

Fastsettelse og bruk:

Vesentlighetsgrenser i praktisk revisjon

Artikkelen er forfattet av:



Siviløkonom
Helene Langmyr Jorstad
PwC Accounting



Statsautorisert revisor/
Universitetslektor
Geir Haaland
Universitetet i Agder

I forbindelse med planleggingen av revisjonen skal det fastsettes én **eller flere operasjonelle** vesentlighetsgrenser – arbeidsvesentlighet. Artikkelen viser at begrepet forstås og praktiseres ulikt blant revisorer.

I 2009/2010 ble revisjonsstandarden ISA 320 *Vesentlighet* delt inn i to nye utvidede standarder; ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjon* og ISA 450 *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*. Dette som et resultat av clarity-prosjektet som ble iverksatt av Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)¹.

Formålet med prosjektet var en omstrukturering og tydeliggjøring av formål, krav og veiledning i de internasjonale revisjonsstandardene for å sikre en mer konsistent bruk og forbedre revisjonskvaliteten. Revisorforeningen besluttet høsten 2009 at de nye internasjonale standardene skulle gjelde i Norge fra 1.1.2010.²

Gjennom ISA 320 kom det også et nytt krav til norske revisorer om å fastsette en eller flere operasjonelle vesentlighetsgrenser – arbeidsvesentlighet – i forbindelse med

planleggingen av revisjonen. Denne artikkelen vil vise at dette er et begrep som forstås og praktiseres ulikt blant revisorer, både ved planleggingen, gjennomføringen og avslutningen av revisjonen. Dette til tross for clarity-prosjektets uttalte mål om klarhet.

Våre funn/oppsummering

Masteroppgaven som artikkelen bygger på, avdekker usikkerhet rundt arbeidsvesentlighet. Mangelfull veiledning og forklaring av begrepet i standarden gjør at det eksisterer ulik oppfatning av hva som ligger i begrepet og hvordan det kan benyttes i en måleffektiv revisjon.

Vi stiller derfor spørsmål ved om revisorene har noen reell nytte av å beløpsefeste arbeidsvesentlighet, når denne benyttes lite aktivt i planleggingsfasen, og enda sjeldnere og lite konsistent i gjennomføringsfasen. Når det i tillegg råder usikkerhet om, og i så fall hvordan, denne skal trekkes inn i konklusjonsfasen, er det etter vår vurdering et ubetinget behov for oppklaring og opplæring på området.

Våre dybdeintervjuer viser også at vesentlighetsfastsettelsen for regnskapet – bruker-vesentlighet – varierer både mellom revisorene, og mellom store og mindre revisjons-selskaper. Dybdeintervjuene viste også at begrepene «gjennomgripende» og «ikke-gjennomgripende» feil var lite kjent blant revisorene vi intervjuet.

Selv om årsaken til sistnevnte kan være ulik terminologi, eller at de fleste revisjonspliktige retter opp feil påpekt av revisor, er likevel funnet betenkelig, da forståelsen av begrepene er helt fundamental for hvilken type revisjonsberetning som skal avgis dersom vesentlige feil ikke rettes.

Ulike vesentlighetsbegreper

Vesentlighet defineres i ISA 320 pkt. 2³ som «Feilinformasjon som enkeltvis eller

samlet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutninger som treffes av brukerne på bakgrunn av regnskapet» og står sentralt i revisors arbeid allerede i planleggingsfasen. Dette for å planlegge og dimensjonere revisjonen slik at man ved revisjonens avslutning har en akseptabel sikkerhet for å kunne bekrefte at regnskapet er uten denne type feil, og uttrykke dette i revisjonsberetningen.

Fastsettelsen av vesentlighetsgrensen for det enkelte revisjonsoppdraget vil, som så mye annet av revisors arbeid, være et anslag basert på revisors profesjonelle skjønn og skeptiske holdning. Ut ifra definisjonen vil vesentlighetsgrensen være en «brukervesentlighetsgrense», avhengig av revisors forståelse av den virksomhet revisor er valgt til å kontrollere og de omgivelsene virksomheten opererer i.

ISA 320 gir til en viss grad revisor veiledning med hensyn til hvordan en slik grense fastsettes, og ISA 450 gir på samme måte revisor veiledning når det gjelder vurderingen av hvordan ikke-korrigert feilinformasjon skal håndteres opp mot vesentlighetsgrensen ved avslutningen av revisjonen.

Gjennom ISA 320 kom det også et nytt krav til revisor om å fastsette én eller flere arbeidsvesentlighetsgrenser i forbindelse med planleggingen av revisjonen. ISA 320 definerer i pkt. A12 arbeidsvesentlighet som: «Det eller de beløpene som er fastsatt av revisor som lavere enn vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett for å redusere muligheten for at summen av ikke-korrigert og uavdekket feilinformasjon overstiger vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett, til et hensiktsmessig lavt nivå». Dette kan nok oppleves som en noe tung og vanskelig tilgjengelig definisjon. Noe enklere kan dette imidlertid uttrykkes som en lavere og «operasjonell vesentlighetsgrense» som skal hjelpe revisor til å utforme en måleffektiv revisjon.

1 www.ifac.org/auditing-assurance.

2 Oddvar Snipsøyr (2010). «Nye internasjonale revisjonsstandarder i Norge». *Revisjon og regnskap*, nr. 1 2010 s. 50–53.

3 ISA 320 *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*: Den Norske Revisorforening (2010).

ISA 320 gir dessverre lite veiledning og forklaring på hvordan denne skal utformes, men det har, antagelig med utgangspunkt i artikkelen til Eilifsen og Andersen i «Revisjon og regnskap» nr. 4/10⁴ satt seg en oppfatning om at denne normalt settes i størrelsesordenen 50–75 % av vesentlighetsgrensen for regnskapet (eller regnskapsposten, dersom det er satt en særskilt grense for denne) for å skape rom for en «buffer» for ikke-korrigert eller uavdekket feil og at grensen settes lavere dersom revisor forventer slike feil.

ISA 320 sier lite om hvordan arbeidsvesentlighetsgrensen benyttes ved gjennomføringen av revisjonen, og det er heller ingen konkret veiledning i de øvrige ISA-ene mht. hvordan denne grensen benyttes i risikovurderings- og risikohåndteringsfasen, eller ved fastsettelse av utvalg. Det er også sparsomt med litteratur om operasjonalisering av vesentlighet ved test av kontroller og substanshandlinger, da det meste som er skrevet og forsket på omkring vesentlighet vedrører fasene planlegging, evaluering og konklusjoner.

Andre typer vesentlighetsgrenser hvor en vurdering og/eller fastsettelse skal dokumenteres i planleggingsfasen, er særskilt(e) vesentlighetsgrense(r) for regnskapsinformasjon hvor det foreligger en særskilt risiko for feil, særskilte vesentlighetsgrenser for skatt og avgift (et særnorsk fenomen som følger av SA 3801) og grense for ubetydelige feil (som følger av ISA 450).

Vi kommer kort tilbake til disse ulike grensene under oppsummeringen av våre funn.

Vår metode og vårt utvalg

Gjennom seks dybdeintervjuer, fordelt på tre store og tre mindre revisjonsselskaper i Norge har vi prøvd å få fram noen avklaringer rundt:

- Fastsettelse av vesentlighetsgrense for totalregnskapet
- Fastsettelse av særskilte vesentlighetsgrenser
- Fastsettelse og bruk av arbeidsvesentlighet i planleggingen (risikovurdering)
- Fastsettelse av grense for ubetydelige feil
- Bruk av vesentlighetsgrenser i operasjonell revisjon (risikohåndtering)
- Bruk av vesentlighetsgrensene ved avslutningen av revisjonen (vurderingen av feil)
- Vurdering av om vesentlige feil er gjennomgripende (konklusjon)

Som nevnt er undersøkelsen gjennomført ved seks intensive én-til-én dybdeintervjuer for å sikre et best mulig bilde av hvordan seks erfarne revisorer, som representerer hvert sitt revisjonsselskap, fastsetter og bruker ulike typer vesentlighetsgrenser.

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

Tabell 1: Oversikt over informantene

En slik kvalitativ tilnærming er valgt framfor en kvantitativ spørreundersøkelse, fordi en slik fortolkende metodisk design åpner for nærhet mellom forsker og informant, og gir rom for toveiskommunikasjon, utdypning og forklaring.

De tre store og internasjonale revisjonsselskapene er representert ved erfarne revisorer. Selv om disse ikke er oppdragsansvarlige revisorer (partnere), er dette personer som er tungt involvert i fastsetting og bruk av vesentlighetsgrenser som «team-ledere», noe som gjør at de er godt kjent med fastsatt firma-policy og praktiseringen av denne.

De tre øvrige revisjonsselskapene er også representert ved erfarne revisorer, hvor to av disse er oppdragsansvarlige revisorer.

Inndeling i to hovedgrupper, store og mindre revisjonsselskaper, gjør det også mulig å se på om det er forskjeller mellom gruppen store og mindre revisjonsselskaper.

Utvalget er begrenset til seks revisorer, både på grunn av tidsfaktorene og tidspunktet undersøkelsen ble utført på. Vi mener likevel det er mulig å se tendenser knyttet opp mot funnene, selv om det ikke er mulig fullt ut å generalisere basert på disse.

Nærmere om våre funn

Fastsettelse av totalvesentlighetsgrense for regnskapet

Undersøkelsen viser at de store selskapene har noe varierende referanseverdier og prosentsetninger når det gjelder totalvesentlighet, mens de mindre benytter de samme referanseverdiene og prosentsetningene, noe som begrunnes med bruk av revisorforeningens dokumentasjonsverktøy Descartes. Det siste er en interessant observasjon i seg selv.

Informant A (stort selskap) (selskaper på børs)	Informant B (stort selskap)	Informant C (stort selskap)	Informant D, E og F (lite selskap)
Resultat før skatt opp til 10 % (5 %)	Ønsket ikke å oppgi sine referanseverdier	Resultat før skatt 3–10 %	Driftsinntekter 0,5–1 %
Inntekter/kostnader opp til 2 % (1 %)		Inntekter 0,5–2 %	Bruttofortjeneste 1,5–3 %
Eiendeler opp til 2 % (0,5–1 %)		Totale eiendeler 1–2 %	Årsresultat 5–10 %
Netto eiendeler opp til 1,75 % (0,5 %)			Sum eiendeler 0,5–1 %
			Egenkapital 5–10 %

Tabell 2: Oversikt over referanseverdier

4 Andersen, S., & Eilifsen, A. (2010). «Isa 320 og isa 450: De nye vesentlighetsstandardene». Revisjon og regnskap nr. 4 2010, s. 38–44.

Uavhengig av om revisjonsselskapene er store eller ikke, så varierer det hvordan referanseverdiene benyttes, alt fra en spesi-
fikk referanseverdi (oftest resultat før skatt) til gjennomsnittsverdier, men alltid sup-
plert med skjønn, hvor selskapsespesifikke forhold og brukerinteressene bringes inn ved beløpsfastsettelsen.

Informant A	Resultat før skatt, men kan også beregne andre verdier. Resultat før skatt skal beregnes uansett. Gjennomsnitt ved store variasjoner i resultatene.
Informant B	Resultat før skatt. Gjennomsnitt ved store variasjoner i resultatene.
Informant C	Bruker mye skjønn, men bruker de ulike verdiene som en indikasjon.
Informant D	Veiledning fra Revisorforeningen, men tar en vurdering av hver enkelt kunde.
Informant E	Egenkapitalen.
Informant F	Skjønn, og setter ofte en grense som er høyere enn de beregnede verdiene. Viktig å tenke på definisjonen av vesentlighet.

Tabell 3: Oversikt over bruk av referanseverdier

I undersøkelsen stilte vi også spørsmålet om «revisorene synes totalvesentlighetsgrensen settes for høyt eller for lavt under planleggingen?». En interessant observasjon var da at uavhengig av revisjonsselskap, så tenderte de mest erfarne revisorene til å ville sette en høyere vesentlighetsgrense enn de mindre erfarne.

Informant A	Mener de fastsettes greit.
Informant B	Mener de fastsettes greit.
Informant C	For lavt.
Informant D	For lavt, men har blitt noe bedre enn før.
Informant E	For lavt.
Informant F	Tidligere for lavt, men har blitt bedre.

Tabell 4: Oppfatning av om vesentlighetsgrenser bør settes høyere

Fastsettelse av særskilte vesentlighetsgrenser

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

Slike grenser beløpsfestes sjelden, men representantene fra de store revisjonsselskapene er tydeligere på at de likevel *vurderer* dette, uten at dette gjøres i særlig stor grad.

Det er interessant å observere at det mest nærliggende eksemplet som nevnes som denne typen grenser, er grensen for skatt og avgift, som da oppfattes som en særskilt vesentlighetsgrense.

Fastsettelse og bruk av arbeidsvesentlighet i planleggingen

ISA 320 pkt. 11 krever som nevnt at det fastsettes én eller flere operasjonelle arbeidsvesentlighetsgrenser, lavere enn totalvesentlighetsgrensen. Det presiseres videre i veiledningsdelen at denne fastsettelsen *ikke er*

en mekanisk beregning, men innebærer utøvelse av profesjonelt skjønn basert på virksomhetsforståelse og forventninger om feil.

De ulike informantenes intervall for vurderinger framgår av tabellen nedenfor:

Informant A	50–75 % (kan godta opptil 90 %).
Informant B	Kan ikke uttale seg.
Informant C	50–75 % (gjerner 75 %).
Informant D	50 %.
Informant E	70 %.
Informant F	50–75 %.

Tabell 5: Intervaller for arbeidsvesentlighet målt mot totalvesentlighetsgrensen

Samtlige revisorer understreker at grensen settes lavere dersom det forventes mye feil, mens en av revisorene mente at denne kunne settes til 90 % på «lavrisikokunder».

Vi stilte også spørsmålet om revisorene fant arbeidsvesentlighetsgrensen nyttig, i den forstand at den gir en adekvat «buffer» for ukorrigerte og uavdekkede feil og fikk følgende svar:

Informant A	Ja.
Informant B	Ja.
Informant C	Ja, men ikke fullt så nyttig på små oppdrag hvor man har kontrollen.
Informant D	Nyttig til en viss grad.
Informant E	Ja.
Informant F	Nei, ikke spesielt nyttig.

Tabell 6: Nyttien av å fastsette arbeidsvesentlighet

Vi finner spesialisten du trenger



Løsninger som passer for deg, midlertidige eller faste.

Ring oss på
23 23 91 91 eller
se våre nettsider,
www.bjorgfjell.no

BJØRGFJELL
Search & Selection *Bemannings*



OSLO | DRAMMEN | TRONDHEIM

Vi var også interessert i å finne ut *om og hvordan* arbeidsvesentlighetsgrensen benyttes i risikovurderingsfasen, dvs. når revisor skal bestemme angrepsvinkelen på revisjonen, og ta stilling til blant annet hvilke regnskapsposter som det skal innhentes revisjonsbevis for.

Som tabellen nedenfor viser, så er det vanlig blant de store revisjonsselskapene ut ifra arbeidsvesentlighetsgrensen å vurdere hvilke regnskapsposter det er nødvendig og hensiktsmessig å følge opp i revisjonen, noe som også gjenspeiler seg i opplevd nytte av denne grensen.

Informant	Planleggingsfasen	Brukes til å velge bort (scope) poster
A	Ja	Ja
B	Ja	Til en viss grad
C	Ja	Ja
D	Til en viss grad	Til en viss grad
E	Nei	Nei
F	Nei	Nei

Tabell 7: Bruk av arbeidsvesentlighet i planleggingsfasen

Dette ligger nok implisitt i revisjonsstandarden og er blant annet omtalt av Andersen og Eilifsen i nevnte artikkel i revisjon og regnskap 4/10, hvor de trekker fram at ISA 320 gjennom fastsettelse av arbeidsvesentlighet åpner for at revisor *ikke* trenger å revidere alle transaksjonsklasser eller kontosaldoer.

En slik vurdering vil selvsagt henge nøye sammen med hvilken risikovurdering som knyttes opp mot transaksjonen eller regnskapsposten. Dersom revisor finner særskilt risiko i form av risiko for vesentlig undervurdering eller risiko for misligheter på enkelte transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsinformasjon, må disse selvsagt likevel revideres selv om de beløpsmessig ligger under arbeidsvesentlighetsgrensen.

Ulik praktisering av arbeidsvesentlighet i planleggingsfasen kan nok forklares med at ISA 320 er lite spesifikk på dette punktet, og i pkt. A12 vises det bare til utøvelsen av revisors profesjonelle skjønn.

De store revisjonsselskapene har antagelig såpass store kunder at arbeidsvesentlighet benyttes til å velge bort regnskapsposter, som ikke kontrolleres, for i det hele tatt å komme i mål med en effektiv revisjon. Det er også mulig at ulik praksis har med brukernes forventninger til revisor å gjøre, og at de små revisjonskundene forventer mer detaljfokus fra revisors side. Det kan også være årsaken til at mindre revisjonsselskaper i større grad også kontrollerer poster som ikke er «arbeidsvesentlige».

Fastsettelse av grense for ubetydelige feil

Av ISA 450 veiledningspunkt A5⁵, framgår det at revisor *kan* angi en øvre beløpsgrense for når feilinformasjon vil bli ansett som klart ubetydelig, og ikke nødvendigvis må akkumuleres med tanke på å ha vesentlig innvirkning på regnskapet. Selv om denne bestemmelsen *ikke* framgår av ISA 320 (og som kan fortone seg noe underlig), viser våre undersøkelser at denne for alle praktiske formål likevel fastsettes i planleggingsfasen, og da med utgangspunkt i totalvesentlighetsgrensen og ikke arbeidsvesentlighetsgrensen.

5 ISA 450 Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen. Den Norske Revisorforening (2010).

Oversikten nedenfor viser også at revisorene bruker relativt like beløp eller prosentsetser ved denne beløpsfestingen, samtidig som det understrekes at denne grensen settes lavere for feil på skatt og avgift. Dette i overensstemmelse med SA 3801 pkt. 18.⁶

Informant	Grunnlag	Prosentsetser
A	Totalvesentlighetsgrensen	5–10 %
B	Kan ikke uttale seg	Kan ikke uttale seg
C	Kronebeløp	5000–10 000
D		Ingen prosentsetser, kommer an på posten det gjelder
E	Totalvesentlighetsgrensen	10 %, men ikke lavere enn 10 000
F	Totalvesentlighetsgrensen	10 %

Tabell 8: Grense for ubetydelige feil

Bruk av vesentlighetsgrenser i operasjonell revisjon (testing)

Som allerede nevnt fokuserer ISA-ene mest på hvordan revisjonen skal planlegges, samt vurderingen av feil i konklusjonsfasen, mens standardene sier lite om hvordan vesentlighetskonseptet skal brukes i de videre revisjonshandlingene. Gjennom intervjuene har vi derfor forsøkt å få et innblikk i hvordan total- og arbeidsvesentlighet benyttes i revisjonen etter at planleggingen er gjennomført.

I henhold til ISA 330 pkt. 6⁷ skal revisor utføre videre revisjonshandlinger hvor type handling (test av kontroller og substanshandlinger) er basert på og tilpasset anslått risiko for *vesentlig feilinformasjon*. Vi ønsket derfor å undersøke om revisorene benytter total- eller arbeidsvesentlighetsgrensen når de fastsetter omfang og utvalg for testing.

Ved fastsettelsen av utvalg i forbindelse med test av kontroller og substanshandlinger, finner vi ikke noe klart mønster i hva revisorene foretar seg. Det er ikke slik at de store selskapene gjør en ting, og de mindre selskapene noe annet. Vi finner heller ikke noe tydelig skille mellom bakgrunn og erfaring. Våre undersøkelser viser at det utøves mye skjønn ved anvendelsen av vesentlighetskonseptet ved fastsettelse av tilstrekkelige og hensiktsmessige utvalg og at revisorene tolker og praktiserer konseptet forskjellig.

Som oversikten nedenfor viser, er det ingen som bruker arbeidsvesentlighetsgrensen når de fastsetter utvalg for testing av kontroller, mens begge grensene benyttes når det fastsettes utvalg for substanshandlinger. Variasjonene er sannsynligvis et resultat av at ISA-ene er svært lite konkrete samtidig som de er utydelige på sammenhengen mellom vesentlighetsfastsettelsen iht. til ISA 320, gjennomføringen iht. ISA 330, fastsettelsen av utvalg iht. til ISA 500 pkt. 4⁸ og omfang iht. ISA 530 pkt. 4 og 7.⁹

I tillegg er det mulig at revisorene ikke har et helt bevisst forhold til begrepene innenfor utvalgsbasert revisjon og anvendelsen av de ulike metodene.

6 SA 3801 Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter. Den Norske revisorforening (2010).

7 ISA 330 Revisors håndtering av anslåtte risikoer. Den Norske Revisorforening (2010).

8 ISA 500 Revisjonsbevis. Den Norske Revisorforening (2010).

9 ISA 530 Stikkprøver i revisjon. Den Norske Revisorforening (2010).

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

Tabell 9: Grunnlag for fastsettelsen av utvalg

Bruk av vesentlighetsgrensene ved avslutningen av revisjonen (vurderingen av feil)

Når revisjonshandlingene er gjennomført, skal funnene vurderes før det konkluderes om regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon. Feilinformasjonen som er identifisert under gjennomføringen av revisjonen, samt eventuell ikke-korrigert feilinformasjon, skal vurderes i henhold til ISA 450, og revisor skal ta et standpunkt til hvordan de påvirker regnskapet.

ISA-ene sier lite om det er totalvesentlighetsgrensen eller arbeidsvesentlighetsgrensen som skal benyttes i konklusjonsfasen. Ifølge kap. 5.2 i læreboken til Gulden «Revisjon i teori og metode» (2010)¹⁰ benyttes arbeidsvesentlighetsgrensen bare i planleggings- og gjennomføringsfasen, og ikke i forbindelse med vurdering og konklusjon. Revisorforeningen kan i sin dokumentasjonsveiledning for små foretak med tilhørende eksempelsamling¹¹ oppfattes dithen at en vurdering mot arbeidsvesentlighetsgrensen skal være grunnlaget for konklusjonen.

Blant revisorene er det usikkerhet i forhold til dette, og det varierer fra selskap til selskap om de bruker totalvesentlighetsgrensen eller arbeidsvesentlighetsgrensen. Funnene framkommer i oversikten nedenfor, og som vi ser, er det usikkerhet både blant representanter fra de store og de mindre revisjonsselskappene, samtidig som noen var klare i sitt standpunkt mens andre var mer nølende.

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

Tabell 10: Vurderingsgrunnlag for konklusjonen

10 Gulden, B. P. (2010). *Revisjon, teori og metode* (6 utg.). Oslo: Cappelen akademiske.

11 Den norske Revisorforening (2010). Dokumentasjonsveiledning for små foretak, eksempel 14. www.revisorforening.no/arch/_img/9_529_201.pdf



UBETYDELIG: Revisor kan angi en øvre beløpsgrense for når feilinformasjon vil bli ansett som klart ubetydelig, og ikke nødvendigvis må akkumuleres med tanke på å ha vesentlig innvirkning på regnskapet.



**BJØRGVIN
REVISJON**

Bjørgvin Revisjon AS er et lokalt eid og styrt revisjonsselskap med 20 ansatte og er det største kjedeuavhengige revisjonskontoret i Bergen. Våre kunder befinner seg over hele Vestlandet og utgjør et tverrsnitt av det lokale næringsliv. Vi har som målsetting å være en engasjert, kompetent og tilgjengelig samarbeidspartner for våre kunder.

Vi har for tiden stor etterspørsel etter våre tjenester og vi søker derfor etter velkvalifiserte:

REVISORER

Vi søker etter registrert- eller statsautorisert revisor med 4-7 års erfaring for stilling med selvstendig ansvar. I tillegg søkes medarbeidere med revisorutdanning og fortrinnsvis noen års praksis. Stillingene innebærer interessante og varierte arbeidsoppgaver i et bredt faglig miljø, med gode karrieremuligheter for de rette kandidatene.

Vi kan tilby konkurransedyktige betingelser, herunder bedriftshelsetjeneste, gode forsikringsordninger samt kurs og deltagelse i oppdateringsprogram. Våre lokaler er sentralt plassert i Solheimsviken. Se også våre nettsider på bjorgvin.no

Ytterligere opplysninger knyttet til stillingen kan fås ved henvendelse til:

Partner/statsautorisert revisor Rita Engelsen 982 06 426 (rita@bjorgvin.no) eller

Partner/statsautorisert revisor Tom Dahlstrøm 905 14 726, (tom@bjorgvin.no)

Søknad sendes til Bjørgvin Revisjon AS, Postboks 2373 Solheimsviken, 5824 Bergen,

eller til post@bjorgvin.no. **Søknadsfrist 24.oktober**



USIKKERHET: Masteroppgaven som artikkelen bygger på, avdekker usikkerhet rundt arbeidsvesentlighet.

Dette funnet fordrer etter vår vurdering en klargjøring av begrepsforståelsen og bruken av vesentlighetsgrenser i konklusjonsfasen.

Vurdering av om vesentlige feil er gjennomgripende (konklusjon i revisjonsberetningen)

Dersom feilinformasjonen er vurdert som vesentlig, må revisor deretter ta stilling til om denne er å anse som gjennomgripende for regnskapet, slik dette er definert i ISA 705 pkt. 5¹²

- «Ikke begrenset til spesifikke elementer, kontoer eller poster i regnskapet;
- Hvis de er begrenset på denne måten, representerer eller kan representere en betydelig del av regnskapet; eller

- I relasjon til tilleggsopplysninger, er fundamentale for brukernes forståelse av regnskapet».

Dersom revisor finner feil som er å anse som vesentlige og gjennomgripende for regnskapet totalt sett, skal det avgis en *negativ konklusjon på regnskapet*. Dersom feilen er vesentlig, men ikke gjennomgripende for regnskapet, skal det bare tas *forbehold til regnskapsposten*.

Hvis feilen vil føre til at brukerne foretar andre disposisjoner som følge av feilen, og de får en annen forståelse av regnskapet, vil det være en gjennomgripende feil. Når en feil er gjennomgripende, vil den ha betydning for hele regnskapet, ikke bare en enkelt regnskapspost, slik at revisor

følgelig må ta forbehold (avgis negativ konklusjon) for hele regnskapet.

Også når en feil er ikke-gjennomgripende, kan den få konsekvenser. Den kan fortsatt være vesentlig, noe som gjør at revisor må ta forbehold, dvs. konkludere positivt på regnskapet, men ta forbehold for den aktuelle posten hvor det foreligger vesentlige feil.

Vi ønsket derfor å spørre revisorene om hvordan de ville tilnærme seg en slik problemstilling og dra grensen mellom slike typer feil og konsekvensene for revisjonsberetningen.

Som det framgår av oversikten nedenfor, var det imidlertid bare én av disse som kjente til begrepet og vedkommende ville

¹² ISA 705 Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning. Den Norske Revisorforening (2010).

ved en ikke-gjennomgripende feil ikke latt dette fått konsekvenser for revisjonsberetningen. Vårt funn ble, ganske overraskende, at ingen av revisorene forholdt seg til disse begrepene slik de er omtalt i standardene før de fikk dem forklart.

Nedenfor er konsekvensene for revisjonsberetningen oppsummert *etter at revisorene fikk forklart begrepene*.

	Kjente begrepet	Konsekvenser for revisjonsberetningen
Informant A	Nei	Forbehold regnskapsposten
Informant B	Ja	Ordinær revisjonsberetning
Informant C	Nei	Forbehold regnskapsposten
Informant D	Nei	Usikker
Informant E	Nei	Usikker
Informant F	Nei	Forbehold regnskapsposten

Tabell 11: Begrepet vesentlig, men ikke gjennomgripende feil

Selv om dette funnet kan ha sammenheng med at det er sjelden revisor kommer opp i en slik situasjon – da feil i de aller fleste tilfellene rettes av ledelsen, *eller* at revisjonsselskapene bruker andre begreper og terminologi enn ISA-en på slike forhold – er vår konklusjon at det her er behov for en klargjøring av begrepet gjennomgripende feil på grunn av denne viktige grensedragningen mellom positiv og negativ konklusjon i revisjonsberetningen.

Avslutning

Gjennom dybdeintervjuer med seks erfarne revisorer som representerte tre store og tre mindre revisjonsselskaper, har vi påvist klare indikasjoner på:

- Usikkerhet rundt begrepet arbeidsvesentlighet
- Tvil om nytten av å beløpsfeste arbeidsvesentlighetsgrense(r)
- Lite bruk av arbeidsvesentlighet i operativ revisjon
- Ulik oppfatning av bruk av arbeidsvesentlighet i konklusjonsfasen
- At begrepet gjennomgripende feil var lite kjent blant revisorene

Våre funn kan henge sammen med uklare definisjoner og sammenhenger i ISA-ene, lite omtale av bruken av arbeidsvesentlighet i både nasjonal og internasjonal faglitteratur og begrenset forskning knyttet til gjennomføringsfasen i revisjon.

Det er etter vår oppfatning et klart behov for oppklaring og opplæring på området, noe vi håper at denne artikkelen kan motivere til.

Videre håper vi at oversiktene over referanseverdier og beregninger av vesentlighetsgrenser, arbeidsvesentlighetsgrenser og grenser for ubetydelige feil mv., kan gi grunnlag for å vurdere egen praksis mht. fastsetting av slike grenser uten at man nødvendigvis konkluderer med at egne fastsatte grenser bør endres.

SISTE NYTT Est. 2002 • 2014

Regnskapsfører opp i nettskyen

- Jeg må følge med i tiden, og endelig fant jeg et 100 % webbasert system med full sikkerhet for meg og mine klienter. Hverdagen har blitt mye enklere og rollefordelingen mellom meg og mine klienter er svært effektiv, sier nok en fornøyd Tripletex kunde.

Prøv gratis på tripletex.no

Tripletex er et komplett økonomisystem med automatiserte og tidsbesparende løsninger. Tripletex er 100 % webbasert, så du kan jobbe hvor du vil og på alle enheter.

Tripletex – økonomisystemet som tar deg inn i fremtiden.

tripletex

Kurs 2014

skatt - avgift - regnskap - økonomi

Hvorfor velge Skattebetalerforeningen?

Daglig svarer vi på skatte- og avgiftsspørsmål fra Skattebetalerforeningens medlemmer.

Vi vet dermed veldig godt hva norske skattebetalere er opptatt av, hvor de støter på praktiske problemer og vi trenger ikke å konstruere problemstillinger - vi kan bruke problemstillinger vi vet er reelle.

MVA Bergen	14.okt	Bergen	Hotel Norge
MVA Oslo	21.okt	Oslo	Hotel Bristol
Pensjon og trydepanlegging for næringsdrivende	22.okt	Oslo	Hotel Bristol
Regnskapsførerdagene	28.okt	Bergen	Hotel Norge
MVA Stavanger	28.okt	Stavanger	Clarion Hotel
Utenlandsk arbeidskraft i Norge	30.okt	Oslo	Hotel Bristol
Regnskapsførerdagene	04.nov	Oslo	Hotel Bristol
MVA Trondheim	04.nov	Trondheim	Royal Garden
Skikk og etikk	06.nov	Oslo	Hotel Bristol
Ektefeller og samboeres rettsforh	11.nov	Oslo	Hotel Bristol
Lønn/ A-melding og andre nyheter	12.nov	Oslo	Hotel Bristol
Arv og skifte	13.nov	Oslo	Hotel Bristol
Lønn/ A-melding og andre nyheter	13.nov	Stavanger	Clarion Hotel
Årets sydenkurs 2014	14.nov	Gran Canaria	Gloria Palace Royal
Førjuls kurs i Berlin	27.nov	Berlin	Hotel Sofitel

NETTKURS fra Skattebetalerforeningen

Skattebetalerforeningen kan nå tilby nettkurs for deg som gjerne vil ha fleksibilitet og valgfrihet - og oppdateringstimer.

Vi gir deg valget mellom flere ulike kurs, som alle gir deg nødvendig påfyll av kompetanse. Kursene kan tas på farten, på et hotellrom eller hjemme hos deg selv.

Tempoet bestemmer du selv. Du kan ta kurset når du vil. Pause når du vil. Valget er ditt.

Les mer og bestill på skatt.no/nettkurs

Les om alle høstens kurs på skatt.no



Kurs 2014

Praktisk skatte- og regnskapskurs

Vi gjennomgår nyheter på skatte- og avgiftsområdet for 2014 og 2015, og siste års endringer innen regnskap og bokføring. Kurset er vinklet mot små og mellomstore bedrifter, med utstrakt bruk av praktiske eksempler knyttet til din hverdag.

Kurset gir 7 oppdateringstimer og koster kr 2 750,- for medlemmer.

Ski	01. des.14	Thon hotel Ski
Kongsvinger	01. des.14	Vinger Hotell & Spa
Fredrikstad	01. des.14	Rica City Hotel
Tromsø	02. des.14	Radisson Blu Hotel Tromsø
Fagernes	02. des.14	Quality Hotel & Resort Fagernes
Arendal	02. des.14	Clarion Hotel Tyholmen
Oslo	03. des.14	Thon Hotel Bristol
Kristiansand	03. des.14	Hotel Norge Kristiansand
Harstad	03. des.14	Clarion Collection Hotel Arcticus
Hamar	03. des.14	Scandic Hotel Hamar
Molde	04. des.14	Rica Seilet Hotel
Kongsberg	04. des.14	Quality Hotel Grand
Egersund	04. des.14	Grand Hotell Egersund
Bodø	04. des.14	Rica Hotel Bodø
Kristiansund	11. des.14	Rica Hotel Kristiansund
Skien	11. des.14	Clarion Collection hotel Bryggeparken
Ålesund	11. des.14	Rica Parken Hotel
Førde	12. des.14	Rica Sunnfjord Hotel
Gardermoen	12. des.14	Clarion Hotel Oslo Airport
Oslo	12. des.14	Thon Hotel Bristol
Sandefjord	12. des.14	Rica Park Hotel Sandefjord
Mosjøen	15. des.14	Fru Haugans Hotel
Bergen	15. des.14	Radisson Blu Hotel Norge
Gjøvik	15. des.14	Honne Hotell og Konferansesenter
Sarpsborg	15. des.14	Quality Hotel & Resort Sarpsborg
Trondheim	16. des.14	Radisson SAS Royal Garden Hotel
Drammen	16. des.14	First Hotel Ambassadeur
Stavanger	16. des.14	Quality Airport Hotel Stavanger
Haugesund	17. des.14	Rica Maritim Hotel
Oslo	18. des.14	Thon Hotel Bristol
Stavanger	07. jan.15	Clarion Hotel Stavanger
Oslo	07. jan.15	Thon Hotel Bristol
Lillehammer	08. jan.15	Radisson Blu Hotel Lillehammer
Bergen	08. jan.15	Radisson Blu Hotel Norge
Tønsberg	09. jan.15	Quality Hotel Tønsberg
Oslo	16. jan.15	Grand Hotel



Les mer og bestill på skatt.no

