1-31.
- Bryman, A., & Bell, E. (2011). *Business research methods* (3). Oxford University Press.
- Carroll, R., Schneider, H. (1985). A note on Levene's test for equality of variances. *Statistics & Probability Letters* 3(4) 191-194
- Dutta, S. & Graham, L. (1998). Considering Multiple Materialities for Account Combinations in Audit Planning and Evaluation: A Cost Efficient Approach. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 13(2), 151-171. DOI: 10.1177/0148558X9801300204
- Edgley, C. (2014). A Genealogy of Accounting Materiality. *Critical Perspectives on Accounting* 25(3) 255-271
- Eilifsen, A. & Messier, W. (2015). Materiality guidance of the Major Public Accounting Firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 34(2), 3-26.
- Espeland, M. H. & Sveinsvoll, R. (2019). *Forventningsgapene knyttet til revisors fastsettelse av vesentlighetsgrensen* [Masteroppgave]. Universitetet I Stavanger.
- Europaparlaments- og Rådsdirektiv 2013/34/EU. (2013). *EUROPAPARLAMENTS- OG RÅDS DIREKTIV 2013/34/EU av 26. juni 2013 om årsregnskaper, konsernregnskaper*

- og tilhørende rapporter for visse typer foretak, om endring av europaparlaments- og rådsdirektiv 2006/43/EF og om oppheving av rådsdirektiv 78/660/EØF og 83/349/EØF. (2013/34/EU). Lovdata. <https://lovdata.no/static/NLX3/3201310034.pdf>
- Fay, M. P. & Malinkovsky, Y. (2018). Confidence Intervals of the Mann-Whitney Parameter that are compatible with the Wilcoxon-Mann-Whitney Test. *Statistics in Medicine* <https://doi.org/10.1002/sim.7890>
- Gastwirth J., Gel, Y. & Miao, W. (2009). The Impact of Levene's Test of Equality of Variances on Statistical Theory and Practice. *Statistical Science* 24(3) 343-360.
- God regnskapsføringsskikk. (2022). *God Regnskapsføringsskikk (GRFS)*. Regnskap Norge, Økonomiforbundet, Den Norske Revisorforening. <https://www.regnskapnorge.no/contentassets/7d4de2f522c7435d9dba5a6117f62def/grfs---fom.-2023---masterfil.pdf>
- Gordeeva, M. (2011). Materiality in Accounting. *Economics & Management* 16 41-47.
- Gripsrud, G., Olsson, U. H. & Silkoset, R. (2004). *Metode og dataanalyse med fokus på beslutninger i bedrifter*. Høyskoleforlaget.
- Gulden, B. P. (2010). *Revisjon Teori og Metode* (6. utg.). Cappelen Akademisk Forlag.
- Gulden, B. P. (2015). *Den Eksterne Revisor* (9. utg.). Gyldendal Akademisk.
- Haaland, G. & Gulden, B. P. (2017). *Revisjon: Oppgaver og Løsningsforslag* (8. utg.)
- Handeland, Ø., Schwencke, H. R., Stenheim, T. & Baksaas, K. M. (2022). *Regnskapsloven med kommentarer*. Gyldendal Norsk Forlag
- Haugnes, T. (2008) Vesentlighet ved uarbeidelse av tilleggsopplysninger – enkelte relevante betraktninger. *Praktisk økonomi og finans* 24(1) 37-51. <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2008-01-04>
- Høylye, K., Kristensen, R. & Opsahl, H. (2015). *God Regnskapsføringsskikk* (3. utg.). Gyldendal Akademisk.
- Holstrum, G. & Messier W. (1982). A Review and Integration of Empirical Research on Materiality. *Auditing: A Journal of Practice and Theory* 2(1) 45-64
- IFRS-Forordningen. (2002). *Europaparlaments- og rådsforordning (EF) nr. 1606/2002 av 19. juli 2002 om anvendelse av internasjonale regnskapsstandarder* (EF nr. 1606/2002). Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/NLX3/eu/32002r1606>
- ISA 200. (2009). *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. [Hentet fra Den Norske Revisorforeningen]. <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>

- ISA 315. (2019). *ISA 315 (revidert) Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon*. [Hentet fra Den Norske Revisorforeningen]. <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>
- ISA 320. (2010). *ISA 320 Vesentlighet ved Planlegging og Gjennomføring av en Revisjon*. [Hentet fra Den Norske Revisorforeningen]. <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>
- ISA 450. (2010). *ISA 450 Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*. [Hentet fra Den Norske Revisorforeningen]. <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>
- ISA 500. (2009). *ISA 500 Revisjonsbevis*. [Hentet fra Den Norske Revisorforeningen]. <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>
- ISA 530. (2009). *ISA 530 Stikkprøver I Revisjon*. [Hentet fra Den Norske Revisorforeningen]. <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (2. utg.) Høyskoleforlaget.
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg.). Cappelen Damm akademisk.
- Jacobsen, D. I. (2022). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i en samfunnsvitenskapelig metode* (4. utg.) Cappelen Damm Akademisk
- Jensen, M. & Meckling, W. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3(4) 305-360 [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Johannessen, A., Tufte, P. A., & Christoffersen, L. (2004). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Abstrakt forlag.
- Jorstad, H. & Haaland H. (2014). Vesentlighetsgrenser i Praktisk Revisjon. *Regnskap & Revisjon* 6 25-34.
- Kvifte, S. S. & Hansen, P. M. (2014). Struktur, Skreddersøm og Vesentlighet i Finansregnskapet. *Praktisk Økonomi og Finans* 30(4). <https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2014-04-06>
- Lewontin, R. C. (1966). On the Measurement of Relative Variability. *Systematic Zoology* 15(2).

- Messier W. F. & Holstrum, G. (1982). A Review and Integration of Empirical Research on Materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 2(1) 45-64.
- Messier, W. F., Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2006). *Auditing & Assurance Services: A systematic approach* (4. utg.). McGraw-Hill International Edition
- Messier, W. F., Martinov-Bennie, N. & Eilifsen, A. (2005). A Review and Integration of Empirical Research on Materiality: Two Decades Later. *Auditing: A Journal on Practice & Theory* 24(2) 153-187
- Newbold, P., Carlson, W. & Thorne, B. (2020). *Statistics for Business and Economics*. (8. utg.). Pearson Education Ltd.
- NRS 5. (2022). *Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring*. Norsk Regnskapsstiftelse. <https://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2023/01/2022-NRS-5-Spesifikasjon-av-saerlige-poster-mv-2022-desember.pdf>
- Opsahl, H. (2023). *Ny God regnskapsføringsskikk er fastsatt*. Regnskap Norge. <https://www.regskapnorge.no/faget/artikler/ef-regelverket/ny-god-regnskapsforingskikk-er-fastsatt/> Sist endret 09.01.2023.
- Oti, E. U., Olusola, M. O., Esemokumo, P. A. (2021). Statistical Analysis of the Median Test and the Mann-Whitney U Test. *International Journal of Advanced Academic Research* 7(9) 44-52.
- Price, J. & Murnan, J. (2004). Research Limitations and the Necessity of Reporting Them. *American Journal of Health Education* 35(2) 66-67.
- Prop.66 LS (2020) Endr. verdipapirhandeloven og regnskapsloven mv. (2020). *Prop.66 LS (2020–2021) Endringer i verdipapirhandeloven og regnskapsloven mv. (periodisk rapportering og direktivgjennomføring) og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutninger nr. 293/2015 og nr. 39/2016 om innlemmelse av direktiv 2013/34/EU og direktiv 2014/95/EU*. Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/PROP/forarbeid/prop-66-ls-202021>
- Reed, B., Trombley, M & Dhaliwal, D. (2000). Demand for Audit Quality: The Case of Lavnthol and Horwath's Auditees. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 15(2), 183-198. <https://doi.org/10.1177/0148558X0001500205>
- Regnskapsførerloven. (2022). *Lov om Regnskapsførere* (LOV-2022-12-16-90). Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/LTI/lov/2022-12-16-90>
- Regnskapsloven. (1998). *Lov om Regnskap* (LOV-1998-07-17-56). Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1998-07-17-56>

- Rekdal, E. F. (2015). Kontrollretning og indirekte kontroll. *Revisjon og regnskap* (4).
<https://www.revregn.no/asset/pdf/2015/5-45-53.pdf>
- Revisorloven. (2020). *Lov om Revisjon og Revisorer* (LOV-2020-11-20-128). Lovdata.
<https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2020-11-20-128>
- SA 3801. (2007). *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*.
[Hentet fra Den Norske Revisorforeningen].
<https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>
- Schultz, B. B. (1985). Levene's Test for Relative Variation. *Systematic Biology*.
<https://doi.org/10.1093/sysbio/34.4.449>
- Sikt. (u.å). *Meldeskjema for personopplysninger i forskning*. <https://sikt.no/fylle-ut-meldeskjema-personopplysninger>. Hentet 04.mai.2023
- Shapiro, W. & Wilk, M. B. (1965). An Analysis of Variance Test for Normality. *Oxford Journals* 52(3/4) 591-611.
- Shier, R. (2004). Statistics: The Mann-Whitney U Test. *Mathematics Learning Support Centre*.
<https://www.statstutor.ac.uk/resources/uploaded/mannwhitney.pdf>
- Silkoset, R., Olsson, H. U., & Gripsrud, G. (2021). *Metode, Dataanalyse og innsikt* (4. utg.). Cappelen Damm Akademisk
- Stenheim, T. & Breili, M. (2022). Endringer i regnskapslov og regnskapsstandarder – Del 1. *Regnskap og revisjon* (8). 49-55.
- Stenvold, T. D. & Degerstrøm, M. M. (2020). *Revisjonshandlinger i Praksis*. Fagbokforlaget.
- Stock, J. H. & Watson, M. W. (2020). *Introduction to Econometrics* (4. utg.). Pearson Education.
- Schwencke, H. R., Haugen, D. O., Baksaas, K. M., Stenheim, T., & Avlesen-Østli, E. (2023). *Årsregnskapet i teori og praksis 2022* (24. utg.). Gyldendal.
- Universitetet i Agder. (u.å.). *SurveyXact*. <https://www.uia.no/bibliotek/forskning-og-publisering2/surveyxact>
- Upton, G. & Cook, I. (2002). Oxford Dictionary of Statistics. *Oxford University Press*.
- Vorhies, J. B. (2005). The Importance of Materiality. *Journal of Accountancy*
- Zimmermann, D. W. (1987). Comparative Power of Student T Test and Mann-Whitney U Test for Unequal Sample Sizes and Variances. *The Journal of Experimental Education* 55(3) 171-174.

Vedlegg 1: Intervjuguide for revisor

(Basert på Espeland & Sveinsvoll, 2019)

Generelt

1. Hvor mange års erfaring og hvilken stillingstittel har du innen revisjon?
2. Er du statsautorisert revisor?
Hvis nei: hvilken utdanning har du?

Fastsettelse av vesentlighetsgrenser

3. Har dere en selskapspolicy ved fastsettelse av vesentlighetsgrense, og kan du fortelle kort om denne?
4. Mener du at deres selskapspolicy er for mekanisk slik at det går ut over ditt profesjonelle skjønn?
5. Har selskapspolicyen/dine vurderinger rundt vesentlighet endret seg de siste årene?
6. Vesentlighetsgrensen blir fastsatt med bakgrunn av hva brukerne tolererer av feil. Hvordan gjør du deg opp en mening om hva de tolererer av feil i det aktuelle regnskapet?
7. Hvor bruker du arbeidsvesentlighetsgrense og totalvesentlighetsgrense under revisjonen?
8. Hvilke referanseverdier bruker dere når dere fastsetter en vesentlighetsgrense og hvilke kriterier legger dere til grunn for valget?
9. Tror du regnskapsfører har en lavere eller høyere toleranse for feilinformasjon i regnskapet enn en revisor?
10. Hvis regnskapsprodusent har inkludert for mye noteinformasjon i sitt regnskap, vil du be regnskapsfører endre det?

Regnskapsbrukerne og regnskapsførerne

11. Hvem mener du er primærbrukerne av et regnskap og hvordan påvirker det din vesentlighetsvurdering?
12. Er du klar over inklusjonen av regnskapsloven §1-10 om vesentlighet?
13. Er du klar over at det kom ny god regnskapsføringsskikk fra 1.01.23?
14. Har dere erfaring av at regnskapsfører benytter en systematisk tilnærming til vesentlighet?

Annet

15. Er det noe annet du vil tilføye?

Vedlegg 2: Intervjuguide for regnskapsfører

(Basert på Espeland & Sveinsvoll, 2019)

Generelt

1. Hvilken utdanning har du?
2. Er du autorisert regnskapsfører?
3. Hvor mange års erfaring og hvilken stillingstittel har du som regnskapsfører?

Vesentlighet

4. Hva legger du i begrepet vesentlighet og vesentlighetsgrense?
5. Har dere en tommelfingerregel ved bruk av vesentlighet?
6. Ved vurdering av vesentlighet, bruker du referanseverdier? Hvis ja, hvilke?
8. Hvilke skjønnsmessige kriterier hensyntar du ved vurdering av hva en vesentlig regnskapsstørrelse er i et regnskap?
9. Hvordan forholder du deg til vesentlighetsbegrepet ved periodisk rapportering i forhold til årsoppgjøret?
10. Har lovendringen i regnskapsloven (inkludering av § 1-10) påvirket måten du arbeider på?
11. Hvilken forventning har du til god regnskapsføringsskikk og dens påvirkning?

Vesentlighet & Brukernytte

11. Hvem mener du er primærbrukerne av et regnskap og hvordan påvirker det din vesentlighetsvurdering?
12. Vil en økning i bruk av vesentlighetsprinsippet føre til større brukernytte av årsregnskapet?
 - Hvilke vurderinger gjør du rundt overinkludering av informasjon kontra en mangelfull årsberetning?
13. Kan du utdype om dine vurderinger rundt hvilke regnskapslinjer som skal få utarbeidet tilhørende noteinformasjon?
14. Når du utarbeider noteinformasjon, bruker du en «standardtekst» eller spesifiserer du ut ifra hva som er vesentlig i den situasjonen?

Vesentlighet & Effektivitet

15. Vil en aktiv bruk av vesentlighetskonseptet kunne resultere i en mer tidseffektiv regnskapsføring?

16. Hvordan velger dere hvilke resultat- og balanseposter dere skal avstemme?

17. Hvilke metoder benytter dere for å kvalitetssikre en regnskapslinje. Er det forskjell i kvalitetssikringen mellom vesentlige og uvesentlige regnskapslinjer?

Revisjon

18. Tror du revisor har en lavere eller høyere toleranse for feilinformasjon i regnskapet enn en regnskapsfører?

Annet

19. Er det noe annet du vil tilføye?

Vedlegg 3: Caseoppgave

(Basert på Espeland & Sveinsvoll, 2019)

Casen er hentet fra Haaland og Gulden, 2017, s.142-143. Alle tall er i NOK.

Resultatregnskap	2010	2011	2012
Driftsinntekter	40 100 000	42 000 000	44 100 000
Varekostnad	24 258 000	25 124 000	25 265 000
Lønnskostnader	5 442 000	5 826 000	6 064 000
Andre driftskostnader	5 800 000	6 200 000	6 521 000
Netto finansposter	1 400 000	1 600 000	1 850 000
Ordinert resultat før skattekostnad	3 200 000	3 250 000	4 400 000

Balanseregnskap			
Totalkapital	20 000 000	21 000 000	22 000 000
Egenkapital	3 800 000	4 000 000	4 400 000
Leverandørgjeld	1 400 000	1 500 000	600 000

I tillegg foreligger følgende opplysninger:

- Selskapet eies av ekteparet Agnes og Endre Danielsen med hhv 40 og 60 prosent.
- Selskapet er et handelsselskap basert på agentur og import, og opererer i en stabil bransje når det gjelder økonomi og teknologi.
- Endre er daglig leder og står for alle innkjøp, mens Agnes står for all regnskapsføring.
- Øvrige ansatte består av selgere, og lagermedarbeidere som sørger for mottak av bestilte varer, og ekspedering og utsendelse av varer bestilt av kunder.

Generelle spørsmål

- Hvilken utdanning har du?
- Er du autorisert regnskapsfører eller revisor?
- Hvor mange års erfaring har du i regnskap- og revisjonsfeltet?
- Hvilken stillingstittel har du?
- Hvilket selskap arbeider du i?

Spørsmål revisorene

- Fastsett en totalvesentlighetsgrense for revisjon av regnskapet for 2012. Oppgi tall i NOK
- Fastsett en arbeidsvesentlighetsgrense for regnskapet per 2012. Oppgi tall i NOK.
- Fastsett en grense for uvesentlige feil for regnskapet per 2012. Oppgi tall i NOK.
- Hvilken verdi i regnskapet baserer du anslått vesentlighetsgrense på? (Referanseverdi)
 - Resultat før skatt, salgsinntekt, totale eiendeler, egenkapital og annet
- Begrunn fastsettelse for de øvrige tallene, inklusivt valg av referanseverdier.

Spørsmål regnskapsførerne

- Sett en grense for når feilinformasjon er vesentlig for regnskapet totalt sett. Oppgi tall i NOK
- Hvilken verdi i regnskapet baserer du anslått vesentlighetsgrense på? (Referanseverdi)
 - Resultat før skatt, salgsinntekt, totale eiendeler, egenkapital og annet
- Begrunn fastsettelse for de øvrige tallene, inklusivt valg av referanseverdier.

Vedlegg 4: Informasjonsskriv

Praktisering av vesentlighetsgrensen i revisjon og regnskap

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å undersøke forståelse og praktisering av vesentlighet. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Ved bakgrunn av inkludering av begrepet vesentlighet i regnskapsloven, er formålet ved prosjektet er å få en dypere forståelse for forskjeller mellom hvordan revisor og regnskapsfører forstår og praktiserer dette begrepet.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Universitetet i Agder, institutt for økonomi er ansvarlig for prosjektet.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Deltakere blir plukket ut fra type selskap og erfaring. Det er i hovedsak personer fra de større selskapene innenfor revisjons og regnskapsbransjen som vil bli kontaktet. Deltakere blir spurt på bakgrunn av erfaring.

Hva innebærer det for deg å delta?

Hvis du deltar på prosjektet, så vil det innebære at du blir intervjuet, samt at du skal svare på en caseoppgave. Dette vil ta ca. 1 time. Opplysningene du gir vil bli registrert ved lydopptak, samt at caseoppgaven registreres elektronisk.

Det er frivillig å delta

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

Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket.

Student og veileder vil ha tilgang til opplysningene du gir, samt at lydopptak lastes opp på en sikker server hos Universitetet i Agder. Minnekortet til diktafonen destrueres etter lydopptaket er lastet opp.

Navnet og kontaktopplysningene dine vil vi erstatte med en kode som lagres på egen navneliste adskilt fra øvrige data.

Hva skjer med personopplysningene dine når forskningsprosjektet avsluttes?

Prosjektet vil etter planen avsluttes cirka 01.06.2023. Etter prosjektslutt vil datamaterialet med dine personopplysninger anonymiseres. Når prosjektet er ferdigstilt vil eksisterende lydopptak slettes og dataen vil ikke være tilgjengelig for noen. I oppgaven vil du bli anonymisert og kun omtales som person/ansatt/informant.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Handelshøyskolen ved UIA har Sikt – Kunnskapssektorens tjenesteleverandørs personverntjenester vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

Dine rettigheter

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

innsyn i hvilke opplysninger vi behandler om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene

å få rettet opplysninger om deg som er feil eller misvisende

å få slettet personopplysninger om deg

å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger

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

Anders Hole og Ingvild Angelsen

Våre veiledere: Anna Alon og Victoria Edgar

Vårt personvernombud: Ina Danielsen

Hvis du har spørsmål knyttet til vurderingen av prosjektet som er gjort av Sikts

Med vennlig hilsen

Ingvild Angelsen & Anders Hole

Anna Alon & Victoria Edgar

(Forsker/Forsker)

(Veileder/Veileder)

Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet praktisering av vesentlighetsgrense i revisjon og regnskap og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

å delta i intervju

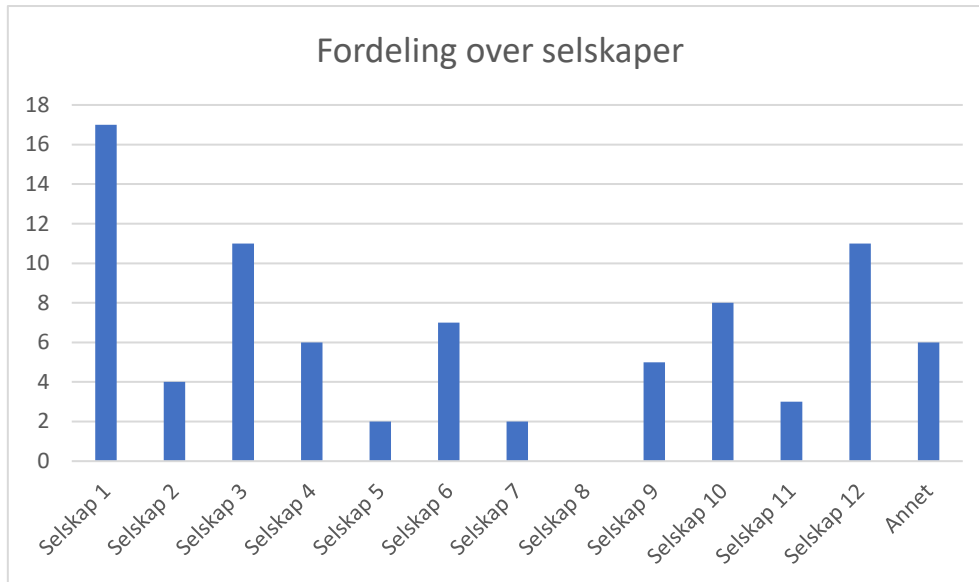
å delta i spørreskjema

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet

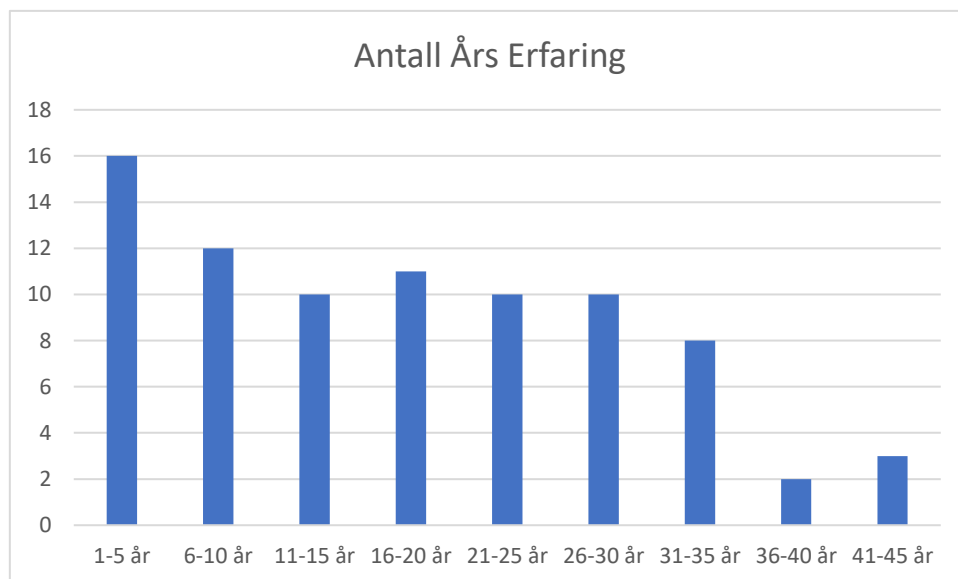
(Signert av prosjektdeltaker, dato)

Vedlegg 5: Demografi av kvantitativ undersøkelse

I dette vedlegget presenteres tabeller/figurer med oversikt over karakteristikken av utvalget ved kvantitativ undersøkelse. Herunder er det en oversikt over hvor mange respondenter vi har per selskap, hvor mye erfaring respondentene hadde og hvilke stillingstitler de har.

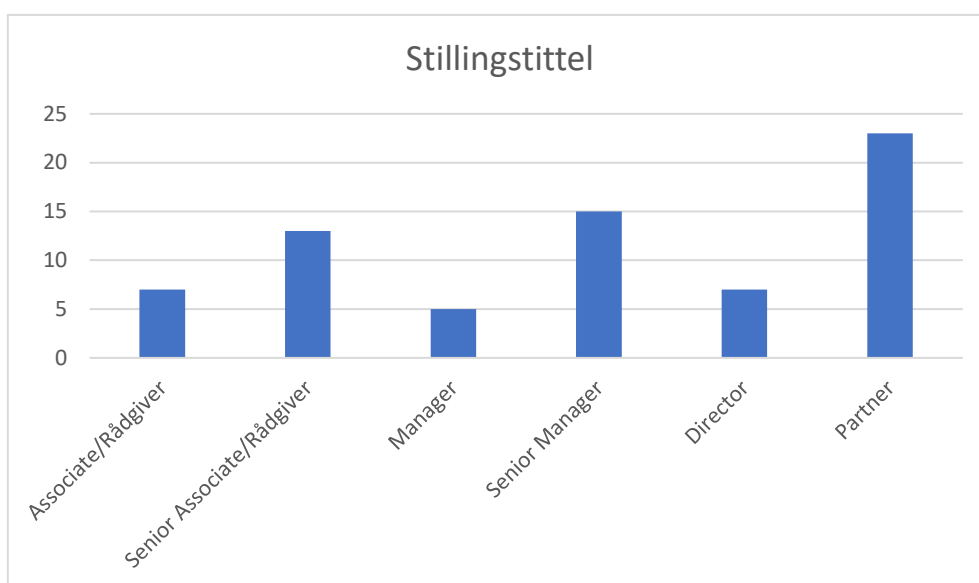


Fordeling av utvalgsfrekvens på selskaper^c

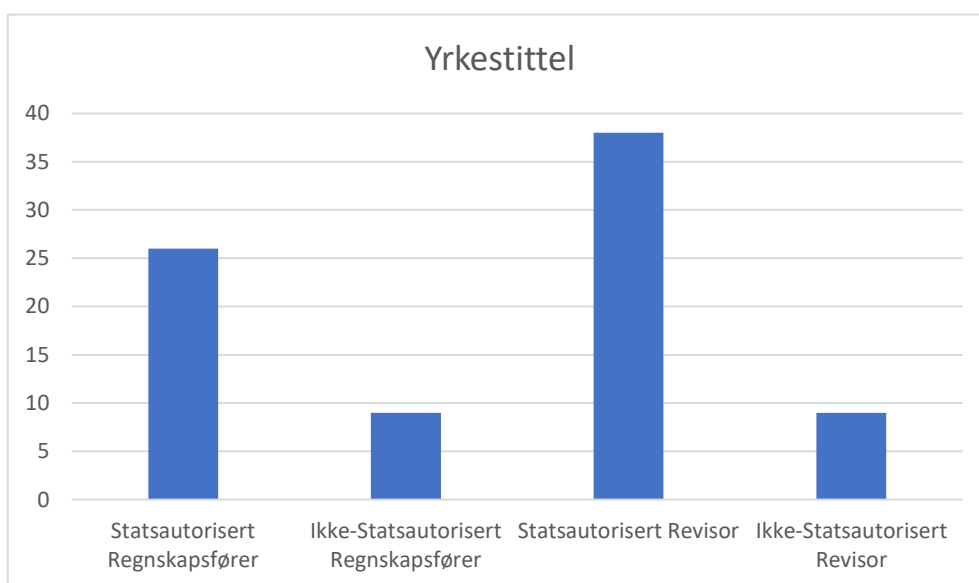


Utvalgsfrekvens fordelt på intervaller av antall års erfaring

^c Selskaper under kvantitativ undersøkelse er kodet likt som ved kvalitativ undersøkelse.



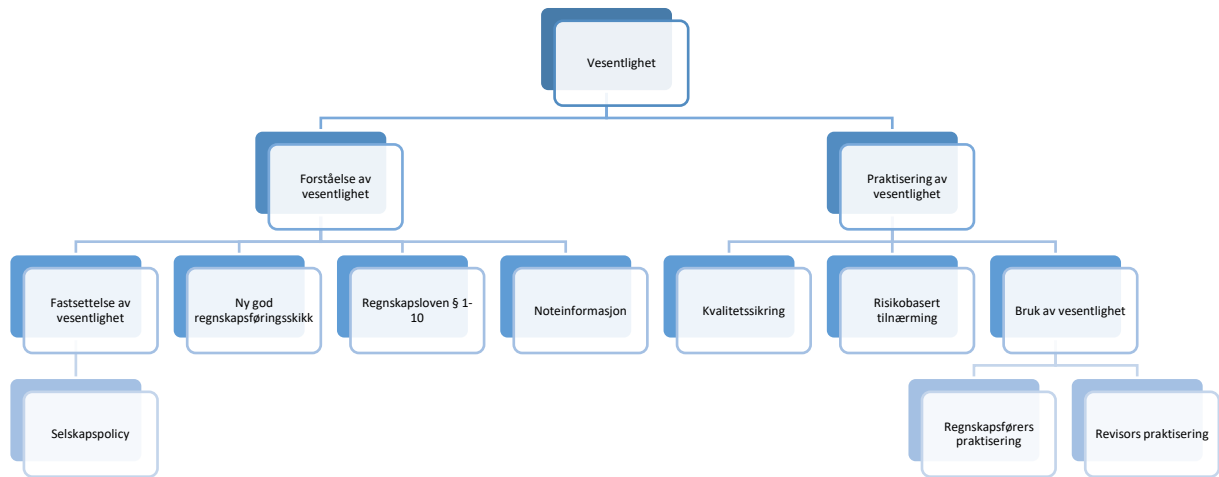
Utvalgsfrekvens fordelt på stillingstittel



Regnskapsfører	Statsautorisert	26
	Ikke-Statsautorisert	9
	Total	35
Revisor	Statsautorisert	38
	Ikke-Statsautorisert	9
	Total	47
		82

Utvalgsfrekvens fordelt på yrkestittel

Vedlegg 6: Temaoversikt



Temaoversikt for kvalitativ analyse

Vedlegg 7: Refleksjonsnotat 1

Siste semesteret på master i regnskap og revisjon ved UIA skrives masteroppgaven. I forbindelse med oppgaven skal det også skrives et individuelt refleksjonsnotat. Strukturen i refleksjonsnotatet starter med en presentasjon av masteroppgaven før områder knyttet til tema ansvarlighet blir diskutert.

Presentasjon av masteroppgaven

Masteroppgaven skrives i samarbeid med en annen student på MRR. Tema for oppgaven er vesentlighet og dette belyses både ved å se på regnskapsfører og revisor sin forståelse og praktisering. Temaet for oppgaven ble valgt både med tanke på personlige interesser og ved inspirasjon fra studieprogramleder. Vesentlighet er et meget relevant tema da regnskapsloven ble endret i 2021 hvor vesentlighet ble definert i § 1-10, samt at det fra 01.01.2023 kom ny god regnskapsføringsskikk (GRFS) for regnskapsførerne (regnskapsloven, 1998; god regnskapsføringsskikk, 2022). Oppgavens problemstilling er: *Hva er forskjellen mellom hvordan revisor og regnskapsfører forstår og praktiserer vesentlighetsbegrepet?*

For å besvare problemstillingen besluttet vi å gjennomføre både en kvalitativ- og kvantitativ metode. Den kvalitative delen besto av 12 dybdeintervju, hvor 6 var med revisor, 5 var med regnskapsfører og 1 var med Regnskap Norge. Vi intervjuet både revisor og regnskapsførere med lang erfaring innenfor sitt fagfelt. Regnskap Norge ble kontaktet for å få en forklaring på hva hensikten bak endringen i regnskapsloven og ny GRFS. Ved å sammenligne det informantene fra Regnskap Norge forklarte med det revisorene og regnskapsførerne sa vil vi kunne se om det samsvarer eller ikke. Den kvalitative delen ble gjennomført i form av en spørreundersøkelse som ble sendt ut til både revisor og regnskapsfører.

Både data fra den kvalitative - og den kvantitative metoden viser at revisor forstår og anvender vesentlighet relativt lik. Det er større spredning hos regnskapsførerne og hvordan de bruker vesentlighet. Funnene viste også at det var de færreste av revisorene som hadde fått med seg at vesentlighet er definert i regnskapsloven (regnskapsloven, 1998, § 1-10). Det var også et fåtall av revisorene som hadde fått med seg at det var kommet en ny GRFS (god regnskapsføringsskikk, 2022). Blant regnskapsførerne var det ulik tilnærming til GRFS, da noen sier at de har jobbet med risikobasert tilnærming og kvalitetssikring lenge, mens andre

holder på å implementere det. Oppgaven får frem forskjellene og likhetene når det kommer til forståelse og anvendelse av vesentlighetsbegrepet, samt at den også setter lys på ny GRFS.

Personvern

En av utfordringene knyttet til masteroppgaven er behandlingen av personopplysninger. Ifølge Sikt er personopplysninger informasjon som kan identifisere og knyttes til en person (Sikt, u.å). I masteroppgaven samles personopplysninger inn både i forbindelse med intervju og spørreundersøkelse. På bakgrunn av dette ble det søkt til NDS om lov til å samle inn data. NSD er nylig etablert under Sikt og disse omtales derfor om hverandre. Videre vil stegene knyttet til innsamling og behandling av data i oppgaven drøftes i lys av ansvarlighet.

Før innsamling av både kvalitativ og kvantitativ data ble det vurdert hvilken informasjon som var relevant for å besvare oppgavens problemstilling. Dette ble ansett som nødvendig å reflektere rundt slik at det ikke ble samlet inn unødvendig mye personopplysninger. De som stilte opp på intervju fikk et informasjonsskriv med nødvendig opplysninger knyttet til oppgaven og behandling av data. Tilsvarende fikk de som deltok på spørreundersøkelsen et informasjonsskriv på starten av spørreundersøkelsen (Sikt, u.å). Det er relativt strenge reguleringer rundt behandling av data som går under kategorien personopplysninger. I Norge er dette regulert av en personopplysningslov (personopplysningsloven, 2021, § 2-1). Siden det samles inn personopplysninger i datainnsamlingen til masteroppgaven, har vi et ansvar både ovenfor respondentene, men også ovenfor lovreguleringene knyttet til personvern. Dette ansvaret går ut på at både behandling og oppbevaring av data gjøres i henhold til retningslinjene.

Innsamling av data ble gjort i henhold til universitetet sine retningslinjer (Universitetet i Agder, u.å.). Under alle intervjuene ble det brukt diktafon til å ta opptak. Det fremkommer av retningslinjene til universitetet at hvis det skal gjennomføres lydopptak så må disse skje ved bruk av sikre enheter. Videre ble rådataen fra intervjuene lastet opp på universitetet sin database. Videre vil dataen slettes så fort den ikke anses nødvendig lenger. Dette er som nevnt tidligere i henhold til universitetet sine retningslinjer (Universitetet i Agder, u.å.). Det ble tatt et bevisst valg om å utelukke personopplysninger når dataen ble transkribert. Det er flere grunner for at dette ble gjort. Den første er at det ikke ble ansett som nødvendig for oppgaven. Den andre grunnen bygger på den første. Da det ikke ble vurdert som nødvendig lengre sier retningslinjene for behandling av personopplysninger at de skal slettes (Universitetet i Agder, u.å.).

Behandling av personopplysninger i masteroppgaven påfører oss som studenter et ansvar overfor flere parter. Vi har et ansvar overfor de som stiller opp som respondenter. Videre har vi et ansvar overfor universitetet og av databehandlingen skjer i henhold til både deres og Sikt sine retningslinjer (Universitetet i Agder, u.å.; Sikt, u.å). Masteroppgaven skrives i par og vi har derfor også et ansvar overfor hverandre at vi sammen arbeider for riktig behandling av dataen. Det er også relevant å trekke inn at det å følge retningslinjene til universitetet ikke er enkelt. Det krever mye tid å behandle personopplysninger riktig. Først må man sette seg inn i hva som er lov og ikke for så å utføre det. En mulig etisk utfordring kan være valget av behandling av personopplysninger. Det ville vært mye enklere å ikke følge universitetet sine retningslinjer. Selv om det til tider både har vært utfordrede og frustrerende å navigere hvordan behandling av data skal gjennomføres, er det etter beste evne gjennomført etter gjeldene lover og regler.

Revisor og regnskapsfører

Etter snart to år som student på linjen master i regnskap og revisjon er det gitt et innblikk i revisor sin rolle og hvilke ansvar revisor har. Særlig i faget revisjon 2 har revisors sin rolle blitt diskutert. Min første jobb etter endt studiet blir som revisor.

I revisorloven defineres revisor som allmenhetens tillitsperson. Det fremkommer av loven at revisor skal utføre sitt arbeid med integritet (revisorloven, 2021, § 9-1). Arbeidsoppgavene til revisor består i hovedsak av å attestere finansregnskapet. Retningslinjer for dette følger av både loven og standarder (revisorloven, 1998, § 9-4). Revisor er ansvarlig for sluttproduktet som leveres i form av en signert beretning. Dette fremkommer av revisorloven kapittel 14 hvor straffer omtales (revisorloven, 2021, kapittel 14). I likhet med revisor er også regnskapsfører bundet av lover som skal sikre at regnskapet holder en viss form for kvalitet (regnskapsloven, 1998).

En av vurderingene både regnskapsfører og revisor er pålagt å gjøre er vesentlighetsvurderinger. Som nevnt tidligere er dette tema for masteroppgaven. Det er flere elementer som spiller inn når revisor skal gjøre vesentlighetsvurderinger. Hovedformålet med å bruke vesentlighet i revisjonen er som hjelp til å oppnå at regnskapet ikke er vesentlig feil (ISA 200, 2010, pkt. 11). En av kriteriene revisor skal vurdere er brukeren, og hvor mye brukeren tolererer av feil (ISA 320, 2010, pkt. 2). Vesentlighet er noe som brukes

gjennomgående i revisjonsprosessen. Det er derfor viktig at revisor ser ansvaret som ligger bak slike vurderinger. Oppgavens problemstilling ønsker å belyse både hvordan regnskapsfører og revisor forstår og praktiserer vesentlighet. En artikkel om revisor sin bruk av vesentlighet påpeker en usikkerhet rundt de forskjellige vesentlighetsbegrepene (Jorstad & Haaland, 2014). Funnene i masteroppgaven viser at en slik usikkerhet ikke lenger eksisterer. Uten å trekke noen form for konklusjon kan det tyde på at revisor har utført sitt profesjonsansvar og satt seg inn i vesentlighetsstandardene som kom i 2010.

Regnskapsførerne har ikke samme lovkrav når det kommer til vesentlighet som revisor har. Det har derfor vært interessant å undersøke regnskapsfører sin forståelse av vesentlighet. Selv om regnskapsfører skal gjøre vesentlighetsvurderinger har de fortsatt et ansvar når det kommer til å levere et produkt med kvalitet. Det har vært interessant å undersøke hvordan regnskapsførerne forstår ansvaret de har med å levere et kvalitetsprodukt sett i sammenheng med vesentlighet. Her vil et mulig etisk problem gå på hvor man skal sette og bruke vesentlighet i regnskapet. Det å trekke et skille mellom vesentlighet og kvalitet kan være utfordrende for regnskapsførerne, da det per dags dato er lite retningslinjer og forholde seg til.

Ansvarlighet og MRR

I løpet av studieprogrammet på regnskap og revisjon er man innom mange forskjellige fag. Fra jeg begynte på UIA for 5 år siden og frem til nå har jeg sett en positiv utvikling når det kommer til å inkludere flere elementer inn i pensum. Noen fag har trukket inn bærekraft og ansvaret det kommer med, andre fag har trukket inn etikk. Flesteparten av fagene jeg har hatt de siste to årene trekker inn bærekraft. Noen nevner det i større grad enn andre, men ofte er dette et tema som trekkes inn. I revisjon 2 ble bærekraft kommentert i form av flere forelesninger og hvilke krav som vil komme fremover. Dette ble sett i lyset av revisor sin rolle og ansvar rundt kommende bærekraftsrapportering. Et annet fag som trakk inn bærekraft og ansvaret som kommer med et bærekraftig fokus var management control systems. Det er positivt at universitetet velger å inkludere noe som er så samfunnsrelevant og sette det i en faglig kontekst. Jeg har også hatt en del juridiske fag i løpet av studietiden. Disse fagene har satt lys på hva man har lov til og hvilke ansvar man har i forskjellige roller i forskjellige situasjoner.

Konklusjon

Hensikten med diskusjonsoppgaven var å gi en kort innføring i masteroppgaven, samt belyse hvordan masteroppgaven kan relateres til begrepet «ansvarlig». I hovedsak er det valgt å

fokusere på de etiske problemstillingene man står ovenfor når det kommer til datainnsamling og personvern, samt regnskapsfører og revisor sin rolle. En stor del av vår masteroppgave har gått til å samle inn data. Derfor har vi gjennomgående vært nødt til å ha et bevist fokus når det kommer til behandling av personopplysninger. Det er mange mulige fallgruver ved behandling av personopplysninger og det er derfor desto viktigere å være bevist på hva som er rett å gjøre. Masteroppgaven undersøker både hvordan revisor og regnskapsfører skal forholde seg til vesentlighet. Selv om revisor har flere retningslinjer og veiledninger enn det regnskapsfører har er mye basert på skjønn. De er ansvarlig for et sluttprodukt som skal benyttes av andre brukergrupper. Sist i diskusjonsoppgaven ble studieløpet på Universitetet i Agder diskutert opp mot ansvarlighet. Gjennom mine fem år på universitetet som økonomistudent har jeg hatt mange fag hvor flere av disse har belyst tema ansvarlig enten i form av lover, etikk eller bærekraft.

Ingvild Angelsen,

01.06.2023, Universitetet i Agder

Kilder:

ISA 200. (2009). *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. [Hentet fra Den Norske Revisorforeningen]. <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>

ISA 320. (2010). *ISA 320 Vesentlighet ved Planlegging og Gjennomføring av en Revisjon*. [Hentet fra Den Norske Revisorforeningen]. <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>

Jorstad, L, H. & Haaland, G. (2014). Vesentlighetsgrenser i praktisk revisjon. *Regnskap og revisjon*. 2014(6), 24-31 <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/6-25-31.pdf>

Sikt. (u.å). *Meldeskjema for personopplysninger i forskning*. <https://sikt.no/fylle-ut-meldeskjema-personopplysninger>. Hentet 04.mai.2023

Personopplysningsloven. (2021). Lov om behandling av personopplysninger (LOV-2018-06-15-38). Lovdata. <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2018-06-15-38/>

Universitetet i Agder. (u.å.) *Rutinar for behandling av personopplysningar i forskning og studentoppgåver*. Hentet 29.04.2023 fra. <https://www.uia.no/forskning/om-forskningen/rutinar-for-behandling-av-personopplysningar-i-forskning-og-i-studentoppgaaver>

Vedlegg 8: Refleksjonsnotat 2

En løpende utvikling i verdens samfunn, organisasjoner og individers tankesett går mot en mer ansvarlig holdning. Interessenter over alt har økte forventninger og reaksjoner rundt problemstillinger som GDPR, miljø og sosial velferd.

Som en del av masterprogrammet for regnskap og revisjon – Siviløkonom hos Handelshøyskolen ved UiA, skal vi lage et diskusjonsnotat som reflekterer begrepet «ansvar». Dette diskusjonsnotatet er utarbeidet ved å først introdusere masteroppgaven. Deretter trekkes det frem reelle eller mulige situasjoner der vi møter etiske problemer rundt «ansvar». Avslutningsvis samles all diskusjon til en konklusjon.

Min medstudent og jeg skriver om vesentlighetskonseptet i regnskap og revisjon, hvor vi også i stor grad snakker om den nye regnskapsloven §1-10 og oppdateringer til god regnskapsføringsskikk. På regnskapsførersiden har det vært lite forskning på hvordan regnskapsførere tolker og bruker vesentlighetskonseptet som en del av sin regnskapsføring. Samtidig er det godt etablert litteratur, praksis og historikk hos revisorer ved begrepet. I lys av nye regnskapslover som involverer konseptet, er det dermed interessant å sammenlikne hvordan de to yrkene ser på konseptet.

Ettersom det har vært lite forskning på regnskapsførersiden har vi en kvalitativ undersøkelse for å bedre forstå deres tankeganger. Dette har da involvert intervju med fem regnskapsførere og fem revisorer. Intervjuene har vært semistrukturerte ettersom vi har spesifikke spørsmål vi ønsker svar på. Samtidig er det også mye rom for å snakke åpent og komme med eksempler på bruk av konseptet. Dette har gjort at vi har kunne fått en utdypende forståelse for deres tolkninger rundt begrepet.

I tillegg til å intervjuere regnskapsførere og revisorer, har vi også intervjuet en av de fagansvarlige i Regnskap Norge. Dette er en person involvert i utbedring av ny GRFS, og med generell mye erfaring på fagområdet. Det var interessant å intervjuere denne personen ettersom det ga oss et grunnlag til å se hva lovgiver hadde som intensjon med lovendringene og hvordan de mener er en «korrekt» tolkning av begrepene. Dog reflekterer ikke denne informantens tanker Regnskap Norges posisjon på temaet, da det kun er informantens personlige refleksjoner.

I tillegg har vi hatt en kvantitativ undersøkelse hvor vi utfordrer både regnskapsførere og revisorer til en case, hvor de skal fastsette et beløp totalt for et regnskap som de tror er vesentlig. Dette er mest for å svare på spørsmålet om det er forskjell i hva yrkesgruppene tolker som et vesentlig beløp, samt for å se om det er andre interessante sammenhenger. Denne dataen var innsamlet ved å sende undersøkelsen til offentlige mailer for kontoransvarlige på tvers av Norge. Dette er gjort ettersom flere tidligere artikler og oppgaver har påpekt at det er en forventet lavere vesentlighetsgrense hos regnskapsfører.

Totalt sett har oppgaven vært en givende erfaring hvor vi har hatt anledning til å prate med velinformerte personer og lære om interessante og relevante begreper i yrket.

Ettersom jeg går MRR og skal begynne som revisor til høsten, samt at mange av intervjusubjektene våre er revisorer, så er det sentralt å knytte denne rollen mot ansvar. Revisor er betegnet som allmennhetens tillitsperson (revisorloven, 2020, §9-1), og skal fremtre med integritet ovenfor de attestasjonene den leverer. Dette betyr at man skal følge de kravene som stilles til revisor, og med slik nøyaktighet at regnskapsbrukere kan stole på den uavhengige tredjepart. Skal samfunnet ha tillitt våre framtidige attestasjoner, er det dermed sentralt å opptre på måter som gjør at folk kan stole på vår kvalitet. For at revisor kan ha dette ansvaret, stilles det flere krav i henhold til revisorloven. Dette innebærer eksempelvis krav til utdanning, erfaring og generelle krav om myndighet (Revisorloven, 2020, kapittel 3).

Vår oppgave om vesentlighet er et av hovedprinsippene for regnskapskvalitet (Baksaas & Stenheim, 2020, s.144-157). Med andre ord står regnskapsfører og revisor ansvarlig for at et regnskap gir et vesentlig riktig bilde av en bedrifts økonomiske posisjon. Det er flere deler i regnskapsproduksjonen og revisjonen hvor det kan tas snarveier og en for enkel kontroll av et selskap. Hvis regnskapsfører og revisor er for enkel i sin regnskapsutførelse vil dette da kunne resultere i at regnskapsbrukere tar feil beslutning på grunnlag av regnskapet. For regnskapsfører og revisor vil dette kunne være fristende da det gjør at de reduserer timebruk per kunde og kan tjene mer på sine tjenester. Men generelt i samfunnet vil slik adferd resultere i mindre tillitt til regnskapet, større juridiske risikoer og større risikoer for misligheter i bedriftene. Dermed er det klart at regnskapsfører og revisor har et ansvar for å opprettholde kvaliteten på et regnskap for å redusere kostnadene på samfunnet.

Ansvar hos regnskapsfører og revisor kommer også eksempelvis fram ved hvitvaskingsloven §4 (2) ltr. a & b (2018), hvor det presiseres deres plikter til undersøkelse og eventuelt rapportere tilfeller med tilstrekkelig mistanke om hvitvasking eller terrorfinansiering. Dette viser at deres roller er sentrale for forebygging mot slike risikoer. Med andre ord har regnskapsfører og revisor et ansvar for å foreta nok kontroll slik at kriminelle ikke får økonomisk gevinst ved å overføre penger via selskaper. Hvis regnskapsfører og revisor tar snarveier eller ignorerer identifiserte risikoer eller opplysninger, vil dette gå negativt utover samfunnet.

Oppsummert har både regnskapsfører og revisor et stort overordnet ansvar for de økonomiske prosessene i samfunnet. Ansvar er ovenfor tillit til at finansielle rapporter er i samsvar med gjeldene lovkrav, samt tillitt til at virksomheter følger loven og er legitime i deres adferd.

GDPR

Som en naturlig del av oppgaven vår, har vi benyttet lydopptak av de vi prater med. Dette må vi gjøre ettersom vi hadde lange intervjuer og det var dermed mye vi måtte huske fra hvert intervju. Lydopptak av en person er derimot personsensitivt, og svar kan bli knyttet tilbake til personen og dens organisasjon. Slike lydklipp er det liten interesse for at blir delt rundt og offentliggjort. Dermed har nasjonale institusjoner iverksatt GDPR tiltak for studentprosjekter (UiA, 2023). For at disse tiltakene skal ha effekt er det mye som må gjøres fra studentenes side. Eksempelvis må studentene lage informasjonsskriv som de må be alle intervjudeltakere signere under. I tillegg må studentene gå gjennom en lang søknadsprosess som kan ta tid å få svar på. Alle vi siterer under oppgaven må systematisk anonymiseres. I tillegg er det viktig å bruke skolens diktafoner eller en egen diktafon-app ettersom det ikke kan kobles direkte til internettet. Og til slutt er det essensielt å slette alle lydopptak etter endt prosjekt. Dette er krevende, tar tid og fjerner fokus fra resten av oppgaven. Med andre ord hadde det vært lett å gå til intervjuene og ta opp på telefonen uten samtykke for å spare mye tid.

Vi prater med mange store aktører innen regnskap og revisjon, og vi prater om deres metodikker og hvordan de arbeider i henhold til vesentlighet. Dette gjør at vi også har fått en del innsikt i hvordan flere opererer og hvordan deres metodikker er. Det er nok interessant for resterende konkurrenter å vite hvordan de interne metodikkene er hos konkurrenter og det gjør det særskilt viktig for oss å anonymisere bedriftene. I tillegg har vi hørt om kundespesifikke forhold og situasjoner, som ikke nødvendigvis er ønskelig at skal deles. Dette er noe som vi måtte ta med oss videre i prosjektet, og trå forsiktig, slik at vi kan sikre vår oppgaves integritet.

Konsekvensetisk, hadde det vært veldig lett å unngå styret rundt GDPR og det ville spart oss mye tid. Samtidig hadde det vært lett å forklare det bort med at «vi delte ikke klippene med noen» og at det dermed er ok. Konsekvensen av å ikke følge skolens retningslinjer hadde totalt sett virket fordelaktig. Dog er det ikke det vi har gjort. Pliktetikken sier at man skal følge de pliktene man er pålagt (Brøntveit & Duesund, 2004, s. 120). Dette er viktig å følge, ettersom hvis alle følger plikten, så kan man unngå flere tilfeller der man for eksempel ved uhell deler lydklipp. Dette har en bredere konsekvens av at folk mister tillitt til det vi produserer, fremtidige studenter vil få vanskeligheter med å få intervjudeltakere og våre fremtidige arbeidsgivere vil ha mindre tillitt til oss. Dette har gjort til at vi har konkludert med følge skolens retningslinjer, lånt diktafoner, fått samtykkeerklæringer og anonymisert deltakerne. Dette har vi gjort ettersom vi har et ansvar overfor de vi intervjuer, samt integriteten til oppgaven, for at personvern er på stell og at det er god kvalitet på det vi leverer.

ChatGPT og plagiat

En endring det siste året er utviklingen av språkbaserte AI-løsninger. 30.november 2022 ble ChatGPT utgitt, hvilket er en AI med fokus på å være god på å forstå og skrive tekster (OpenAI, 2022). Dette er et verktøy som var beryktet for å være ødeleggende for fremtidige eksamener/oppgaver ved at jukse blir lettere. I senere tid er det dermed funnet ut at det er metoder for å se om en tekst er lagt av en AI eller ikke. Ser vi derimot bort fra den senere oppdagelsen, kunne man stilt seg et spørsmål: Skal man skrive oppgaven helt på egenhånd, eller skal vi la ChatGPT lage store deler av masteroppgaven. Jeg antar de fleste synes sistnevnte høres hyggelig ut, da man kan spare mye tid og få god karakter på samme tidspunkt. Dog bør man se med et bredere perspektiv. Pliktetisk må man se til universitetenes krav i forbindelse med plagiat. Dette viser at en ikke har lov til å bruke slike verktøy uten å kilde til dem.

Man trenger dog ikke å begrense seg til pliktetikken, fordi konsekvensetikken kan også brukes som et motargument (Brøntveit & Duesund, 2004, s. 120). Dette er ettersom man kan øke bredden av konsekvensene til andre studenter og samfunnet ellers. Hvis flere jukse på masteroppgavene, så vil det ha konsekvensen at terskelen for å få gode karakterer øker. Dette er negativt ettersom de som lager en oppgave på redelig vis vil bli indirekte straffet for å ikke jukse. Dette øker insentivene til ytterligere jukse og skaper en nedadgående spiral. I tillegg, hvis flere personer på skolen jukse og dette blir kjent, vil også ryktet til utdanningsinstitusjonen reduseres i stor grad. En slik ødelagt rykte er skadelig for alle studenter, da det gjør det

vanskeligere for arbeidsgiver å stole på kvaliteten av et vitnemål. I tillegg kan en se til det generelle formålet med skolegangen om at man skal tilegne seg kunnskap. Hvis vi bruker slike enkle løsninger og jukser, hvor mye har man egentlig lært av en masteroppgave da? For integriteten av egen utdanning, kredibiliteten til utdanningen og til fordel for andre studenter, er det sentralt at alle opptrer ansvarsbevisst ved å ikke bruke snarveier til å lage en god oppgave.

Konklusjon

Sett under ett, er det klart at det er flere punkter masteroppgaven hvor vi har berørt begrepet «ansvar». Først og fremst er det klart at ansvar er en sentral rolle i vårt tema, da det gjelder regnskapsfører og revisors ansvar for at et regnskap i det vesentligste er korrekt. I tillegg er det fremlagt eksempler på hvor vi som forskere må ta ansvar ved eksempelvis å ha en integritetsbevisst tilnærming til GDPR, forretningshemmeligheter og juks. Å opptre med ansvar betyr at man er klar over konsekvensene av egne handlinger og at man handler deretter. Dermed må vi som studenter, forskere, revisorer or regnskapsførere ikke bare opptre til egen gevinst, men også med ansvar overfor brukere av et regnskap, andre studenter og samfunnet ellers.

Anders Hole,

01.06.2023, Universitetet i Agder

Litteraturliste:

- Baksaas, K. M. & Stenheim, T. (2020). *Regnskapsteori* (2.utg.). Cappelen Damm Akademisk.
- Brøntveit, E. & Duesund, K. (2004). *Filosofi, livssyn og Etikk* (2. utg.) Fagbokforlaget.
- Hvitvaskingsloven. (2018). *Lov om hvitvasking og terrorfinansiering* (LOV-2018-06-01-23). Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/2018-06-01-23>
- Regnskapsloven. (1998). *Lov om Regnskap* (LOV-1998-07-17-56). Lovdata. <https://lovdata.no/pro/#document/NL/lov/1998-07-17-56>
- UiA. (2023). *Retningslinjer om personopplysninger i studentprosjekter*. <https://www.uia.no/forskning/om-forskningen/retningslinjer-om-personopplysninger-i-studentprosjekter>
- UiA. (u.å.). *Plagiat og Fusk på eksamen*. <https://www.uia.no/student/eksamen/linkeblokk/samling/under-eksamen/plagiat-og-fusk-paa-eksamen>
- OpenAI. (2022). *Introducing ChatGPT*. Sist oppdatert 30.11.2022. <https://openai.com/blog/chatgpt>