

NHH



NORGES HANDELSHØYSKOLE
Bergen, Vår 2021

Revisors plikt til fratreden

En undersøkelse av vesentlighetsbegrepet

Jeanette Haugsdal og Thomas Lønning

Veileder: Are Oust

Masteroppgave innen regnskap og revisjon

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i økonomi- og administrasjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer inntår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

FORORD

Denne masteroppgaven teller 30 studiepoeng og er et resultat av at vi gjennom vårt studie innen regnskap og revisjon (MRR) har funnet det verdifullt å undersøke hvilke rettigheter og plikter vi vil stå ovenfor når vi begir oss ut i arbeidslivet. Revisor sine rettigheter og plikter er noe man blant annet vil finne i lovverket og etter en gjennomgang av Revisorloven ble det klart for oss at paragrafen som lovfester revisors plikt til fratreden står ganske åpen. Vi har ikke kunnet finne at det er blitt gjennomført studier på selve vesentlighetsbegrepet i forbindelse med fratredelsesplikten tidligere, noe som har gjort det særlig interessant å skrive vår oppgave om dette emnet.

Vi vil gjerne rette en takk til vår veileder, Are Oust, for grundige tilbakemeldinger selv i en tid hvor bruk av mail og digitale møter er blitt normen.

Vi vil gjerne også takke alle revisorer, forelesere og ansatte hos Finanstilsynet samt Revisorforeningen som har tatt seg tid til å stille til dybdeintervju. Masteroppgaven vår har vært avhengig av deres bidrag og deres entusiasme har vært til stor inspirasjon.

Til slutt vil vi takke alt av venner og familie som har lest over oppgaven vår og kommet med gode innspill. Dette settes utrolig stor pris på.

SAMMENDRAG

Revisors arbeid innebærer en rekke vanskelige vurderinger. I Revisorloven (2020) § 9-6 fastslås det at revisor har plikt til å fratrukke oppdrag dersom det påpekes vesentlige lovbrudd og den reviderte ikke retter på forholdene. Lovregelen beskytter både revisor og samfunnet, sistnevnte ved å forhindre at selskaper som begår lovbrudd skal kunne fortsette sin drift ved at de ikke oppfyller lovkravet om at det gjennomføres en årlig revisjon av selskapet.

Gjennom fagartikler fikk vi inntrykk av at flere revisorer fratrukker «for sent» og på grunn av dette ønsket vi å se nærmere på vesentlighetsvurderingen revisor må gjøre i forbindelse med plikt til fratreden. Denne studien forsøker å skape et bedre grunnlag for å forstå denne vurderingen gjennom intervjuer med erfarne bransjemedlemmer fra ulike sektorer. Sektorene inkluderer revisorer fra store og små/mellomstore revisjonsselskaper, forelesere innen revisjonsfag, Finanstilsynet og Revisorforeningen. Fokuset ble rettet mot hvilke momenter bransjemedlemmene anser som viktigst i vurderingen, hva som rustet en revisor til å gjennomføre vurderingen og eventuelle endringer som kan innføres i lovskildene for å gjøre vurderingen enklere. Vi satt oss derfor først inn i tidligere litteratur som vi selv anså som verdifull for vår forskning, samt bakenforliggende teori om revisorstillingen. Deretter ble det utarbeidet spørsmål som vi ønsket å stille bransjemedlemmene i form av 16 semi-strukturerte dybdeintervjuer som videre ble transkribert og analysert via meningsfortetting.

Resultatet av forskningen viser at det er visse momenter som vektlegges tyngre av revisor ved denne vurderingen, særlig klienten sin evne og vilje til å rette opp i lovbruddene. Samtidig ytret mange av respondentene at vesentlighetsvurderingen blir særlig vanskelig der klient innehar problemer knyttet til fortsatt drift. Det ble også gjennom intervjuene belyst en forskjell i hvordan store og små/mellomstore revisjonsselskaper angriper denne vurderingen, hvor de små selskapene oftere benytter seg av støttefunksjoner som Revisorforeningen. Selv om majoriteten av revisorene anså denne vurderingen som vanskelig, mente de også at endringer i lovverket ikke er nødvendig, selv med manglende retningslinjer for hvordan loven skal tolkes.

INNHALDSFORTEGNELSE

1. Innledning	9
1.1 Bakgrunn og formål	9
1.2 Problemstilling og forskningsspørsmål	10
1.3 Avgrensning av oppgaven	11
1.4 Oppgaven sin struktur	11
2. Eksisterende litteratur	12
2.1 Artikkel og fagbok	12
2.2 Studier fra Norge	13
2.3 Studier fra utlandet	16
3. Teoretisk bakgrunn	20
3.1 Revisor sin utdanning	20
3.2 Revisor sin rolle	21
3.2.1 Allmennhetens tillitsperson.....	21
3.2.2 Revisjonsberetningen.....	22
3.3 Revisor sine krav og retningslinjer	24
3.3.1 God revisjonsskikk.....	24
3.3.2 Objektivitet og uavhengighet.....	25
3.3.3 Profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis.....	28
3.3.4 Vesentlighetsbegrepet.....	30
3.4 Plikt til fratreden	30
3.5 Institusjonelle forhold	33
3.5.1 Litt om Finanstilsynet sin rolle.....	33
3.5.2 Litt om Revisorforeningen sin rolle.....	34
4. Metode	35

4.1 Forskningsdesign	35
4.1.1 Kvalitativ metode versus kvantitativ metode	35
4.1.2 Forskningstilnærming.....	36
4.2 Forskningsstrategi	36
4.2.1 Semi-strukturert dybdeintervju.....	37
4.2.2 Utvalgsstrategi	37
4.2.3 Intervjuguide.....	39
4.2.4 Validitet og reliabilitet.....	40
4.3 Datainnsamling	42
4.3.1 Gjennomførelse av intervjuer	42
4.3.2 Etiske hensyn.....	43
4.4 Dataanalyse	44
5. Analyse	45
5.1 Innledende om respondentene	45
5.2 Momenter som vektlegges av revisor ved vurdering av plikt til fratreden	46
5.2.1 Tanker rundt fratredelsesparagrafen.....	46
5.2.2 Utslagsgivende momenter ved vesentlighetsvurderingen	48
5.2.3 Grenseliggende momenter ved vesentlighetsvurderingen.....	51
5.2.4 Momenter som går igjen hos institusjonene	53
5.2.5 Terskelen for å benytte plikt til fratreden	54
5.3 Faktorer som ruster revisor til å gjennomføre vesentlighetsvurdering i forbindelse med plikt til fratreden	55
5.3.1 Hva revisorer mener veier tyngst ved en skjønnsmessig vurdering	55
5.3.2 Spesifikk veiledning rundt fratreden i bedriftene	58
5.3.3 Grupper av revisorer som går igjen hos institusjonene	59
5.4 Regjeringen sin rolle i forbindelse med plikt til fratreden	60
5.4.1 Usikkerhet rundt plikt til fratreden	60

5.4.2 Om lov og forarbeider er veiledende ved vesentlighetsvurderingen	62
5.4.3 Hvordan regjeringen kan lette vesentlighetsvurderingen	65
5.5 Avsluttende kommentarer fra respondentene	67
6. Avsluttende refleksjoner	69
6.1 Oppsummerende diskusjon	69
6.2 Konklusjon	72
6.3 Begrensninger i oppgaven	73
6.4 Forslag til videre forskning	74
Vedlegg 1 – Informasjonsskriv til respondent fra Finanstilsynet	80
Vedlegg 2 – Informasjonsskriv til respondent fra Revisorforeningen	82
Vedlegg 3 – Informasjonsskriv til forelesere ved NHH	84
Vedlegg 4 – Informasjonsskriv til revisorer i arbeid	86
Vedlegg 5 – Samtykkeerklæring til alle respondenter	88
Vedlegg 6 – Intervjuguide (Finanstilsynet)	89
Vedlegg 7 – Intervjuguide (Revisorforeningen)	91
Vedlegg 8 – Intervjuguide (Forelesere ved NHH)	93
Vedlegg 9 – Intervjuguide (Revisorer i arbeid)	95

FIGURLISTE

Figur 1 - Trepartsforholdet ved lovfestet revisjon	22
Figur 2 - Oversikt over ulike former for revisjonsuttalelser basert på begrensningen sin natur og størrelse på feilinformasjon (utledet fra Eilifsen med flere, 2013, side 596)	24
Figur 3 - Oversikt over nærstående etter Revisorloven § 8-2	27
Figur 4 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Hvilke momenter mener du er utslagsgivende ved en slik vesentlighetsvurdering?»	48
Figur 5 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Hvilke momenter mener du er utslagsgivende ved en slik vesentlighetsvurdering?», fordelt på sektor	49
Figur 6 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Hva mener du ruster en revisor til å gjøre denne typen vesentlighetsvurdering?»	56
Figur 7 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Hva mener du ruster en revisor til å gjøre denne typen vesentlighetsvurdering?», fordelt på sektor	56
Figur 8 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Har du noensinne vært usikker på om plikten til fratreden burde slå ut?»	61
Figur 9 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Har du noensinne vært usikker på om plikten til fratreden burde slå ut?», fordelt på sektor	61
Figur 10 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Er lov og forarbeider veiledende når det kommer til denne vesentlighetsvurderingen?»	63
Figur 11 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Er lov og forarbeider veiledende når det kommer til denne vesentlighetsvurderingen?», fordelt på sektor	64

TABELL-LISTE

Tabell 1 – Konsekvenser ved benyttelse av fratredelsesplikt versus ingen benyttelse av fratredelsesplikt.....	9
Tabell 2 - Ønskelig utvalgsfordeling versus faktisk utvalgsfordeling	38
Tabell 3 - Oversikt over respondentene sin utdanning, ansiennitet og fratredelseserfaring ...	46

1. INNLEDNING

1.1 BAKGRUNN OG FORMÅL

Revisorloven inneholder en paragraf som plikter revisorer å fratres fra klienter dersom visse krav oppfylles. Det fastslås at plikten slår ut dersom revisor påpeker vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene (Revisorloven, 2020, § 9-6), men verken i lov, i forskrift eller i forarbeidene er det utbrodert hva «vesentlige brudd» egentlig innebærer. Revisorer føler selv på utfordringer knyttet til å avgjøre om man er forpliktet til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag. Dette både fordi avveiningene i all hovedsak baseres på profesjonelt skjønn, men også fordi revisor sin fratreden kan utgjøre betydelige konsekvenser både for foretaket som mister revisoren sin og for revisjonsselskapet som fratrer. Problematikken kommer særlig fram i lyset gjennom at Revisorforeningen stadig mottar spørsmål om praktiseringen av reglene rundt fratreden og at Finanstilsynet ofte kritiserer revisorer i tilsynssaker fordi revisor ikke har trukket seg eller har trukket seg for sent (Siebke, 2009, side 34).

Lovregelen om plikt til fratreden er helt klart viktig, men den må imidlertid praktiseres på riktig måte. Gjennom at revisor fratrer uten at ny revisor tiltrer vil tvangsavvikling som følge av denne mangelen på revisor hindre at useriøse foretak får drive virksomhet over lang tid (Siebke, 2009, side 30). På den annen side kan fratreden på for tynt grunnlag ikke bare ende opp med avvikling av noenlunde seriøse foretak, men også stille revisor ovenfor et erstatningskrav (Siebke, 2009, side 34).

Tabell 1 – Konsekvenser ved benyttelse av fratredelsesplikt versus ingen benyttelse av fratredelsesplikt

	Benyttelse av plikt	Ingen benyttelse av plikt
Seriøse foretak	- Skaper problemer for foretaket i form av vanskeligheter med å tilsette ny revisor - Kan resultere i erstatningsansvar for revisor	✓

Useriøse foretak	✓	- Skaper problemer for næringslivet i form av at foretaket får drive videre
------------------	---	---

Revisorskjønnet blir sentralt under avveiningen og det er nettopp dette skjønnet i forbindelse med plikt til fratreden vi ønsker å se nærmere på. Formålet med prosjektet vårt er å undersøke hva det er som må til for at revisor skal ta valget om å benytte plikten til å fratre. Dette skal vi finne ut av gjennom et dypdykk i Revisorloven (2020) § 9-6 og revisors kunnskap, tanker og erfaringer hva det gjelder denne lovparagrafen.

1.2 PROBLEMSTILLING OG FORSKNINGSSPØRSMÅL

Problemstillingen som vi har kommet fram til lyder som følger:

«Hvordan håndterer revisor vesentlighetsbegrepet ved vurdering av plikt til fratreden med den veiledningen som ligger til grunn?»

Vi har i tillegg definert tre forskningsspørsmål som skal hjelpe oss i prosessen. Disse lyder:

1. «Hvilke momenter vektlegges av revisor når vedkommende vurderer plikten til å trekke seg?»
2. «Hvilke faktorer ruster revisor til å gjøre en vesentlighetsvurdering i forbindelse med plikt til fratreden?»
3. «Hva, om noe i det hele tatt, kan regjeringen gjøre for å avklare reglene rundt plikt til fratreden ifølge revisorer?»

Vi ønsker altså først og fremst å undersøke om revisorer har en felles forståelse av hva som utløser plikten til fratreden eller om ulike momenter vektlegges ulikt. Videre er det nærliggende å finne ut hvor forståelsen deres stammer fra. Med dette menes om den kan knyttes til utdannelse, erfaring, kultur på arbeidsplassen, lovverket eller lignende. Her er vi på utkikk etter hva revisorene selv mener veier tyngst i en skjønnsmessig vurdering. Til slutt har vi lyst til å forhøre oss om hva som kan gjøres for å lette vesentlighetsvurderingen som ligger til grunn for plikt til fratreden fra statlig hold, dersom dette er mulig i det hele tatt.

1.3 AVGRENSNING AV OPPGAVEN

Revisorloven (2020) § 9-6 fastslår både plikt til fratreden og rett til fratreden dersom respektive vilkår foreligger. Denne oppgaven avgrenses imidlertid til å kun kaste lys over den plikten revisor står ovenfor. Dette grunnet et eventuelt omfang som sannsynligvis ville overskredet tidsrammen vi må forholde oss til. Videre sikter vi gjennom oppgaven til den vesentlighetsvurderingen som foreligger ved potensiell plikt til fratreden dersom ikke annet er oppgitt. Vesentlighetsgrenser benyttes flere steder i revisjonen og vil forklares under teoretisk bakgrunn (se punkt 3.3.4), men det er altså ikke den generelle vesentligheten brukt under revisjon vi søker å finne ut mer om. Med «veiledning rundt plikt til fratreden» som nevnt i problemstillingen vår menes hovedsakelig Revisorloven, tilhørende forskrift, tilhørende forarbeider og de internasjonale revisjonsstandardene som revisorer i Norge plikter å følge. Til slutt føler vi det viktig å understreke at konklusjonen i denne oppgaven er et resultat av individuelle intervjuer med nøkkelpersoner. Altså vil ikke forskningsspørsmålene våre besvares på representativt vis, men gi en pekepinn på hvor landet ligger.

1.4 OPPGAVEN SIN STRUKTUR

Oppgaven inneholder seks kapitler som vil presenteres i det videre. Første kapittel legger fram problemstillingen og forskningsspørsmålene våre, begrunner valg av disse og avgrenser/strukturerer oppgaven vår. Neste kapittel dykker ned i det som allerede finnes av litteratur på emnet med størst fokus på studier fra innland og utland. Tredje kapittel gir teoretisk bakgrunn om revisorarbeid og fratredelsesplikt slik at resten av oppgaven lettere skal kunne forstås av lesere som ikke allerede besitter denne bakgrunnskunnskapen. Kapitlet etter framstiller metoden brukt gjennom prosjektet vårt, hvor alt fra valg av forskningsdesign til hvordan vi har sikret kvalitet blir gjennomgått. Femte kapittel inneholder selve analysen hvor tilbakemeldingene fra respondentene våre ses i lys av forskningsspørsmålene våre. Til slutt legger det siste kapitlet fram en konklusjon for problemstillingen vår samt avsluttende refleksjoner.

2. EKSISTERENDE LITTERATUR

Vi kan ikke finne at det er blitt gjennomført studier på selve vesentlighetsbegrepet i forbindelse med revisors plikt til fratreden tidligere. Av litteratur har vi likevel funnet fram til forskning fra både innland og utland som ser på revisors fratreden i et litt større perspektiv. På toppen av dette gir artikkelen nevnt innledningsvis og fagboken «Revisorloven med kommentarer» (Cordt-Hansen med flere, 2010) gode forklaringer på paragrafen vi undersøker, formålet med denne, kriterier den setter fram og fokuset på revisor sitt profesjonelle skjønn.

2.1 ARTIKKEL OG FAGBOK

Siebke (2009) støtter oppfatningen vår om at det er lite veiledning å hente når det kommer til å fastslå om lovbrudd er vesentlige slik at revisor vil kunne havne i situasjoner hvor avveiningene blir vanskelige. Etter Revisorloven (2020) § 9-4, 3. ledd, bokstav C plikter revisor å identifisere risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, herunder som følge av brudd på gjeldende lovkrav. Vesentlighetsbegrepet som brukes her relaterer til betydningen lovbruddet har for årsregnskapet og slike brudd må i forbindelse med fratreden måles opp mot samme vesentlighetsgrense. Plikten til fratreden utløses imidlertid av mer enn bare lovbrudd med innvirkning på årsregnskapet og omfatter vesentlige brudd på alle lover og forskrifter som foretaket er underlagt. Revisor står ikke ovenfor noe plikt til å foreta revisjonshandlinger som skal avdekke slike brudd på lovgivning, men plikten til å fratre vil utløses dersom det gjennom den ordinære revisjonen avdekkes et vesentlig brudd på foretaket sine gjeldende lovkrav til tross for at dette ikke er regnskapsrelatert. Når det gjelder vesentlighet kan vurderingen blant annet kunne avhenge av hvilke forhold som er avdekket og hvilken virksomhet klienten driver. Et viktig moment er å se hele bildet. Til tross for at revisor ser på ett enkelt lovbrudd som ikke-vesentlig, kan flere avdekkede lovbrudd til sammen utgjøre at grensen for vesentlighet oppnås (Siebke, 2009, side 31).

«Revisorloven med kommentarer» (Cordt-Hansen med flere, 2010, side 341) lister opp tre ulike former for lovbrudd som kan utløse plikt til fratreden. Først opplyses det om at ethvert brudd på rammelovgivningen som foretaket er underlagt vil være vesentlig dersom dette truer foretakets eksistens og videre drift. Poenget er at revisor ikke kan være vitne til at foretaket

bryter med de forutsetningene som er satt for å kunne drive uten å gripe inn. Siebke (2009, side 31) skyter her inn et eksempel hvor revisor avdekker brudd på kravene til «orden i eget hus» under revisjon av godkjent revisor eller autorisert regnskapsfører (eksempelvis manglende selvangivelse) hvorpå det normalt vil foreligge plikt til fratreden dersom dette ikke rettes opp. Neste punkt tar for seg brudd på andre typer lovgivning som eksemplvis miljølovgivningen eller arbeidsmiljøloven. Slike lovbrudd kan blant annet føre til ansvar for foretaket eller enkeltpersoner og vil derfor i seg selv være alvorlige nok i enkelte tilfeller. Også her skyter Siebke (2009, side 31) inn at for eksemplvis entreprenører, som er underlagt strenge sikkerhetsforskrifter, vil avdekking av grove brudd på slike bestemmelser kunne utgjøre vesentlige lovbrudd. De to ulike formene for lovbrudd som er nevnt til nå må imidlertid vurderes ut fra den konkrete situasjon da man ofte beveger seg i gråsoner for hvor grensene går. Til slutt legges det fram at terskelen for vesentlighet vil være lav dersom lovbruddet faller under karakteristikken økonomisk kriminalitet. Dersom man som revisor avdekker slike forhold vil man aldri kunne være helt sikker på at hele omfanget er oppdaget og plikten til fratreden blir derfor viktig også for å beskytte revisor selv. Siebke (2009, side 31) nevner i denne sammenheng at slike lovbrudd gjerne har direkte betydning for årsregnskapet slik at revisor på dette området har best forutsetning for å avdekke bruddene gjennom ordinær revisjon.

Etter Revisorloven (2020) § 9-6 har revisor også rett til å trekke seg fra et revisjonsoppdrag. Kriteriene her er at vedkommende ikke gis mulighet til å oppfylle sine plikter etter loven eller at det foreligger andre særlige grunner. Å benytte denne retten er noe både artikkelen og fagboken mener revisor bør vurdere dersom forholdet ligger i grenseland for utløsning av plikten til fratreden (Siebke, 2009, side 31; Cordt-Hansen med flere, 2010, side 341).

2.2 STUDIER FRA NORGE

Av studier fra innland har vi funnet fram til to masteroppgaver fra norske institusjoner (henholdsvis BI og UiA) som fokuserer på revisors fratreden, men som ser enda litt lengre enn bare den plikten som lovverket fastsetter.

Verdal og Vergusdal (2020) undersøkte om revisor har problemer med å vurdere vilkår og tidspunkt for fratreden gjennom fem forskningsspørsmål.

Først ville studentene finne ut om revisor fratrer på feil tidspunkt. Her mente så mye

som 77% av respondentene at de burde ha fratrudd tidligere eller at de burde ha fratrudd uten at de faktisk endte opp med å gjore dette. Et annet funn som tydet på at revisor fratrer for sent er at klienten ofte sier opp revisor før revisor selv får mulighet til å fratrudd. Undersøkelsen viste at fratreden ofte tar for lang tid grunnet et ønske fra revisorene om å skjerm klientene sine slik at eventuelle fratredelser vurderes grundig før det fattes et valg. I tillegg til dette tydet funnene på at revisorer av og til benytter alternative begrunnelser for fratredelse slik at påtroppende revisor ikke alltid får riktig informasjon om forhold som kan være vesentlige ved vurdering av aksept.

Videre ville studentene undersøke om det er vanskeligere å fratrudd fra et langvarig kundeforhold enn det er å fratrudd fra et nyetablert kundeforhold. Til tross for at revisor plikter å opprettholde profesjonell skepsis viste funnene her et menneskelig aspekt som kompliserer den skjønsmessige vurderingen. Respondentene signaliserte nemlig at det oppleves lettere å fratrudd fra nye klienter enn fra gamle klienter.

Gjennom neste forskningsspørsmål ville studentene finne ut om revisor har misforstått eller feiltolket lover og regler som tilsier at man skal fratrudd. Her var konklusjonen at lovgivningen oppleves som tydelig for de aller fleste respondentene, men at den også er avhengig av enkelte skjønsmessige vurderinger. Det er særlig på dette området vi ønsker å bringe forskningen videre gjennom vår oppgave.

Forskningsspørsmålet etter hadde som mål å undersøke om det er ulik praksis mellom selskaper av ulik størrelse når det kommer til fratreden. Her mente flere av respondentene at mindre revisjonsselskaper har lavere terskel for å ta på seg revisjonsoppdrag hvor en annen revisor har fratrudd rett og slett fordi disse selskapene er mer avhengige av hver enkelt kunde. Når det gjelder store revisjonsselskaper ble disse av flere respondenter oppfattet som tøffere både når det kommer til å sitte med oppdrag og når det kommer til å fratrudd. Til tross for disse ulikhetene som ble nevnt hevdet også en del respondenter at praksisen oppfattes som ganske lik mellom revisjonsselskaper av ulik størrelse.

Til slutt ønsket studentene å finne ut hvordan det nye lovverket ville påvirke fratredelsespraksisen. Revisorloven som er gjeldende i dag trådte nemlig i kraft nesten et halvt år etter at Verdal og Vergusdal hadde levert sin masteroppgave. Av endringer denne nye loven fulgte med seg kan presisering av «god revisjonsskikk», tilføyning av «profesjonell skepsis» og omformulering av «uavhengighet» trekkes fram. Respondentene gjorde det klart at disse tre begrepene allerede var godt innarbeidet hos revisorer slik at flertallet mente at den nye loven ikke ville utgjøre noen store endringer i praksis. Finanstilsynet og

Revisorforeningen mente på den annen side at det nye lovverket ville ha noe for seg da det hever hva som er viktig og stiller høyere krav til revisor.

Brække og Lundsrud (2018) undersøkte hva som skjer med selskaper der revisor velger å fratre, om det er noen kjennetegn blant disse selskapene og hva som kjennetegner revisjonsselskaper som velger å påta seg oppdrag hvor tidligere revisor har fratrudd.

For å besvare førstnevnte søkte studentene å finne ut om det foreligger en sammenheng mellom revisjonsberetningen i året for fratreden og året etter fratreden. Hypotesetesten viste her en sannsynlighet for at revisjonsberetningen året etter fratreden er bedre enn året for fratreden. Det forelå ikke nok informasjon til å kunne konkludere med hvorfor, men studentene la likevel fram to teorier. Enten kan den påtagende revisoren ha krevd av klienten å rydde opp i forholdene påpekt av tidligere revisor eller så kan den påtagende revisoren ha utelatt å melde om forholdene i sin revisjonsberetning.

Når det gjelder kjennetegn blant selskaper hvor revisor har fratrudd undersøkte studentene om det fantes en sannsynlig sammenheng mellom klientenes økonomiske stilling og revisors fratreden. De økonomiske variablene som ble brukt er likviditetsgrad¹, gjeldsgrad² og resultatgrad³. Gjennom hypotesetestene kunne studentene konkludere med at likviditetsgrad 1 er dårligere samme år som revisor fratrer. To mulige forklaringer som ble lagt fram er at revisor fratrer grunnet dårlige valg grunnet dårlig likviditet eller at fratreden fra revisor i seg selv fører til dårligere likviditet hos foretaket.

For å besvare sistnevnte søkte studentene å finne ut om størrelsen på påtagende revisor har betydning for avgitt beretning etter fratreden og størrelsen på revisjonshonoraret. Med betryggende sikkerhet kom hypotesetestingen fram til at foretak som har store revisjonsselskaper som påtagende revisor etter fratreden vil ha bedre revisjonsberetninger enn foretak som har små revisjonsselskaper som påtagende revisor etter fratreden. Med samme sikkerhet ble nullhypotesen for revisjonshonoraret forkastet da hypotesetestingen viste at foretak som har store revisjonsselskaper som påtagende revisor vil ha høyere revisjonshonorar enn foretak som har små revisjonsselskaper som påtagende revisor.

¹ Sum omløpsmidler / Sum kortsiktig gjeld

² Sum gjeld / Sum egenkapital

³ Driftsresultat * 100 / Sum driftsinntekter

2.3 STUDIER FRA UTLANDET

Masteroppgavene i underkapittelet ovenfor ser på revisors fratreden i lys av at man både har rett og plikt til å foreta dette valget, gitt at kriteriene i loven er oppfylt. Studier fra andre land vil imidlertid kun fokusere på revisors mulighet til å fratse ettersom plikten etter norsk lov ikke er utbredt andre steder. Det kan likevel være interessant å se på hvilke omstendigheter som utløser bruk av denne muligheten.

Krishnan og Krishnan (1997) testet en hypotese om at søksmålsrisiko motiverer revisor til å si fra seg revisjonsoppdrag. Dette gjennom å sammenligne selskaper hvor fratreden har funnet sted med selskaper som selv har gitt slipp på sine revisorer. Resultatet ble at de førstnevnte selskapene skiller seg fra de sistnevnte selskapene langs dimensjoner som fanger sannsynligheten for søksmål. Av dimensjonene finner vi økonomisk press, høy variasjon i avkastning, revisor sin uavhengighet, oppdragstid og modifisert revisjonsberetning (særlig knyttet til fortsatt drift). Ved søksmålsrisiko er sannsynligheten altså høyere for at revisor vil trekke seg enn for at selskapet vil bytte revisor ut. Forskerne legger imidlertid fram flere måter denne søksmålsrisikoen kan reduseres på. Blant disse finner vi forbedret revisjonskvalitet og revisjonsplanlegging, høyere revisjonshonorar og økning i utstedelse av modifiserte revisjonsberetninger. I tillegg kan revisor tilpasse klientporteføljen sin gjennom å være mer selektiv i valg av nye klienter og gjennom å fratse fra oppdrag med høy risiko.

Shu (2000) drev forskningen til Krishnan og Krishnan et stykke videre. Som forklart i avsnittet ovenfor hadde disse funnet at revisors avgang (valgt av revisor) og avskjed (valgt av klienten) avviker fra hverandre langs dimensjoner som kan reflektere søksmålsrisiko. Shu ville her gå mer i dybden og undersøke hvorvidt søksmålsrisiko er viktig i nærvær av andre sannsynlige motivasjoner for fratreden. Hypotesen var at revisorer dropper visse klienter for å redusere deres juridiske eksponering. I tillegg til denne søksmålsrisiko-hypotesen ble en annen mulig forklaring på hvorfor revisors fratreden hadde blitt mer utbredt den siste tiden lagt på bordet, nemlig klientjustering-hypotesen. Shu ville teste om nylige endringer i revisjonsbransjen hadde endret den relative nytten og kostnaden for hver klient slik at revisor blir motivert til å endre klientsammensetningen sin. For det første hadde revisors produksjonsfunksjoner endret seg som et resultat av teknologiske framskritt. For det andre hadde revisors muligheter for produktsammensetninger utvidet seg som et resultat av den økende etterspørselen etter ikke-revisjonsarbeid. Merk av begge disse endringene finner sted på tilbudssiden (hos revisor) til forskjell fra på etterspørselssiden (hos klient). I prosessen

med å oppnå en optimal klientportefølje vil revisorer etter denne hypotesen skifte bort fra klienter som matcher dårlig og dermed fratres fra oppdrag.

Formålet med studien var å forstå i hvilken grad søksmålsrisiko og klientjustering forklarer at revisor fratrer. Dette skulle Shu finne ut av gjennom å undersøke de økonomiske forholdene rundt fratredelser, herunder endringer i karakteristika hos revisor eller klient før fratreden finner sted, de tilknyttede reaksjonene i aksjekurs og karakteristika hos etterfølgende revisorer. Funnene viste at fratreden er positivt korrelert med økt juridisk eksponering og med forekomst av «klient-mismatch». Shu skiller her mellom «klient-mismatch» forårsaket av endret karakteristika hos revisor (tilbudssiden) og endret karakteristika hos klient (etterspørselssiden) hvor bevisene antyder at fratreden sannsynligvis er drevet av endringer på tilbudssiden. Videre viste funnene at investorer reagerer negativt på fratredelser og at prisleilet i tverrsnitt varierer med søksmålsrisiko. Et siste funn var at tendensen for foretak hvor revisor har fratrudd til å engasjere små revisjonsselskaper er positivt korrelert med økt søksmålsrisiko og med «mismatch» med store revisjonsselskaper.

Søksmålsrisiko blir ansett som en ledende forklaring på revisors fratreden, men dette betyr ikke nødvendigvis at revisjonsrisiko og forretningsrisiko står uten påvirkning. Søksmålsrisiko defineres som risikoen for at revisor blir involvert i et søksmål, revisjonsrisiko defineres som risikoen for at revisor avgir en revisjonsberetning som er feil når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon og forretningsrisiko defineres som risikoen knyttet til klienten sin overlevelse og lønnsomhet. Fordi disse tre risikofaktorene ikke utelukker hverandre ville Ghosh og Tang (2015) undersøke deres relevans ved hjelp av målinger fra perioden før fratreden og perioden etter fratreden. Gjennom å bruke sammendragsindekser fra perioden før fratreden fant forskerne at alle de tre forhåndsrisikoindeksene er trinnvis viktige for fratreden og at dette spesielt gjelder når forgjengerrevisoren er et «Big 4» firma (de største revisjonsselskapene i dag). Fordi forhåndsrisikofaktorene er utsatt for målefeil og med liten sannsynlighet vil fange revisors proprietære informasjon om klienten, analyserte forskerne data fra perioden etter fratreden når denne proprietære informasjonen sannsynligvis vil bli kjent for allmennheten. Her viste funnene at det innen en treårsperiode etter revisors fratreden er mer sannsynlig at klienten vil være involvert i gruppesøksmål (etterfølgende søksmålsrisiko), ha interne kontrollproblemer (etterfølgende revisjonsrisiko) og være fjernet fra en nasjonal børs (etterfølgende forretningsrisiko). Forskningen demonstrerte at revisorer vurderer alle tre risikofaktorene og ikke bare søksmålsrisiko når det kommer til å fatte en beslutning rundt fratreden.

Bockus og Gigler (1998) la fram en økonomisk begrunnelse for at revisorer fratrer fra oppdrag hos «risikable» kunder og brukte denne begrunnelsen til å undersøke påstander om at økning i forventet revisoransvar gir opphav til økning i revisorfratredelser. Gitt den relativt uelastiske etterspørselen etter revisjon fra børsnoterte selskaper virket det forvirrende at revisorer ville fratre i stedet for å bare justere budene for økningen i forventet ansvar. I tillegg til dette var det ikke klart hvorfor en påtagende revisor, som ikke bare stod overfor trusselen om juridisk ansvar, men også informasjonsulempen som følger med førsteårsrevisjon, ville akseptere den fratradte klienten. Teorien til Bockus og Gigler søker for det første å forklare hvordan en sittende revisor rasjonelt fratrer fra et oppdrag fordi ethvert forsøk på risikostyrt prissetting etterlater vedkommende med bare ulønnsomme kunder. For det andre søker den å forklare hvordan påtagende revisorer, som vet mindre om klienten enn den sittende revisoren, lønnsomt kan akseptere oppdraget til en klient hvor revisoren på rasjonelt vis har trukket seg.

Artikkelen deres presenterer en modell som rasjonaliserer påstandene om at økt revisoransvar fører til flere revisorfratredelser og lavere revisjonskvalitet. Denne viser at revisorfratreden oppstår når det finnes både potensielle påtagende revisorer som vil møte lavere ansvar enn sittende revisor og klientfirmaer som på privaten vet at de sitter på en skjult risiko. Modellen gir flere empiriske implikasjoner. Det spås at klienten vil engasjere en mer «formues-begrenset» revisor etter en fratreden. Siden fratreden finner sted når den sittende revisoren mener det er relativt sannsynlig at klienten har en skjult risiko, forventer forskerne at firmaer hvor revisor trekker seg har en høyere forekomst av uheldige resultater enn andre selskaper. I tillegg forutsier dem, i samsvar med anekdotiske bevis og revisorers påstander, at forekomsten av fratredelser vil øke med nivået på revisors juridiske ansvar. Til slutt forutsier modellen deres en nedgang i klientfirmaer sin markedsverdi etter revisorfratreden siden fratredelse indikerer en økning i sannsynligheten for skjult risiko.

Raghunandan og Rama (1999) undersøkte markedet for revisjonstjenester når den sittende revisoren til en SEC-registrant har trukket seg fra oppdraget. SEC («Securities and Exchange Commission») regulerer investeringsrådgivere i USA og personer/firmaer som møter definisjonen av investeringsrådgiver må registrere seg her (U.S. Securities and Exchange Commission, 2011). Raghunandan og Rama analyserte 156 revisoravganger (valgt av revisor) med et kontrollutvalg på 375 revisoravskjeder (valg av klienten). Resultatene indikerte at «Big 6» firmaer (de største revisjonsselskapene på tidspunktet artikkelen ble skrevet) er mindre sannsynlige til å påta seg oppdrag hvor forgjengeren har fratradt. Dette etter å ha

kontrollert for tre andre faktorer som sannsynliggjør søksmålsrisiko, nemlig klienten sitt økonomiske press, bransjemedlemskap og andel av totalkapitalen i fordringer samt varelager.

Litteraturen har generelt konkludert med at klienter som et revisjonsselskap trekker seg fra er risikofylte. Catanach med flere (2011) ønsket å gå mer i dybden på dette faktum gjennom å undersøke et utvalg fratredelser for å avgjøre hvorfor et revisjonsselskap velger å akseptere rollen som påtagende revisor på et antagelig risikabelt oppdrag. Videre ville de finne ut om denne beslutningen er forbundet med et fremtidig negativt resultat. I samsvar med tidligere studier indikerte resultatene deres at «Big N» firmaer (store revisjonsselskaper) er mer selektive enn «Ikke Big N» firmaer når det gjelder å akseptere rollen som påtagende revisor der hvor tidligere revisor har fratrudd. I tillegg til samme funn som fra tidligere studier fant Catanach med flere at «Big N» firmaer overveier to variabler for å bidra til å redusere deres potensielle risiko, nemlig tidspunktet for tidligere revisor sin fratreden og egen virksomhet sin ekspertise. Deres analyse av fremtidige utfall indikerte at de fratrudd klientene som har engasjert «Ikke Big N» som påtagende revisor er assosiert med svakere økonomiske forhold på lang sikt, kortere levetid og en større andel ugunstige utfall sammenlignet med de fratrudd klientene som har engasjert «Big N» som påtagende revisor.

3. TEORETISK BAKGRUNN

For at vår masteroppgave skal kunne leses og forstås av flest mulig gir vi her en teoretisk innledning som har til formål å opplyse leseren tilstrekkelig til å kunne følge med på innholdet som følger. Vi vil i det videre gi en grunnleggende introduksjon til revisorarbeidet gjennom å forklare rollen revisor besitter og krav/retningslinjer revisor forventes å følge. I tillegg til dette vil vi gå i dybden på de regler som foreligger rundt plikt til fratreden og presentere instansene revisor er omsluttet av.

3.1 REVISOR SIN UTDANNELSE

Revisjonsyrket innebærer ansvar for den økonomiske verden. Arbeidet er variert og krevende, noe som gjør det viktig for denne oppgaven å se på revisors utdanning. Da vi ønsker svar på om utdanning vil ha innvirkning på hvordan en revisor egner seg til å foreta vesentlighetsvurderinger vil vi her gi leseren et innblikk i de utdanningskravene som settes for å kunne arbeide innenfor revisjon i skrivende stund og hvordan kravene har endret seg over tid.

Krav til revisors utdanning i Norge har gjennomgått en rekke endringer over de siste 100 årene. Revisjonsbransjen har siden 1930-tallet anvendt tittelen «statsautorisert revisor». Tittelen indikerer at personen har oppnådd kravene for faglige kvalifikasjoner og praksis i bransjen. Samtidig har veien til å oppnå denne tittelen endret seg opp gjennom årene. Fra 1973 tilbød Norges Handelshøyskole «Høyere Revisorstudium» som var en tilspisset utdanning for å oppnå statsautorisasjon som revisor. Alternativet var utdannelsen som «registrert revisor». Denne utdanningen ble tilbydd av distriktshøyskoler (Deloitte). Våren 2021 er det ni studiesteder i Norge som tilbyr mastergrad i regnskap og revisjon.

Revisors utdanning er per skrivende stund lovfestet i Revisorloven (2020) § 3-2. Loven stiller krav til at statsautoriserte revisorer skal ha oppnådd en mastergrad i regnskap og revisjon (MRR) eller alternativt ha oppnådd en tilsvarende mastergrad i utlandet. Paragrafen angir også at mastergraden skal sikre at den statsautoriserte revisoren innehar nødvendig teoretisk kunnskap relevant for lovfestet revisjon i Norge. Dette inkluderer kompetanse i finansregnskap, verdsettelse og analyse, skatt og avgift, foretaksrett og revisjon (Prop. 37 LS (2019-2020), punkt 27.1). Revisorloven av 1999 fastsatte i tillegg et krav om oppnådd

bachelorgrad for registrerte revisorer. I loven av 2020 er kun krav for statsautorisert revisor fastsatt, hvor man i forarbeidene kan finne forslag om å fjerne kategorien for «registrert revisor», slik at statsautorisert revisor blir den eneste revisortittelen (Prop. 37 LS (2019-2020), punkt 6.5.1).

Statsautoriserte revisorer har mulighet til å påta seg rolle som ansvarlig revisor for et revisjonsteam som utfører oppdrag eller operere selvstendig. Autorisasjon er ikke et krav for å utføre revisjonsarbeid innenfor et revisjonsteam (som kan bestå av flere revisorer), men teamet må inneha en ansvarlig revisor. I tillegg til godkjent mastergrad, har Finanstilsynet i forskrift tillagt et karakterkrav for fagene som inkluderes i utdanningen for de som ønsker å oppnå statsautorisasjon. For å kunne søke om autorisasjon kreves det å ha oppnådd karakteren C eller bedre på alle eksamener avlagt for den 2-årige mastergraden (Finanstilsynet, 2017/2021).

3.2 REVISOR SIN ROLLE

I all hovedsak er revisor sin oppgave å kontrollere at årsregnskapet til revisjonspliktige virksomheter er utført i henhold til gjeldende lovkrav. Det ligger imidlertid mer til revisorarbeidet enn denne simple framstillingen. Hvordan konklusjonen kan legges fram, hvem som benytter seg av den og hvilke interesseproblemer som kan oppstå er områder vi skal gå inn på i det videre.

3.2.1 ALLMENNHETENS TILLITSPERSON

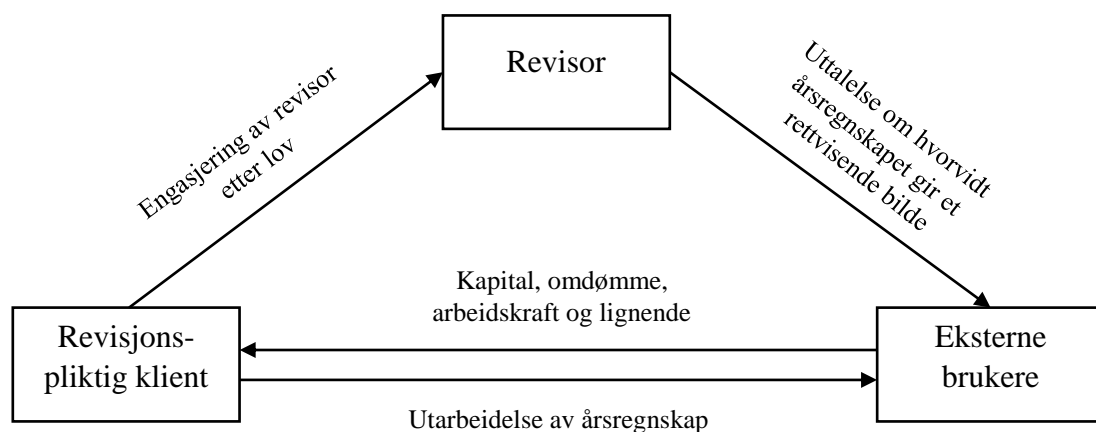
Begrepet «allmenhetens tillitsperson» ble først tatt inn i revisorloven da det ble gjort endringer for å tilpasse seg revisjonsdirektivet fra EU i 2009. Artikkel 21 i direktivet krever nemlig at revisorer og revisjonsselskaper skal være underlagt etiske prinsipper som markerer prinsippet om at de har en funksjon som tillitspersoner i allmennhetens interesse (Ot.prp. nr. 78 (2008-2009), punkt 6.2). I dag, etter marginale endringer i ordlyd, fastslår bestemmelsen i Revisorloven (2020) § 9-1 at «revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon».

Tidligere ble revisor ansett som en representant for eierne som i denne ånd skulle kontrollere selskapets ledelse og selskapets forvaltning (Cordt-Hansen med flere, 2010, side 40). Med

tiden har imidlertid dette bildet endret seg i takt med utviklingen av revisor sine oppgaver og revisor sitt ansvar etter lovverket. Til tross for at revisjonsberetningen blir avgitt til den revisjonspliktige sine eiere vil ikke dette tilsi at revisor kun representerer eierinteressene. Det som menes med «allmennhetens tillitsperson» er nettopp at revisor skal være interessenøytral under utøvelse av årsregnskapsrevisjon. Dette innebærer å ivareta interessene til alle regnskapsbrukere og interessenter som eksempelvis ansatte, kreditorer og offentlige myndigheter. Formålet med begrepet er å øke tilliten til revisorene og understreke revisor sin uavhengighet, noe som fører til at de ulike regnskapsbrukerne sitter på forventninger om at revisor gjennom denne rollen som allmennhetens tillitsperson ivaretar deres interesser.

Gjennom det overstående kan man visualisere seg et trepartsforhold. Den revisjonspliktige klienten står ansvarlig for årsregnskapet og skal påse at dette blir revidert av revisor (Revisorloven, 2020, § 2-1). Slike årsregnskap offentliggjøres med det formålet at eksterne brukere av informasjonen (eksempelvis potensielle investorer, kunder eller arbeidssøkere) kan fatte gode beslutninger (Altinn, 2020). Den lovfestede revisjonen utført av revisor skal skape tillit ovenfor disse eksterne brukerne til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (Revisorloven, 2020, § 9-1). Forholdet mellom partene kan illustreres som i figur 1.

Figur 1 - Trepartsforholdet ved lovfestet revisjon



3.2.2 REVISJONSBERETNINGEN

Det følger av Revisorloven (2020) § 9-7 at revisor skal avgi en revisjonsberetning som viser resultatet av den lovfestede revisjonen. I denne revisjonsberetningen skal revisor blant annet

uttale seg om hvorvidt årsregnskapet etter vedkommende sin mening gir et rettviseende bilde i samsvar med regnskapsregelverket som er benyttet og om hvorvidt årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav. Det er konklusjonen i denne forbindelse som enten vil tillegge eller fratrekke troverdighet fra regnskapet som undersøkes, til stor hjelp for alle eksterne brukere.

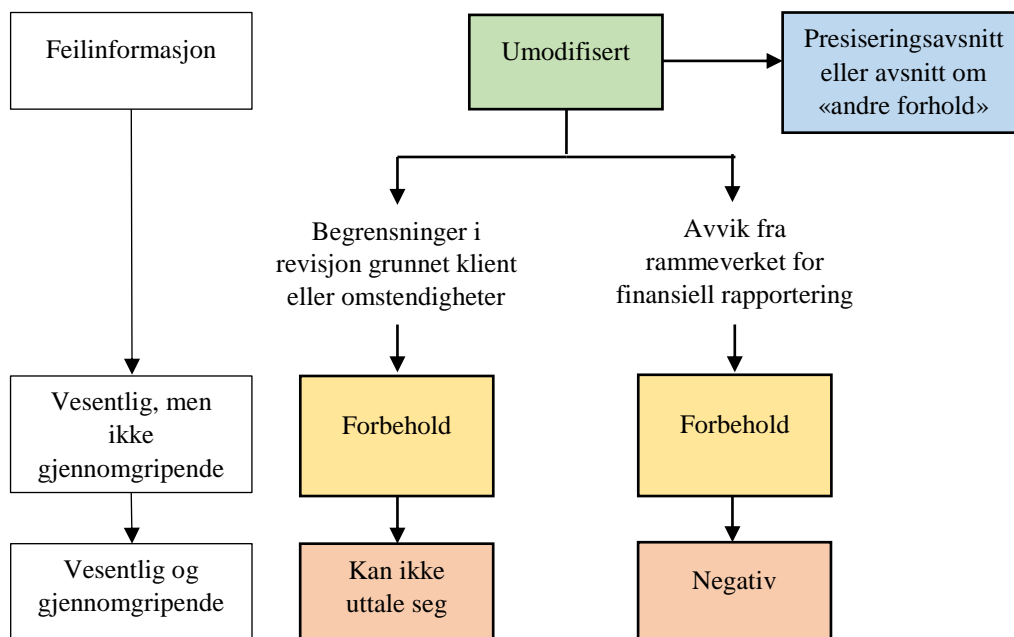
ISA 700 skiller mellom to former for konklusjoner, nemlig umodifisert og modifisert (Revisorforeningen, 2019). Førstnevnte skal gis uttrykk for dersom revisor «konkluderer med at regnskapet i alt det vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering» (punkt 16). Sistnevnte skal finne sted dersom revisor «på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis konkluderer med at regnskapet totalt sett inneholder vesentlig feilinformasjon» eller «ikke er i stand til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis til å kunne konkludere med at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon» (punkt 17).

Ved å besøke ISA 705 finner man videre tre former for modifiserte konklusjoner (Revisorforeningen, 2016A). Først har man konklusjon med forbehold som skal avgis enten dersom feilinformasjonen i regnskapet er vesentlig, men ikke gjennomgripende for regnskapet eller dersom revisor tror at dette kan være tilfellet, men ikke er i stand til å innhente nok revisjonsbevis til å underbygge konklusjonen (punkt 7). Dernest finnes alternativet negativ konklusjon som revisor skal avgi dersom feilinformasjonen i regnskapet er både vesentlig og gjennomgripende for regnskapet (punkt 8). Til slutt har man konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet, noe som skal avgis dersom revisor tror at feilinformasjonen i regnskapet er både vesentlig og gjennomgripende for regnskapet, men ikke er i stand til å innhente nok revisjonsbevis til å underbygge dette (punkt 9). Med gjennomgripende virkninger på regnskapet menes feilinformasjon som (a) ikke er begrenset til spesifikke elementer, kontoer eller poster i regnskapet, (b) kan representere en betydelig del av regnskapet til tross for å være begrenset på denne måten eller (c) er fundamentale for brukerne sin forståelse av regnskapet i relasjon til tilleggsopplysninger (punkt 5).

Revisor sin konklusjon kan altså være umodifisert, med forbehold, negativ eller opplyse om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet. I tillegg til dette kan revisor under avgivelse av en umodifisert konklusjon finne det nødvendig å legge til et presiseringsavsnitt eller et avsnitt om «andre forhold» i revisjonsberetningen hvorpå retningslinjene for dette følger av ISA 706 (Revisorforeningen, 2016B). Et presiseringsavsnitt henviser til et forhold som er riktig presentert eller beskrevet i regnskapet, men som etter revisor sin mening er av grunnleggende

betydning for brukerne sin forståelse av regnskapet (punkt 7A). Et avsnitt om «andre forhold» henviser til et annet forhold enn de som er presentert eller beskrevet i regnskapet, men som etter revisor sin mening er relevant for brukerne sin forståelse av revisjonen (punkt 7B). Figur 4 illustrerer når de ulike formene for konklusjoner eller tilleggsavsnitt skal benyttes.

Figur 2 - Oversikt over ulike former for revisjonsuttalelser basert på begrensningen sin natur og størrelse på feilinformasjon (utledet fra Eilifsen med flere, 2013, side 596)



3.3 REVISOR SINE KRAV OG RETNINGSLINJER

Revisor er altså allmennhetens tillitsperson som gjennom den lovfestede revisjonen skal konkludere på hvor rettmessig årsregnskapet til klienten er overfor brukerne av regnskapet. Dette er revisor sin rolle. Hvordan revisor skal tenke, mene og handle under gjennomføringen av revisjonen er imidlertid også interessant å se nærmere på. Slike krav og retningslinjer følger av diverse rettskilder hvor revisorloven og revisjonsstandardene står helt sentralt.

3.3.1 GOD REVISJONSSKIKK

Det følger av Revisorloven (2020) § 9-4 at «revisor skal utføre lovfestet revisjon i samsvar med god revisjonsskikk». Paragrafen lister videre opp hva dette blant annet vil innebære

(eksempelvis at revisor skal opparbeide seg en forståelse av virksomheten, den interne kontrollen og andre forhold som kan være av betydning for revisjonen), men ingen definisjon av begrepet er å finne i verken lovteksten, lovforskriften eller revisjonsstandardene. For å finne forklaringer på hva god revisjonsskikk egentlig innebærer for revisor blir forarbeidene dermed et godt utgangspunkt.

Begrepet «god revisjonsskikk» ble først innført i Revisorloven av 1964 og avløste tidligere detaljbestemmelser om revisor sine plikter. Bakgrunnen for denne endringen var at arbeidet som utføres av revisor vil bero på flere forhold og derfor vanskelig kan beskrives uttømmende i lovverket. Samtidig ville man gjøre plass til internasjonale standardregler, som på denne tiden var under utvikling, i norsk lovgivning. Etter forarbeidene til Revisorloven av 1964 innebærer begrepet «at revisjonen skal være overensstemmende med den oppfatning som til enhver tid er alminnelig anerkjent blant dyktige og samvittighetsfulle revisorer». God revisjonsskikk er dermed å anse som en norm for arbeidet sin utførelse (Innst. O. VII (1963-1964), side 8).

I nyere tid blir begrepet omtalt som en rettslig standard. Dette innebærer at innholdet av handlingsnormen fastsettes ut fra en målestokk som ligger utenfor loven (ekstern) og at standarden skifter innhold etter hvert som målestokken endrer seg (dynamisk). Forarbeidene til Revisorloven av 2020 lister opp en rekke kilder som har særlig betydning i avgjørelsen av hva som er god revisjonsskikk. Blant disse finner man eksempelvis de internasjonale revisjonsstandardene (ISA), rettspraksis, uttalelser fra Finanstilsynet, uttalelser fra Revisorforeningen og fagartikler (NOU 2017:15, punkt 14.1.1). Under utarbeidelsen av gjeldende revisorlov fant departementet det hensiktsmessig å videreføre kravet som en rettslig standard da «det vil gi rom for en fleksibilitet og utvikling som ikke vil kunne oppnås dersom kravene til revisjonsutførelsen detaljreguleres» (Prop. 37 LS (2019-2020), punkt 14.1.5).

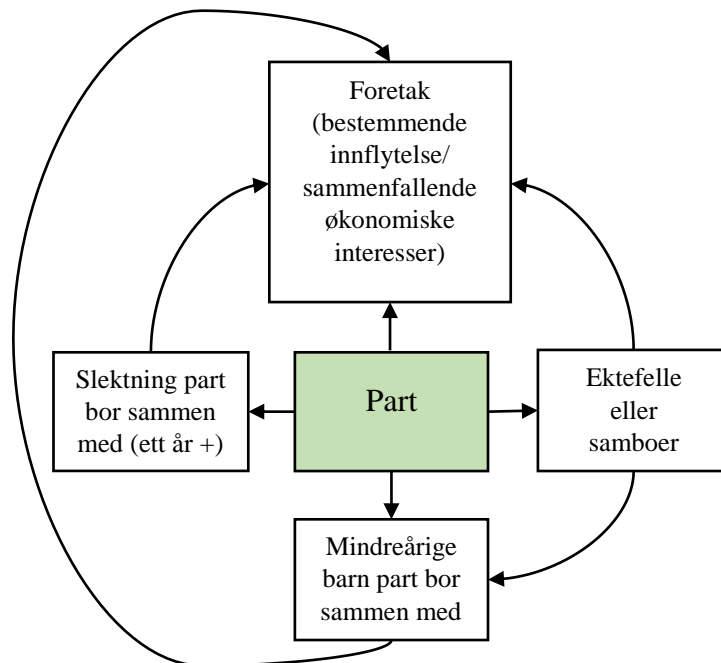
3.3.2 OBJEKTIVITET OG UAVHENGIGHET

For at revisor skal kunne utfylle rollen som allmennhetens tillitsperson er det avgjørende at vedkommende er objektiv. Denne objektiviteten og dermed tilliten er forsøkt sikret gjennom lovfesting av en rekke regler om uavhengighet. Revisorloven vi bruker i dag har viet et helt kapittel til objektivitet og uavhengighet, noe vi skal se nærmere på i det videre.

Det følger av Revisorloven (2020) § 9-1 at «revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet». Man må imidlertid besøke kapittel 8 i samme lov for detaljerte regler som har til formål å overholde denne objektiviteten. Overordnet skal revisor være uavhengig av den reviderte gjennom hele oppdraget, noe som følger av § 8-1. Dette innebærer at revisor ikke skal utføre lovfestet revisjon dersom det foreligger en tilknytning mellom vedkommende og klienten som er egnet til å svekke tilliten til revisor sin uavhengighet eller dersom revisor har ivaretatt internrevisjonsfunksjonen det foregående regnskapsåret. Heller ikke et foretak i revisor sitt nettverk, noen som deltar i revisjonen eller noen som kan påvirke utfallet av revisjonen (heretter omtalt som lignende parter) kan ha en slik tilknytning til klienten at det utgjør risiko for svekket tillit til revisor sin uavhengighet.

Neste paragraf fastslår at verken revisor, lignende parter eller oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap kan ha vesentlige eierinteresser i det reviderte foretaket. Det samme gjelder for disse partene sine nærstående, som illustrert i figur 5. Revisor, lignende parter og oppdragsansvarlige revisorer i samme revisjonsselskap kan heller ikke eie finansielle instrumenter utstedt av et foretak i samme konsern som klienten, eventuelt et foretak med lignende tilknytning, dersom eierskapet kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt.

Figur 3 - Oversikt over nærstående etter Revisorloven § 8-2



Videre kan vi trekke fram § 8-3 om gaver, § 8-4 om interessekonflikter og § 8-7 om honorar. Førstnevnte fastslår at ingen av personene eller foretakene i avsnittet ovenfor skal motta gaver eller fordeler som er egnet til å svekke tilliten til revisor sin uavhengighet fra verken klienten, foretak i samme konsern som klienten eller foretak med lignende tilknytning. Paragrafen etter nekter både revisor og dem som deltar i revisjonen eller kan påvirke utfallet av revisjonen å delta i klienten sin beslutningstaking. Her står det også at verken revisor eller lignende parter kan ha et ansettelsesforhold, forretningsforhold eller annen forbindelse til klienten som kan medføre eller oppfattes å medføre en interessekonflikt. Sistnevnte konstaterer enkelt og greit at revisor ikke kan avtale betinget honorar.

De tre gjenværende paragrafene går på vurdering av uavhengighet, forbud mot påvirkning og karenperiode før stillingstiltredelse hos klienten. Etter § 8-5 skal revisor vurdere sin uavhengighet før revisjonsforetaket påtar seg oppdrag, ved fortsettelse av et oppdrag og underveis dersom vedkommende gjøres kjent med nye forhold eller ny informasjon som tilsier dette. Dersom det oppstår forhold som kan reise tvil rundt revisor sin uavhengighet skal det iverksettes nødvendige tiltak. Den følgende paragrafen fastslår at eiere, styremedlemmer og ledende ansatte i revisjonsforetaket, eventuelt et revisjonsforetak i revisor sitt nettverk, ikke skal gripe inn i utførelsen av en lovfestet revisjon på en måte som

kan reise tvil om uavhengigheten og objektiviteten til revisoren på oppdraget. Til slutt har vi § 8-8 som hindrer tidligere revisor fra å tiltre en ledende stilling hos klienten i en periode på ett år etter avsluttet oppdrag.

Det skilles ofte mellom to former for uavhengighet, nemlig faktisk uavhengighet og oppfattet uavhengighet. Førstnevnte innebærer at revisor har en uavhengig grunnholdning og handler med objektivitet slik at revisjonen ikke påvirkes av andre forhold til klienten enn selve revisjonsoppdraget. Sistnevnte krever at revisor fremstår som uavhengig overfor tredjeparter som kjenner alle de faktiske forholdene (Ebbesberg, 2016, side 41). De reglene som finnes rundt uavhengighet i lovverket tar sikte på oppnåelse av begge formene, men hva det gjelder faktisk uavhengighet beror dette vel så mye på revisor sin integritet. I forordene til Den norske Revisorforeningen (DnR) sine regler om etikk er det kanskje derfor forsøkt forklart hvor viktig denne integriteten er (Den norske Revisorforening, 2018, side 1055):

«Foruten et samfunnsansvar knyttet til at kapitalmarkedene og øvrige regnskapsbrukere skal ha tillit til revisors bekreftelser, har revisor også et ansvar overfor revisorprofesjonen. Mistillit til én revisor kan svekke tilliten til hele profesjonen. Revisorprofesjonen er avhengig av tillit fra omverdenen og regler om etikk og etterlevelse av grunnleggende etiske prinsipper bidrar til å sikre denne tilliten.»

DnR sine prinsippbaserte regler om etikk er laget for å utfylle revisorlovgivningen og gi retningslinjer/veiledning for hvordan DnR sine medlemmer skal opptre i enhver profesjonell sammenheng for best mulig å oppfylle revisorrollen og formålet med lovgivningen.

3.3.3 PROFESJONELT SKJØNN OG PROFESJONELL SKEPSIS

Det følger av ISA 200 at revisor skal utøve profesjonell skepsis (punkt 15) og profesjonelt skjønn (punkt 16) under planlegging og gjennomføring av revisjonen (Revisorforeningen, 2010A). Førstnevnte defineres som «en holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis» (punkt 13, bokstav l).

Sistnevnte blir definert som «anvendelsen av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standarder for revisjon, regnskap og etikk når det fattes informerte beslutninger om hvilke handlingsplaner som er hensiktsmessige etter omstendighetene ved revisjonsoppdraget» (punkt 13, bokstav k).

Veiledningen til revisjonsstandarden utdyper de to begrepene ytterligere. Profesjonell skepsis innebærer eksempelvis å være oppmerksom på revisjonsbevis som motsier annet innhentet revisjonsbevis og omstendigheter som tyder på at det foreligger et behov for revisjonshandlinger ut over de som kreves av ISA-ene (punkt A20). Det vil være nødvendig å utøve denne skepsisen gjennom hele revisjonen dersom revisor for eksempel skal redusere risikoen for å overse uvanlige omstendigheter eller redusere risikoen for å overgeneralisere når det trekkes konklusjoner fra revisjonsobservasjoner (punkt A21). Profesjonelt skjønn er spesielt nødvendig dersom det eksempelvis fattes beslutninger i forbindelse med typen, tidspunktet og omfanget av revisjonshandlinger som skal brukes for å etterleve kravene i ISA-ene og innhente revisjonsbevis eller fattes beslutninger i forbindelse med evalueringen av ledelsen sine skjønnsmessige vurderinger ved anvendelse av enheten sitt gjeldende rammeverk for finansiell rapportering (punkt A25). Dette skjønnnet må utøves gjennom hele revisjonen og skal dokumenteres på en tilfredsstillende måte slik at andre erfarne revisorer forstår det profesjonelle skjønnnet som er utøvet for å komme fram til konklusjoner (punkt A29).

Begge disse kravene er altså presisert i de internasjonale revisjonsstandardene og dermed innarbeidet i god revisjonsskikk, men kravet til profesjonell skepsis ble nylig enda mer tydeliggjort da dette ble lovfestet i Revisorloven av 2020 (§ 9-4):

«Revisor skal utføre revisjonen med profesjonell skepsis, herunder være oppmerksom på muligheten for vesentlig feilinformasjon i årsregnskapet som skyldes misligheter eller utilsiktede feil. Revisor skal særlig utvise profesjonell skepsis ved vurdering av regnskapsestimater knyttet til virkelige verdier, nedskrivninger av eiendeler, avsetninger, transaksjoner med nærstående parter og fremtidige kontantstrømmer av betydning for foretakets evne til fortsatt drift.»

Bakgrunnen for lovkravet er at det i 2014 ble gjort endringer i revisjonsdirektivet fra EU. Artikkel 21 i direktivet ble her utvidet til å kreve at alle medlemsland sikrer at revisor utviser profesjonell skepsis under hele den lovfestede revisjonen og erkjenner muligheten for vesentlig feilinformasjon som følge av forhold eller atferd som vitner om uregelmessigheter (NOU 2017:15, punkt 13.3.2). I merknadene til bestemmelsene i den nye revisorloven ble dette lovkravet omtalt som «en presisering av det generelle kravet om at revisor ikke uten videre kan legge ledelsen sitt skjønn til grunn som revisjonsbevis» (Prop. 37 LS (2019-2020), punkt 27.1).

3.3.4 VESENTLIGHETSBEGREPET

Det har vært mye snakk om «vesentlig feilinformasjon» i det overstående. Begrepet brukes flere steder i revisorloven, men kanskje viktigst av alt i formålsparagrafen. Revisorloven (2020) § 9-4 fastslår her at formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Hvorvidt feilinformasjonen er vesentlig har også mye å si for hvilken konklusjon revisor velger å avgi ved revisjonsberetningen (se punkt 3.2.2). Men hva innebærer egentlig begrepet?

Det er viet en hel revisjonsstandard til vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon, nemlig ISA 320. Her fastslås det at vesentlighetskonseptet skal anvendes av revisor ved (a) planlegging og utføring av revisjonen, (b) evaluering av virkningen av identifisert feilinformasjon på revisjonen og evaluering av eventuell ikke-korrigert feilinformasjon på regnskapet og (c) utarbeidelse av konklusjon i revisjonsberetningen (punkt 5).

Revisjonsstandarden forklarer at vesentlighet gjerne drøftes på ulike måter gjennom rammeverket for finansiell rapportering, men at det finnes tre kriterier som vanligvis går igjen (punkt 2). Først av alt anses feilinformasjon å være vesentlig dersom den, enkeltvis eller samlet, med rimelighet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som fattes av brukerne på grunnlag av regnskapet. Dernest skal skjønnsmessige vurderinger av vesentlighet foretas i lys av omstendighetene man er omgitt av og påvirkes av feilinformasjonen sin størrelse og/eller type. Til slutt skal skjønnsmessige vurderinger av forhold som er vesentlige for brukerne av regnskapet bygge på en vurdering av behovet for finansiell informasjon som er felles for brukerne som en gruppe. Den mulige virkningen av feilinformasjon på bestemte individuelle brukere skal dermed ikke tas i betraktning. Med mindre det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering gir en annen drøfting er det altså disse karakteristiske trekkene revisor skal benytte som referanseramme ved fastsettelse av vesentlighet for revisjonen (Revisorforeningen, 2010C).

3.4 PLIKT TIL FRATREDEN

Plikten revisor står ovenfor i forbindelse med fratreden ligger i sentrum av oppgaven vår. Hva som etter reglene må til for at denne slår ut og hva som er bakgrunnen for at den ble lovfestet i utgangspunktet kan besvares ved å utforske lovverket revisor er omfattet av og forarbeidene til dette nevnte lovverk.

Fram til Revisorloven av 1999 (opphevet av gjeldende revisorlov) trådte i kraft fantes det ingen plikt til fratreden for revisor. Forgjengeren til denne loven (Revisorloven, 1964) viste i sin § 9 kun til at revisor hadde rett til å tre tilbake dersom særlige forhold forelå. Tretti år etter ikrafttredelsen til Revisorloven av 1964 ble det oppnevnt et lovutvalg (Revisorlovutvalget av 1994) som skulle vurdere behovet for og foreslå eventuelle endringer i lovgivningen for revisjon og revisorer. Revisorlovutvalget ble i denne forbindelse gitt følgende mandat (Ot.prp. nr. 75 (1997-1998), punkt 2.1):

«Utvalget skal vurdere revisors ansvar, plikter og oppgaver. Utvalget skal utarbeide forslag til hvordan regelverket om disse forhold skal være. [...]. Utvalget bes legge til grunn av revisor skal medvirke aktivt i bekjempelse av ulike former for økonomiske kriminalitet, herunder på skatte- og avgiftsområde.»

Lovutkastet som tre år senere ble lagt fram fastsatte skjerpede bestemmelser for revisors fratreden hvor bakgrunnen for dette var at utvalget blant annet anså slike bestemmelser av viktighet i sikringen mot økonomisk kriminalitet (NOU 1997:9, punkt 0.1.2). Departementet sluttet seg til samtlige av utvalget sine lovforslag i forbindelse med fratreden og utfallet ble at Revisorloven av 1999 blant annet fikk innført plikt til fratreden (§ 7-1, 1. ledd) og dokumentasjonskrav i forbindelse med revisorskifte (§ 7-2). Som en argumentasjon for innføring av plikt til fratreden uttalte departementet at en slik bestemmelse vil «bidra til å klargjøre grensene for når det ikke lenger er akseptabelt at revisor ivaretar revisjonsoppgaver for revisjonsklienten» (Ot.prp. nr. 75 (1997-1998), punkt 5.6.5).

Revisorloven vi bruker i dag har fått en annen struktur og en annen ordleggelse, men meningsinnholdet rundt plikt til fratreden er stadig det samme som det var da dette først ble lovfestet i Revisorloven av 1999. Departementet underbygget videreføring av plikten i hensynet til regnskapsbrukerne og de som handler med det reviderte foretaket (Prop. 37 LS (2019-2020), punkt 17.2.5). Dette gjennom at et foretak som har revisjonsplikt uten oppført revisor kan fungere som et varsel til brukerne og at regelen kan ha en viss forebyggende effekt ved at enkelte foretaksformer skal avsluttes tvangsoppløst hvis foretaket ikke har revisor. Oppløsning av foretak grunnet mangel på revisor er et lovkrav som var under utarbeidelse ved lovrevisjonen av forrige revisorlov (NOU 1997:9, punkt 12.1.7), men som nå blant annet følger av Aksjeloven (1997) § 16-15 og Samvirkeloven (2007) § 141. Siden det har skjedd få endringer i paragrafen som lovfester revisors plikt til fratreden vil vi i det videre belyse regelen i gjeldende lovverk (Revisorloven av 2020) blant annet gjennom forarbeidet til gammelt lovverk (Revisorloven av 1999).

Revisorloven (2020) § 9-6 sin første setning lyder:

«Revisor har plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene.»

Denne regelen kan deles inn i tre kriterier som vil utløse plikt til fratreden for revisor dersom alle er oppfylt.

For det første må det foreligge vesentlige brudd på gjeldende lovkrav. Som diskutert av Siebke og Cordt-Hansen med flere (se punkt 2.1) er dette en vanskelig vurdering uten klare retningslinjer fra lov, forskrift eller forarbeider. Det er også dette kriteriet vi ønsker å kaste nytt lys på gjennom vår masteroppgave.

Videre må revisor ha påpekt forholdet ovenfor klienten, noe som også følger av Revisorloven (2020) § 9-5. Her fastslås det at revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og sine oppgaver. Brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav blir eksplisitt nevnt. Den skriftlige kommunikasjonen skal angi hva forholdet gjelder og hvilke konsekvenser det vil ha for revisjonen dersom forholdet ikke følges opp. Grunnet denne rapporteringsplikten etter Revisorloven (2020) § 9-5 er det ikke slik at revisor kan komme utenom plikten til fratreden ved å unnlate å påpeke forholdet. Siebke (2009, side 32) fastslår at poenget med påpekingskriteriet er at klienten skal få mulighet til å rette på det påpekte forholdet før revisor varsler fratreden. Revisorlovutvalget av 1994 uttalte i sin utredning at «et brudd på lovgivningen kan skje på grunn av manglende kunnskap eller på grunn av en feilbehandling av et forhold» (NOU 1997:9, punkt 12.1.7) og det er først etter denne konfrontasjonen med klienten revisor med sikkerhet kan vite om lovbruddet skyldes uvitenhet eller uaktsomhet som selskapet viser vilje og evne til å rette opp.

Det siste kriteriet er at klienten har unnlatt å iverksette tiltak for å rette på forholdet. På samme måte som for påpekingskriteriet har Revisorloven (2020) § 9-5 en lignende ordlyd hva det gjelder revisor sitt ansvar. Her fastslås det at revisor skal se etter at de kommuniserte forholdene er behandlet av styret. Dersom de påpekte forholdene rettes opp vil ikke kriteriene for plikt til fratreden være oppfylte. Revisor vil på den annen side normalt ha en plikt til å fratre dersom det kort tid etter dukker opp nye lovbrudd til tross for at disse ikke oppnår samme grad av vesentlighet (Siebke, 2009, side 32). På samme måte ble det i utredningen til Revisorlovutvalget av 1994 uttalt at fratreden skal finne sted til tross for iverksatte tiltak

dersom forholdet gjentar seg (NOU 1997:9, punkt 12.1.7). Grunnlaget er at klienten i slike tilfeller ikke har vist tilstrekkelig vilje og/eller evne til å innrette seg etter verken lovverket eller krav fra revisor.

Dersom alle tre kriteriene er oppfylte skal revisor fratre straks. Revisorloven (2020) § 9-6 fastslår at revisor i så fall skal varsle klienten i rimelig tid før fratreden finner sted. Et slikt varsel er lovfestet for å gi klienten nok tid til å kunne tilsette ny revisor før nåværende revisor fratrer, men likevel ikke så lang tid at bestemmelsen ikke lenger tjener sin hensikt (NOU 1997:9, punkt 12.1.7). Revisorlovutvalget av 1994 (NOU 1997:9, punkt 12.1.7) uttalte imidlertid at ingen ny revisor bør påta seg oppdraget før klienten har iverksatt nødvendige tiltak for å rette på forholdene som begrunnet fratreden. Informasjon om slike forhold er revisjonsselskapet pliktig å innhente fra klienten sin forrige revisor før revisjonsselskapet påtar seg oppdraget etter Revisorloven (2020) § 9-2. Kun på denne måten vil lovregelen om plikt til fratreden bidra til at useriøse foretak ikke får drive forretninger over lang tid.

3.5 INSTITUSJONELLE FORHOLD

I revisjonsverdenen finner man to institusjoner som vil ha en rolle i forbindelse med revisors vurdering rundt plikt til fratreden. For denne oppgaven sin del ønsker vi å gi leseren innsikt i disse to institusjonene, hva deres rolle i innebærer og hvordan de er knyttet til revisors arbeid og vurderinger.

3.5.1 LITT OM FINANSTILSYNET SIN ROLLE

Finanstilsynet er et myndighetsorgan som jobber med tilsyn av ulike foretak og markeder. Hensikten er å skape fungerende markeder og finansiell stabilitet. Tilsynet arbeider med grunnlag i lover og vedtak fra Stortinget. Finansiell stabilitet opprettholdes ved å håndtere forstyrrelser og uventede handlinger i markedet for å minske skader for økonomien og forbrukere. Når markedet er velfungerende, vil kapital og risiko fordeles og prises effektivt (Finanstilsynet, 2016).

Finanstilsynet har ansvaret for tilsyn i en rekke ulike sektorer. Sektorene inkluderer blant annet bank og finans, forsikring og pensjon samt verdipapirmarkedet. Organet har også ansvaret for tilsyn av regnskap og revisjon. I denne oppgaven fremhever vi organets arbeid

innenfor revisjonssektoren. For at revisorer og revisjonsselskaper skal kunne utføre revisjoner kreves det bevilgning fra Finanstilsynet. Tilsynet kontrollerer at revisor sitt arbeid blir utført i samsvar med lovregler og god revisjonsskikk, samt at revisjonen gjennomføres på en tilfredsstillende måte. Av den grunn må revisjonsselskaper og revisorer avgi opplysninger etterspurt av Finanstilsynet til enhver tid (Finanstilsynet, 2017). Revisorloven (2020) § 13-1 fastsetter at revisjonsforetak og oppdragsansvarlige revisorer skal kvalitetskontrolleres minst hvert sjette år.

3.5.2 LITT OM REVISORFORENINGEN SIN ROLLE

Den norske Revisorforening (DnR) er en kompetanseorganisasjon innenfor revisjonsbransjen. Organisasjonen har omlag 5000 medlemmer, bestående av både revisorer og studenter som studerer økonomi/revisjon. Medlemmene kan kontakte DnR for veiledning og informasjon slik at foreningen fungerer som et støtteapparat for revisor sitt arbeid. Revisorforeningen samarbeider også med Finanstilsynet når det kommer til kvalitetskontroll av medlemmer i revisjonsbransjen og regnskapsbransjen (Revisorforeningen, A). Det følger av Revisorloven (2020) § 13-1 at Finanstilsynet må godkjenne opplegg og instruksjoner for gjennomføring av kontroller dersom Revisorforeningen skal foreta kvalitetskontroll på vegne av førstnevnte. Organisasjonen tilbyr også etterutdanning for både revisorer og autoriserte regnskapsførere, med et årlig deltakelsesnivå på rundt 9000 personer på kursene som tilbys (Revisorforeningen, B). Annen virksomhet inkluderer utgivelse av ulike tidsskrifter, inkludert Revisjon og Regnskap, Nytt fra revisor og Revisor informerer.

4. METODE

Dette kapitlet vil ta for seg metoden anvendt i forskningsprosessen vår. Valg av forskningsdesign, redegjørelse for utvalgsstrategi, metode for datainnsamling og gjennomgang av prosess for dataanalyse er blant områder som vil bli gjennomgått. Til slutt vil kapitlet ta for seg de etiske vurderingene vi har gjort i løpet av forskningen og hvordan vi har sikret kvalitet gjennom oppnådd validitet og reliabilitet.

4.1 FORSKNINGSDESIGN

Oppgaven sitt forskningsdesign er den generelle planen for hvordan forskningen skal gjennomføres for å besvare forskningsspørsmålene (Saunders med flere, 2019, side 173-174).

4.1.1 KVALITATIV METODE VERSUS KVANTITATIV METODE

Det første metodiske spørsmålet som må besvares ved utarbeidelsen av et forskningsdesign er valget mellom bruk av kvalitativ metode, kvantitativ metode eller mikset metode. En enkel måte å skille mellom de to metodene på er å se på hvilken form for data som skal analyseres. Man kan her dele data inn i to grupper, nemlig tallbaserte data og ikke-tallbaserte data. Dersom man bruker dette skillet vil kvantitativ metode innebære datainnsamlingsteknikker som genererer eller bruker tallbaserte data. Til motsetning vil kvalitativ metode ta i bruk teknikker som samler inn ikke-tallbaserte data (Saunders med flere, 2019, side 175). Kvantitativ metode innebærer også forskning på store antall enheter, men med begrenset informasjon per enhet. Kvalitativ metode vil på den annen side gi mer informasjon, men fra et mindre antall enheter (Halvorsen, 2008, side 132). Valg av metode bør være basert på hva forskerne ønsker å oppnå, altså eksempelvis dypere forståelse innenfor et tema der nåværende kunnskap ikke er tilstrekkelig eller et ønske om å bekrefte en hypotese.

I denne oppgaven har vi benyttet oss av et kvalitativt forskningsdesign for å besvare våre forskningsspørsmål. Vårt mål har vært å oppnå en bedre forståelse av vesentlighetsbegrepet knyttet til revisors plikt til fratreden. Dette inkluderer hvilke vurderingsmomenter som veier tyngst, eventuelle problemer revisorer har erfart og om respondentene innehar et ønske om en mer rettvise lovtekst. Bruk av kvalitativ metode har gir oss et dypere

informasjonsgrunnlag som kan brukes til å forsøke å besvare vår problemstilling.

Vesentlighetsvurderingen er også svært preget av skjønn, noe som gjør at dataene vi ønsker å samle inn vil kunne ha et svært bredt spekter. Bruk av kvalitative innsamlingsmetoder anses dermed som mest egnet.

4.1.2 FORSKNINGSTILNÆRMING

Forskningstilnærmingen kan enten være eksplorativ, deskriptiv, kausal eller evaluerende. En eksplorativ tilnærming benyttes når en ønsker å få innsikt i et tema gjennom å stille åpne spørsmål. Hensikten med en deskriptiv tilnærming er å skape presise profiler av personer og/eller situasjoner og denne tilnærmingen kan gjerne brukes som en forlengelse av førstnevnte. Dersom målet med forskningen er å etablere kausale forhold mellom variabler vil dette være en kausal tilnærming (Saunders med flere, 2019, side 186-188). Til slutt vil den evaluerende tilnærmingen benyttes for å vurdere hvor godt noe fungerer. Valget av tilnærming er svært viktig ved utforming av forskningsspørsmål.

Vesentlighetsbegrepet knyttet til revisors plikt til fratreden er et tema som har blitt forsket svært lite på tidligere og da særlig knyttet til norsk revisorlovgivning. Vårt ønske har derfor vært å utforske temaet for å oppnå en bedre forståelse for vurderingen som ligger bak revisors valg om å fratre. Vi har benyttet oss av en eksplorativ tilnærming, da vi anså dette som mest hensiktsmessig. Eksplorative forskningsspørsmål vil ofte begynne med «hva» eller «hvordan». Dette gjelder også for spørsmålene som benyttes under datainnsamlingsprosessen.

4.2 FORSKNINGSSTRATEGI

Forskningsstrategien utgjør mellomledet mellom vår forskningstilnærming og de metodene vi har benyttet for å samle inn og analysere data. Saunders med flere (2019, side 189) definerer forskningsstrategi som en handlingsplan for hvordan forskerne vil besvare sine forskningsspørsmål. I dette underkapittelet vil vi forklare hvilke datainnsamlingsmetoder vi har anvendt, hvilken type data vi har samlet inn, utvalgsstrategien vår, intervjuguiden benyttet og hvordan vi har gått frem for å sikre validitet og reliabilitet.

4.2.1 SEMI-STRUKTURERT DYBDEINTERVJU

Oppgaven sitt design er eksplorativt. For å fordype oss i et emne som har blitt forsket svært lite på tidligere konkluderte vi med at å intervju fagpersoner og eksperter forhåpentligvis ville gi oss bedre innsikt gjennom intervjurespondentene sine erfaringer, meninger, argumenter, synspunkter og perspektiver. Forskningsintervjuer kan klassifiseres som enten standardiserte eller ikke-standardiserte, hvor intervjuformen bestemmes ut fra forskningen sin hensikt. Da vesentlighetsvurderingen knyttet til plikt til fratreden ikke har noen form for standardisering ønsket vi at intervjurespondentene skulle kunne snakke fritt uten for mange innvendinger fra intervjuer. Vi konkluderte dermed med at ikke-standardiserte intervjuer ville være mest hensiktsmessig. Semi-strukturerte forskningsintervjuer er en form for ikke-standardiserte intervjuer der ulike temaer og nøkkelspørsmål knyttet til temaene er utarbeidet på forhånd for å guide gjennomførelsen av hvert intervju, men ikke nødvendigvis fastlåse intervjurespondentene til å besvare spørsmålene punkt for punkt (Saunders med flere, 2019, side 437). Vårt ønske var å ha en viss struktur og konsistens på intervjuene som gjorde det mulig for oss å systematisk utforske de ulike underliggende temaene for oppgaven sine forskningsspørsmål. Dette muliggjør sammenligning av respondentene sine responser for å identifisere eventuell konsensus blant dem.

4.2.2 UTVALGSSTRATEGI

Riktig valg av utvalgsstrategi er sentralt for å oppnå god kvalitet på innsamlet data. Siden vi skulle anvende semi-strukturerte intervjuer var det ønskelig å intervju respondenter som har erfaring og/eller kunnskap om emnet. Å få tak i revisorer i arbeid ble dermed førsteprioritet, hvor faktoren «størrelse på revisjonsselskap» var viktig for å kunne se hele bildet. Vårt ønske om å forske på dette temaet stammer fra en artikkel hvor det ble skrevet om kritikk gitt av Finanstilsynet grunnet feilaktig anvendelse av plikt til fratreden. Dermed ønsket vi også synspunkter og eventuell annen informasjon fra Finanstilsynet direkte. Det var i tillegg naturlig for oss å intervju medlemmer i Revisorforeningen da henvendelser om plikt til fratreden er noe disse ofte mottar. Finanstilsynet og Revisorforeningens roller i revisjonsverdenen er tidligere beskrevet i oppgavens kapittel 3.5.1 og 3.5.2. Til slutt ønsket vi å intervju forelesere fra Norges Handelshøyskole, her særlig de som tidligere har hatt lange karrierer innenfor revisjonsbransjen og som står ansvarlig for opplæringen av nye revisorer.

For å rekruttere intervjurespondenter har vi benyttet oss av et ikke-sannsynlighetsutvalg. Det finnes ulike former for ikke-sannsynlighetsutvalg og vårt utvalg har basert seg på en blanding av skjønnsmessig utvalg og selvseleksjon (Halvorsen, 2008, side 160). Selvseleksjon ble benyttet i henvendelsene til Revisorforeningen, Finanstilsynet og revisjonsfirmaene i form av invitasjoner til å delta i forskningen sendt via e-post. På grunn av manglende kontaktinformasjon til spesifikke ansatte ble invitasjonene sendt til selskapene sin administrasjon, hvor selskapene selv bestemte om de ønsket å delta i forskningen og i så fall selv valgte ut egen intervjurespondent. Samtidig ble hvert intervju avsluttet med spørsmål til intervjurespondent om eventuelle forslag til andre potensielle respondenter som kunne gi oss verdifull informasjon. Der forslag ble rettet tok vi kontakt med respondenter direkte, hvor invitasjon ble sendt via e-post. Når det gjelder forelesere ble invitasjoner sendt direkte til dem vi ønsket å intervju. Benyttet metode betyr at funnene ikke kan generaliseres ut over utvalget i oppgaven, men at de likevel har gitt oss verdifull innsikt i temaet.

Utvalgsfordelingen vises i tabell 2. Den originale fordelingen gjennomgikk endringer i løpet av arbeidsprosessen. Etter gjennomført intervju med Revisorforeningen og Finanstilsynet kom vi til konklusjonen om at flere respondenter fra de respektive organene ikke var nødvendige da respondentene vi først intervjuet ga oss den informasjonen vi søkte. Samtidig anså vi det som lite hensiktsmessig å øke antall respondenter fra disse organene og ønsket heller et bredere utvalg av respondenter fra små/mellomstore revisjonsselskaper. Selskapene sin størrelse baseres på antall ansatte. Små/mellomstore selskaper har mellom 1-100 ansatte og store selskaper har over 200 ansatte. Opprinnelig ønsket vi en jevnere fordeling mellom små/mellomstore selskaper og store selskaper, men grunnet begrenset antall store selskaper og deres ønske om å stille til intervju, henvendte vi oss heller til et større antall små selskaper for å nå vårt ønskede antall.

Tabell 2 - Ønskelig utvalgsfordeling versus faktisk utvalgsfordeling

Sektor	Antall originalt	Antall gjennomført
Forelesere innen regnskap og revisjon	3	2
Ansatte i Revisorforeningen	2	1
Ansatte i Finanstilsynet	2	1
Revisorer i store selskaper	4	4

Revisorer i små/mellomstore selskaper	4	8
Totalt	15	16

4.2.3 INTERVJUGUIDE

Før intervjuene ble gjennomført utarbeidet vi fire ulike intervjuguider (se vedlegg 6 til 9). De ulike guidene ble utarbeidet basert på de ulike sektorene innenfor revisjonsbransjen. Hver guide ble delt inn i fem deler, nemlig innledende spørsmål, tre deler med hovedfokus på våre tre forskningsspørsmål og avsluttende spørsmål.

Den første delen bestod av innledningsspørsmål som differerte for hver sektor, men som hadde det samme formålet for hver guide. Formålet var å få innsikt i respondenten sin utdanning, arbeidserfaring og stilling.

Andre del begynte med at intervjuer leste et utdrag fra Revisorloven § 9-6 før spørsmål knyttet til første forskningsspørsmål fulgte. For alle de ulike sektorene ønsket vi først å vite hva respondenten mente er de mest utslagsgivende momentene i vesentlighetsvurderingen knyttet til plikt til fratreden og dernest hvilke momenter som kan anses som vanskelige å vurdere. Revisorforeningen sin intervjuguide inneholdt også spørsmål angående eventuelle gjennomgående momenter revisorer ønsker hjelp til å vurdere når de henvender seg til foreningen. Finanstilsynet sin respondent ble på den annen side spurt om terskelen for å benytteplikten til å fratre generelt anses som for høy eller for lav.

Den tredje delen bestod av spørsmål knyttet til andre forskningsspørsmål. Spørsmålene ble utformet for å gi oss en mulighet til å kartlegge faktorer som ruster revisorer til å gjøre vesentlighetsvurderingen knyttet til plikt til fratreden. Fra spørsmål stilt til Revisorforeningen og Finanstilsynet sine respondenter ønsket vi informasjon om organene sin erfaring med ulike typer revisorer basert på deres utdanning, erfaring og arbeidsplass. Revisorforeningen mottar henvendelser fra en rekke ulike revisorer og Finanstilsynet har ansvar for å vurdere ulike revisorer sitt arbeid, slik at disse kan ha verdifull informasjon om eventuelle mønstre. Praktiserende revisorer ble spurt om hva de selv mener gjør en revisor rustet til å ta denne vurderingen, samt om selskapet de jobber for opererer med noen form for spesifikk veiledning for gjennomførelse av vurderingen.

Fjerde del stiller spørsmål om usikkerhet opplevd rundt plikt til fratreden for de som har praktisert revisjon eller fortsatt praktiserer revisjon. Til slutt ønsket vi svar på de ulike sektorene sine syn på eventuelle endringer som kan gjennomføres eller retningslinjer som kan innføres for å gjøre vurderingen enklere å gjennomføre. Vi ønsket derfor først å få svar på om respondenten anså gjeldende lov som veiledende nok, men spørsmålet angående eventuelle endringer som kan gjøres ble gitt til respondenten uavhengig av deres syn på gjeldende lov.

Den femte delen av intervjuguiden bestod av avsluttende spørsmål hvor respondenten kunne ta opp temaer vedkommende ikke følte hadde blitt tatt opp i det tidligere og foreslå andre potensielle respondenter som kunne ha verdifull kunnskap for vår problemstilling. Vi avga også informasjon om hvordan innsamlede data og intervjurespondentene sin personlige informasjon ville behandles.

4.2.4 VALIDITET OG RELIABILITET

Validitet og reliabilitet er viktige momenter for kvalitetsvurderingen av forskning. Begrepet «reliabilitet» på norsk refererer til mulighet for å gjenspeile forskningsdesignet og konsistensen av resultatene. Dersom andre forskere kan bruke det samme forskningsdesignet og få de samme resultatene vil forskningen ha oppnådd reliabilitet. «Validitet» eller «gyldighet» referer til målingen sin riktighet, nøyaktighet av resultatanalysen og generaliserbarhet (Saunders med flere, 2019, side 214). Likevel vil ikke validitet og reliabilitet være egnede kvalitetskrav for et kvalitativt forskningsdesign. Det er derfor utviklet alternative kriterier for å vurdere kvaliteten av forskningsdesignet som vi har valgt å vurdere løpende gjennom vår forskning (Saunders med flere, 2019, side 216-217). Kriteriene vi har vurdert er pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet (Trochim med flere, 2015, side 72).

Pålitelighet er et parallelt kriterium til reliabilitet som fokuserer på at alle endringer i forskningsprosessen blir notert slik at forskningsproduktet kan bli forstått og evaluert av andre. Forskerne er ansvarlige for å beskrive eventuelle endringer i forskningsprosessen og endringenes effekt på eventuelle resultater. Reliabilitet i et kvantitativt perspektiv baserer seg på evnen til å oppnå de samme resultatene ved gjentatte gjennomføringer. Trochim, Donnelly og Arora beskriver det som en umulig oppgave å måle det samme to ganger, fordi man da måler to forskjellige ting. Kvantitative forskere konstruerer derfor ulike hypotetiske forestillinger for å overkomme dette problemet (Trochim med flere, 2015, side 72). Vi har

derfor loggført eventuelle endringer i vår forskning, slik at våre vurderinger kan oppfattes av leseren av denne oppgaven. Eksempelvis har vår fordeling av intervjurespondenter i de ulike sektorene av revisjonsbransjen endret seg fra vår originale plan da vi anså endringen som hensiktsmessig.

Troverdighet er parallelt til kriterium til intern validitet eller intern gyldighet. Intern gyldighet i kvantitativ forskning betyr at de resultatene en oppnår kan tilskrives det som forskes på i stedet for eventuelle mangler eller feil i forskningsdesignet (Saunders med flere, 2019, side 215). Troverdighet vurderes etter hvordan oppgaven fremmer deltakere sin realitet og deltakerne sine meninger slik deltaker selv mente det i intervjuet. Fordi kvalitativ forskning skal oppnå forståelse eller perspektiv fra deltakernes side, er det deltakerne alene som legitimt kan vurdere troverdigheten til forskningen (Trochim med flere, 2015, side 72). Her var det viktig for oss å klart få frem respondenten sine meninger. Dersom vi anså svarene som uklare, ba vi respondenten om å utdype slik at det ble oppnådd forståelse. God kommunikasjon med respondentene ble altså satt i fokus. Samtidig ønsket vi å formulere spørsmål som var enkle å forstå for respondenten. Dersom respondenten hadde vanskeligheter med å forstå spørsmålene hadde vi forberedt utdypninger på forhånd for å tilrettelegge for forståelse.

Overførbarhet vurderes ut fra hvor høyt nivå forskerne sin evne til å beskrive de sentrale delene av forskningen er. Dette inkluderer forskningsspørsmålene, design, kontekst, funn og tolkninger. At forskningen er overførbar betyr at den kan benyttes av leserne til å bygge opp under egen forskning på andre områder. Basert på forskernes evne til å sikre overførbarhet vil det være opp til personen som ønsker å overføre resultatene til en annen kontekst å vurdere om overføringen er fornuftig (Trochim med flere, 2015, side 72). Kriteriet er parallelt med ekstern validitet eller generaliserbarhet, noe som ikke er mulig ved kvalitativ forskning (Saunders med flere, 2019, side 217). Vår problemstilling er svært tilspisset og vi har intervjuet et begrenset antall respondenter fra ulike sektorer i revisjonsbransjen. Grunnet dette kan vi ikke generalisere våre funn, da andre potensielle respondenter sine meninger kunne ha differert fra de som deltok i dette forskningsprosjektet. Vi har derfor ønsket å sikre oss overførbarhet gjennom å tydelig påpeke vår hensikt ved gjennomføringen av denne oppgaven slik at leseren selv vil få mulighet til å vurdere om informasjonen vil være relevant for egen forskning.

Bekreftbarhetskriteriet vurderes ut fra grad av bekreftelse som kan gis til resultatet av andre enn forskerne. Ved kvalitativ forskning kan en anta at forskerne har egne og ulike perspektiver på studiet, noe som kan lede til partiskhet (Trochim med flere, 2015, side 72). For å unngå dette har vi aktivt gått gjennom innsamlet data på flere punkter for å lete etter eventuelle motsigelser og samtidig sett etter eventuelle utsagn som kan stamme fra våre egne perspektiver.

4.3 DATAINNSAMLING

Dette underkapittelet vil ta for seg hvordan vi gjennomførte forskningsprosessen. Først ønsker vi å gi en detaljert gjennomgang av hvordan intervjuene ble gjennomført.

Gjennomførelsen vil ha direkte sammenheng med kvalitet på innhentet informasjon. Samtidig er det visse etiske hensyn som må overholdes ved bruk av denne formen for datainnsamling som vi ønsker å gjennomgå.

4.3.1 GJENNOMFØRELSE AV INTERVJUER

Vi holdt til sammen 16 intervjuer. Samtlige intervjuer ble holdt over nett enten ved bruk av Microsoft Teams, Google Meet, Zoom eller telefon. Varighet på intervjuene varierte fra 20 minutter til 60 minutter.

Intervjuene ble holdt til avtalt tid etter å ha avklart tidspunkt gjennom samtaler med respondenter over telefon eller e-post. På grunn av den pågående Covid-19-pandemien i tidsrommet for dette forskningsprosjektet forsøkte vi å ikke møte intervjuerespondentene fysisk. Dette medbrakte både fordeler og ulemper. Fordelene inkluderer at intervjuerespondentene kunne føle seg avslappet i omgivelsene sine, da majoriteten av respondentene deltok i intervjuet enten fra eget kontor eller eget hjem. Når respondenten føler seg avslappet skaper det en naturlig flyt i intervjuet, som i form av semi-strukturerte intervjuer består av at respondenten kan snakke fritt uten forstyrrelser fra omgivelser eller andre. Samtidig ble det mulig for oss å intervjuere respondenter som befant seg i forskjellige deler av landet, uten eventuelle kostnader til reise og opphold. En ulempe som oppstår ved denne intervjuformen er manglende evne til å vurdere intervjuobjektet sin fysiske holdning og kroppsspråk. Derfor ønsket vi å gjennomføre intervju ved hjelp av videokonferanse

dersom mulig. Der videokonferanse ble tatt i bruk ble det enklere for intervjuer å vurdere intervjuobjektet sin sikkerhet/usikkerhet rundt tema som ble tatt opp og å stille oppfølgingsspørsmål der respondent enten følte seg usikker eller ønsket å fordype seg videre i temaet.

4.3.2 ETISKE HENSYN

Dersom den potensielle respondenten ønsket å delta i forskningsprosjektet ble det utsendt samtykkeerklæring og informasjonsskriv (se vedlegg 1 til 5), hvor sistnevnte hadde til formål å gi respondenten et generelt bilde av vår problemstilling. I samtykkeskjemaet ble respondenten bedt om å underskrive på at vedkommende hadde lest informasjonsskrivet og at vedkommende hadde fått anledning til å stille spørsmål før samtykke ble avgitt. Ved underskrevet skjema samtykket respondent til å delta i intervju, samt de boksene respondent selv valgte å krysse av. Boksene inkluderte samtykke til at det ville bli gjort opptak av intervju for senere transkribering og at visse respondenter sin stilling og arbeidsplass kunne benyttes i oppgaven. Denne oppgaven informerer ikke om stilling og arbeidsplass til respondentene, da de fleste ønsket å holde seg selv og sitt selskap anonyme. Der det ble etterspurt ble også intervjuguide tilsendt før intervju ble avholdt, slik at respondenten hadde muligheten til å gjøre seg kjent med spørsmålene vi ønsket å stille, samt komme med eventuelle innvendinger. I begynnelsen av hvert intervju gjentok intervjuer informasjonen med noen forord som inkluderer formålet med intervjuene, at intervjuet ville bli tatt opp, at opptaket ville bli transkribert og at respondenten på et senere tidspunkt ville ha mulighet til å trekke seg.

Vår forskning er gjennomført i samsvar med Norsk Senter for Forskningsdata (NSD) sine retningslinjer for behandling av personopplysninger. I forkant av intervjugjennomførelse ble meldeskjema til NSD utfylt og innsendt. Når respondentene sin anonymitet blir opprettholdt kan respondentene snakke fritt uten bekymringer for personlig å gjenkjennes av leser og å måtte representere sitt firma utad. Vi ønsket likevel å anvende navn på arbeidsplasser for respondentene fra Revisorforeningen og Finanstilsynet, noe som også ble informert om i meldeskjema innsendt til NSD.

4.4 DATAANALYSE

Vårt mål er å kunne komme til konklusjoner på oppgaven sin problemstilling og å besvare forskningsspørsmålene som har blitt utarbeidet. For å kunne oppnå dette har vi gjennomført intervjuer og transkribert intervjuene til data i form av ord. På grunn av intervjuene sin form sitter vi igjen med store mengder data som må reduseres ned for å muliggjøre analysen. Når dataen har blitt redusert ned til et hensiktsmessig nivå, kan analysen gjennomføres på et grunnlag som gjør oss i stand til å trekke konklusjoner. Kvale og Brinkmann definerer problemstillingen om å analysere store mengder transkribert data som «1000-sidersspørsmålet» (Kvale og Brinkmann, 2015, side 215). De gir samtidig en oversikt over en rekke verktøy for analyse av intervjutekster.

Vi har i vår oppgave valgt å anvende meningsfortetting. Dette verktøyet er en form for meningskonsentrering som innebærer å forkorte uttalelsene i intervjuet (Kvale og Brinkmann, 2015, side 232). Svært ofte i intervjusammenheng vil transkripsjonen inkludere lange setninger dersom intervjurespondent ikke er direkte i sine uttalelser. Dermed kan vi komprimere data gjennom å korte ned setninger med mål om kun å beholde meningen i det som er blitt sagt. Vi velger å følge de fem trinnene som Kvale og Brinkmann beskriver for analyse av intervju. De fem trinnene er som følger:

1. Lese gjennom hele intervjuet for å få en helhetsfølelse
2. Bestemme naturlige meningsenheter slik som beskrevet av intervjuperson
3. Uttrykke dominant tema i meningsenhet på en enkel og klar måte
4. Meningsenheten undersøkes i lys av oppgaven sitt formål
5. De mest viktige emnene blir samlet sammen i deskriptive utsagn

5. ANALYSE

Dette kapittelet tar for seg analysen av den kvalitative dataen innsamlet fra dybdeintervjuene. Intervjuene sin semi-strukturerte form skaper et bredt spekter av ulike svar og vårt mål er å drøfte respondentene sine besvarelser samt å se om besvarelsene deler likheter eller differerer fra hverandre. Gjennom besvarelsen kan en forme et bilde av hva som anses som god revisjonsskikk (se delkapittel 3.3.1) ved vurderingen av plikt til fratreden. Kapittelet er strukturert etter spørsmålene som ble stilt under intervjuene. Underkapittel 5.1 vil gi en oversikt over generell informasjon for hver respondent inkludert arbeidssituasjon, utdanning og erfaring. Underkapitlene 5.2, 5.3 og 5.4 tar for seg oppgaven sine tre forskningsspørsmål samt tilknyttede intervju spørsmål. Gjennom analysen har vi fremhevet de mest gjennomgående momentene våre respondenter har tatt opp ved hjelp av figurer.

5.1 INNLEDENDE OM RESPONDENTENE

Hvert intervju ble innledet med en rekke oppvarmingsspørsmål for å bli bedre kjent med respondenten. Figur 7 nedenfor lister opp respondentene, type utdanning, lengde på erfaring som revisor og om vedkommende tidligere har fratrudd et revisjonsoppdrag eller ikke. Vi har for analysen sin del fordelt respondentene i fire ulike sektorer. Revisorer fra store selskaper utgjør sektor 1, sektor 2 består av revisorer fra små/mellomstore selskaper, sektor 3 omfatter forelesere og sektor 4 inneholder respondenter fra Revisorforeningen og Finanstilsynet. Hver respondent vil bli referert til i analysen som navnet listet i figuren og videre «vedkommende» når respondentnavn er etablert i teksten sin sammenheng. For å skape en struktur i analysen av intervjubesvarelsene har vi under hvert spørsmål tatt for oss sektor for sektor separat i egne avsnitt.

Vi hadde tidlig i planleggingsfasen av denne oppgaven kommet frem til at erfaring ville spille en stor rolle for om respondenten vil ha mye å si angående revisors plikt til fratreden. Dersom respondenten er nyutdannet vil sjansen for at han eller hun har opplevd å måtte fratre et revisjonsoppdrag være svært liten. Samtidig ønsket vi å intervju revisorer som selv har mulighet til å stå som oppdragsansvarlig for et revisjonsoppdrag. Som man kan se av figur 7 har 14 av 16 respondenter over 20 års erfaring som revisor. I tillegg har samtlige nåværende revisorer samt forelesere på et punkt fratrudd et revisjonsoppdrag.

Tabell 3 - Oversikt over respondentene sin utdannelse, ansiennitet og fratredelseserfaring

	Kandidat	Utdannelse	Antall år som revisor	Fratrådt revisjon (Ja/Nei)
Sektor 1	Stor A	Siviløkonom/Statsautorisert revisor	37 år	Ja
	Stor B	Statsautorisert revisor	26 år	Ja
	Stor C	Statsautorisert revisor	34 år	Ja
	Stor D	Statsautorisert revisor	27 år	Ja
Sektor 2	Liten A	Registrert revisor	25 år	Ja
	Liten B	Siviløkonom	19 år	Ja
	Liten C	Statsautorisert revisor	20 år	Ja
	Liten D	Siviløkonom/Statsautorisert revisor	48 år	Ja
	Liten E	Statsautorisert revisor	29 år	Ja
	Liten F	Statsautorisert revisor	26 år	Ja
	Liten G	Statsautorisert revisor	35 år	Ja
	Liten H	Statsautorisert revisor	30 år	Ja
Sektor 3	Foreleser A	Siviløkonom/Statsautorisert revisor	25 år	Ja
	Foreleser B	Siviløkonom/Statsautorisert revisor	20 år	Ja
Sektor 4	Revisorforeningen	Jurist	0 år	N/A
	Finanstilsynet	Siviløkonom/Statsautorisert revisor	38 år	N/A

5.2 MOMENTER SOM VEKTLLEGGES AV REVISOR VED VURDERING AV PLIKT TIL FRATREDEN

I dette delkapittelet vil vi ta for oss det vi har samlet inn av informasjon knyttet til vårt første forskningsspørsmål, nemlig «Hvilke momenter vektlegges av revisor når vedkommende vurderer plikten til å trekke seg?». Da loven sin bestemmelse om plikt til fratreden legger rom for fortolkning, ønsker vi et svar på hva revisorer selv vektlegger når en slik vurdering gjennomføres. Det er viktig at revisor utøver profesjonelt skjønn i sitt arbeid som forklart under delkapittel 3.3.3 i denne oppgaven, noe som også vil kunne være viktig ved vurdering av om plikt til fratreden inntreffer. Ved å se på samtlige respondenter sine besvarelser i sammenheng vil vi se om disse har en felles forståelse for hva som utløser plikten til fratreden eller ikke. Vår antagelse er at en rekke ulike situasjoner vil kunne lede til at denne plikten slår ut, da vesentlighetsbegrepet brukt i lovtekst kan basere seg på en rekke ulike brudd på lovkrav.

5.2.1 TANKER RUNDT FRATREDELSESPARAGRAFEN

Spørsmålet «Hva er dine umiddelbare tanker når du hører utdraget fra Revisorloven § 9-6?» ble stilt 14 respondenter, herunder alle nåværende revisorer samt forelesere som tidligere har

praktisert revisjon. Spørsmålet er svært åpent, da vi ønsket hver respondent sitt førsteinntrykk av lovteksten slik at deres egen tilknytning til tolkningen av teksten ble belyst. Det ble dermed gitt et bredt spekter av ulike besvarelser.

På dette spørsmålet uttalte stor A seg først om hvilke lover som egentlig er relevant for denne lovbestemmelsen. Det samme var tilfellet for stor B, hvor vedkommende sier at det har vært mye diskusjon rundt vesentlige lovbrudd i sammenheng med denne paragrafen. Både stor B og stor D anser paragrafen som svært viktig for revisor sin rolle som samfunnets tillitsperson og revisor sitt bidrag til å forhindre at selskaper skal kunne drive ulovlig virksomhet. Videre nevner stor A økonomisk kriminalitet som noe av det første man tenker på når en leser lovteksten. Stor B angir eksempler på lovbrudd som tidligere ikke har blitt ansett som vesentlige, men som i senere tid har blitt satt mer i fokus. Lovbruddene respondenten nevner er ulovlige lån og manglende skattetrekk. Samtidig bringer både stor B og stor D opp problemet med at revisorer påtar seg oppdrag der opprinnelig revisor har fratrudd tidligere. Stor B mener at dette skjer på tross av anbefalinger om å unngå å påta seg oppdraget. Stor D legger til at «der du har selskap som ikke innretter seg etter de lover og regler som gjelder, altså de vesentlige lover og regler som gjelder, så har du plikt til å si ifra deg, også har jo da ny revisor indirekte plikt til å ikke påta seg oppdraget». Stor C uttalte seg utelukkende om en nåværende klient der vedkommende belyste problemstilling rundt nye problemer ved hvert års regnskapsavleggelse. Respondenten anser dette som et interessant problem, der spørsmålet er hvor lenge man skal utføre oppdrag for klienten på bakgrunn av at de originale problemene har blitt tatt hånd om, hvor alternativet er å fratrudd da nye problemer oppstår løpende for selskapet.

Av de åtte respondentene i sektor 2 var flere respondenter svært kortfattede i sine uttalelser, men samtlige svarte at lovparagrafen er svært viktig. Ved spørsmål om deres umiddelbare tanker svarer fem av åtte respondenter at den sentrale vurderingen ved revisors plikt til fratrudden vil være klienten sin vilje til å rette opp i forholdene og om forholdene som er presisert er gjentakende eller ikke. Liten C svarte i lys av dette at dersom klienten sin ledelse selv ønsker å rette opp samt har en plan for hvordan dette skal gjennomføres, vil det være vanskelig for revisor å benytte seg av denne lovparagrafen selv om tiltakene som gjennomføres av klienten vil gå over en lengre tidsperiode. Igjen viser dette til at klienten sin vilje til å rette opp er svært sentral. Liten C mener også at plikten beror på alvorlighetsgraden av lovbruddet, hvor de andre respondentene hovedsakelig fokuserer på klient sin samarbeidsvilje. I likhet med respondentene fra sektor 1 har også liten H et inntrykk av at

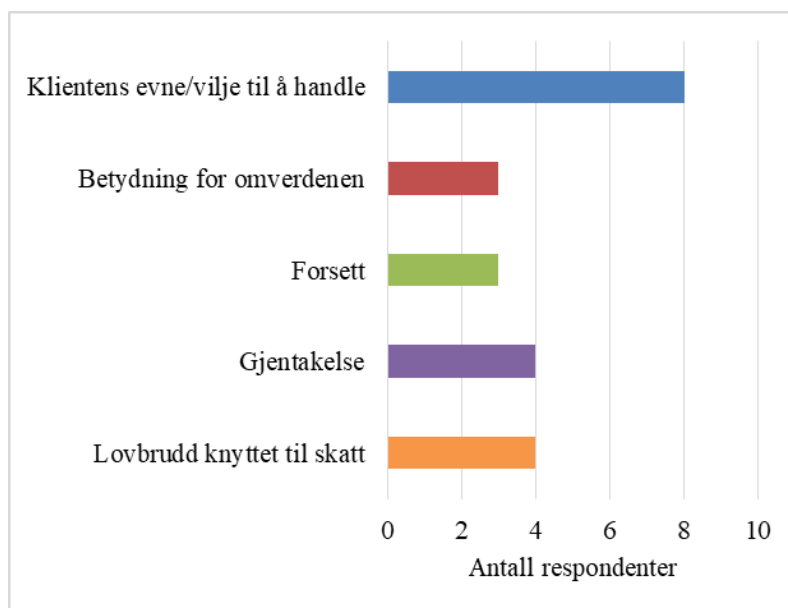
flere selskaper som burde vært tvangsavviklet får tak i nye revisorer der tidligere revisor har fratrudd.

Foreleserne i sektor 3 legger igjen fokuset på hva som menes med vesentlige brudd i kontekst av lovteksten. Foreleser B påpeker også at begrepet «vesentlig» i lovteksten ikke må forveksles med vesentlighet brukt i revisjon av regnskaper som beskrevet i delkapittel 3.3.4 i denne oppgaven, da denne formen for vesentlighet er standardisert. I lys av lovteksten mener foreleser B at vurderingen beror på omstendigheter og at det skjønnsmessige forholdet i denne vurderingen gjør at dette ikke er en vurdering som vil bli tatt av en enkelt revisor eller partner, men heller gå til ledelsen og bli diskutert med revisjonsforetaket sin «Practice Director» som står ansvarlig for revisjonsarbeidet sin kvalitet.

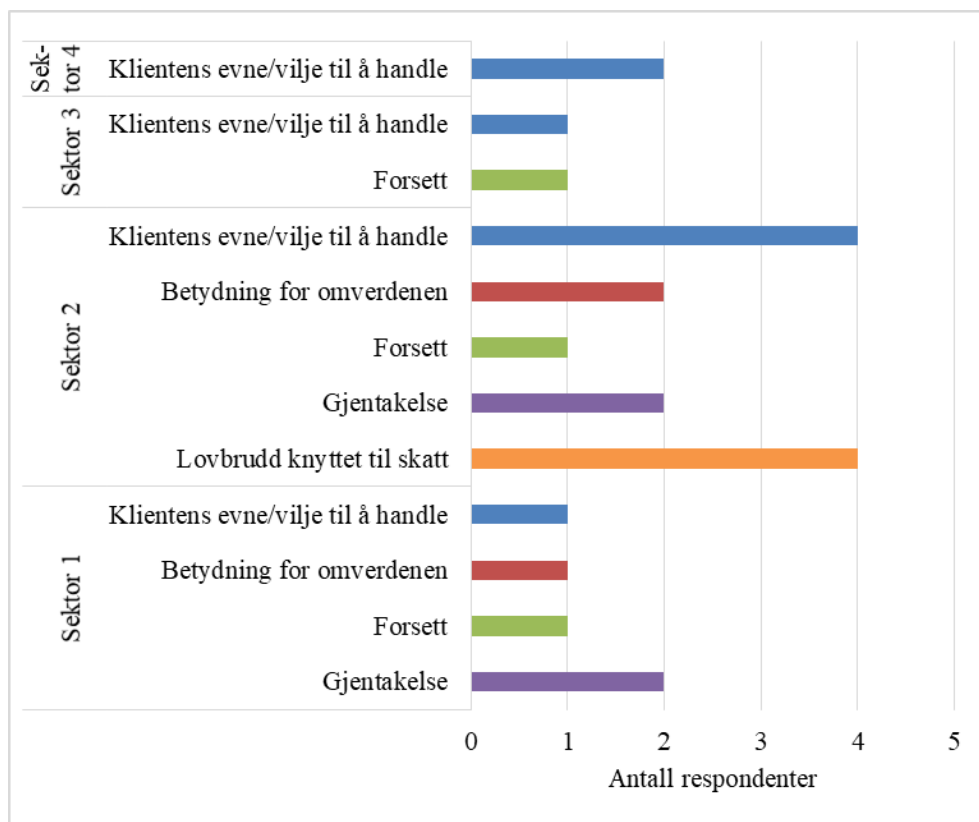
5.2.2 UTSLAGSGIVENDE MOMENTER VED VESENTLIGHETSVURDERINGEN

Spørsmålet «Hvilke momenter mener du er utslagsgivende ved en slik vesentlighetsvurdering?» ble stilt samtlige respondenter intervjuet til denne oppgaven. Ordet «utslagsgivende» ble her utbrodert til å innebære momenter hvor det foreligger så godt som ingen tvil når det kommer til spørsmålet om å fratre eller ikke.

Figur 4 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Hvilke momenter mener du er utslagsgivende ved en slik vesentlighetsvurdering?»



Figur 5 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Hvilke momenter mener du er utslagsgivende ved en slik vesentlighetsvurdering?», fordelt på sektor



Både stor A og stor B bemerket at vesentlighetsgrensen i denne vurderingen er en annen enn den brukt i revisjonsarbeid, noe foreleser B også påpekte i delkapittel 5.2.1 ovenfor. Stor A beskrev videre vesentlighet i kontekst av revisjon som knyttet opp mot beløp og konsekvenser for regnskapet samt regnskapet sine brukere, og at det ikke er umulig at en slik vurdering også bør tas i forhold til Revisorloven sin § 9-6, men at det likevel bør være et klart skille mellom de to formene. Videre om dette sier stor A "så vi er ikke så opptatt av akkurat den delen på det, men det jeg først og fremst tenker på da, det er jo hva slags type lovbrudd det er, om det er gjentakende, om det er med hensikt eller om det er, hva skal jeg si, rett og slett en feil som har oppstått som kan skje hos alle, og selvfølgelig også da holdninger og om det har betydning for omverdenen er selvfølgelig også viktig». Stor B legger her til at lovbruddet hovedsakelig burde vurderes ut ifra handlingen sin natur. Eksempelvis vil et form for underslag også kunne anses som et tyveri, selv om underslaget ikke utgjør et vesentlig beløp sett i sammenheng med revisjonsvesentlighet. Stor C mener også at klienten sin evne til å rette opp må tas med i vurderingen. Stor C sier her «det er ikke tvil om at de har vilje, men du kan stille spørsmålsteget ved om de har evne til å gjøre noe med det når de ryker på flere

problemer, så evne og vilje har betydning». Stor C avslutter med å gå inn på vurderingen av hvilke betydning revisor sin fratredelse har for regnskapsbrukerne og om det er mest hensiktsmessig å fratre etter å ha påpekt feilene gjennom en beretning. Stor D legger til at man nesten alltid vil finne feil hos kundene, men det ikke dermed er sagt at disse er vesentlige. Fokuset bør da ligge på om bruddene skjer over tid og er gjentakende før de anses som vesentlige, eksempelvis ved diskusjon om nedskrivning der revisor og klient ikke kommer til enighet.

Vi ser i sektor 2 mange av de samme momentene som hos sektor 1. Liten A svarer kortfattet at vurderingen beror på klienten sin vilje til å iverksette tiltak etter at revisor har påpekt problemene. Liten C, liten D og liten H tar også opp dette momentet i sin besvarelse. Sistnevnte listet i tillegg til dette opp en rekke punkter som burde inngå i vesentlighetsvurderingen hvorav lovbruddet sin betydning for årsregnskapet, lovbruddet sin betydning for driften og om lovbruddet er gjort med forsett eller ikke var blant noen av dem. Liten B uttalte at hvilke momenter som er mest utslagsgivende beror på hvilke lover klienten sine handlinger strider mot. Ved å se nærmere på denne uttalelsen oppdaget vi at fire av åtte respondenter i denne sektoren nevner mangler knyttet til skattetrekk som et svært vanlig moment hvor revisor ofte plikter å fratre. Både liten F og liten H beskriver vesentlighetsgrenser knyttet til skattelovgivning som nærmest null og dette vil dermed fort bli relevant for Revisorloven sin § 9-6. Liten C mener at selv misligheter bestående av små beløp vil være alvorlige lovbrudd som bryter tillit, men at dersom et selskap sin fortsatte drift eksempelvis er usikker på grunn av store pengemessige beløp og selskapet sin ledelse har en plan for å rette opp dette, vil det ikke automatisk tilsvare pliktig fratreden. Altså anser respondenten dette som en lav terskel for at revisor skal trekke seg. Liten E svarer kortfattet at endringen i brukerne sine handlinger som følge av feil i regnskapet er det viktigste momentet ved en slik vesentlighetsvurdering. Til slutt nevner både liten D og liten H at gjentakende lovbrudd vil utgjøre langt høyere vesentlighet enn ved enkelttilfeller. Hva vi kan se er en mye større variasjon i besvarelsene fra sektor 2 sammenlignet med besvarelsene fra sektor 1.

Foreleser A beskriver lovbrudd som ikke rettes opp som nesten alltid vesentlige. Samtidig mener vedkommende at dersom det ikke er snakk om et lovbrudd gjort med forsett, men manglede kunnskap hos klienten om feil eller brudd disse har begått, må det være rom for at revisor skal kunne påpeke feilen for så å ta vurderingen basert på ledelsen sine handlinger.

Dermed er vi inne på det samme momentet som har blitt tatt opp både i sektor 1 og i sektor 2. Foreleser B beskriver den løpende vurderingen av kundeforholdet som gjennomføres av revisjonsselskaper i begynnelsen av ny revisjonsperiode, hvor spørsmålet om tilliten til klienten igjen blir satt i fokus. Videre belyser Foreleser B egne erfaringer med tidligere klienter som har begått lovbrudd, men hvor bruddene har ikke påvirket revisor sitt arbeid direkte, eksempelvis brudd på miljøvernlovgivning. «Og det har vel vært mange kunder som har brutt ting som ikke har hatt betydning for revisjonen å gjøre. Så det må være ting som har syntes jeg da i hvert fall, betydning for revisjonen og revisjonsgjennomføringen tenker jeg i hvert fall i utgangspunktet.».

Vår respondent fra Finanstilsynet begynner med å forklare at momentene først og fremst baseres på bruddets art og omfang. Vedkommende gir videre en rekke eksempler på situasjoner der revisor kan pliktes til å fratred ved brudd på ulike særlovgivninger, men påpeker samtidig at klienten sin villighet og mulighet til å rette opp i forholdene må tas med i vurderingen. Respondenten fra Revisorforeningen velger å gruppere opp ulike situasjoner foreningen selv har opplevd å assistere revisorer med. En gruppe er der revisor mottar feil informasjon eller manglende informasjon som direkte begrenser revisor sin mulighet til å gjennomføre revisjonen. En annen gruppe er de situasjonene der klient har begått feil eller brudd på lover og regler som revisor har påpekt. Vedkommende beskriver vurderingen i denne gruppen som skjønnsmessig da lovbrudd kan bestå av mye forskjellig og alvorlighetsgrad er et viktig moment å vurdere. Likevel mener respondenten at alvorlighetsgraden kan sees bort fra der klient ikke viser villighet til å rette opp.

5.2.3 GRENSELIGGENDE MOMENTER VED VESENTLIGHETSVURDERINGEN

Spørsmålet «Hvilke momenter mener du ligger i grenseland ved en slik vesentlighetsvurdering?» ble også stilt samtlige respondenter som deltok i denne forskningen. Spørsmålet ble gitt for å gi oss innsikt i de momentene som revisorer anser som vanskelige å vurdere og der plikt til fratreden kan bli relevant, men ikke alltid.

I den første sektoren begynner stor A med å liste opp gjengående momenter som vedkommende selv mener utløser plikt til fratreden. Momentene respondenten legger fram er manglende avleggelse av årsregnskap, brudd på skattebestemmelser og utenlandske selskaper sine aktiviteter i Norge uten god kjennskap til norske lover og regler. Til slutt snakker vedkommende generelt om misligheter som oppdages, hvor i selskapet disse oppdages og om

man som revisor kan komme til enighet med selskapet om hva som er riktig. Både stor A og stor D anser høy usikkerhet knyttet til et selskap sin fortsatte drift som et svært vanskelig tema, hvor vurderingen av plikt til fratreden hovedsakelig beror på styret sin handlingsplan for å bedre utsiktene. Stor D sier videre «det er sånne utfordringer som jeg har, sant, for vi har jo plikt til å vurdere fortsettelsen av oppdraget og da må du utfordre selskapet på hva de har gjort, sant, i forhold til å inngå avtaler med kreditorer, inngå avtaler med eventuelt nye investorer, eksisterende aksjonærer for å få inn mer penger, sånn at fortsatt drift forutsetningen står safe» og respondenten mener her slike vurderinger fort kan havne i gråsonen av hva som er vesentlig. Videre legger stor B mye fokus på om handlingene er gjort bevisst eller ubevisst, der ubevisste handlinger kan ende i grenseland basert på om handlingene er gjentakende eller ikke og om disse blir rettet opp. Stor C mener selv at vurderingen knyttet til fratredelsesplikten generelt er vanskelig, fordi revisor gjerne vil prøve å komme til enighet med klienten først.

Vi ser også i sektor 2 en tendens til usikkerhet om hvilke momenter som fort kan trosse grensen for plikt til fratreden. Usikkerhet knyttet til fortsatt drift er igjen et gjengående moment som blir tatt opp av halvparten av respondentene i denne sektoren (4/8). Grunnen til usikkerheten beror på selskapsledelsen sine prognoser for fremtiden, handlingsplanen til ledelsen og hvilket tidsrom dette innebærer. Det blir ofte vanskelig for revisor å vurdere hvor lang tid man skal gi til sine klienter før plikten til fratreden slår ut. Som både liten F og liten H nevner kan man havne i grenseland ved vurdering av om klienten sin vilje og/eller evne til å iverksette tiltak er tilstrekkelig. I likhet med foreleser B under delkapittel 5.2.2 mener også liten C her at jo større effekt lovbruddet har på regnskapet og revisjonsarbeidet, desto nærmere er man grensen for vesentlighet etter Revisorloven § 9-6. Liten H uttrykker også at under tema om brudd som nærmer seg vesentlighetsgrensen, så er det viktig å se på selskapet sine misligheter, mangler og brudd totalt sett. Selv om én av disse faktorene ikke i seg selv er vesentlige etter lovteksten, kan den totale vurderingen av klienten føre til at revisor plikter til å fratre.

Foreleserne i sektor 3 trekker fram situasjoner der skjønnsmessige vurderinger er sentrale som liggende på grensen for plikt til fratreden, i likhet med stor D under delkapittel 5.2.2. Foreleser A trekker fram regnskapsposter der bruk av skjønn er involvert og hvor det ville kunne oppstå motsigelser mellom hva revisor mener er riktig og klient mener er riktig. Ofte vil skjønnsmessige vurderinger lede fram til et intervall der klienten selv velger å plassere seg hvor denne vil i intervallet. Respondenten sier videre at dersom revisor er ukomfortabel med

klienten sin plassering innenfor intervallet, så blir dette en vurdering av klienten sin tillit til revisor og vice versa. Samtidig mener foreleser A at det foreligger et skille mellom revisor sin ubekvemhet med skjønnet i seg selv og den prosessen klienten har brukt for å komme frem til sin egen konklusjon, eksempelvis deres internkontroll.

Respondenten fra Finanstilsynet uttaler seg først om en problemstilling vi har sett tidligere i andre sektorer i form av selskapet sin vilje til å rette opp. Dersom selskapet ikke ønsker å handle vil vurderingen etter § 9-6 være klar, men denne blir komplisert dersom det motsatte er tilfellet og klient ønsker å innrette seg. Respondenten snakker videre om situasjoner der klient sier at vedkommende skal handle; «Også er det jo ikke sikkert at det skjer noe allikevel og da er det jo litt vanskelig å være revisor, ikke sant, da trekker du deg ikke når du får det svaret, for du vil jo gjerne tro på kunden din. Og da kan du si at det var vesentlig, men siden han retter det opp er det ikke vesentlig lengre, så jeg trekker meg ikke.». Videre sier respondenten «også er jo mange av disse klientene forholdsvis små slik at revisor besøker dem kanskje ikke, jeg holdt på å si hver uke eller hver måned, kanskje bare én gang i året, også tar det tid før han oppdager at det ble jo ikke opprettet noe skattetrekkkonto selv om du lovet meg det», altså vil ofte små revisjonsselskaper kunne oppdage manglende tiltak for sent på grunn av lavere kapasitet til å følge opp jevnlig. Dermed blir vurderingen knyttet til revisor sin tillit til klienten og dette har ledet til at Finanstilsynet har gitt anmerkninger til revisorer som fratrer "for sent". Revisor sin tålmodighet er derfor et moment i denne vurderingen som ofte ender i grenseland. Respondenten fra Revisorforeningen bringer frem det samme momentet og ser på antall sjanser en revisor skal gi sin klient som en vanskelig vurdering for mange.

5.2.4 MOMENTER SOM GÅR IGJEN HOS INSTITUSJONENE

Respondenten fra Finanstilsynet ble stilt spørsmålet «Er det noen av disse momentene som går igjen som manglende i revisor sin vurdering?» samtidig som respondenten fra Revisorforeningen fikk spørsmålet «Er det noen av momentene ovenfor som går igjen hos revisorer som er usikre og kontakter dere for råd?». Momentene det her siktes til er dem henholdsvis Finanstilsynet og Revisorforeningen trakk fram selv i delkapittel 5.2.2 og 5.2.3 ovenfor. Altså var vi her på utkikk etter gjengående mangler som oppdages hos revisor i tilsynsarbeidet til Finanstilsynet og gjengående rådgivning som gis til revisor fra ansatte hos Revisorforeningen.

Respondenten fra Finanstilsynet mener at momentene som blir inkludert i deres inspeksjonsrapporter som oftest er gjentakende. Vedkommende nevner spesifikt saker tilknyttet Friskoleloven i denne sammenhengen som et eksempel på særlovgivning der revisor ofte ikke har god nok kunnskap tilknyttet loven og hvordan privatskoler opererer. Respondenten spesifiserer ikke videre noen andre typer momenter som går igjen. Fra Revisorforeningen tilføyer respondenten at vurderingen av plikt til fratreden er et av de mest gjengående momentene i deres rådgivning, hvor kun spørsmål knyttet til revisjon av inntekter og i nyere tid spørsmål om hvitvasking overskrider dette.

5.2.5 TERSKELEN FOR Å BENYTTTE PLIKT TIL FRATREDEN

Ved intervju av respondent fra Finanstilsynet ble det stilt to spørsmål som omhandler terskelen for å benytte plikt til fratreden. Spørsmålet er todelt, hvor vi først ønsket å vite om Finanstilsynet har opplevd å måtte kritisere revisor grunnet unødvendig fratreden og deretter spurte hvordan fordelingen mellom for tidlig og for sen fratreden oppleves. Ved utbrodering av siste spørsmål ble det forklart at vi ønsket svar på om respondenten anser terskelen for fratreden som for lav eller for høy.

Finanstilsynet opplever at revisor kan opptre for godtroende dersom klienten viser vilje til å rette opp i forholdene som revisor påpeker. Revisorer kan bruke plikt til fratreden som et verktøy for å få klienten til å innrette seg, men innrettingen må deretter følges opp jevnlig. Om det ikke følges opp nøye kan det oppstå en situasjon der klienten ikke innretter seg og revisor først oppdager dette sent i revisjonsarbeidet. Dermed skaper dette et dilemma for revisor dersom vedkommende velger å fratred, fordi klienten vil ha vanskeligheter med å finne ny revisor før regnskapsavleggelse. Samtidig vil det gjerne ikke være nok tid til å gjennomføre tiltak fra klienten. Revisor må da fullføre revisjonen og avlegge en negativ beretning i stedet for å sette klienten i en umulig situasjon. Finanstilsynet har også gitt kritikk til revisorer som fratrer sitt arbeid en kort periode før revisjonsberetningen skal avlegges på grunn av manglende betaling av revisjonshonorarer. Her mener respondenten at revisor må skille mellom revisjonsarbeidet og eventuelle inkassosaker tilknyttet honorarer.

Respondenten anser terskelen for å varsle om konsekvenser dersom klienten ikke innretter seg som for høy. Om revisor oppdager en vesentlig mangel skal dette varsles om samt at det skal opplyses at fratreden er en mulig konsekvens dersom mangelen ikke blir rettet opp. Samtidig mener respondent at terskelen for å faktisk fratred også kan være for høy og at en

revisor ikke skal true med konsekvenser dersom vedkommende ikke har planer om å faktisk gjennomføre. Revisor og klient inngår i et forretningsforhold og revisor kan inneha egeninteresser om å beholde en kunde, noe som kan føre til feilvurderinger. Respondenten påpeker dette som en svakhet i revisor sin objektivitet, da klienten betaler for arbeidet til revisor. Krav til revisors objektivitet og uavhengighet er beskrevet under delkapittel 3.3.2 i denne oppgaven.

5.3 FAKTORER SOM RUSTER REVISOR TIL Å GJENNOMFØRE

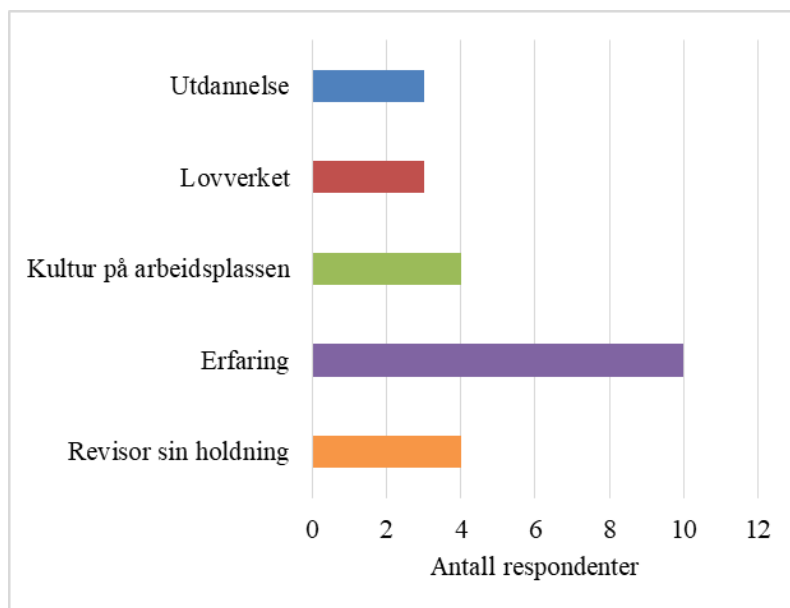
VESENTLIGHETSVURDERING I FORBINDELSE MED PLIKT TIL FRATREDEN

Det andre forskningsspørsmålet vårt lyder «Hvilke faktorer ruster revisor til å gjøre en vesentlighetsvurdering i forbindelse med plikt til fratreden?». Som nevnt innledningsvis i oppgaven ønsker vi her å finne ut hvor respondentene sine respektive forståelser for vesentlighetsbegrepet stammer fra, noe både revisorer og forelesere innen revisjon ble spurt om. Det er i tillegg nærliggende å undersøke om noen av disse kildene gjør revisorer bedre utstyrt enn andre kilder når det kommer til å utføre selve vesentlighetsvurderingen. Dette vil spørsmål gitt til Finanstilsynet og Revisorforeningen kunne gi oss en pekepinn på.

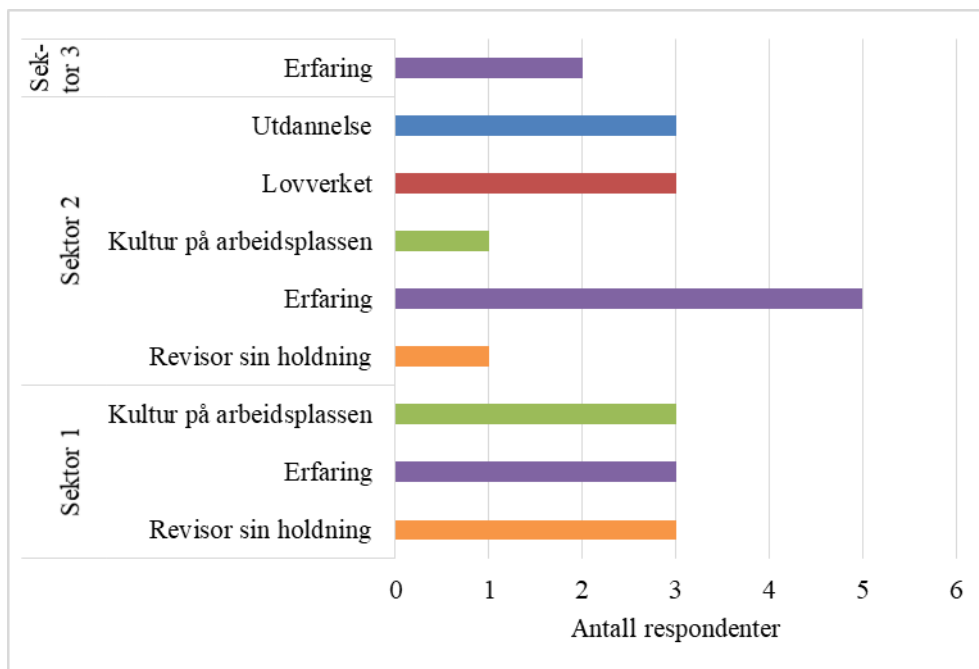
5.3.1 HVA REVISORER MENER VEIER TYNGST VED EN SKJØNNMESSIG VURDERING

Spørsmålet «Hva mener du ruster en revisor til å gjøre denne typen vesentlighetsvurdering?» ble stilt totalt 14 av respondentene våre, alle enten forelesere innen revisjon eller revisorer i små/store revisjonsforetak. Ved spørsmål om utbrodering ble det forklart at respondenten skulle svare på hva som veier tyngst i en skjønnsmessig vurdering av eksempelvis utdanning, erfaring, arbeidsplass, lovverk eller lignende.

Figur 6 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Hva mener du ruster en revisor til å gjøre denne typen vesentlighetsvurdering?»



Figur 7 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Hva mener du ruster en revisor til å gjøre denne typen vesentlighetsvurdering?», fordelt på sektor



Av de fire respondentene i sektor 1 uttalte to av dem (stor A og stor D) at utdannelse ikke er særlig sentralt for å ta stilling til vesentlighetsvurderingen. Dette ble begrunnet med at utdannelsen er lik for alle og dermed ikke gjør enkelte revisorer mer rustet enn andre revisorer. En av disse respondentene (stor A) slo videre fast at «loven ligger jo i bunnen og

den kommer jo til å styre dette her, men spørsmålet er jo i hvilken grad man faktisk følger dette så langt som man burde gjøre». Ifølge vedkommende vil vesentlighetsvurderingen derfor i stor grad være preget av holdninger hos den enkelte og erfaring eksempelvis gjennom dialog med andre. Også en annen respondent i samme sektor (stor C) landet på erfaring og personlige egenskaper som de viktigste virkemidlene. Sistnevnte ble her utbrodert til å inneholde evne til kritisk tenkning, evne til tenkning framover (vurdere risiko ved fortsettelse versus fratredelse) og tilstedeværelse i hverdagen (det å unngå mekanisk gjennomførelse). I tillegg ble det nevnt at «du trenger å ha et firma hvor du har takhøyde for å gjøre diskusjoner». De to gjenværende respondentene (stor B og stor D) mente også at kultur på arbeidsplassen kan ha mye å si for revisor sin evne til å gjennomføre vesentlighetsvurderingen. Stor B uttalte at større selskaper gjerne har kultur med strengere oppfølging samt at opplæring, praksis og deling av tilsynsmyndighetene sine opplysninger vil være viktig. Stor D dro på den annen side fram at integritet til partner, team og selskap står sentralt i tillegg til at et forhold med kunden som kan føre til «slappere» arbeid skal plukkes opp av dem rundt revisor. Alt i alt ligger utdanning og lovverk på bunn med kultur på arbeidsplass, erfaring og revisor sine holdninger på topp ifølge respondentene fra store revisjonsselskaper.

Blant våre åtte respondenter i sektor 2 svarte hele fem av dem at erfaring vil veie tungt når det kommer til slike skjønnsmessige vurderinger. For liten A og liten C var det ikke nødvendig med flere eksempler og sistnevnte uttalte at «av og til så må man liksom være i stand til å si til kunden av «vet du hva, nå er det nok» og det har du ikke nødvendigvis til å begynne med [...], men det kommer med erfaringen». Liten F og liten G plasserte på den annen side lovverket forut. Førstnevnte mente at revisorer blir skikket til å bruke dette gjennom utdanning, erfaring og kultur på arbeidsplassen. Sistnevnte uttalte at erfaring kan slå begge veier med tanke på forholdet man stifter til kunden. Liten H svarte på sin side at utdanning er det som først og fremst vil gjøre revisorer rustet til å foreta vesentlighetsvurderingen, men at erfaring kommer like etter. Vedkommende la også til at det er forskjell på erfaring fra store revisjonsselskap versus små revisjonsselskap og at lovverket ikke hjelper noe særlig. I enighet med liten F og liten G svarte liten E enkelt og greit at lovverket står i sentrum. På samme måte var liten B enig med liten H i at utdanning er vektet samtidig som at kapasiteten hos revisjonsselskapet vil spille en rolle. Til slutt har vi liten D som la sitt fokus på holdningen til revisor og det faktum at «du må vurdere hver situasjon særskilt». Hos respondentene fra små revisjonsselskaper vil altså erfaring, lovverk og

utdannelse være de viktigste kildene til å gjennomføre gode vesentlighetsvurderinger. Kultur på arbeidsplassen og revisor sine holdninger fikk ikke her like mye plass som i avsnittet ovenfor.

Hva det gjelder våre to respondenter i sektor 3 var tilbakemeldingene enstemmig. Erfaring vil ifølge dem begge være det momentet som best ruster revisor til å gjennomføre denne vesentlighetsvurderingen. Foreleser A la til at «det er vel kanskje derfor [...] skjønnet [...] ofte havner på et høyere nivå i revisjonsselskap, at det ikke er en fersk revisjonsmedarbeider som konkluderer på kunden sitt skjønn» samtidig som foreleser B uttalte at utdannelsen ikke direkte går inn på slike vurderinger og derfor ikke vil være sentral.

5.3.2 SPESIFIKK VEILEDNING RUNDT FRATREDEN I BEDRIFTENE

Også spørsmålet «Har/Hadde dere noen spesifikk veiledning når det kommer/kom til fratreden i din bedrift?» ble stilt våre 14 respondenter som enten foreleser i revisjon eller arbeider i revisjon. Formålet med spørsmålet var å finne ut hvordan bruk av eget skjønn varierer mellom ulike revisjonsforetak, spesielt med tanke på skillet mellom de små og de store.

Av de fire respondentene i sektor 1 uttalte to av dem (stor A og stor B) at det ikke foreligger noen entydige regler, men at kultur og fokus spiller en rolle. Hos stor A rettes dette fokuset mot lovbrudd som kan utløse fratreden (se gjengangere under 5.2.3), konsultasjon med ledelse og risikovurdering før aksept av oppdrag samt oppfølging av denne risikoen. Kulturen hos stor B påvirkes på sin side av at «Risk Partner» løpende avgir sine tanker om oppdraget. De to resterende respondentene i denne sektoren (stor C og stor D) svarte til forskjell at det hos dem foreligger spesifikk veiledning. Hos stor C ligger det en faginformasjon ute samt at stort sett alt av spørsmål om rett/plikt til fratreden går gjennom den personen som innehar stillingen «Chief Auditor». Stor B sitt revisjonsforetak er preget av strenge regler i forhold til fortsettelsesvurderinger i tillegg til at revisjonsberetninger med forbehold skal innom fagavdelingen for kvalitetssikring. Uansett om respondenten svarte «ja» eller «nei» på spørsmålet vårt ser det ut til at konsultasjon er et viktig fokus hos dem alle. I tillegg til dette ser risikovurdering og risikooppfølging ut til å være gjengående momenter.

Blant de åtte respondentene i sektor 2 svarte tre av dem (liten E, liten F og liten G) at utgangspunktet ligger i lovverket. Hos liten E brukes i tillegg DIB («det intelligente

bibliotek») som er et kunnskapsverktøy for regnskap, revisjon og rådgivning. Liten F sitt revisjonsforetak har på toppen av lovverket et eget kvalitetskontrollsystem bygget på ISQC 1 (en internasjonal standard for kvalitetskontroll). Til slutt arbeider liten G med å få på plass spesifikke retningslinjer etter en nylig sammenslåing av revisjonsforetak. I likhet med liten E besøker også liten H sitt revisjonsforetak DIB for maler og sjekklister. Dette i tillegg til støtte fra DnR sine veiledninger, samme plass hvor liten A henter ut sine sjekklister. I liten B sitt revisjonsforetak er gangen forklart med at «det er de to gangene vi presiserer, også egentlig, hvis det ikke blir rettet opp, da skal vi fratre». Hos liten D må det foreligge en samtale med alle oppdragsansvarlige før fratreden finner sted. Den siste respondenten i denne sektoren (liten C) uttalte at det ikke foreligger noen detaljerte rutiner for fratreden, men likevel overordnede rutiner for når den skjønsmessige vurderingen skal finne sted. Alt i alt ser det ut til at lovverket, DIB sitt verktøy og DnR sine veiledninger står i sentrum som støttefunksjoner når det gjelder fratredelsesvurderingen hos våre respondenter fra små revisjonsforetak.

Ved spørsmål til foreleserne i sektor 3 var tilbakemeldingene ulike. Foreleser A hadde i sitt revisjonsforetak en regel om at konklusjon på fratreden skulle godkjennes. I tillegg ble det nevnt at de fleste store selskaper har en egen stilling som står ansvarlig for kvalitetssikring av virksomhet. Begge er momenter vi selv ble kjent med gjennom våre intervjuer med respondenter fra store revisjonsforetak. Foreleser B svarte på sin side at vedkommende aldri hadde vært borti dette direkte verken i form av kursing eller opplæring.

5.3.3 GRUPPER AV REVISORER SOM GÅR IGJEN HOS INSTITUSJONENE

Vår respondent fra Finanstilsynet ble stilt spørsmålet «Er det visse grupper som har mindre problemer enn andre grupper med å gjøre denne typen vesentlighetsvurdering?» samtidig som spørsmålet «Er det visse grupper som har et større behov for deres rådgivning enn andre grupper i forbindelse med denne typen vesentlighetsvurdering?» ble stilt respondenten fra Revisorforeningen. Hva vi med dette ønsket å finne ut var om enkelte grupper (eksempelvis basert på type/lengde av utdanning, type/lengde av erfaring eller størrelse på arbeidsplass) etter respondentene fra institusjoner sin erfaring virker mer rustet enn andre grupper når det kommer til å foreta en slik skjønsmessig vurdering.

Respondenten fra Finanstilsynet landet her på at kulturen i revisjonsselskapet kan ha mye å si. Dersom konsultasjoner er normen vil revisor gjerne komme bedre ut av situasjoner hvor

plikt til fratreden vurderes. Dette i motsetning til revisjonsselskaper preget av kontorfellesskap hvor «hver har sine kunder og gjør alt på sine kunder og det er lite faglig diskusjon». Resonnementet konkluderte her med at revisorer som driver helt alene kanskje vil være dem som har størst vanskeligheter med å komme frem til at «nok er nok». Likevel ble det påpekt at hvordan situasjonen håndteres er helt opp til den enkelte revisor, at dette i stor grad beror på vedkommende sin holdning og at Finanstilsynet har kritisert revisorer fra både de aller største revisjonsselskaper og de aller minste revisjonsselskaper i slike saker.

Intervjuet med respondent fra Revisorforeningen konkluderte mye på samme måte. Generelt er det slik at de som driver alene har et større behov for å benytte spørretjenesten til Revisorforeningen siden disse ikke har kollegaer som kan konsulteres. Respondenten understreket imidlertid at denne påstanden ikke er bygget på statistikk, men eget inntrykk.

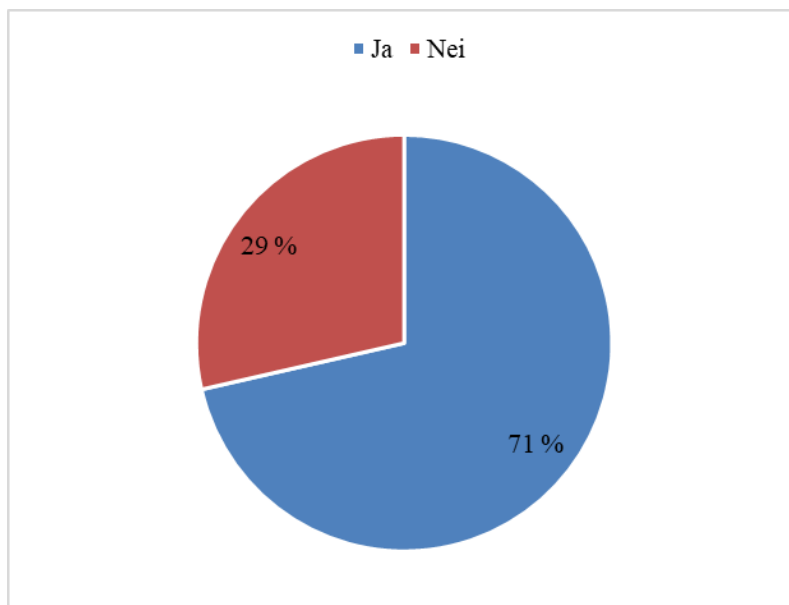
5.4 REGJERINGEN SIN ROLLE I FORBINDELSE MED PLIKT TIL FRATREDEN

Vårt tredje og siste forskningsspørsmålet lyder «Hva, om noe i det hele tatt, kan regjeringen gjøre for å avklare reglene rundt plikt til fratreden ifølge revisorer?». Et forskningsspørsmål som hovedsakelig ble valgt grunnet manglende definisjon av «vesentlige brudd» knyttet til fratredelsesplikten i rettskildene. For å skape et mer detaljert bilde av problemstillingen ble respondentene våre også spurt om usikkerhet rundt fratredelsesplikt og hvor veiledende rettskildene etter deres mening er per i dag.

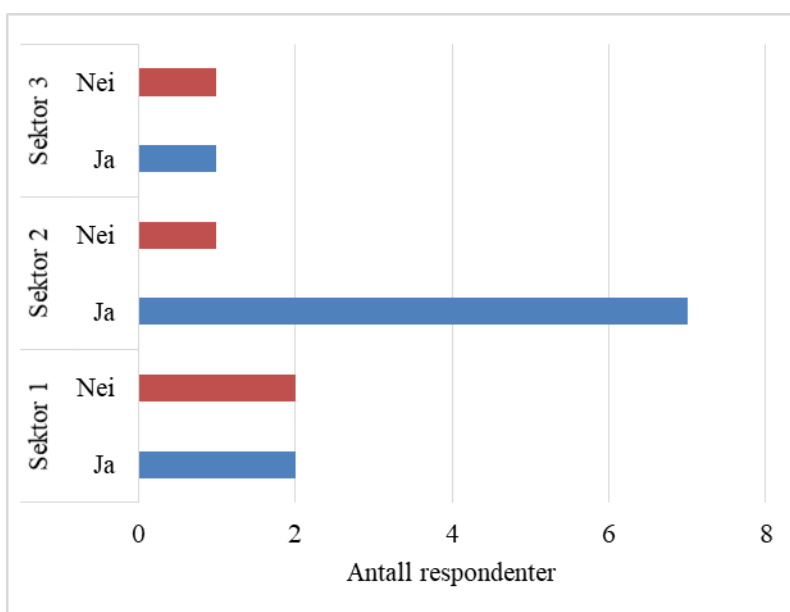
5.4.1 USIKKERHET RUNDT PLIKT TIL FRATREDEN

Alle våre 14 respondenter som enten arbeider i revisjon eller foreleser i revisjon ble stilt spørsmålet «Har du noensinne vært usikker på om plikten til fratreden burde slå ut?». Grunnet mengden av praktiseringsspørsmål til Revisorforeningen og kritikk fra Finanstilsynet (se punkt 1.1) er det ikke til å stikke under en stol at vi forventet høy grad av usikkerhet. Tilbakemeldingene på dette spørsmålet, spesielt fra de store revisjonsselskapene, var overraskende nok imidlertid varierende.

Figur 8 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Har du noensinne vært usikker på om plikten til fratreden burde slå ut?»



Figur 9 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Har du noensinne vært usikker på om plikten til fratreden burde slå ut?», fordelt på sektor



Blant våre fire respondenter i sektor 1 hadde kun halvparten (stor A og stor C) vært usikker på fratredelsesplikten. Stor A uttalte at enkelte tilfeller er åpenbare samtidig som andre krever skjønnsmessig vurdering. Det ble også nevnt at «å ikke miste det tidsmessige i det er vanskelig». Med dette menes at det gjerne ikke er selve plikten til å fratre som vanskelig identifiseres, men hvor lenge man skal vente før den slår ut. Stor C mente på sin side at

usikkerheten foreligger hver gang. Respondenten brukte en daværende klient som eksempel, hvor revisjonsselskapet på tross av usikkerhet bestemte seg for å fortsette oppdraget hos vedkommende grunnet ledelsen sin vilje til å rette opp. De to resterende respondentene i denne sektoren har altså aldri vært usikker på om plikt til fratreden burde slå ut eller ikke. Stor D svarte enkelt og greit «de gangene jeg har sagt ifra meg et oppdrag så har jeg aldri vært usikker». Stor B la imidlertid til at vedkommende har oppfordret andre revisorer til å trekke seg samt at vedkommende har brukt trekning som varslings til klienter.

Til motsetning fra 50/50-forholdet i tilbakemeldinger hos respondentene i sektor 1 svarte hele syv av åtte respondenter i sektor 2 at usikkerhet rundt fratredelsesplikt på et eller annet tidspunkt har vært tilstede. I ytterkantene finner vi liten A med responsen «Ja, definitivt» og liten H med responsen «Ja, men de fleste tilfellene er ganske klare». Liten A la til at vedkommende i slike tilfeller enten kontakter DnR for innspill eller velger å gi klienten en tidsfrist slik at den på eget initiativ kan vise et ønske om å tilpasse seg. Liten H la fram ingen skattetrekkkonto og lån over grensen til aksjonærer som eksempler på klare tilfeller, spesielt siden disse går på vilje og/eller evne til å rette opp. De uklare tilfellene stammer ifølge vedkommende som regel fra mistanker som det er umulig å finne ut av. Liten F og liten G forlenget også svarene sine utover et rent «ja». Førstnevnte uttalte at det sparres mye internt, både slik at avgjørelsene ikke blir tatt helt alene og slik at eventuelle fratredelser blir begrunnet godt nok. Sistnevnte svarte at det ikke er helt enkelt å fratre når noe trekker i retning av at man ikke bør gjøre det, som for eksempel «at dette kan slå veldig negativt ut for kunden». Kun respondenten liten B i denne sektoren svarte altså at det aldri har forelagt usikkerhet omkring plikt til fratreden.

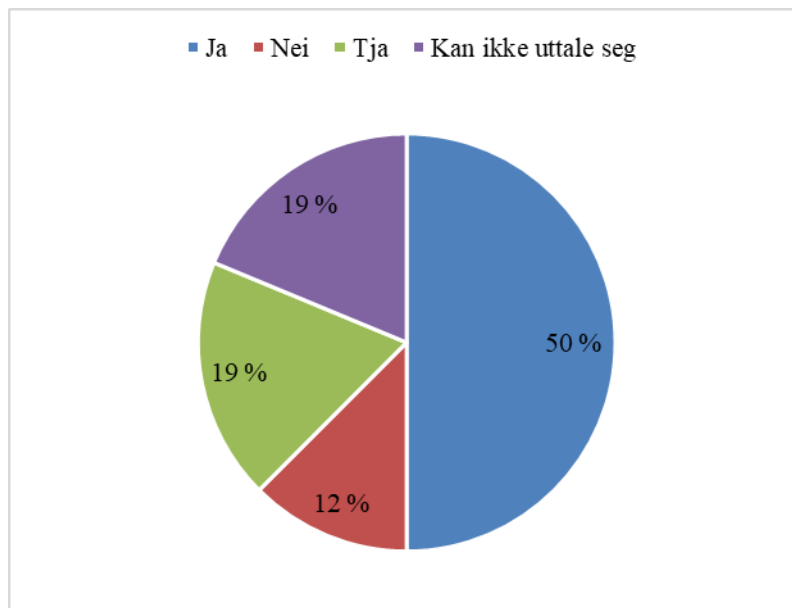
Av våre to respondenter i sektor 3 ga den ene (foreleser A) et klart «ja», rett og slett fordi det foreligger en skjønsmessig vurdering for når man har passert vesentlighetsgrensen. Foreleser B måtte på den annen side tenke seg litt om og kom etter hvert fram til at vedkommende kun har vært i én situasjon der det var ønskelig å fratre slik at man måtte se på ulike muligheter for å oppnå dette.

5.4.2 OM LOV OG FORARBEIDER ER VEILEDENDE VED VESENTLIGHETSVURDERINGEN

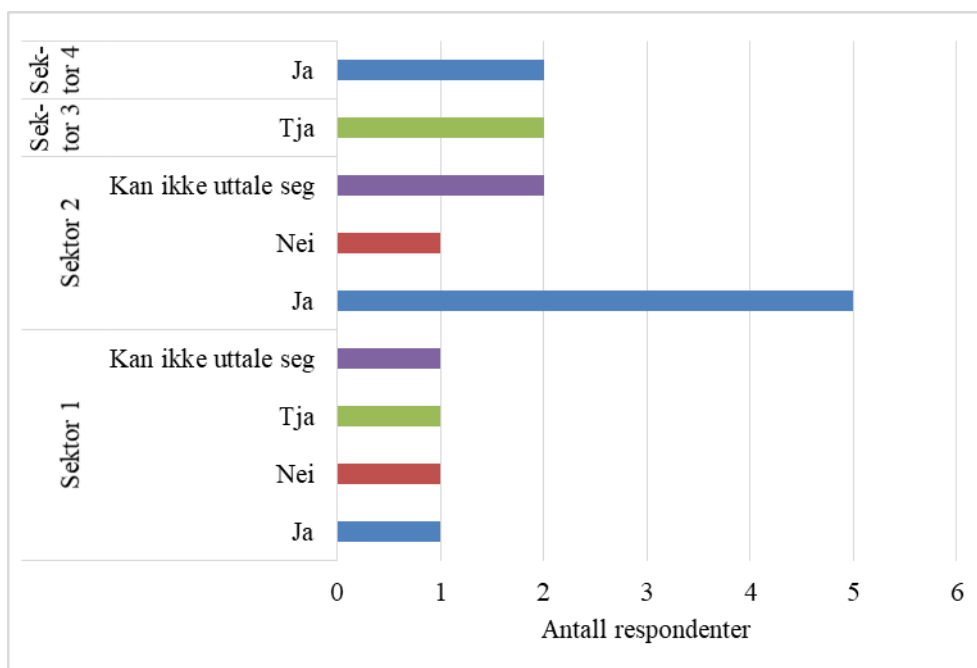
Spørsmålet «Er lov og forarbeider veiledende når det kommer til denne vesentlighetsvurderingen?» ble stilt alle våre 16 respondenter. På samme måte som i

delkapittelet ovenfor hadde vi også her en forventning om «negative tilbakemeldinger» i form av at veiledningen er manglende. Dette ikke bare grunnet vår egen oppfatning, men det faktum at vi fant støtte for denne oppfatningen i Siebke (2009) sin artikkel og Cordt-Hansen med flere (2010) sin fagbok (se punkt 2.1).

Figur 10 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Er lov og forarbeider veiledende når det kommer til denne vesentlighetsvurderingen?»



Figur 11 - Tilbakemeldinger på spørsmålet «Er lov og forarbeider veiledende når det kommer til denne vesentlighetsvurderingen?», fordelt på sektor



Som man kan se av figur 10 hadde de fire respondentene i sektor 1 alle ulike kommentarer. Stor A mente at «den er jo ganske generelt beskrevet og jeg synes vel egentlig at det er ganske greit for jeg tror det er veldig vanskelig å detaljregulere sånne ting». Det ble videre trukket parallell over til at hvitvaskingsregelverket er for detaljert slik at regelfokusering overskygger de sentrale risikovurderingene. Stor B uttalte på sin side at revisorene fokuserer mer på selskapet sine egne verktøy enn selve loven og forarbeidene, men at revisorlovkommentaren (altså fagboken til Cordt-Hansen med flere) hjelper noe. Til slutt meddelte stor C at «jeg synes ikke det er veldig mye veiledning nei» og stor D at vedkommende ikke hadde lest veiledningen i detalj og derfor ikke kunne komme med noen spesielle innspill.

Også blant de åtte respondentene i sektor 2 var det to av dem som ikke hadde noen spesielle innspill, nemlig liten A og liten E. Sistnevnte fordi vedkommende på samme måte som stor D aldri hadde gått inn i forarbeidene. Den eneste av disse respondentene som mente at veiledningen ikke er innholdsrik nok var liten H. Dette ble utdypet med at ISA 240 forklarer vesentlighet i revisjonen, men ikke vesentlighet i forbindelse med fratreden slik at profesjonelt skjønn blir gjeldende. De gjenværende respondentene i denne sektoren var alle enige med hverandre i at lov og forarbeider er veiledende når det kommer til vurdering av

plikt til fratreden. Liten C utbroderte med at loven er klar på at det må være lovbrudd og at vesentlighetsgrensen der er relativt lav. Liten F uttalte på sin side at hvis man tenker motsatt vei er loven veiledende i forhold til kundeaksept også («garbage in, garbage out»). Hele 5/8 respondenter fra små revisjonsforetak er altså tilfreds med veiledningen rundt fratredelsesplikten slik den er i dag mot den ene respondenten som ikke er helt fornøyd.

Hva det gjelder respondentene våre i sektor 3 var tilbakemeldingene ganske så like. Foreleser A husket ikke riktig hva som står i forarbeidene, men meddelte at vedkommende i praksis forholdt seg til revisjonsselskapet sine egne retningslinjer for håndtering av slike situasjoner. Også foreleser B hadde problemer med å huske innholdet i rettskildene da det er mangfoldige år siden vedkommende arbeidet innen revisjon. Dette på toppen av ingen opplæring eller dypdykk i lov og forarbeider hos revisjonsselskapet respondenten tidligere arbeidet for.

Den siste gruppen av respondenter som fikk dette spørsmålet er institusjonene revisor omfattes av i sektor 4. Respondenten fra Finanstilsynet svarte «Ja, det tror jeg» med en tilleggskommentar om at problemet sannsynligvis er at revisor ikke titter nok i lov og forarbeider. Veiledning vil man ifølge vedkommende også få gjennom diskusjoner med kollegaer og kursing fra DnR. Revisorforeningen sin respondent uttalte på lignende måte «Jeg vil jo nesten svare ja», noe som ble utdypet med at det vanskelig lar seg gjøre å tenke seg en lov som skulle gi veiledning om dette. Dersom eksempeltilfeller hadde blitt lagt fram ville antakeligvis disse uansett vært ganske selvsagte slik at en mer omfattende lovregel i prinsippet ikke hadde oppnådd noe.

5.4.3 HVORDAN REGJERINGEN KAN LETTE VESENTLIGHETSVURDERINGEN

Det siste spørsmålet i intervjuguiden vår lyder «Hvordan kan regjeringen lette vesentlighetsvurderingen som ligger til grunn for plikt til fratreden?». Også dette spørsmålet ble stilt alle våre 16 respondenter. Behovet vi oppfattet for regulering av fratredelsesplikten endret seg i takt med respons på spørsmålet i punkt 5.4.2, men dette hindret ikke respondentene våre fra å komme med andre løsninger til fratredelsesusikkerheten enn innblanding fra regjeringen.

I sektor 1 uttalte stor A at det nødvendig er hensiktsmessig å regulere noe mer, men at et større fokus fra bransjen og organisasjoner er viktig. Dette fokuset burde ifølge vedkommende rettes mot revisorer som påtar seg «tvilsomme» oppdrag, altså oppdrag hos klienter som

eksempelvis har få normalberetninger eller mange revisorskifter. Samme mening fant vi hos respondenten stor D i uttalelsen «Jeg tror loven er ganske klar slik den er, [...] men så er det et paradoks at det aldri er noe problem å få tak i ny revisor». Man har kanskje tatt forbehold om en regnskapspost i flere år, så får klienten normalberetning første året ny revisor overtar. Det respondenten mener blir sentralt er at Revisorforeningen påvirker gjennom kursing (kan tydeliggjøre hvor grensen går) og at Finanstilsynet følger opp slik at alle revisorer blir behandlet likt. Også respondenten stor B delte dette synet. Veiledning driver allerede Finanstilsynet med gjennom å stille på DnR-konferansen og DnR sine fagdager for å dele erfaringer om hvilke saker de har og hvordan de har påpekt. Etter vedkommende sin mening har dette vært med på å påvirke bransjen som etter hvert har innsett at «den vesentlighetsgrensen der er ganske lav da». Til slutt uttalte respondenten stor C at regjeringen ikke burde blande seg inn da firkantede regler kan skape suboptimale løsninger.

Hos de åtte respondentene fra sektor 2 svarte hele seks av dem at regjeringen enten ikke kan eller ikke burde gjøre endringer i hvordan fratredelsesplikten legges fram. Liten A svarte på samme måte som stor A at «jeg ser liksom ikke at dette er en typisk politikeroppgave», men at DnR eller institusjoner som NHH gjerne kan flytte større fokus hit eksempelvis gjennom artikler eller kompendier. I tillegg burde revisorer ifølge respondenten også dele erfaringer seg imellom. Liten C uttalte at «det er en skjønnsvurdering for revisor og det setter i hvert fall jeg pris på» med tillegg om at det ikke vil være hensiktsmessig at lovgiver legger opp til detaljregulering. Også liten F mente at regelverket er bra fordi det skal sitte ganske langt inne å fratred. Dette ble utdypet med at en enklere plikt (altså at det blir lettere å fratred) kan undergrave samfunnsansvaret til revisorer. Til slutt svarte liten D, liten E og liten G henholdsvis «de kan ikke», «vet ikke om det er der det ligger» og «greit slik det er». Kun liten B og liten H la fram eksempler på hvordan regjeringen kan lette vesentlighetsvurderingen som ligger til grunn for plikt til fratreden. Førstnevnte svarte at standarden kunne inneholdt eksempler på «absolutte» brudd, men at dette kanskje blir vanskelig med tanke på helhetsvurderingen. Sistnevnte uttalte på samme måte at regjeringen kunne tatt inn konkrete momenter som inngår i vurderingen i forskrift, men at det sannsynligvis er vanskelig å dekke alt. Respondenten la også fram en tanke om at det hadde vært spennende å undersøke hvor mange tvangsavviklinger som har funnet sted grunnet mangel på revisor, altså rett og slett undersøke om paragrafen fungerer etter intensjonen.

Av respondentene i sektor 3 la foreleser A seg på samme sti som liten B og liten H samtidig som foreleser B svarte mye det samme som liten F. Førstnevnte uttalte at eksempler på

vesentlige brudd muligens kan lette vesentlighetsvurderingen, men at vesentlighet kan ha forskjellig betydning i ulike sammenhenger. Sistnevnte mente på sin side at «det skal ikke være lett å trekke seg som revisor», at dette må innebære en skjønnsmessig vurdering og at rom for fortolkning er viktig.

Til slutt står vi igjen med respondentene fra Finanstilsynet og Revisorforeningen i sektor 4. Ingen av disse kunne tenke seg at det finnes noen måte regjeringen kan gjøre vurdering av plikt til fratreden lettere å håndtere. Begge institusjonene satt eget arbeid i sentrum (eksempelvis viktigheten av at revisorer leser Finanstilsynet sine rapporter) på samme måte som de fleste respondentene fra store revisjonsforetak gjorde.

5.5 AVSLUTTENDE KOMMENTARER FRA RESPONDENTENE

Helt mot slutten av intervjuene våre ble respondentene spurt om det var noe annet de kunne tenke seg å tilføye vedrørende emnet vi hadde pratet om. Av de som ønsket å komme med avsluttende kommentarer (9 av 16 stykk) var hele 2/3 inne på akkurat samme tankegang. Tilbakemeldingene deres maler et bilde av en bransje som har behov for dressur.

Respondenten stor A uttalte at bransjen mangler disiplin når det gjelder å få useriøse aktører ut av markedet, noe som burde tas ved roten gjennom å unngå å påta seg «feile» klienter. Også stor B synes mange revisorer venter for lenge med å fratre eller gir klienten for mange sjanser. Vedkommende la til at ikke mange revisorer finner selve vesentlighetsvurderingen vanskelig, men at tidspunkt for fratreden er hvor det går galt. Til slutt, blant respondentene i sektor 1, mente stor D at bransjen sitt fellesskap (eksempelvis revisorer, Finanstilsynet og Revisorforeningen) burde være med på å stramme opp praksis som etter vedkommende sin vurdering er for slapp, mye fordi det går for lang tid før fratredelse.

Hos respondentene i sektor 2 beveget liten C og liten G seg over i samme område som de tre respondentene fra store revisjonsforetak, men tilbakemeldingene kan sies å være hakket mildere. Førstnevnte uttalte at tidsperspektivet gjerne kan være vanskelig, men at det likevel ikke burde detaljfestes da dette er situasjonsavhengig. I tillegg ble det kommentert at man ikke fratrer enkelt grunnet de potensielle konsekvensene for klienten. Sistnevnte understreket på sin side viktigheten av at tidligere revisor presenterer sin versjon på riktig måte når potensiell ny revisor skal overta slik at avgjørelsen ikke kun beror på informasjonen klienten

legger fram. Av de to resterende respondentene i denne sektoren som uttalte seg helt på slutten av intervjuet svarte liten B at jo lengre man har arbeidet, desto bedre utgangspunkt for å ta en skjønnsmessig vurdering og liten F at styret også har et ansvar (eksempelvis forsvarlig drift, følge opp daglig leder og god internkontroll).

Den siste respondenten som kommenterte disiplin i bransjen var den ansatte hos Finanstilsynet. Vedkommende mente at selskaper der revisor fratrer alt for lett får ny revisor og at dette indirekte betyr at den nye revisoren ikke har gjort godt nok arbeid under akseptvurderingen sin. Essensen i tilbakemeldingen var at for mange er villige til å påta seg oppdrag som andre har frasagt seg. Respondenten fra Revisorforeningen gikk seg ut en helt annen sti, men likevel en som er interessant å se nærmere på. Revisorloven av 2020 inneholder nemlig en ny bestemmelse om kommunikasjon med styret i § 9-5 som tok over for den gamle bestemmelsen om nummererte brev. Revisorforeningen, som har arbeidet mye med denne loven, håper at denne endringen fører til lavere terskel for kritikk mot klient og/eller bedre kommunikasjon mellom revisor og styret. Begge momenter som kan føre revisor raskere over på vurdering av fratreden.

6. AVSLUTTENDE REFLEKSJONER

Dette kapittelet inneholder en oppsummerende diskusjon av informasjonen samlet inn gjennom intervjuene knyttet opp mot tidligere litteratur og den teoretiske bakgrunnen presentert i henholdsvis kapittel 2 og 3 i denne oppgaven. Videre vil kapittelet gi en endelig konklusjon, informere om oppgavens begrensninger samt hvordan disse begrensningene har påvirket utformingen av oppgaven og gi forslag til videre forskning.

6.1 OPPSUMMERENDE DISKUSJON

Det første forskningsspørsmålet vårt søker å finne ut om revisorer har en felles forståelse av hva som utløser plikten til fratreden eller om ulike momenter vektlegges ulikt. Til tross for et bredt spekter av ulike tilbakemeldinger gikk flere momenter igjen hos respondentene våre uten at dette skapte et skille mellom sektorene. Funnene våre viser at klienten sin vilje og/eller evne til å rette opp feil vil være det momentet som er mest utslagsgivende når det kommer til vesentlighetsvurderingen (50% svarte dette). På en delt andreplass følger det faktum at lovbruddet er gjentakende (25% svarte dette) og lovbrudd knyttet til skatter/avgifter (50% av respondentene i sektor 2 svarte dette, men kun disse). Dette etterfulgt av en delt tredjeplass hvor lovbrudd gjort med fortsett eller lovbrudd som vil ha betydning for omverdenen/regnskapsbrukerne vil utgjøre høy vesentlighet (18.75% svarte disse). Disse funnene er spennende med tanke på at mange tidligere studier på området har konkludert med at revisor sin fratredelsesmotivasjon enten stammer fra klienten sin økonomi (Krishnan og Krishnan, 1997; Brække og Lundsrud, 2018) eller revisor sin søksmålsrisiko (Krishnan og Krishnan, 1997; Bockus og Gigler, 1998; Shu, 2000; Ghosh og Tang, 2015). Ulikheten mellom de overnevnte studiene og vårt studium er imidlertid at det her er blitt forsket på plikt til fratreden samtidig som det der er blitt forsket på mulighet til fratreden. Ved benyttelse av muligheten ser det altså ut til at revisor ser innover (konsekvenser for seg selv, særlig økonomisk), mens det ved benyttelse av plikten ser ut til at revisor ser utover (konsekvenser for omverdenen med fokus på skyldspørsmålet hos klient). Dette er et særs positivt funn med tanke på plikten revisor innehar overfor samfunnet som dets tillitsperson (se punkt 3.2.1).

I tillegg til utløsende momenter ønsket vi også å undersøke hvilke momenter revisorer anser som mest vanskelig å vurdere. Funnene våre viser her en klar trend, uavhengig av sektor. Hele 37.5% av respondentene våre svarte nemlig at usikkerhet knyttet til fortsatt drift vil gjøre vurderingen av plikt til fratreden intrikat. Dette tett etterfulgt av det å vurdere om

klienten sin vilje og/eller evne til å iverksette tiltak er tilstrekkelig (25% svarte dette), noe som kanskje spesielt blir gjeldende når det er snakk om fortsatt-drift-usikkerhet og styret legger fram sin handlingsplan. Finanstilsynet uttrykte i denne sammenheng at revisor gjerne opptrer for godtroende ovenfor klientene sine dersom disse viser vilje til å rette opp i påpekte forhold uten at evnen nødvendigvis er tilstede. Respondentene i studien til Verdal og Vergusdal (2020) signaliserte at det oppleves lettere å fratre fra nye klienter enn fra gamle klienter og det kan i denne sammenheng tenkes at vurderingen av evne/vilje kanskje blir mykere etter hvert som kundeforholdet forlenges.

Neste forskningsspørsmål forsøker å pensle ut hvor revisor sin forståelse av vesentlighetsbegrepet i forbindelse med plikt til fratreden stammer fra. Funnene våre viser her et klart skille mellom hva som nå anses viktig for revisorer i små revisjonsforetak og hva som nå anses viktig for revisorer i store revisjonsforetak. Respondentene våre fra sistnevnte sektor kunne ikke se at verken lovverk eller utdanning påvirker revisor sin evne til å gjennomføre vesentlighetsvurderingen. Det som etter deres mening derimot blir viktig er holdningene til revisor (eksempelvis i form av integritet), erfaring i arbeidslivet og en kultur på arbeidsplassen som løfter fram dialog og oppfølging. Førstnevnte sektor holdt også fast på erfaring som et sentralt hjelpemiddel (62.5% svarte dette), men her ble i tillegg lovverket og utdanning satt i fokus samtidig som kultur på arbeidsplassen og revisor sine holdninger ikke fikk like mye plass. Sett i sammenheng med tilbakemeldingene fra de to respondentene i sektor 3, som begge uttalte at erfaring vil være det momentet som best rustet revisor til å gjennomføre vesentlighetsvurderingen, ser det ut til at lite annet enn møter med vanskelige avveininger vil finpusse revisor sin forståelse av vesentlighetsbegrepet i forbindelse med fratredelsesplikten. En av respondentene i denne sektoren uttalte i tillegg, og på samme måte som flere av respondentene i sektor 1, at utdannelsen ikke direkte går inn på slike vurderinger og derfor ikke vil være sentral. For disse respondentene er det nok positivt at autorisasjon ikke er et krav for å utføre revisjonsarbeid innenfor et revisjonsteam. Samtidig er nok de respondentene som setter utdanning høyt takknemlig for at kun statsautoriserte revisorer kan operere selvstendig eller påta seg rolle som ansvarlig revisor for et revisjonsteam (se utdanning under 3.1).

Noe annet som også varierer mellom sektorene er hvordan revisjonsforetakene selv rustet egne revisorer til å foreta denne vesentlighetsvurderingen. Hos respondentene fra store revisjonsforetak var det rettet et gjengående fokus mot løpende risikovurderinger samt løpende konsultasjon med høyere stillinger. Respondentene fra små revisjonsforetak nevnte

ikke disse momentene i like stor grad, men trakk heller søkelyset sitt mot bruk av lovverket (37.5% svarte dette) og bruk av støttefunksjoner som finnes hos eksempelvis DIB og DnR. Til slutt uttalte institusjonene (Finanstilsynet og DnR) at disse selv ser et skille mellom små revisjonsforetak og store revisjonsforetak. Dette grunnet viktigheten av konsultasjoner/diskusjoner og det faktum at revisjonsforetak med få ansatte ikke har de samme forutsetningene for å gjennomføre dette slik at hjelp fra utsiden gjerne blir nødvendig. Store revisjonsselskaper ble av flere respondenter i studiene til Verdal og Vergusdal (2020) oppfattet som tøffere enn små revisjonsselskaper både når det kommer til å sitte med oppdrag og når det kommer til å fratre. I tillegg til dette kom studiene til Raghunandan og Rama (1999) samt Catanach med flere (2011) fram til en konklusjon om at store revisjonsselskaper er mindre sannsynlige enn små revisjonsselskaper til å påta seg oppdrag hvor forgjengeren har fratrådt. Basert på våre funn kan dette, i hvert fall til en viss grad, forklares med muligheten disse selskapene har til dialog, oppfølging og konsultasjoner.

Vårt siste forskningsspørsmål undersøker hva som kan gjøres for å lette vesentlighetsvurderingen som ligger til grunn for plikt til fratreden fra statlig hold, dersom dette er mulig i det hele tatt. De innledende spørsmålene våre avslørte at kun 50% av respondentene i sektor 1 og sektor 3 mot 87.5% av respondentene i sektor 2 på et eller annet tidspunkt hadde vært usikker på om plikten til fratreden burde slå ut. Det ble også her funnet at kun 2 av våre samtlige 16 respondenter ikke finner lovgivningen rundt fratredelsesplikten veiledende slik den ser ut i dag. Av respondentene som ikke svarte det samme ga to av dem kommentar om at dette vanskelig kan detaljreguleres, to av dem kommentar om at fokuset er rettet mot selskapet sine egne verktøy og tre av dem kommentar om at disse ikke kunne uttale seg siden veiledningen aldri var blitt gjennomgått i detalj. Respondenten fra Finanstilsynet hengte seg på sistnevnte kommentar ved å uttale at usikkerheten rundt fratredelsesplikten sannsynligvis ikke ligger i selve lovverket, men det faktum at revisor ikke titter nok i lov og forarbeider.

På bakgrunn av dette er det kanskje ikke overraskende at kun 18.75% av de 16 respondentene våre ga eksempler på tiltak fra regjeringen som kan lette vesentlighetsvurderingen. Essensen i tilbakemeldingene fra disse respondentene var at enten standard eller forskrift kunne inneholdt enten eksempler på «absolutte» brudd eller konkrete momenter som inngår i vurderingen. Hele 37.5% av respondentene våre uttalte enten at regjeringen ikke kan gjøre noe eller av loven er grei slik den er. Flere av disse underbygget uttalelsen med at muligheten til skjønnsutøvelse er nødvendig og at det ikke skal være lett å

trekke seg som revisor for å ivareta samfunnsansvaret vedkommende har. De siste 43.75% av respondentene mente også at det ikke vil være hensiktsmessig å regulere noe mer, men disse savnet imidlertid et større fokus fra bransjen og dette spesielt rettet mot revisorer som påtar seg tvilsomme oppdrag hvor det eksempelvis finnes få normalberetninger (se revisjonsberetningen under 3.2.2). Fokuset burde her eksempelvis rettes fra Revisorforeningen gjennom kursing, Finanstilsynet gjennom oppfølging/rapporter eller institusjoner som NHH gjennom kompendier/artikler.

Avslutningsvis er et spennende funn at hele 37.5% av respondentene våre på et helt åpent spørsmål om eventuelle avsluttende kommentarer uttrykte misnøye over bransjen sin mangel på disiplin. Poenget med fratredelsesplikten er, som nevnt innledningsvis i denne oppgaven, å forhindre at useriøse aktører får drive virksomhet over lang tid. De seks respondentene som uttrykte seg nærmest likt helt på tampen av intervjuene sine mente at paragrafen ikke fungerer etter intensjonen når mange revisorer venter for lenge med å fratre eller gir klienten for mange sjanser. At dette er et problem forsterkes av studiene til Verdal og Vergusdal (2020), hvor hele 77% av respondentene deres selv mente at de burde ha fratrudd tidligere eller at de burde ha fratrudd uten at de faktisk endte opp med å gjøre dette.

6.2 KONKLUSJON

Gjennom denne oppgaven har vi undersøkt hvordan revisor håndterer vesentlighetsbegrepet ved vurdering av plikt til fratreden med den veiledningen som ligger til grunn. Dette ved hjelp av forskningsspørsmålene «Hvilke momenter vektlegges av revisor når vedkommende vurderer plikten til å trekke seg?», «Hvilke faktorer ruster revisor til å gjøre en vesentlighetsvurdering i forbindelse med plikt til fratreden?» og «Hva, om noe i det hele tatt, kan regjeringen gjøre for å avklare reglene rundt plikt til fratreden ifølge revisorer?». Et naturlig sted å starte var følgelig å sette oss inn i Revisorloven med forskrift og forarbeider samt de internasjonale revisjonsstandardene som revisor plikter å følge for å skaffe oss kontroll over de reglene som foreligger rundt fratreden. Da vi følte at vi satt på tilstrekkelig med kunnskap satte vi i gang med utforming av intervjuguider og rekruttering av respondenter. Gjennom disse kvalitative intervjuene med fagfolk på området fikk vi et innblikk i kunnskapen, tankene og erfaringene som foreligger rundt Revisorloven (2020) sin § 9-6. Analysedelen bestod videre i å skvise ut det sentrale temaet i disse tilbakemeldingene og se dette i sammenheng med forskningsspørsmålene vi ønsket å belyse.

Funnene våre viser at momenter som vektlegges tungt av revisor når vedkommende vurderer plikten til å trekke seg er klienten sin vilje og/eller evne til å rette opp feil, om lovbruddet er gjentakende og om lovbruddet er knyttet til skatter/avgifter. Samtidig vil usikkerhet knyttet til fortsatt drift gjøre vurderingen spesielt vanskelig, fordi det her ikke bare handler om å se klienten vise vilje/evne, men det å vurdere om denne viljen/evnen i framtiden vil være tilstrekkelig. Av faktorer som ruster revisor til å gjennomføre vesentlighetsvurderingen setter respondentene våre erfaring på førsteplass. Dette etterfulgt av revisor sine holdninger og kultur på arbeidsplassen (respondenter fra store revisjonsselskaper) samt lovverket og utdanning (respondenter fra små revisjonsselskaper). Vi fant også et skille mellom revisjonsselskaper av ulik størrelse når det gjelder hvordan selskapene angriper vesentlighetsvurderingen, hvor de små selskapene ofte benytter seg av støttefunksjoner som Revisorforeningen og de store selskapene retter fokus mot konsultasjoner/diskusjoner innad i egen bedrift. I følge respondentene er det ikke mye regjeringen kan gjøre for å avklare reglene rundt plikt til fratreden. Mange ytret et ønske om å beholde loven slik den er da muligheten til skjønnsutøvelse er nødvendig, men flere uttalte også at bransjen (eksempelvis Finanstilsynet, Revisorforeningen og institusjoner som NHH) burde rette et større fokus hit.

6.3 BEGRENSNINGER I OPPGAVEN

Masteroppgaven vår er skrevet i løpet av ett skolesemester, noe som leder til tidsbegrensninger. En følge av dette var at vi tidlig i idédugnadsprosessen måtte legge vårt ønske om å gjennomføre metodetriangulering (bruk av både kvalitativ metode og kvantitativ metode) på is. Den opprinnelige planen var å benytte funnene fra dybdeintervjuene våre i en spørreundersøkelse for å dermed kunne konkludere på mer representativt vis.

Tidsfristen vi må følge i sammenheng med at vi skriver på vårsemesteret har også fremhevet problemer med utvalg. Perioden vi skriver denne oppgaven i er gjerne en svært hektisk periode for revisjonsbransjen, grunnet løpende arbeid forut for publisering av selskapers årsregnskap og dokumenter. Dermed har vi opplevd at potensielle respondenter vi har kontaktet ikke har kunnet ta seg tid til å stille til intervju. For å minimere problemer knyttet til dette gjennomførte vi intervjuene så tidlig som mulig etter semesteroppstart i håp om at revisorers arbeidsmengde på dette tidspunktet gjorde det mulig å delta. Samtidig har tidsbegrensningen kun muliggjort et begrenset antall intervjuer. Dette leder til overførbarhets- og generaliseringsproblemer som nevnt tidligere i oppgaven (se overførbarhet i 4.2.4). Det

faktum at denne perioden er en travel tid for revisorene har også ført til at lengden på enkelte intervjuer ikke er helt tilfredsstillende.

Covid-19-pandemien samt avstand til intervjuobjektene har i tillegg tvunget oss til å gjennomføre samtlige intervjuer over nett eller per telefon. Dette skapte problemer når det kom til bruk av ulike intervjueteknikker som kunne ha gitt oss mer presis informasjon. Derfor tok vi i bruk videokonferanse som standard, hvor intervju over telefon kun ble benyttet dersom respondent spesifikt hadde et ønske om dette.

6.4 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING

I planleggingsfasen av denne masteroppgaven hadde vi opprinnelig et ønske om generalisering av våre funn. Vårt håp var å kunne samle inn store mengder data gjennom en spørreundersøkelse hvor spørsmålene skulle basere seg på informasjonen innsamlet gjennom semi-strukturerte intervjuer med eksperter og erfarne revisorer. Grunnet det begrensede tidsrommet et skolesemester gir oss ble det ikke mulig å gjennomføre en spørreundersøkelse samt å analysere dataen som ville blitt innsamlet. Et forslag er derfor å gjennomføre en kvantitativ forskningsanalyse, hvor denne studien kan brukes som et grunnlag for utformingen av en eventuell spørreundersøkelse.

Noen av respondentene som deltok i intervjuprosessen kom også med forslag til videre forskning. Intensjonen bak revisors plikt til fratreden er å forhindre selskapers mulighet til å drive ulovlig. Det stilles et krav i norske lover om at selskaper må få en revisor til å overse og godkjenne selskapets regnskaper og rapporter. Dersom revisor velger å fratred, og klienten ikke klarer å finne en ny revisor til å ta på seg oppdraget, vil selskapet måtte tvangsavvikles. En av våre respondenter mente derfor at det ville vært interessant å undersøke om lovparagrafen fungerer etter intensjonen ved å se på hvor mange tvangsavviklinger som finner sted grunnet mangel på revisor. Vi har allerede gjennom intervjuer i denne oppgaven fått informasjon fra revisorer om at selskaper svært ofte klarer å finne en ny revisor som er villig til å påta seg et oppdrag selv etter anbefaling fra tidligere revisor om å avslå.

Vår respondent fra Revisorforeningen ønsket å legge til noen etterord under sitt intervju angående lovendringene knyttet til revisors kommunikasjon med klientens styre. I Revisorloven av 1999 fant vi i § 5-4 bestemmelsen om nummererte brev, jamfør § 5-2, 4.

ledd, hvor revisor plikter til skriftlig å påpeke en rekke forhold, inkludert mangler, feil, misligheter og begrunnelse for å si ifra seg oppdrag. Med den nye revisorloven publisert i år 2020 ble denne bestemmelsen erstattet med en ny bestemmelse i § 9-5 med tittelen «Kommunikasjon med styret». Respondentens håp er at denne bestemmelsen skaper en lavere terskel for kommunikasjon mellom revisor og styre, da nummererte brev ofte ble ansett som brukt der revisor avga alvorlig kritikk mot klient, og hvor terskelen for bruk av nummererte brev derfor ble ansett som høy. Et forslag til videre forskning vil være å se nærmere på effekten av denne lovendringen og hvordan endringen oppfattes av bransjens ulike sektorer.

LITTERATURLISTE

Aksjeloven. Lov av 13. Juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper.

Altinn (2020) *Årsregnskap*. Tilgjengelig fra: <https://www.altinn.no/starte-og-drive/regnskap-og-revisjon/regnskap/arsregnskap/> (Hentet: 26.02.2021).

Bockus, K. og Gigler, F. (1998). A theory of auditor resignation, *Journal of Accounting Research*, 36(2), s. 191-208.

Brække, E. M. og Lundsrud, F. K. (2018) *Revisors fratreden*. Masteravhandling. Oslo: BI Norwegian Business School. Tilgjengelig fra: <https://biopen.bi.no/bitstream/handle/11250/2577631/2040290.pdf?sequence=1> (Hentet: 11.02.2021).

Catanach, A., Irving, J. H., Williams, S. P., Walker, P. L. (2011) An Ex Post Examination of Auditor Resignations, *Accounting Horizons*, 25(2), s. 267-283.

Cordt-Hansen, H., Siebke, H.A. og Knudsen, E. (2010) *Revisorloven med kommentarer*. Bergen: Fagbokforlaget.

Deloitte () *Revisjonens historie - Sammendrag av boken Verdien av tillit*. Tilgjengelig fra: <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/about-deloitte/articles/revisjonens-historie.html> (Hentet 18.03.2021).

Den norske Revisorforening (2018) *Revisors Håndbok*. Bergen: Fagbokforlaget.

Ebbesberg, H. R. (2016) Revisorlovens krav til uavhengighet, *Revisjon og regnskap*, nr. 5, s. 41-46.

Eilifsen, A., Messier JR., W. F., Glover, S. M. og Prawitt, D. F. (2013) *Auditing & Assurance Services*. Berkshire: McGraw-Hill Education.

Finanstilsynet (2016) *Om Finanstilsynet*. Tilgjengelig fra: <https://www.finanstilsynet.no/om-finanstilsynet/> (Hentet 18.03.2021).

Finanstilsynet (2017) *Gjennomføring av tilsyn - Revisor*. Tilgjengelig fra: <https://www.finanstilsynet.no/tilsyn/revisor/> (Hentet 18.03.2021).

Finanstilsynet (2021) *Personlig godkjenning som statsautorisert revisor*. Tilgjengelig fra: <https://www.finanstilsynet.no/konsesjon/revisor/personlig-godkjenning-som-revisor/> (Hentet 18.03.2021).

Ghosh, A. og Tang, C. Y. (2015) Auditor Resignation and Risk Factors, *Accounting Horizons*, 29(3), s. 529-549.

Halvorsen, K. (2008) *Å forske på samfunnet - En innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Cappelen Damm Akademisk.

IAASB (2013) *Internasjonalt rammeverk for attestasjonsoppdrag*. Tilgjengelig fra: <https://app.dib.no/standard/internasjonalt-rammeverk-for-attestasjonsoppdrag/%7B6C9BFCB5-38B2-4ACB-82AB-07C0B1CFF4A3%7D> (Hentet: 25.02.2021).

Krishnan, J. og Krishnan, J. (1997). Litigation risk and auditor resignations, *The Accounting Review*, 72(4), s. 539-560.

Kvale, S. og Brinkmann, S. (2015) *Det kvalitative forskningsintervju*. Oslo: Gyldendal Akademisk.

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

NOU 2017:15. *Revisorloven – Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*.

Ot.prp. nr. 75 (1997-1998). *Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven)*.

Ot.prp. nr. 78 (2008-2009). *Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet)*.

Prop. 37 LS (2019-2020). *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014*.

Raghunandan og Rama (1999). Auditor Resignations and the Market for Audit Services, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 18(1), s. 124-134.

Revisorforeningen (A) *Om Revisorforeningen*. Tilgjengelig fra: <https://revisorforeningen.no/om-oss/om-revisorforeningen/> (Hentet 19.03.2021).

Revisorforeningen (B) *Tidsskrifter*. Tilgjengelig fra: <https://revisorforeningen.no/tidsskrifter/> (Hentet 19.03.2021).

Revisorforeningen (2010A) *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. Tilgjengelig fra: <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-05022021/isa-200-n-0121.pdf> (Hentet 02.03.2021).

Revisorforeningen (2010B) *ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*. Tilgjengelig fra: <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-05022021/isa-240-0121.pdf> (Hentet 09.03.2021).

Revisorforeningen (2010C) *ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*. Tilgjengelig fra: <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-320-vesentlighet-ved-planlegging-og-gjennomforing-av-en-revisjon.pdf> (Hentet 10.03.2021).

Revisorforeningen (2016A) *ISA 705 Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning*. Tilgjengelig fra: <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-705-revidert-modifikasjoner-i-konklusjonen-i-den-uavhenige-revisors-beretning.pdf> (Hentet 01.03.2021).

Revisorforeningen (2016B) *ISA 706 Presiseringsavsnitt og avsnitt om «andre forhold» i den uavhengige revisors beretning*. Tilgjengelig fra: <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-706-revidert-presiseringsavsnitt-og-avsnitt-om-andre-forhold-i-den-uavhengige-revisors-beretning.pdf> (Hentet 01.03.2021).

Revisorforeningen (2019) *ISA 700 Konklusjon og rapportering om regnskaper*. Tilgjengelig fra: <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-700-revidert-0121-konklusjon-og-rapportering-om-regnskaper-pr-15022021.pdf> (Hentet 01.03.2021).

Revisorloven. Lov av 14. Mars 1964 nr. 2 om revisjon og revisorer.

Revisorloven. Lov av 15. Januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer.

Revisorloven. Lov av 20. November 2020 nr. 128 om revisjon og revisorer.

Samvirkeoven. Lov av 29. Juni 2007 nr. 81 om samvirkeforetak.

Saunders, M. N. K., Lewis, P. og Thornhill, A. (2019) *Research Methods for Business Students*. London: Pearson Education Limited.

Shu, S. Z. (2000). Auditor resignations: clientele effects and legal liability, *Journal of Accounting and Economics*, 29(2), s. 173-205.

Siebke, H. A. (2009) Når revisor skal og bør trekke seg, *Revisjon og regnskap*, nr. 8, s. 30-34.

Trochim, W. M., Donnelly, J. P. og Arora, K. (2015) *Research Methods - The Essential Knowledge Base*. Cengage Learning

Tvedt, T. (2018) Revisors attestasjoner, *Revisjon og regnskap*, nr. 3, s. 57-65.

U.S. Securities and Exchange Commission (2011) *General Information on the Regulation of Investment Advisers*. Tilgjengelig fra:

<https://www.sec.gov/divisions/investment/iaregulation/memoia.htm> (Hentet: 17.02.2021).

Verdal, H. og Vegusdal, M. F. (2020) *Revisors fratredelse*. Masteravhandling. Agder:

Handelshøyskolen ved UiA. Tilgjengelig fra: <https://uia.brage.unit.no/uia-xmlui/bitstream/handle/11250/2678778/Mariell%20Frestad%20Vegusdal.pdf?sequence=1>

(Hentet: 11.02.2021).

VEDLEGG

VEDLEGG 1 – INFORMASJONSSKRIV TIL RESPONDENT FRA FINANSTILSYNET

Vil du delta i forskningsprosjektet “Revisors plikt til fratreden - En undersøkelse av vesentlighetsbegrepet”?

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å undersøke hvordan revisor håndterer vesentlighetsbegrepet ved vurdering av plikt til fratreden. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Formålet med dette prosjektet er å gjøre et dypdykk inn i Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og revisorer sine tanker/erfaringer hva det gjelder denne lovparagrafen. Tilbakemeldingene skal brukes i en masteroppgave som skal stå ferdig innen Juni 2021.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Norges Handelshøyskole er ansvarlig for prosjektet.

Veileder er førsteamanuensis ved NHH, Are Oust.

Masterstudentene som skriver oppgaven er Jeanette Haugsdal og Thomas Lønning.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Du får spørsmål om å delta fordi din stilling i Finanstilsynet gjerne innebærer at du sitter på kunnskap rundt revisor sin plikt til fratreden som vi ønsker å få tak på. Denne henvendelsen vil sendes ut til åtte revisorer med risikostyringsansvar i både større og mindre revisjonsselskaper. I tillegg vil vi prate med noen av dine medarbeidere, ansatte i Revisorforeningen og forelesere som tidligere har arbeidet innen revisjon.

Hva innebærer det for deg å delta?

Hvis du velger å delta i prosjektet vil dette innebære et intervju enten over telefon eller over videosamtale. Det vil ta deg cirka 30 minutter å delta. Intervjuet vil hovedsakelig inneholde spørsmål om tolkning av Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og veiledningen rundt denne samt terskelen for å benytte plikten til å fratred. Dine svar fra intervjuet vil bli tatt opp og senere transkribert.

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.

- Det er vi som er ansvarlig for masteroppgaven, samt veileder Are Oust som er førsteamanuensis ved NHH, som vil ha tilgang på informasjonen gitt i intervjuet.
- Alle dokumenter vil være beskyttet med passord for å hindre at uvedkommende får tilgang på noe av informasjonen.

Når masteroppgaven blir skrevet vil navnet ditt utelates.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Alle lydopptak og notater vil bli slettet når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er 1. Juni 2021.

Dine rettigheter

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

- innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg og å få utlevert en kopi av opplysningene,
- å få rettet personopplysninger om deg,
- å få slettet personopplysninger om deg, og
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Norges Handelshøyskole har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

Hvor kan jeg finne ut mer?

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

- Norges Handelshøyskole ved Are Oust på epost (are.oust@ntnu.no) eller på telefon (55959848).
- Masterstudent Jeanette Haugsdal på epost (jeanette@0018.no) eller på telefon (48273014).
- Masterstudent Thomas Lønning på epost (loenning95@hotmail.com) eller på telefon (95225700).
- Personvernombud ved NHH på epost (personvernombud@nhh.no).

Hvis du har spørsmål knyttet til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på epost (personverntjenester@nsd.no) eller på telefon (55 58 21 17).

Med vennlig hilsen

Are Oust
Veileder

Jeanette Haugsdal og Thomas Lønning
Masterstudenter i regnskap og revisjon

Vil du delta i forskningsprosjektet “Revisors plikt til fratreden - En undersøkelse av vesentlighetsbegrepet”?

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å undersøke hvordan revisor håndterer vesentlighetsbegrepet ved vurdering av plikt til fratreden. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Formålet med dette prosjektet er å gjøre et dypdykk inn i Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og revisorer sine tanker/erfaringer hva det gjelder denne lovparagrafen. Tilbakemeldingene skal brukes i en masteroppgave som skal stå ferdig innen Juni 2021.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Norges Handelshøyskole er ansvarlig for prosjektet.

Veileder er førsteamanuensis ved NHH, Are Oust.

Masterstudentene som skriver oppgaven er Jeanette Haugsdal og Thomas Lønning.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Du får spørsmål om å delta fordi din stilling i Revisorforeningen gjerne innebærer at du sitter på kunnskap rundt revisor sin plikt til fratreden som vi ønsker å få tak på. Denne henvendelsen vil sendes ut til åtte revisorer med risikostyringsansvar i både større og mindre revisjonsselskaper. I tillegg vil vi prate med noen av dine medarbeidere, ansatte i Finanstilsynet og forelesere som tidligere har arbeidet innen revisjon.

Hva innebærer det for deg å delta?

Hvis du velger å delta i prosjektet vil dette innebære et intervju enten over telefon eller over videosamtale. Det vil ta deg cirka 30 minutter å delta. Intervjuet vil hovedsakelig inneholde spørsmål om tolkning av Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og veiledningen rundt denne samt hvem som benytter spørretjenesten deres. Dine svar fra intervjuet vil bli tatt opp og senere transkribert.

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.

- Det er vi som er ansvarlig for masteroppgaven, samt veileder Are Oust som er førsteamanuensis ved NHH, som vil ha tilgang på informasjonen gitt i intervjuet.
- Alle dokumenter vil være beskyttet med passord for å hindre at uvedkommende får tilgang på noe av informasjonen.

Når masteroppgaven blir skrevet vil navnet ditt utelates.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Alle lydopptak og notater vil bli slettet når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er 1. Juni 2021.

Dine rettigheter

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

- innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg og å få utlevert en kopi av opplysningene,
- å få rettet personopplysninger om deg,
- å få slettet personopplysninger om deg, og
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Norges Handelshøyskole har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

Hvor kan jeg finne ut mer?

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

- Norges Handelshøyskole ved Are Oust på epost (are.oust@ntnu.no) eller på telefon (55959848).
- Masterstudent Jeanette Haugsdal på epost (jeanette@0018.no) eller på telefon (48273014).
- Masterstudent Thomas Lønning på epost (loenning95@hotmail.com) eller på telefon (95225700).
- Personvernombud ved NHH på epost (personvernombud@nhh.no).

Hvis du har spørsmål knyttet til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på epost (personverntjenester@nsd.no) eller på telefon (55 58 21 17).

Med vennlig hilsen

Are Oust
Veileder

Jeanette Haugsdal og Thomas Lønning
Masterstudenter i regnskap og revisjon

Vil du delta i forskningsprosjektet “Revisors plikt til fratreden - En undersøkelse av vesentlighetsbegrepet”?

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å undersøke hvordan revisor håndterer vesentlighetsbegrepet ved vurdering av plikt til fratreden. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Formålet med dette prosjektet er å gjøre et dypdykk inn i Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og revisorer sine tanker/erfaringer hva det gjelder denne lovparagrafen. Tilbakemeldingene skal brukes i en masteroppgave som skal stå ferdig innen Juni 2021.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Norges Handelshøyskole er ansvarlig for prosjektet.

Veileder er førsteamanuensis ved NHH, Are Oust.

Masterstudentene som skriver oppgaven er Jeanette Haugsdal og Thomas Lønning.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Du får spørsmål om å delta fordi du tidligere har arbeidet innen revisjon og dermed gjerne har kunnskap, meninger og/eller erfaringer rundt revisor sin plikt til fratreden som vi ønsker å få tak på. Denne henvendelsen vil sendes ut til åtte revisorer med risikostyringsansvar i både større og mindre revisjonsselskaper. I tillegg vil vi prate med ansatte i Finanstilsynet, ansatte i Revisorforeningen og forelesere som, på samme måte som deg, tidligere har arbeidet innen revisjon.

Hva innebærer det for deg å delta?

Hvis du velger å delta i prosjektet vil dette innebære et intervju enten over telefon eller over videosamtale. Det vil ta deg cirka 30 minutter å delta. Intervjuet vil hovedsakelig inneholde spørsmål om tolkning av Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og veiledningen rundt denne. I tillegg vil det foreligge innledende spørsmål om utdanning, ditt tidligere arbeid i revisjonsselskap og eventuelle erfaringer med fratredelse. Dine svar fra intervjuet vil bli tatt opp og senere transkribert.

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.

- Det er vi som er ansvarlig for masteroppgaven, samt veileder Are Oust som er førsteamanuensis ved NHH, som vil ha tilgang på informasjonen gitt i intervjuet.
- Alle dokumenter vil være beskyttet med passord for å hindre at uvedkommende får tilgang på noe av informasjonen.

Når masteroppgaven blir skrevet vil navnet ditt utelates. Vi ønsker imidlertid å benytte tidligere stilling og arbeidsplass dersom du tillater dette.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Alle lydopptak og notater vil bli slettet når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er 1. Juni 2021.

Dine rettigheter

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

- innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg og å få utlevert en kopi av opplysningene,
- å få rettet personopplysninger om deg,
- å få slettet personopplysninger om deg, og
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Norges Handelshøyskole har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

Hvor kan jeg finne ut mer?

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

- Norges Handelshøyskole ved Are Oust på epost (are.oust@ntnu.no) eller på telefon (55959848).
- Masterstudent Jeanette Haugsdal på epost (jeanette@0018.no) eller på telefon (48273014).
- Masterstudent Thomas Lønning på epost (loenning95@hotmail.com) eller på telefon (95225700).
- Personvernombud ved NHH på epost (personvernombud@nhh.no).

Hvis du har spørsmål knyttet til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på epost (personverntjenester@nsd.no) eller på telefon (55 58 21 17).

Med vennlig hilsen,

Are Oust
Veileder

Jeanette Haugsdal og Thomas Lønning
Masterstudenter i regnskap og revisjon

Vil du delta i forskningsprosjektet “Revisors plikt til fratreden - En undersøkelse av vesentlighetsbegrepet”?

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å undersøke hvordan revisor håndterer vesentlighetsbegrepet ved vurdering av plikt til fratreden. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Formålet med dette prosjektet er å gjøre et dypdykk inn i Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og revisorer sine tanker/erfaringer hva det gjelder denne lovparagrafen. Tilbakemeldingene skal brukes i en masteroppgave som skal stå ferdig innen Juni 2021.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Norges Handelshøyskole er ansvarlig for prosjektet.

Veileder er førsteamanuensis ved NHH, Are Oust.

Masterstudentene som skriver oppgaven er Jeanette Haugsdal og Thomas Lønning.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Du får spørsmål om å delta fordi du arbeider med risikostyring i et revisjonsselskap og dermed gjerne har kunnskap, meninger og/eller erfaringer rundt revisor sin plikt til fratreden som vi ønsker å få tak på. Denne henvendelsen vil sendes ut til åtte revisorer med risikostyringsansvar i både større og mindre revisjonsselskaper. I tillegg vil vi prate med ansatte i Finanstilsynet, ansatte i Revisorforeningen og forelesere som tidligere har arbeidet innen revisjon.

Hva innebærer det for deg å delta?

Hvis du velger å delta i prosjektet vil dette innebære et intervju enten over telefon eller over videosamtale. Det vil ta deg cirka 30 minutter å delta. Intervjuet vil hovedsakelig inneholde spørsmål om tolkning av Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og veiledningen rundt denne. I tillegg vil det foreligge innledende spørsmål om utdanning, ditt nåværende arbeid i revisjonsselskap og eventuelle erfaringer med fratredelse. Dine svar fra intervjuet vil bli tatt opp og senere transkribert.

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.

- Det er vi som er ansvarlig for masteroppgaven, samt veileder Are Oust som er førsteamanuensis ved NHH, som vil ha tilgang på informasjonen gitt i intervjuet.
- Alle dokumenter vil være beskyttet med passord for å hindre at uvedkommende får tilgang på noe av informasjonen.

Når masteroppgaven blir skrevet vil navnet ditt utelates. Vi ønsker imidlertid å benytte stilling og arbeidsplass dersom du tillater dette.

Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Alle lydopptak og notater vil bli sletter når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er 1. Juni 2021.

Dine rettigheter

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

- innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg og å få utlevert en kopi av opplysningene,
- å få rettet personopplysninger om deg,
- å få slettet personopplysninger om deg, og
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Norges Handelshøyskole har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

Hvor kan jeg finne ut mer?

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

- Norges Handelshøyskole ved Are Oust på epost (are.oust@ntnu.no) eller på telefon (55959848).
- Masterstudent Jeanette Haugsdal på epost (jeanette@0018.no) eller på telefon (48273014).
- Masterstudent Thomas Lønning på epost (loenning95@hotmail.com) eller på telefon (95225700).
- Personvernombud ved NHH på epost (personvernombud@nhh.no).

Hvis du har spørsmål knyttet til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på epost (personverntjenester@nsd.no) eller på telefon (55 58 21 17).

Med vennlig hilsen

Are Oust
Veileder

Jeanette Haugsdal og Thomas Lønning
Masterstudenter i regnskap og revisjon

Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet *Revisors plikt til fratreden – En undersøkelse av vesentlighetsbegrepet* og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- å delta i intervju
- at intervjuet blir tatt opp for senere transkribering
- at min stilling/arbeidsplass benyttes i oppgaven

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet, circa 01.06.21

(Signert av prosjektdeltaker, dato)

VEDLEGG 6 – INTERVJUGUIDE (FINANSTILSYNET)

Forord: Vi er, som tidligere nevnt, to studenter ved Norges Handelshøyskole som skriver masteroppgave rundt revisor sin plikt til fratreden. Dette intervjuet vil sentrere seg rundt Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og Finanstilsynet sine møter med og tanker rundt denne lovparagrafen. Dataen som samles inn gjennom disse intervjuene vil benyttes til å forsøke å besvare forskningsspørsmålene våre, som igjen fører til en slags konklusjon for problemstillingen vår. Vi minner igjen om at intervjuet vil bli tatt opp, at vi ikke vil benytte navn i prosjektet vårt og at du har mulighet til å trekke deg. Har du noen spørsmål?

Oppvarmingsspørsmål:

1. Hvilken utdanning har du?
2. Hvilke tidligere erfaringer har du fra arbeidslivet?
3. Hva innebærer stillingen din hos Finanstilsynet?

Les utdrag fra Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd):

«Revisor har plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene.»

Forskningsspørsmål #1:

4. I paragrafen fastslås det at brudd på gjeldende lovkrav må være vesentlige.
 - 4A. Hvilke momenter burde være utslagsgivende ved en slik vesentlighetsvurdering?
 - 4B. Er det noen av disse momentene som går igjen som manglende i revisor sin vurdering?
 - 4C. Hvilke momenter ligger mer i grenseland ved en slik vesentlighetsvurdering?
5. I en artikkel av Siebke fra 2009 påstås det at Finanstilsynet ofte gir kritikk i tilsynssaker fordi revisor ikke har trukket seg eller har fratrudd for sent.
 - 5A. Skjer det at Finanstilsynet også gir kritikk i tilsynssaker fordi revisor, ved benyttelse av sin plikt, har trukket seg unødvendig?
 - 5B. Hvordan er i så fall fordelingen her? *Ved spørsmål om utbrodering mener vi altså her at respondent skal svare på om terskelen for å benytte plikten til å fratrudd generelt er for høy eller for lav.*

Forskningsspørsmål #2:

6. Er det visse grupper som har mindre problemer enn andre grupper med å gjøre denne typen vesentlighetsvurdering? *Ved spørsmål om utbrodering mener vi altså her at respondent skal*

svare på hvem som virker mest rustet til å foreta en skjønnsmessig vurdering etter Finanstilsynets erfaring (type/lengde av utdanning, type/lengde av erfaring, størrelse på arbeidsplass, osv).

Forskningsspørsmål #3:

- 7.** Er lov og forarbeider veiledende nok når det kommer til denne vesentlighetsvurderingen?
- 8.** Finnes det noen måte regjeringen kan lette vesentlighetsvurderingen som ligger til grunn for plikt til fratreden på?

Etterord: Er det noe annet du kan tenke deg å tilføye vedrørende dette emnet? Er det noen andre mennesker du kan tenke deg at vi burde prate med om dette emnet? Som sagt vil disse tilbakemeldingene etter transkribering og analyse (hvor de ses i sammenheng med tilbakemeldinger fra andre respondenter) benyttes til å forsøke å besvare forskningsspørsmålene våre.

VEDLEGG 7 – INTERVJUGUIDE (REVISORFORENINGEN)

Forord: Vi er, som tidligere nevnt, to studenter ved Norges Handelshøyskole som skriver masteroppgave rundt revisor sin plikt til fratreden. Dette intervjuet vil sentrere seg rundt Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og Revisorforeningen sine møter med og tanker rundt denne lovparagrafen. Dataen som samles inn gjennom disse intervjuene vil benyttes til å forsøke å besvare forskningsspørsmålene våre, som igjen fører til en slags konklusjon for problemstillingen vår. Vi minner igjen om at intervjuet vil bli tatt opp, at vi ikke vil benytte navn i prosjektet vårt og at du har mulighet til å trekke deg. Har du noen spørsmål?

Oppvarmingsspørsmål:

1. Hvilken utdanning har du?
2. Hvilke tidligere erfaringer har du fra arbeidslivet?
3. Hva innebærer stillingen din hos Revisorforeningen?

Les utdrag fra Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd):

«Revisor har plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene.»

Forskningsspørsmål #1:

4. I paragrafen fastslås det at brudd på gjeldende lovkrav må være vesentlige.
 - 4A. Hvilke momenter burde være utslagsgivende ved en slik vesentlighetsvurdering?
 - 4B. Hvilke momenter ligger mer i grenseland ved en slik vesentlighetsvurdering?
 - 4C. Er det noen av momentene ovenfor som går igjen hos revisorer som er usikre og kontakter dere for råd?
5. I en artikkel av Siebke fra 2009 påstås det at Revisorforeningen mottar mange spørsmål om praktiseringen av reglene rundt fratreden. Handler disse spørsmålene hovedsakelig om plikten til å fratre eller muligheten til å fratre?

Forskningsspørsmål #2:

6. Er det visse grupper som har et større behov for deres rådgivning enn andre grupper i forbindelse med denne typen vesentlighetsvurdering? *Ved spørsmål om utbrodering mener vi altså her at respondent skal svare på hvem som virker minst rustet til å foreta en skjønnsmessig vurdering etter Revisorforeningens erfaring (type/lengde av utdanning, type/lengde av erfaring, størrelse på arbeidsplass, osv).*

Forskningsspørsmål #3:

7. Er lov og forarbeider veiledende nok når det kommer til denne vesentlighetsvurderingen?

8. Finnes det noen måte regjeringen kan lette vesentlighetsvurderingen som ligger til grunn for plikt til fratreden på?

Etterord: Er det noe annet du kan tenke deg å tilføye vedrørende dette emnet? Er det noen andre mennesker du kan tenke deg at vi burde prate med om dette emnet? Som sagt vil disse tilbakemeldingene etter transkribering og analyse (hvor de ses i sammenheng med tilbakemeldinger fra andre respondenter) benyttes til å forsøke å besvare forskningsspørsmålene våre.

VEDLEGG 8 – INTERVJUGUIDE (FORELESERE VED NHH)

Forord: Vi er, som tidligere nevnt, to studenter ved Norges Handelshøyskole som skriver masteroppgave rundt revisor sin plikt til fratreden. Dette intervjuet vil sentrere seg rundt Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og dine tanker/erfaringer hva det gjelder denne lovparagrafen. Dataen som samles inn gjennom disse intervjuene vil benyttes til å forsøke å besvare forskningsspørsmålene våre, som igjen fører til en slags konklusjon for problemstillingen vår. Vi minner igjen om at intervjuet vil bli tatt opp, at vi ikke vil benytte navn i prosjektet vårt og at du har mulighet til å trekke deg. Har du noen spørsmål?

Oppvarmingsspørsmål:

1. Hvilken utdanning har du?
2. Hvor lenge arbeidet du som revisor?
3. Arbeidet du i en større bedrift eller mindre bedrift?
4. Har du noensinne fratrudd fra et revisjonsoppdrag?

Les utdrag fra Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd):

«Revisor har plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene.»

Forskningsspørsmål #1:

5. Hva er dine umiddelbare tanker når du hører dette?
6. I paragrafen fastslås det at brudd på gjeldende lovkrav må være vesentlige.
 - 6A. Hvilke momenter mener du er utslagsgivende ved en slik vesentlighetsvurdering?
 - 6B. Hvilke momenter mener du ligger i grenseland ved en slik vesentlighetsvurdering?

Forskningsspørsmål #2:

7. Hva mener du ruster en revisor til å gjøre denne typen vesentlighetsvurdering? *Ved spørsmål om utbrodering mener vi altså her at respondent skal svare på hva som veier tyngst i en skjønnsmessig vurdering (utdanning, erfaring, arbeidsplass, lovverk, osv).*
8. Hadde dere noen spesifikk veiledning når det kom til fratreden i din bedrift?

Forskningsspørsmål #3:

- 9.** Har du noensinne vært usikker på om plikten til fratreden burde slå ut?
- 10.** Er lov og forarbeider veiledende når det kommer til denne vesentlighetsvurderingen?
- 11.** Hvordan kan regjeringen lette vesentlighetsvurderingen som ligger til grunn for plikt til fratreden?

Etterord: Er det noe annet du kan tenke deg å tilføye vedrørende dette emnet? Er det noen andre mennesker du kan tenke deg at vi burde prate med om dette emnet? Som sagt vil disse tilbakemeldingene etter transkribering og analyse (hvor de ses i sammenheng med tilbakemeldinger fra andre respondenter) benyttes til å forsøke å besvare forskningsspørsmålene våre.

VEDLEGG 9 – INTERVJUGUIDE (REVISORER I ARBEID)

Forord: Vi er, som tidligere nevnt, to studenter ved Norges Handelshøyskole som skriver masteroppgave rundt revisor sin plikt til fratreden. Dette intervjuet vil sentrere seg rundt Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd) og dine tanker/erfaringer hva det gjelder denne lovparagrafen. Dataen som samles inn gjennom disse intervjuene vil benyttes til å forsøke å besvare forskningsspørsmålene våre, som igjen fører til en slags konklusjon for problemstillingen vår. Vi minner igjen om at intervjuet vil bli tatt opp, at vi ikke vil benytte navn i prosjektet vårt og at du har mulighet til å trekke deg. Har du noen spørsmål?

Oppvarmingsspørsmål:

1. Hvilken utdanning har du?
2. Hvor lenge har du arbeidet som revisor?
3. Har du noensinne fratrudd fra et revisjonsoppdrag?

Les utdrag fra Revisorloven § 9-6 (tidligere § 7-1, 1. ledd):

«Revisor har plikt til å trekke seg fra et oppdrag om lovfestet revisjon når revisoren under sitt arbeid har påpekt vesentlige brudd på gjeldende lovkrav og den reviderte ikke iverksetter tiltak for å rette på forholdene.»

Forskningsspørsmål #1:

4. Hva er dine umiddelbare tanker når du hører dette?
5. I paragrafen fastslås det at brudd på gjeldende lovkrav må være vesentlige.
- 5A. Hvilke momenter mener du er utslagsgivende ved en slik vesentlighetsvurdering?
- 5B. Hvilke momenter mener du ligger i grenseland ved en slik vesentlighetsvurdering?

Forskningsspørsmål #2:

6. Hva mener du ruster en revisor til å gjøre denne typen vesentlighetsvurdering? *Ved spørsmål om utbrodering mener vi altså her at respondent skal svare på hva som veier tyngst i en skjønnsmessig vurdering (utdanning, erfaring, arbeidsplass, lovverk, osv).*
7. Har dere noen spesifikk veiledning når det kommer til fratreden i din bedrift?

Forskningsspørsmål #3:

8. Har du noensinne vært usikker på om plikten til fratreden burde slå ut?
9. Er lov og forarbeider veiledende når det kommer til denne vesentlighetsvurderingen?

10. Hvordan kan regjeringen lette vesentlighetsvurderingen som ligger til grunn for plikt til fratreden?

Etterord: Er det noe annet du kan tenke deg å tilføye vedrørende dette emnet? Er det noen andre mennesker du kan tenke deg at vi burde prate med om dette emnet? Som sagt vil disse tilbakemeldingene etter transkribering og analyse (hvor de ses i sammenheng med tilbakemeldinger fra andre respondenter) benyttes til å forsøke å besvare forskningsspørsmålene våre.