

# Om forholdet mellom revisjonens og skattemyndighetenes vesentlighetsforståelse relatert til revisjon av skatterelevante regnskapsopplysninger

*Eivind Ludvigsen*

Advokat, CeMa Advokat

*Ellen M. Kulset*

Førsteamanuensis, Universitetet i Sørøst-Norge og Norges Handelshøyskole

**Sammendrag:** Vesentlighetsbegrepet spiller en stor rolle i revisjonsfaget når revisor planlegger, gjennomfører og konkluderer på det arbeidet han har utført hos en kunde, ved at det legges til grunn at revisors arbeid er å avdekke og rapportere feil som er å regne som vesentlige enten alene eller i kombinasjon med andre feil. I dette kapittelet analyserer vi forskjellen mellom hvor stor en skatterelevante regnskapsfeil må være for at skattemyndighetene skal handle på grunnlag av den, og hvor stor den må være for at revisjonen skal være innrettet på å avdekke den, samt konsekvenser av denne forskjellen for samspillet mellom revisor og skattemyndigheter. Forskjellen er stor, unntatt for enkelte utvalgte forhold, der det i medhold av særregler om forholdet til skatteforvaltningen stilles store krav til hva revisjonen skal avdekke. Kapittelet viser at det representerer et logisk brudd i regelverket at ikke disse særreglene om hva revisjonen skal avdekke, legger til grunn likere vesentlighetsgrenser for alle de postene som reelt er skatterelevante.

**Nøkkelord:** vesentlighet, ISA 320, skatterelevante regnskapsopplysninger

## 12.1 Innledning, oversikt og premisser

### 12.1.1 Innledning

Beslutninger som fattes ved planleggingen av et revisjonsoppdrag, innebærer blant annet at det etableres en grense for hvor store eventuelle feil i regnskapet må være for at revisjonen skal være innrettet på å oppdage dem. Det vil alltid være behov for å fastslå en slik grense ettersom revisjonsoppdraget alternativt ville anta et helt uakseptabelt omfang med hensyn til både tid og kostnader. Denne grensen, som i revisjonsterminologi benevnes «vesentlighet», vil være utledet fra hvor stor man i det enkelte tilfellet antar at en regnskapsfeil, eller summen av regnskapsfeil, må være for å «påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet», jf. ISA 320 (International Standard on Auditing 320), pkt. 2. Historisk har det vært lagt til grunn at man med «bruker» først og fremst tenker på nåværende og potensielle investorer da denne gruppens behov antas å dekke behovene også til andre brukergrupper, jf. IASB (International Accounting Standard Board, 2001). I den nyeste utgaven av IASBs *Conceptual Framework* legges det til grunn at man først og fremst er opptatt av brukergruppene nåværende og potensielle investorer samt långivere og andre kreditorer, se *Conceptual Framework*, pkt. 1.2 (IASB, 2018). Skattemyndighetene er ikke en målgruppe som står i fokus i de internasjonale revisjonsstandardene.

Det skal imidlertid normalt mye *mindre* til for at en feil vil virke inn på de beslutningene som *skattemyndighetene* treffer overfor de regnskapspliktige (skattepliktige), enn på de økonomiske beslutningene som treffes av andre brukere. Derfor er revisor pålagt å avgi en særlig attestasjon til skattemyndighetene i form av sin signatur på den regnskapspliktiges næringsoppgave (i tillegg til å avgi den ordinære revisjonsberetningen), og det er utviklet en særnorsk revisjonsstandard, SA 3801, som omhandler revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter. For denne særlige attestasjonen gjelder det *delvis* en lavere grense for hva som anses som vesentlig, jf. SA 3801 (Den norske Revisorforening, 2007). Men denne lavere vesentlighetsgrensen er utformet slik at den pålegger valg av en lavere vesentlighetsgrense bare for visse bestemte *deler* av regnskapet, selv om nesten alle de øvrige

resultatpostene i regnskapet også vil virke inn på fastsettelsen av den regnskapspliktige skattepliktige inntekt.

For de resultatpostene som ikke omfattes av krav til lavere vesentlighetsgrense i henhold til SA 3801, vil kombinasjonen av revisors revisjonsberetning og signatur på næringsoppgaven derfor kunne gi skattemyndighetene en slags «falsk trygghet». Denne falske tryggheten kan med enkle grep reduseres ved å kommunisere den reelle situasjonen bedre. Det er også i prinsippet tenkelig at den kan reduseres ytterligere ved å senke revisors generelle vesentlighetsgrense noe. Økt digitalisering av revisjonsarbeidet kan potensielt øke mulighetene for dette. Det er dessuten tenkelig at den falske tryggheten kan reduseres, eller gjøres mindre betydningsfull, ved at skattemyndighetene øker sin grense for hvor stor en feil må være for at de skal opprette en sak (heretter skattemyndighetenes handlingsgrense). Dette ville potensielt kunne gi en bedre utnyttelse av skattemyndighetenes kontrollressurser.

Det finnes en betydelig mengde empirisk forskning innenfor temaet revisjonsvesentlighet og på forskjellige typer «forventningsgap» knyttet til vesentlighetsgrenser i revisjonen og til revisjonen generelt (altså situasjoner der bruker forventer noe annet av revisor/revisjonen enn det revisor faktisk leverer). Det finnes imidlertid ingen rettsvitenskapelig forskning på temaet (altså forsøk på å belyse den rettslige vesentlighetsgrensen direkte ved anvendelse av juridisk metode) og heller ingen forskning som belyser forventningsgapet, eller i det hele tatt vesentlighetsgrensene, med utgangspunkt i *skattemyndighetenes* forventninger som regnskapsbruker som vi er kjent med. Så langt vi kjenner til, finnes det ingen rettsvitenskapelig forskning som belyser gapet (de lege lata eller de lege ferenda) mellom den rettslige vesentlighetsgrensen etter norsk rett og norske skattemyndigheters berettigede forventninger som regnskapsbruker – og det er enkelte sider av dette som er tema for vårt kapittel. Dette kapittelets bidrag er således en nærmere juridisk og rettspolitisk analyse av sammenhengen mellom revisors vesentlighetsgrenser, revisjonsberetning, signatur på næringsoppgaven og skatteforvaltningsretten.

Et sentralt forhold av mulig betydning for analysen er at det i praksis kan være at sentralskattekontorene i mindre grad baserer seg på revisors arbeid, og i mindre grad tar opp spørsmål av beskjeden beløpsmessig

størrelse, enn de ordinære skattekontorene. Dette er ikke undersøkt nærmere, og kapitlet er skrevet med utgangspunkt i, og fokuserer på, foretak som ikke følges opp av et sentralskattekontor.

Kapitlet er ment å være av interesse for dem som arbeider med det skatteforvaltningsrettslige og revisjonsrettslige forholdet mellom skatt, regnskap og revisjon. Siden kapitlet er så vidt interdisiplinært, gis det først korte innledninger om henholdsvis det regnskaps- og revisjonsfaglige vesentlighetsbegrepet, sammenhengen mellom regnskap og skatt etter norsk rett og sammenhengen mellom revisjon og skatteforvaltning etter norsk rett. Med dette som utgangspunkt skisseres deretter et enkelt stilisert talleksempel som så gjennomgående benyttes til å illustrere den sammenhengen som søkes belyst i analysen av hvert av de etterfølgende rettslige og faktiske temaene, og i sammenfatningen.

## 12.1.2 Det regnskaps- og revisjonsfaglige vesentlighetsbegrepet

Vesentlighet (materiality) er et internasjonalt regnskaps- og revisjonsfaglig grunnbegrep, definert ved at regnskapsmessig feilinformasjon anses som vesentlig dersom rasjonelle aktører ville handlet annerledes uten den aktuelle feilinformasjonen, jf. ISA 320, pkt. 2.<sup>1</sup> I forbindelse med avslutningen av et revisjonsoppdrag uttaler revisor seg i sin revisjonsberetning om hvorvidt regnskapet «i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering», jf. ISA 700, pkt. 10. Ulike aktører som regnskapsprodusenter, regnskapsbrukere og revisorer vil imidlertid kunne ha ulike oppfatninger av hva vesentlighet i regnskapsfaglig forstand innebærer. Det som er i fokus her, er forholdet mellom visse sider av vesentlighetsgrensene slik de fastsettes av revisor, og visse sider av behovene til skatteetaten, som er en viktig regnskapsbruker.

Det revisjonsfaglige vesentlighetsbegrepet reguleres i ISA 320 og ISA 450, der det fremkommer at revisor i forbindelse med sin planlegging av et revisjonsoppdrag fastsetter en totalvesentlighetsgrense samt en

---

<sup>1</sup> «Feilinformasjon» omfatter i denne sammenheng også utelatelser.

arbeidsvesentlighetsgrense («performance materiality»), i form av ett beløp for hele regnskapet, eller mer praktisk i form av flere beløp, der hvert av dem gjelder for en bestemt del av regnskapet, jf. ISA 320, pkt. 9 og pkt. A13. For å begrense risikoen for at summen av uavdekkede feil og avdekkede ukorrigerede feil overstiger vesentlighetsgrensen, settes arbeidsvesentligheten til et lavere beløp enn den tilsvarende vesentlighetsgrensen som er fastsatt for regnskapet total sett, jf. ISA 320, pkt. 9 og pkt. A13. Fastsettingen av arbeidsvesentlighet skal være gjenstand for et profesjonelt skjønn og ikke bare være en mekanisk beregning, og den skal (i likhet med planlagte handlingsregler innenfor de fleste fagområder) oppdateres eller revurderes under gjennomføringen når ny informasjon tilsier det, jf. ISA 320 pkt. A13 og A14.

Gjennom de siste 60–70 årene er det gjennomført omfattende empirisk forskning for å avklare hvor stor en regnskapsfeil må være for at den skal være vesentlig for brukerne. Forskningen frem til 1982 er beskrevet i en oversiktsartikkel av Holstrum og Messier (1982), og den videre utviklingen derfra og frem til 2005 er, med førstnevnte artikkel som utgangspunkt, beskrevet i en oversiktsartikkel av Messier mfl. (2005). Forskningen har mest vært vinklet mot børsnoterte foretak og til dels andre store foretak.

For børsnoterte foretak indikerer forskningen for eksempel at feil som utgjør minst 10 prosent av det ordinære resultatet, normalt anses som vesentlige av alle de aktuelle gruppene (unntatt når resultatet er nær null), mens feil som utgjør 4–5 prosent eller mindre, normalt anses som uvesentlige av alle gruppene (Holstrum & Messier, 1982, s. 59). For unoterte foretak eksisterer det mindre forskning, men norsk profesjonslitteratur indikerer at det i disse selskapene kan benyttes høyere vesentlighetsgrenser enn i noterte foretak (Gulden, 2016).

Forskning viser videre (se Eilifsen & Messier, 2015) at selv om revisors vesentlighetsgrense fornuftig kan settes til eksempelvis 5 prosent av overskuddet i et gitt, noenlunde representativt, typetilfelle, så kan denne prosentuelle grensen ikke anses som helt fast. Ulike omstendigheter kan i det enkelte tilfellet tilsi at grensen blir satt noe høyere eller noe lavere. Bestridte/diskutable feil kan for eksempel være beløpsmessig noe høyere før de blir ansett som vesentlige, enn ubestridte/udiskutable feil. Vesentlighetsgrensen kan være lavere blant annet for feil som er klare

og ubestridte, og for feil knyttet til endringer eller inkonsistens i prinsippanvendelse. Arbeidsvesentligheten blir gjerne satt lavere når revisor opplever kompleksiteten som høy, og når overskuddet er nær null. Det observeres også en viss tilbøyelighet til å basere vesentlighetsgrensen for et regnskapsår med særlig høyt overskudd på et «normalt» årsresultat fremfor å basere det slavisk på årets overskudd.

Forskning knyttet til ulike regnskapsbrukeres forståelse av vesentlighetsbegrepet viser at jurister/dommere synes å ha et noe strengere syn på hva som er vesentlig, enn andre grupper (de mener altså typisk at vesentlighetsgrensen bør settes noe lavere enn hva andre brukergrupper typisk mener), se for eksempel Jennings mfl. (1991). Merk imidlertid at dette er en relativt gammel studie, slik at dette kan ha endret seg. Denne brukergruppen uttrykker også en høy grad av enighet om at det vil være ønskelig med eksplisitte kvantitative standarder for vesentlighetsgrensene.

De *faktiske* vesentlighetsgrensene, som har vært observert gjennom atferd og uttalelser fra regnskapsbrukere og andre, har i stor grad påvirket revisjonsbransjens praksis, som i sin tur har påvirket eller dannet grunnlag for utviklingen av *rettslige* vesentlighetsgrenser. I Norge har denne dynamikken mellom faktisk og rettslig vesentlighetsforståelse også blitt forankret i loven, ved at revisorloven (revl.) § 5-2 1. ledd benytter seg av begrepet «vesentlig», og ved at forarbeidene uttaler at dette skal forstås som en lovfesting av innarbeidet praksis (se nærmere om dette i 12.2.1 nedenfor).

Det er naturligvis ikke opplagt hva som er revisjonsbransjens praksis, herunder om denne er noenlunde ensartet, om den utvikler seg over tid, osv. Eilifsen og Messier (2015) studerer de skriftlige retningslinjene til de åtte største revisjonsselskapene i USA og finner at disse i stor grad har samsvarende retningslinjer. Vesentlighetsgrensen fastsettes som utgangspunkt som en proSENTSATS av et resultatbegrep, omtrent som beskrevet i tidligere forskning, men med mulighet for i stedet å basere grensen på salgsinntekter, eiendeler eller egenkapital når konkrete forhold tilsier det. Når det gjelder arbeidsvesentlighet, fastsetter sju av revisjonsselskapene denne som et beløp i intervallet 50 til 75 prosent av totalvesentlighetsgrensen, mens det siste revisjonsselskapet setter denne i intervallet 70 til 90 prosent av den totale vesentlighetsgrensen (Eilifsen & Messier, 2015).

Når en enkeltbruker, en gruppe regnskapsbrukere, eller samfunnet som sådan har større forventninger til revisjonen enn det som følger av den rettslige vesentlighetsgrensen, vil det foreligge et forventningsgap som ikke representerer et regelbrudd. Forventningsgapet i forhold til den rettslige vesentlighetsgrensen kan i prinsippet søkes redusert ved å kommunisere denne grensen klarere og bedre (herunder eventuelt ved å publisere de konkrete vesentlighetsgrensene som er fastsatt for hvert enkelt regnskap) og/eller ved å la den rettslige vesentlighetsgrensen påvirkes også direkte av tilstrekkelig velbegrunnede forventninger, fremfor bare å la den formes av bransjepraksis.

### 12.1.3 Forholdet mellom regnskap og skatt etter norsk rett

Frem til skattereformen av 1992 var det en nær sammenheng mellom norske skatteregler og regnskapsregler, formulert som en regel om at regnskapet dannet utgangspunktet for fastsettingen av skattepliktig inntekt.<sup>2</sup> Ved skattereformen 1992 ble en stor del av disse koblingene opphevet, først og fremst fordi man anså det som uheldig at størrelsen på skattepliktig inntekt skulle være avhengig av skjønsmessige regnskapsmessige vurderinger, se NOU 1989: 14, s. 235. Direkte skulle de gjenværende koblingene bare gjelde tidfesting, og bare når det ikke var fastsatt skattemessige spesialregler (og slike spesialregler ble fastsatt for mange viktige poster). Med virkning fra 2005 ble skatteretten formelt koblet av fra de gjenværende bindingene til regnskapsretten gjennom en endring av skatteloven (sktl.) § 14-2. Det skatterettslige realisasjonsprinsippet skulle fra da av gjelde som generell hovedregel ved beskatningen, se Hauge (2012) for en fullstendig behandling av dette.<sup>3</sup> Skatteloven og regnskapsloven (rskl.) har fra da av formelt vært to atskilte systemer. De inneholder på

2 Se daværende sktl. § 50 første ledd. Det oppstod mange spørsmål om hvor langt denne koblingen rakk, men det er på det rene at den var svært omfattende.

3 Endringen hadde sammenheng med innføringen av IFRS (International Financial Reporting Standards) i regnskapsretten.

mange områder samme eller lignende løsning for samme forhold og med samme eller lignende begrunnelse, men er altså uavhengige regelsett.

For skatteforvaltningen er det annerledes. Skatteforvaltningen og regnskapet bygger begge på den samme bokføringen (registreringen). Det er først og fremst bokføringsloven (bfl.) og bokføringsforskriften (bff.) som regulerer selve plikten til å registrere, spesifisere og dokumentere inntekter og kostnader løpende mens driften pågår. Regnskapsloven hviler på det grunnlaget som på denne måten er lagt gjennom bokføringen når det deretter skal produseres årsregnskaper eller perioderegnskaper. Det samme gjør skatteforvaltningsloven (sfl.), som bygger på at de skattepliktige er pålagt å etterleve bfl. og bff., og den pålegger selvsagt ikke noe parallelt system for de løpende grunnlagsregistreringene. Skatteforvaltningslovens system for den skatteforvaltningsrettslige koblingen mellom regnskap og skatt er derfor at det, med en sammenhengende hjemmelskjede via forskrift og delegasjonsvedtak, er fastsatt et omfattende sett med skjemaer med tilhørende rettleddninger.<sup>4</sup> Det fremste og mest overordnede av disse skjemaene er «næringsoppgaven». Teknikken som er valgt, er ikke å ta direkte stilling til fastsettelsen av skattepliktig inntekt uavhengig av regnskapet, men tvert imot å ta utgangspunkt i den skattepliktiges regnskap som helhet for deretter å definere forskjellene mellom regnskap og skatt, som det så korrigeres for. Denne fremgangsmåten er logisk fordi regnskapet i sin tur er knyttet til den samme bokføringen som skatteforvaltningen er knyttet til.

4 Den formelle hjemmelskjeden er at sfl. § 8-15 (jf. § 8-2) gir departementet hjemmel til å utforme skjemaer mv. Skatteforvaltningsforskriften § 8-1-1 og delegasjonsvedtak 16. september 2016 nr. 1067 (med senere endringer) delegerer denne myndigheten videre til Skattedirektoratet. Sistnevnte fastsetter hvert år en næringsoppgave for aksjeselskaper (RF-1067) med tilhørende rettleddning (RF-1068). I næringsoppgavens post 0999 fremgår det at det er den skattepliktige inntekten som er beregnet der som skal overføres videre til «selve» skattemeldingen. I rettleddningen er det presisert (både på side 1 og side 4) at de resultatstørrelsene som skal føres på side 3 i næringsoppgaven, er de *regnskapsmessige* tallene. Rådataene til disse kan bare hentes fra bokføringen, noe som også følger av bokføringsloven § 6 (jf. også §§ 2, 3, 4 og 5). Tilsvarende fremgår det også av sfl. § 11 at de skattepliktige plikter (og forutsettes) å etterleve bokføringsloven, også i relasjon til fastsetting og kontroll av skatt. Plikten til å utarbeide og levere næringsoppgave var tidligere forankret direkte i ligningsloven § 4-4 nr. 1. Samme paragraf nr. 7 påla departementet å fastsette skjema for næringsoppgaven, og i delegasjonsvedtak 24. oktober 1991 nr. 742 delegerte departementet denne myndigheten videre til Skattedirektoratet. Det er Skattedirektoratet som, i henhold til denne hjemmelskjeden, har fastsatt og oppdatert skjemaer (og tilhørende rettleddninger).



For skatteforvaltningsrettslige formål er dermed de to uavhengige regelsettene, rskl. og sktl., to «uavhengige» grener som begge vokser ut fra den samme stammen. Dersom en skattepliktig ikke har registrert en inntektspost i sin bokføring, vil denne inntektsposten (med noen få unntak) heller ikke komme med i regnskapet eller i næringsoppgaven/skattemeldingen. Tilsvarende vil gjelde hvis en skattyter, i sin bokføring, har registrert en kostnad som ikke er reell. Feilen vil (med få unntak) da gå inn både i regnskapet og i næringsoppgaven/skattemeldingen.

Til tross for at rskl. og sktl. er uavhengige regelsett, er derfor nesten alle slike feil som stammer fra bokføringen, inkludert alle de skjønsmessige vurderingene som gjøres direkte i forbindelse med bokføringen, av interesse for skattemyndighetene på samme måte som for andre regnskapsbrukere. Men forskjellen vil være at skattemyndighetene også vil være interessert i å gjøre noe med en del av de feilene som beløpsmessig er for små til at de vil være utslagsgivende for andre regnskapsbrukere.

Unntakene fra denne sammenhengen vil først og fremst gjelde poster som ikke knytter seg til en transaksjon med en ekstern motpart, for eksempel avskrivninger, tapsavsetninger, ukuransavsetninger og garantiavsetninger. Skatterettslig vil de to førstnevnte av disse alltid bli å fastsette ut fra egne sjablongregler i sktl., og de to sistnevnte vil ikke komme i betraktning. Regnskapsmessig vil man for slike poster først vurdere seg frem til hvor store de skal være, for deretter å registrere dette inn i bokføringen (gjærne i forbindelse med årsavslutningen), i stedet for å «hente dem» fra bokføringen til regnskapet, slik man gjør for andre poster. For disse postene *kan* regnskap og skatt være uavhengige av hverandre også i skatteforvaltningen.

## 12.1.4 Forholdet mellom revisjon og skatteforvaltning etter norsk rett

Siden nesten alle resultatposter i regnskapet virker inn på fastsettelsen av den regnskapspliktiges skattepliktige inntekt, er også revisors kontroll av nesten alle resultatposter av betydning for skattemyndighetene. Feil som beløpsmessig er lavere enn revisors arbeidsvesentlighetsgrense, vil ikke nødvendigvis bli avdekket ved revisjonen selv om denne er gjennomført fullt ut i henhold til regelverket. Mange av disse feilene er imidlertid mer

enn store nok til at skattemyndighetene kan, eller bør reise endrings-sak som følge av dem, fordi skatteforvaltningsretten er uavhengig av de vesentlighetsgrensene som er kartlagt gjennom forskning, nedfelt i bran-sjepraksis og forankret i revisorloven.

*Deler av* dette problemet er avhjulpet ved at det gjelder en lavere (arbeids)vesentlighetsgrense for deler av den kontrollen som knytter seg til revisors signatur på næringsoppgaven. Det er imidlertid en alvorlig begrensning knyttet til denne fremgangsmåten, nemlig at den lavere vesentlighetsgrensen pålegger revisor å velge en lavere vesentlighetsgrense bare for noen utvalgte deler av regnskapet. De aktuelle delene kalles ofte for «skatteområdet». Denne betegnelsen er villedende, for det er på det rene at «skatteområdet» ikke er i nærheten av å omfatte alle de resultatpostene som har betydning for skattefastsettelsen.

Når skattemyndighetene foretar en gjennomgang av skattemeldingen og næringsoppgaven til et foretak, vil de således normalt se en ren revisjonsberetning og i tillegg revisors signatur på næringsoppgaven. Dette vil samlet sett oppleves som en ganske solid attestasjon og kan gi selv erfarne kontrollører et relativt sterkt inntrykk av at revisjonen må ha luket ut i hvert fall de fleste enkle feil. Men det reelle forholdet vil være at mange skatterelevante poster generelt er revidert med en vesentlighetsgrense som ligger langt over skattemyndighetenes handlingsgrense. Regelverket fører dermed til at revisors samlede uttalelser kan gi skattemyndighetene en «falsk trygghet».

### 12.1.5 Enkelt gjennomgående talleksempel

Utgangspunktet for problemstillingen kan, med forankring i det som er sagt i punktene ovenfor, vises ved et forenklet eksempel:

Sett at regnskapet til A AS viser et regnskapsmessig resultat før skattekostnad på 25 millioner kroner. En million kroner av selskapets kostnader er klassifisert som ikke fradragsberettigede, og skattepliktig alminnelig inntekt for selskapet er på 26 millioner kroner. Vi forutsetter at revisor har satt totalvesentlighetsgrensen for revisjonen til en million kroner (ca. 4 prosent av antatt resultat), og at arbeidsvesentlighetsgrensen er satt til 500 000 kroner.

I samsvar med kravene i SA3801 må revisor operere med en lavere arbeidsvesentlighetsgrense og «anvende andre og mer omfattende kontrollhandlinger enn vesentlighetsgrensen for revisjon av årsregnskapet nødvendigvis skulle tilsi» (SA 3801, pkt. 15) ved kontrollen av størrelsen på de kostnadene som er definert som ikke fradragsberettiget, da disse kostnadene er inkludert i «skatteområdet». Ved revisors kontroll vil det derfor bli foretatt undersøkelser av eksempelvis reisekostnader og sosiale kostnader for å se om det er flere kostnader som skulle vært definert som ikke fradragsberettigede. Ved disse undersøkelsene vil revisor planlegge og utføre arbeidet sitt med en betydelig lavere arbeidsvesentlighetsgrense enn 500 000 kroner.

Sett imidlertid nå at en salgsinntekt på 150 000 kroner av en eller annen grunn ikke er kommet med i regnskapet, og at dette er den eneste feilen som finnes i regnskapet. Dette er ikke et forhold som knytter seg til noen spesiell skatteregel om at skattepliktig inntekt skal være forskjellig fra regnskapsmessig inntekt. Det er heller ikke en del av det man i revisjonssammenheng kaller «skatteområdet», men bare en del av den generelle revisjonen av regnskapet generelt. Feilen på 150 000 kroner vil da være så liten at revisjonsselskapet ikke nødvendigvis vil gjennomføre revisjonshandlinger som vil avdekke den. Sannsynligheten vil imidlertid være mye høyere for at revisor avdekker en beløpsmessig feil av samme størrelse dersom denne befinner seg innenfor «skatteområdet». Men også den manglende salgsinntekten er en skattepliktig inntekt, og den påvirker skattepliktig inntekt på samme måte som eventuelle feil i de ikke fradragsberettigede kostnadene ville gjort.

Det innledende eksempelet er naturligvis både forenklet og satt på spissen. Det kan eksempelvis hende at revisor finner den nevnte feilen på 150 000 kroner i eksempelet, selv om revisjonen egentlig ikke har vært innrettet på å finne feil ned til denne størrelsen. Revisor skal da rapportere dette til skattemyndighetene så sant feilen ikke er ubetydelig, jf. SA 3801, pkt. 23, selv om det ikke rapporteres til de øvrige regnskapsbrukerne.<sup>5</sup> For feil som først blir identifisert, er det altså ikke noen umulighet å

---

5 Slik rapportering til skattemyndighetene skjer i utgangspunktet ved å nekte å signere næringsoppgaven.

praktisere en lavere vesentlighetsgrense for skatt enn ellers. Men vi fokuserer i dette kapitlet på planleggingen av revisjonen av årsregnskapet og valg av revisjonshandlinger. Her er det ikke mulig å velge forskjellige vesentlighetsgrenser for skatt og annet generelt for hele regnskapet. En ukjent feil i regnskapet blir en ukjent feil i skattegrunnlaget. I så henseende er eksempelets dilemma realistisk nok.

## 12.2 Lovbestemmelsene, revisjonsstandardene og skattemyndighetenes uttalelser om revisors vesentlighetsgrenser

### 12.2.1 Revisorloven med forarbeider

Det rettslige utgangspunktet for fastleggelsen av revisors plikter i denne sammenheng er revl. § 5-2 1. ledd, som sier at revisor skal

... påse at vedkommende har tilstrekkelig grunnlag til å vurdere om det foreligger brudd på lover og forskrifter av vesentlig betydning for årsregnskapet. (vår utheving)

I NOU 1997: 9, se pkt. 12.1.5, som dannet bakgrunnen for lovbestemmelsen, blir begrepet vesentlighet benyttet aktivt uten at det knyttes noen andre avklaringer til det enn at bestemmelsen generelt er en lovfesting av innarbeidet praksis, og at de eksisterende standardene er relevante. I senere forarbeider skjer det ikke noen ytterligere avklaringer av dette.<sup>6</sup>

Rettslig sett er det dermed klart at anerkjente revisjonsstandarder må tillegges betydelig vekt ved avgjørelsen av grensen for hva som skal anses som vesentlig. Forarbeidene er imidlertid ikke helt klare på om loven bare representerer en lovfesting av den praksis som allerede var innarbeidet før den ble vedtatt, eller om den overlater til standardsetterne å utvikle vesentlighetsgrensen til enhver tid. Standarden, og bransjens praktisering av den, har imidlertid ikke endret seg så mye i etterkant av

---

6 Se blant annet Ot.prp.nr.75 (1997–98), pkt. 13, Ot.prp.nr.78 (2008–09), pkt. 16.1 og Prop.117 L (2009–2010), pkt. 15.7.

revisorlovens ikrafttredelse at denne uklarheten kommer på spissen for noen praktiske formål som berører vårt kapittel.<sup>7</sup>

## 12.2.2 Skatteforvaltningslovens bestemmelser om revisors plikter

Revisorlovens fastleggelse av revisors plikter suppleres av bestemmelsen i sfl. § 8-15 og skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6. Sistnevnte lyder:

Når skattepliktige har plikt til å ha revisor, skal næringsoppgave [] være signert av revisor.

Det er næringsoppgaven med underliggende vedleggsskjemaer som er skatteforvaltningslovens versjon av årsoppgjøret i denne sammenheng, og som er gjenstand for signatur fra revisor.<sup>8</sup>

Imidlertid er den siterte ordlyden fra skatteforvaltningsforskriften § 8-2-6 ikke noe mer nøyaktig enn revl. § 5-2 1. ledd. Det fremgår altså ikke direkte av forskriften hvor store feil som skal til for at revisor skal holde sin signatur tilbake.<sup>9</sup> Også i forhold til denne bestemmelsen blir det dermed et spørsmål om hva vesentlighetsgrensen skal være. Rent språklig kan denne ordlyden i seg selv åpne for et relativt stort spenn av fortolkningsmuligheter. Disse kan spenne fra en forutsetning om at revisor nærmest innestår for alt som står i næringsoppgaven, til en forutsetning om at revisors innsikt er et rent biprodukt av de revisjonshandlingene som følger av revl., slik at vesentlighetsgrensene automatisk blir de samme. Skjemaene selv, og rettledningene til disse, er fastsatt med hjemmel i sfl. De relativt omfattende rettledningene<sup>10</sup> burde dermed helst ha inneholdt et bidrag til en avklaring, men disse sier ikke et ord om vesentlighetskravet.

7 Vi går av denne grunn heller ikke inn på spørsmålene om det begrepsmessig kan sies å foreligge en «rettslig standard» for vesentlighet.

8 Signeringen skjer i praksis ved en godkjenning i Altinn som i seg selv fremstår som ganske generell. I det daglige arbeidet kan også dette tenkes å bidra til å opprettholde en viss uklarhet og/eller redusert bevissthet om hva revisor egentlig bekrefter. Dette har vi imidlertid ikke lagt noen vekt på.

9 Faktisk fremgår det ikke engang uttrykkelig at signaturen *skal* holdes tilbake ved tilstrekkelig store feil, men det er alminnelig enighet om at bestemmelsen skal forstås slik.

10 RF-1168, som er rettledningen til RF-1167 (alminnelig næringsoppgave), er eksempelvis på 11 sider.

Forarbeider, rettspraksis og litteratur gir også svært liten veiledning om hva som nærmere ligger i dette.

### 12.2.3 Revisjonsstandardene

Den gjeldende standarden for vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av revisjon er ISA 320.<sup>11</sup> Standarden er klar på at det naturligvis ikke skal skje en mekanisk beregning av vesentlighetsgrenser, men utøves et profesjonelt skjønn. ISA 320 sier følgende i punkt 2:

Selv om rammeverk for finansiell rapportering kan drøfte vesentlighet på forskjellige måter, forklarer de vanligvis at: [] Feilinformasjon, herunder uttalelser, er å anse som vesentlige dersom de enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på bakgrunn av regnskapet. (vår utheving)

Rent faktisk og rettslig er også skattemyndighetene en *bruker* som kan treffe beslutninger basert på regnskapsinformasjon. Men den empiriske forskningen på hva som er vesentlig, og dermed utviklingen av bransjepraksis og standardsetting knyttet til dette (jf. pkt. 12.1.2 ovenfor), har ikke hatt skattemyndighetenes spesielle handlingsmønster for øye. Det er derfor vanlig å anta at skattemyndighetenes særbehov, utover de behovene som også øvrige regnskapsbrukere har, ikke skal tillegges betydning etter denne generelle standarden. Ordvalget «*brukerne*» i det ovenstående sitatet styrker denne antagelsen. Det er videre antatt at det er investorenes og kreditorenes behov som settes i høysetet jf. ISA 320, fotnote 2, og IASB (2018).

Litt lenger ned i samme punkt er det samme slått fast uttrykkelig (og som det vil fremgå av pkt 2.4 nedenfor, kan Skattedirektoratet også hevdes å ha akseptert dette):

Skjønnsmessige vurderinger av forhold som er vesentlige for brukerne av regnskapet bygger på en vurdering av behovet for finansiell informasjon som er felles for brukerne som en gruppe. Den mulige virkningen av feilinformasjon

<sup>11</sup> Vesentlighetsvurderingen av feilinformasjon som allerede er avdekket under revisjonen, reguleres av ISA 450.

på bestemte individuelle brukere, hvis behov kan variere i stor grad, tas ikke i betraktning.

Når det gjelder skatt, har man i stedet rettet interessen mot revisjon av de skattemessige forholdene som ikke bygger direkte på regnskapet, altså de beløpene som man må korrigere det regnskapsmessige resultatet opp eller ned med for å komme frem til skattepliktig inntekt.

Attestasjonen av disse forholdene kalles gjerne for «særattestasjoner», og disse reguleres som tidligere nevnt av SA 3801 *Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter*. Denne benyttes i praksis i stor grad som retningsgivende for revisors signatur på næringsoppgaven.

SA 3801 anerkjenner i pkt. 3 den sammenhengen mellom skattefastsettelse, regnskap og bokføring som det er redegjort for i vårt delkapittel 12.1.4 over. Det fremgår av standardens punkt 15–17, sammenholdt med dennes punkt 4, at det som det kreves er at revisor foretar ytterligere revisjonshandlinger for de spesielle skatte- og avgiftsmessige opplysningene som er gjengitt på sidene 1 og 4 i næringsoppgaven, samt i eventuelle vedlegg. Dette er opplysninger om de tallene mv. som skal være annerledes ved skattefastsettelsen enn ved fastsettelsen av regnskapet. I tillegg krever standardens punkt 13 og 14 at det må vurderes om det er behov for å foreta noen ekstra revisjonshandlinger for transaksjoner med nærstående parter og for eventuelle andre forhold som revisor mener det knytter seg en spesiell skatterisiko til i det enkelte tilfellet. For feil som allerede er avdekket, følger det av standarden som helhet, og særlig punkt 18, at det er en svært lav vesentlighetsgrense. Her er det svært lite som skal til for at revisor skal ha plikt til å holde signaturen på næringsoppgaven tilbake. SA 3801, punkt 18 knytter denne grensen direkte til hvilken konklusjon skattemyndighetene selv ville ha trukket dersom de hadde kjent til opplysningene.

I eksempelet som vi startet med i innledningen ovenfor, ville altså SA 3801 sørget for at beløpet på en million kroner i ikke-fradragsberettigede kostnader ble gjenstand for ytterligere revisjonshandlinger. Innenfor denne spesielle kostnadsarten ville man dermed avdekket også feil som var betydelig mindre enn de feilene som revisjonshandlingene fastsatt generelt etter ISA 320 kunne påregnes å avdekke. En feilkontering av eksempelvis 20 000 kroner i representasjonskostnader ville derfor, etter

SA 3801, kanskje blitt avdekket (og korrigert eller rapportert) av revisjonen, mens 150 000 kroner i ikke regnskapsført salgsinntekt imidlertid ikke kunne påregnes å bli oppdaget.

Rapportering og beregning av skattepliktig inntekt skjer gjennom næringsoppgaven. Den består av 4 sider, hvorav sidene 2–4 henger tallmessig sammen. Side 2 og 3 gjengir regnskapet etter regnskapsmessige regler og konkluderer med et regnskapsmessig resultat som er det samme som i det offisielle regnskapet.<sup>12</sup> På side 4 regner man seg deretter fra dette regnskapsmessige resultatet og frem til et skattepliktig resultat ved å legge til ikke fradragsberettigede kostnader, trekke fra skattefrie inntekter osv.<sup>13</sup> Den store majoriteten av inntekter og kostnader er imidlertid fullt skattepliktige og fullt fradragsberettigede. Derfor vil ikke bare feil på side 4 i næringsoppgaven, men også den store majoriteten av feil på side 2 og 3 i denne føre til rapportering av uriktig skattepliktig inntekt. Da blir det svært upresist og ufullstendig å regne tallene på side 2 og 3 som mindre skatterrelevante enn korreksjonene på side 4, og det kan synes uheldig å la vesentlighetsgrensen for tallene på side 2 og 3 være upåvirket eller lite påvirket av skattemyndighetenes lavere terskel for å disponere annerledes.

Revisjonsstandardene inneholder dermed, sett fra et skatteforvaltningsrettslig perspektiv, et logisk dilemma som er på grensen til å være en selvmotsigelse: en generell vesentlighetsgrense som er for mild (høy) til å dekke skattemyndighetenes behov, kombinert med en mye strengere vesentlighetsgrense «på skatteområdet» / «for særlig skatterrelevante poster». Slike ord klinger kanskje fint, men mister mye av sin mening når vi tar i betraktning at også flesteparten av de postene som er utenfor det såkalte «skatteområdet», er skatterrelevante.

---

12 Inndelingen kan være noe annerledes enn i regnskapet, men uten at det skal endre det regnskapsmessige resultatet.

13 Postene på denne siden i næringsoppgaven er gjenstand for spesifisering i de spesielle vedleggene.



## 12.2.4 Skattemyndighetenes uttalelser om revisors vesentlighetsgrenser

*Lignings-ABC* var frem til 2016 skatteetatens håndbok og skulle gi uttrykk for antatt eller ønsket ligningspraksis.<sup>14</sup> Her var det uttalt under stikkordet «Revisjonsplikt», punkt 3.2, at revisor skulle unnlate å underskrive (næringsoppgaven), dersom det er avdekket «vesentlige» feil som påvirker ligningsoppgavene.<sup>15</sup> Heller ikke her ble det direkte sagt noe nærmere om hva som er «vesentlig», og ingen ting om hvor store feil revisor må innrette seg på å avdekke. Omtalen viste til Skattedirektoratets melding om innberetning til Finanstilsynet KO nr. 4/2000, 30. november 2000<sup>16</sup>, og til revisjonsstandard SA 3801. Den nevnte meldingen følges opp av Skattedirektoratet i Skattedirektoratets melding nr. 11/01, 17. april 2001 (som senere er oppdatert ved Skattedirektoratets melding 12. desember 2016), der det er gjort nærmere rede for direktoratets syn på vesentlighetsgrensen (heretter kalt «Meldingen»).

Meldingen omtaler de aktuelle vesentlighetsprinsippene i punkt 1.2 og i punkt 3.<sup>17</sup> Omtalen er kortfattet (ca. én side). Vesentlighet når det gjelder valg av revisjonshandlinger, omtales slik i punkt 1.2.2.1:

I henhold til god revisjonsskikk, jf. SA 3801 – Revisors kontroll av skatter og avgifter – benyttes samme vesentlighetsgrense ved kontroll av resultatregnskap og balanse i næringsoppgaven som ved revisjon av årsregnskapet. Ved kontroll av resultatregnskap og balanse i næringsoppgaven vil revisor dermed normalt ikke foreta ytterligere revisjonshandlinger i forhold til hva som er utført i forbindelse med den lovbestemte revisjonen av årsregnskapet.

Meldingen nevner ikke det mulige behovet for å vurdere eventuelle særlige skatterisikoer som er påpekt i SA 3801. Slik sitatet viser, går den

14 *Lignings-ABC* ble fra 2017 splittet i to forskjellige håndbøker: *Skatte-ABC* (som er avgrenset til å behandle materielle skatteregler), og *Skatteforvaltningshåndboken*, som gjelder selve skatteforvaltningen av inntekts- og formuesskatt. Sistnevnte utgis bare elektronisk. Ingen av disse omtaler spørsmålet nærmere.

15 Se også tilsvarende generelle uttalelse i *Skatteforvaltningshåndboken* § 2-8-6.

16 Ny SKD-melding ble publisert 11/09/2019 (SKD – 2019-5). Denne inneholder ingen materielle endringer av betydning for dette kapittelet.

17 Vesentlighet spesielt knyttet til lønnsinnberetning er i tillegg omtalt i Meldingens punkt 2.2, og vesentlighetsgrensen knyttet til rapportering av allerede identifiserte feil er omtalt i Meldingens punkt 3.

dermed et lite hakk lenger i retning av å nøye seg med de revisjonshandlingene som generelt er valgt etter ISA 320, enn den standarden (SA 3801) som Meldingen viser til. Den er også et hakk mer eksplisitt i sin fastslåing av at revisjonen av side 2 og 3 i næringsoppgaven ikke omfattes av noen lavere vesentlighetsgrense («ytterligere revisjonshandlinger»).

Dersom man tar dette, og da særlig den siste setningen i sitatet, helt bokstavelig, og tillegger det avgjørende vekt, er det nærliggende å konkludere med at den skjerpede vesentlighetsgrensen overfor skattemyndighetene bare gjelder:

- 1) vesentlighetsgrensen generelt for enhver feil når den først er identifisert<sup>18</sup>
- 2) valg av revisjonshandlinger som gir en lavere vesentlighetsgrense knyttet til informasjonen på side 1 og 4 i næringsoppgaven, eventuelt med tilhørende vedlegg<sup>19</sup>

Et par andre uttalelser i Meldingen er egnet til å reise litt tvil om hvorvidt det ovenstående er veloverveid fra Skattedirektoratets side: For det første den begrunnelsen som gis i slutten av punkt 1.2.2.2 for at det er en lavere vesentlighetsgrense eksempelvis for side 4 i næringsoppgaven:<sup>20</sup>

Årsaken til dette er at informasjonen er av særlig betydning for mottaker av revisors attestasjon, skattemyndighetene.

Denne begrunnelsen synes svakt fundert. Den utelatte omsetningen på 150 000 kroner i eksempelet ovenfor kan aldri bli mindre viktig for skattemyndighetene enn en uriktig håndtering av et like stort beløp på side 4 i selvangivelsen. Det motsatte er derimot fullt mulig siden deler av side 4

18 Meldingens pkt. 1.2.2.2 er uklart og kan nærmest tas til inntekt for at heller ikke dette gjelder ubetinget, men spørsmålet avklares etter vår oppfatning i Meldingens pkt. 3.

19 Meldingen i seg selv er ikke helt klar på at den lavere vesentlighetsgrensen som skal gjelde for side 1 og 4, også skal gjelde for vedleggene, jf. Meldingens pkt. 1.2.2.3, siste setning. SA 3801 pkt. 17 taler imidlertid for det sistnevnte. Vi legger også et slikt synspunkt til grunn, men konklusjonene i dette kapittelet ville gjelde selv om kravet til ytterligere revisjonshandlinger skulle forstås slik at det ikke omfattet vedleggene.

20 I meldingen er dette av en eller annen grunn formulert med et par forbehold, slik at det ser ut som dette bare gjelder «vanligvis», og bare for allerede avdekkede feil.

i næringsoppgaven og de tilhørende vedleggene (RF-1217, RF-1084 osv.) bare gjelder tidfestingen av poster som uansett er skattepliktige/fradragsberettigede. Feil tidfesting har i utgangspunktet mindre betydning for skattemyndighetene enn feil av permanent karakter. Sitatet tyder derfor på at Skattedirektoratet egentlig ikke har gått fullt og helt inn i selve den problemstillingen som vi her studerer, nemlig at også resultatall i sin alminnelighet er skatterrelevante.

Og for det andre den begrunnelsen som gis i punkt 1.2.2.3 for at det samme (altså en lavere vesentlighetsgrense) også skal gjelde for vedlegg som avskrivningsskjema (RF-1084) og spesifikasjon av midlertidige forskjeller (RF-1217):

Opplysningene fra disse skjemaene påvirker skattekostnaden og er således av stor betydning for skattemyndighetene.

Her synes begrunnelsen enda svakere siden begge eksemplene som er benyttet, faktisk hovedsakelig gjelder nettopp tidfesting, som jo er *mindre* viktig for skattemyndighetene enn at alle inntektene er tatt med. Det kan i tillegg nevnes at begrepet «*skattekostnaden*» i sitatet representerer et mildt sagt uheldig ordvalg. Dette er jo en av de ytterst få regnskapsmessige resultatpostene som reelt sett *ikke* har betydning for skatten. Det må imidlertid kunne antas at Skattedirektoratet her strengt tatt ikke har ment skattekostnaden, men rett og slett skatten.

Også dette sitatet tyder på at Skattedirektoratet egentlig ikke har gått inn i problemstillingen som vi er opptatt av her, nemlig at også alminnelige resultatall er skatterrelevante.

Det er uheldig at Meldingen synes lite konsistent på enkelte punkter, og det er uheldig at heller ikke skattemyndighetenes uttalelser inneholder noen utfordring av forestillingen om at det er mulig å foreta en effektiv utskillelse av et «skatteområde», men i stedet nærmest bygger indirekte opp under denne. Meldingens konklusjoner er imidlertid nokså uttrykkelige, og de har vært publisert og tilgjengelige helt siden 2001, og ble oppdatert og gjentatt i 2016. Etter vårt syn ville det derfor per i dag være svært vanskelig for skattemyndighetene å vinne frem med en tenkt påstand om at revisor plikter å etablere en lavere vesentlighetsgrense enn den generelle for side 2 og 3 i næringsoppgaven.

Rettsstilstanden er dermed at de fleste feil som fører til uriktig skattefastsettelse, bare kan påregnes å bli avdekket av revisjonen hvis de er beløpsmessig store nok til å være vesentlige også generelt for andre regnskapsbrukere enn skattemyndighetene.

## 12.3 Skatteforvaltningsloven (eller ligningsloven) og ligningspraksis om hvor store feil som skal til for at skattemyndighetene skal reagere

Skatteforvaltningsloven § 12-1 (2) lyder:<sup>21</sup>

Før fastsettingen tas opp til endring etter første ledd, skal skattemyndighetene vurdere om det er grunn til det under hensyn til blant annet den skattepliktiges forhold, den tid som er gått, spørsmålets betydning og sakens opplysning.

Dersom skattyteren eksempelvis har utvist forsett eller grov uaktsomhet, eller dersom spørsmålet er av prinsipiell karakter, kan det være god grunn til at skattemyndighetene bør ta saken opp selv om beløpet i seg selv er for lite til å være interessant.

For saker der noe slikt ikke er tilfellet, finnes en veiledende beløpsgrense i Skattedirektoratets veiledende retningslinjer 20. mai 2009 nr. 55.<sup>22</sup> Der uttales følgende under overskriften «Spørsmålets betydning»:

Det må vurderes hvor stor endring i skatter og avgifter som kan være aktuell. Størrelsen av denne endringen må sammenholdes med skattyters økonomiske

<sup>21</sup> Den tilsvarende bestemmelsen i ligningsloven § 9-5 nr. 7 var: «Før spørsmål om endring tas opp etter nr. 1 eller nr. 3-6 skal det vurderes om det er grunn til det under hensyn til blant annet spørsmålets betydning, skattyterens forhold, sakens opplysning og den tid som er gått [.]» I sfl. er skattyterens forhold flyttet frem til starten av opprømsingen, og spørsmålets betydning er flyttet fra å være først til å være nummer tre i opprømsingen. Dette er gjort bevisst for å understreke at skattyters forhold er sentralt (sammen med tiden som er gått), se *Skatteforvaltningshåndbokens* kommentarer til § 12-1 2. ledd med videre henvisning til forarbeidene. De samme kildene slår likevel fast at ligningspraksis etter ligningsloven § 9-5 nr. 7 fortsatt vil ha betydning. De fire oppregnede momentene er heller ikke noen uttømmende liste over hva det kan være aktuelt å ta hensyn til (jf. innledningsordene «blant annet»).

<sup>22</sup> Disse er gitt med hjemmel i Skattedirektoratets instruksjonsmyndighet og gjelder i utgangspunktet fortsatt, også etter ikrafttredelsen av skatteforvaltningsloven.

stilling. Som hovedregel bør endring ikke foretas hvis det dreier seg om beløp under beløpsgrensene i ligningsloven § 8-3 nr. 2 a.

Den aktuelle beløpsgrensen etter ligningsloven § 8-3 nr. 2 a. var 1000 kroner i inntektsendring, altså vanligvis 240–280 kroner i potensiell endring av skatt i de tilfellene som det per i dag er aktuelt å reise endringssak for. Denne beløpsgrensen er ikke tatt uttrykkelig med i sfl., noe som i hvert fall ikke taler for at grensen er økt. Som ligningspraksis er den dermed av betydning også etter sfl.

At grensen ikke er rigid eller absolutt, er en annen sak. Det ligger både i betegnelsen «*Veiledende retningslinjer*», i måten det ovenfor siterte avsnittet som helhet er formulert på, og i reservasjonen «*som hovedregel*».<sup>23</sup> Som nevnt ovenfor skal beløpet også relateres til skattyterens økonomi, noe som kan føre til at skattemyndighetenes helhetsvurdering i praksis ofte vil ende med at det skal et noe høyere beløp til for en noe større bedrift.

Den beløpsmessige tilnærmingen som det er gitt uttrykk for i Skattedirektoratets veiledende retningslinjer, ble også fulgt opp i *Lignings-ABC*, under stikkordet «*Endringssak – endring uten klage*». Der ble det uttalt at for saker av prinsipiell betydning er beløpsgrensen null, og i andre saker er den kroner 1000 i inntekt. *Lignings-ABC* var uttrykk for antatt eller ønsket ligningspraksis og er dermed et uttrykk for at skattemyndighetene som regnskapsbruker ønsker anledning til å ta opp spørsmål uten prinsipiell betydning ned til kroner 1000, i hvert fall for små bedrifter. Denne «beløpsgrensen» er verken gjentatt eller tatt avstand fra i *Skatteforvaltningshåndboken* og har fortsatt betydning som forvaltningspraksis.

Det er altså i praksis en klar og tydelig forskjell mellom revisjonsfagets vesentlighetsgrense og hvilke feil som ville fått skattemyndighetene til å disponere annerledes ved å reise endringssak.

23 En lignende fleksibilitet er også innebygget i den revisjonsfaglige vesentlighetsgrensen som vi sammenligner med.

## 12.4 Kommunikasjonen og forståelsen av forskjellen mellom hvor stor en feil må være for at revisjonen skal være innrettet på å finne den, og hvor stor den må være for at skattemyndighetene skal eller bør handle i forhold til den

Punkt 12.2 og 12.3 ovenfor har vist at det, til tross for plikten til særattestasjoner, er en meget stor forskjell mellom hvilken størrelse en feil må ha for at revisor har en rettslig plikt til å innrette revisjonen på å avdekke den, og hvilken størrelse den må ha for at skattemyndighetene forvaltningsrettslig kan eller bør reagere på den. Omfanget og karakteren av denne forskjellen er underkommunisert i revisjonsstandarden og synes å være lite forstått av skattemyndighetene.

Den ene av forfatterne av dette kapitlet har gjennom mange års virke som skatteadvokat erfart at skattemyndighetene i praksis tar opp en del saker som gjelder beløp på noen ganske få tusen kroner, selv om sakene ikke er av prinsipiell eller preventiv karakter, og at de i forbindelse med saker om små beløp viser liten forståelse for at det er helt naturlig at revisor ikke har sett de aktuelle feilene.<sup>24</sup>

Et inntrykk er faktisk at skatteforvaltningen *i praksis* ikke er så veldig interessert i det arbeidet som revisor har utført, herunder om næringsoppgaven er signert. Det kan virke som det prinsipielt eksisterer, eller har eksistert, en ikke uttrykt forventning om at revisjonen skal finne tilnærmet alle regnskapsfeil, og derfor en resignasjon vedrørende revisjonsforventningene som helhet ved erkjennelsen av at dette ikke skjer. De fleste ansatte i skatteforvaltningen vil nok eksempelvis intuitivt tenke at revisoren i eksempelet ovenfor, som ikke oppdager 150 000 kroner i utelatt salgssinntekt, har gjort en litt dårlig innsats. Disse observasjonene er i seg selv ikke så mye mer enn anekdotiske bevis, men en analyse av SA 3801 og Meldingen trekker i samme retning, og det samme gjør en stor empirisk undersøkelse gjennomført i regi av NARF<sup>25</sup> i 2013 (Opsahl

<sup>24</sup> Disse erfaringene er gjort både førstehånds og gjennom samtaler med revisorer, regnskapsførere, økonomisjefer og næringsdrivende, osv.

<sup>25</sup> Foreningen har i dag skiftet navn til Regnskap Norge.

& Kristensen, 2013). Denne undersøkelsen konkluderer med at ansatte i regnskapsbransjen er av den oppfatning at skatteetaten bruker for mye ressurser på å kontrollere uvesentlige forhold. 2362 medlemmer i NARF responderte på undersøkelsen, og deres gjennomgående syn var at de anså nesten halvparten (47 prosent) av alle de feilene som skatteetaten avdekket, som «*uvesentlige*».

Det er *mulig* å utlede prinsippene for hvor stor en feil må være for at revisjonen skal være innrettet på å finne den, avhengig av hvilken type feil det dreier seg om, av SA 3801. Dette er også gjort i punkt 12.2 ovenfor. Det kan imidlertid ikke forventes at det store flertallet av personer på brukersiden, altså de ansatte i skatteforvaltningen, skal være skolert og trent i vesentlighetsforståelse og den terminologien som knytter seg til dette siden få av dem har en tyngre bakgrunn fra revisjonsfaget.<sup>26</sup> I innledningen til SA 3801 (punkt 5) står det at

Formålet med attestasjonen av næringsoppgaven er å gi brukeren betryggende,  
men ikke absolutt sikkerhet ... (vår utheving)

De aller fleste er uansett innforstått med at ingen sikkerhet er absolutt, så reservasjonen «*men ikke absolutt*» tilfører ikke så mye. Ordet «*betryggende*» må nødvendigvis relatere seg til den tiltenkte bruken, i dette tilfellet skatteforvaltning – som også knytter seg til svært små feil. Formuleringen «*betryggende, men ikke absolutt sikkerhet*» er derfor isolert sett egnet til å skape store uriktige forventninger.

Videre er prinsippene for revisors kommunikasjon til skattemyndighetene samlet under en egen overskrift i punktene 20–26 i standarden, hvorav punkt 20 er av generell karakter, 21 og 22 handler om spesielle forhold og de resterende handler om kommunikasjon av feil som allerede er avdekket. I denne delen av standarden, som vil være det ansatte i skatteforvaltningen naturlig fokuserer på, finner man ingen påpekning av at det er en grense for hvor stor en feil må være for at revisjonen skal

26 Skatterevisorenes forening er den eneste revisororganisasjonen i skatteetaten og hadde per 1. januar 2020 530 medlemmer, ifølge foreningens egen hjemmeside. Dette indikerer at det er godt under 10 prosent av skatteetatens ca. 6500 ansatte som har revisjonsbakgrunn (og etaten har en høy organisasjonsprosent, slik at innslaget av uorganisert arbeidskraft vanskelig kan få endret den indikerte prosentandelen). De fleste av disse igjen har 3-årig revisorutdanning.

være innrettet på å finne den. Ikke noe sted i standarden finner man noe uttrykkelig forbehold om at mange feil som er av interesse for skattemyndighetene, vil være for små til at de blir oppdaget ved revisjonen.

Meldingen på sin side inneholder, som påpekt i punkt 12.3 ovenfor, en del formuleringer som antyder at skattemyndighetene har liten forståelse for eller bevissthet om at resultat tall i alminnelighet er skatterevante.

## 12.5 Aktuelle tiltak

### 12.5.1 Oversikt

Som det fremgår av analysen ovenfor, er det et ønske fra lovgiver og et premiss for sfl. at skattemyndighetene skal dra nytte av revisors arbeid. Samtidig er det klar forskjell mellom hvor stor en feil må være for at skattemyndighetene rettmessig kan forvente at revisor avdekker den, og hvor stor en feil må være for at skattemyndighetene kan komme til å reise endrings sak, unntatt for noen få utvalgte forhold. Denne forskjellen er lite tydelig kommunisert og kan være gjenstand for beskjeden bevissthet og forståelse.

Vi vil i denne delen av kapitlet drøfte hvilke muligheter som finnes for å redusere gapet mellom størrelsen på feil som revisor kan forventes å avdekke, og feil som kan få skattemyndighetene til å reagere. Her vil vi skille mellom tiltak som omhandler bedre kommunikasjon av hva revisors arbeid innebærer, tiltak knyttet til revisors vesentlighetsbeslutninger og endring av skattemyndighetenes handlingsgrense. Disse kategoriene av tiltak kan også kombineres.

### 12.5.2 Bedre kommunisering av forholdet

#### *Generelt*

Det er velkjent at det ofte er behov for lov- og forskriftsendringer som i seg selv ikke tar sikte på å endre gjeldende rett, men bare på å formidle denne bedre.<sup>27</sup> I vårt tilfelle er det imidlertid da ikke bare et spørsmål om hvil-

---

<sup>27</sup> F. eks. innføringen av en helt ny skattelov i 1999, der det fremgikk helt uttrykkelig av forarbeidene at denne loven i seg selv ikke skulle innebære noen materielle endringer (jf. Ot.prp.nr.86 (1997–98, punkt 1).



ken eller hvilke lover eller forskrifter som eventuelt bør omformuleres, men også om tydeliggjøringen bør skje gjennom lov-/forskriftsendringer, eller om den bør komme gjennom andre kilder, som for eksempel revisjonsstandard, uttalelse fra Skattedirektoratet, osv. Vi knytter derfor først en kommentar til hva som etter vårt syn bør formidles bedre, og omtaler deretter aktuelle kilder som kan bære frem en slik forbedret formidling, og den verdien dette kan ha.

### ***Hva som bør formidles bedre***

Hva som etter vårt syn bør formidles bedre, kan sammenfattes relativt enkelt: For det første er det slik at selv om også ganske små feil kan føre til at revisor skal holde tilbake sin signatur på næringsoppgaven, *hvis de først er avdekket*, så må man huske på at feil som er under en viss beløpsmessig størrelse, *ikke nødvendigvis blir avdekket* ved en fullt ut forskriftsmessig gjennomført revisjon.

Og for det annet: For feil på side 1 og 4 i næringsoppgaven er vesentlighetsgrensen lavere enn ellers, men for feil på side 2 og 3 er den som for revisjonen generelt, og derfor *mye høyere* enn det beløpet som skal til for at skattemyndighetene skal vurdere endringssak.

Hva som er den beste formuleringen, vil være avhengig av om den eventuelt skal stå i en lov, forskrift, revisjonsstandard eller annen type kilde. Vi mener imidlertid generelt at meningsinnholdet, uavhengig av hvilke kilder det skal innarbeides i, helst bør formuleres så direkte som mulig, uten å gå veien om bruk av faguttrykk. Vi mener også at det, i de kildene det eventuelt innarbeides i, bør presenteres åpent som et eget tema. Det bør altså helst ikke være slik at leseren må sammenholde tekst som er plassert under forskjellige temaer/overskrifter, for å utlede det aktuelle meningsinnholdet.

### ***Hvilke rettskilder eller kanaler en forbedret formidling eventuelt bør skje gjennom***

Revisors plikter når det gjelder vårt tema, er i prinsippet regulert med hjemmel i revl. § 5-2, sfl. § 8-15 og sff. § 8-2-6, med videre detaljering i SA 3801, samt Skattedirektoratets skjemaer med rettleddninger, og er også beskrevet i Skattedirektoratets melding (Meldingen), og

i *Skatteforvaltningshåndboken*. Det ideelle er å innarbeide en endring i alle, eller nesten alle, disse. Det er mulig at selve ordlyden i revl. § 5-2 er et unntak, fordi denne er så generell i alle henseender at det uansett kanskje fremstår som klart nok at man må konsultere standarder og/eller andre underliggende kilder for å kunne ta stilling til hva som ligger i begrepet «vesentlig».<sup>28</sup>

### *Verdien av en forbedret formidling av forholdet*

En bedre klargjøring og formidling av den reelle situasjonen kan legge til rette for å gi revisjonsbransjen og skattemyndighetene økt forståelse for hverandres arbeid. Det kan i sin tur være med på å bygge eller opprettholde tillit og til å bygge kompetanse i hvordan disse aktørene best kan forholde seg til hverandres konklusjoner og arbeid. Videre kan en slik forbedret formidling gjøre det realistisk for alle berørte til enhver tid å ta stilling til om det er samsvar mellom revisjonsstandarden og skattemyndighetenes uttrykte oppfatning. Endelig kan det også gjøre det mer realistisk for lovgiver til enhver tid å vurdere om det er ønskelig med endringer.

## 12.5.3 I grenseland mellom endring og forbedret formidling

Et tiltak i grenseland mellom forbedret formidling og materiell (eller i hvert fall prosessuell) rettsendring ville være å pålegge revisor å kommunisere til skattemyndighetene hvilken vesentlighetsgrense som er benyttet i det enkelte tilfellet. Formell forankring for dette kunne etableres ved en endring i skatteforvaltningsforskriften. Praktisk implementering kunne foretas helt enkelt ved å innføre to nye poster i næringsoppgaven, i umiddelbar tilknytning til revisors signatur. En post for valgt vesentlighetsgrense knyttet til side 1 og 4 i næringsoppgaven og en post for valgt vesentlighetsgrense knyttet til side 2 og 3. I rettleidingen, og helst

---

28 Forslaget til ny revisorlov inneholder forslag til presiseringer/tydeliggjøringer av revisors plikter på enkelte områder, men ikke noen av betydning for det temaet som omtales i dette kapitlet (se NOU 2017: 15, kap. 26, særlig §§ 9-1, 9-4, 9-7 og 9-10).

også i selve næringsoppgaven, kunne/burde dette angis i et enkelt språk. Målet er å formidle enklest mulig hvor stor en feil, etter revisors beste skjønn, må være for at man skal kunne påregne at den blir avdekket av de revisjonshandlingene revisor i det aktuelle tilfellet har gjennomført. Som nevnt i 12.1.2 ovenfor, er det påvist at jurister og dommere synes å uttrykke en høy grad av enighet om at det ville være ønskelig med eksplisitte kvantitative standarder for vesentlighetsgrensene. Å innføre en slik konkret kvantifisering overfor skattemyndighetene er langt mer realistisk enn en generell kvantifisering i standardene. I tillegg er det også påvist at kommunisering av vesentlighetsgrensene generelt kan ha positiv nytteeffekt, se for eksempel Fisher (1990).

#### 12.5.4 Senke den generelle vesentlighetsgrensen

Lavere vesentlighetsgrenser gir høyere revisjonskostnader, og valg av vesentlighetsgrenser er en avveining mellom nytte og kostnad. Avveiningen som ligger til grunn for de vesentlighetsgrensene vi har i dag, er basert på omfattende vurderinger gjennom mange tiår og fortjener den respekten som følger av dette. Utgangspunktet er således at det ikke er ønskelig å rokke ved de aksepterte prinsippene for valg av vesentlighetsgrenser. For ikke-børsnoterte foretak mener vi likevel at tiden nå er moden for to nye innfallsvinkler som ikke tidligere har vært forsøkt eller utredet.

Den ene av disse innfallsvinklene er generell og knyttet til et fenomen som ikke har vært aktuelt å vurdere tidligere – nemlig økt digitalisering/automatisering av revisjonen. Introduksjonen av ny teknologi har potensial til å forbedre og/eller effektivisere revisjonen på måter som ikke har vært tilgjengelig tidligere. Slike forbedringer kan, her som ellers, «tas ut» av forskjellige aktører (for eksempel revisorene eller revisjonskundene) og på forskjellige måter (for eksempel redusert pris, økt fortjeneste, bedre kvalitet, osv.). Dette er en diskusjon som pågår nå. Likevel pågår den uten at spørsmålet om hvorvidt en del av forbedringspotensialet kan tenkes tatt ut i form av lavere generell vesentlighetsgrense, synes å være satt på dagsordenen. Som det fremgår ovenfor, kan en slik endring for ikke-børsnoterte foretak skape samfunnsmessig nytte via skattemyndighetenes bruk av revisors arbeid – og deler av revisjonsbransjen er i en situasjon

der den har behov for å demonstrere tydeligere at samfunnet har nytte av en fortsatt revisjonsplikt for foretak av beskjedent størrelse. Denne spesielle innfallsvinkelen *kan* etter vårt syn være et unntak fra prinsippet om at man ikke bør rokke ved aksepterte prinsipper for valg av vesentlighetsgrenser. Dersom den kombineres med den omleggingen av de spesielle vesentlighetskravene knyttet til signaturen på næringsopp-gaven som er omtalt rett nedenfor, mener vi også at den vil være et realistisk tiltak for alle berørte parter.

Den andre innfallsvinkelen går således ut på å legge om den differensieringen av vesentlighetsgrensen som per i dag gjelder for næringsopp-gaven (altså differensieringen mellom side 1 og 4 vs. side 2 og 3), ved å fjerne den og helst erstatte den med en annen type differensiering som er noe mer treffende med tanke på det behovet som skattemyndighetenes reelt har. Den nåværende differensieringen mellom vesentlighetsgrense for henholdsvis side 1 og 4 kontra side 2 (og 3) er svakt begrunnet og er mer enn moden for å bli vurdert på nytt. Rasjonelt sett er feil på side 1 og 4 egentlig ikke viktigere for skattemyndighetene enn feil på side 3. Det kan derfor være en idé å jevne ut denne forskjellen slik at generell avdekkingsterskel ble satt *litt* lavere mot at den også skulle gjelde for side 1 og 4. På denne måten kan man i prinsippet gi skattemyndighetene en større nytte for den samme revisjonskostnaden. De vil bli informert om flere av de feilene som beløpsmessig ligger rett under den nåværende generelle avdekkingsterskelen, mot at de til gjengjeld ikke vil blitt informert om en del beløpsmessig langt mindre feil på side 1 og 4. Dette ville være et godt bytte for skattemyndighetene. Illustrert ved det gjennomgående talleksempelen har vi for eksempel at skattemyndighetene ikke lenger vil kunne påregne at revisor avdekker de 20 000 i representasjonskostnader som er kontert som reisekostnader, men i stedet kan de påregne at det er mer sannsynlig at revisjonen avdekker de 150 000 i manglende salgsinntekt – noe som rasjonelt sett vil kunne bli et meget godt bytte.

Det er grunn til å tro at det er historiske årsaker som ligger til grunn for den nåværende differensieringen. Da denne ble innført, i 1950,<sup>29</sup>

---

29 Se John Christian Langli, «Hvem er brukerne av årsregnskapene til små aksjeselskaper, og trenger de reviderte regnskaper» (2009).

eksisterte det en rekke skjønsmessige regnskapsmessige betraktninger som hadde virkning krone for krone på skattepliktig inntekt, for eksempel ukurans i varelageret, avsetninger til tap på kundefordringer og avskrivninger på driftsmidler. For å utføre disse skjønsmessige vurderingene var det viktigere med økonomisk kompetanse enn vanlig skatterettslig kompetanse, så skattemyndighetene hadde et klart behov for å kunne støtte seg på revisors vurderinger. Samtidig eksisterte det den gang et klart forsiktighetsprinsipp for regnskapsavleggelsen (altså at det var viktigere å unngå overvurdering av inntekt og verdier enn å unngå undervurdering). I praksis må det derfor ha vært klart at det eksempelvis skulle ganske store undervurderinger av et varelager (overvurdering av nedskrivningene) til for at revisor skulle sette foten ned for det, hvis man ikke skulle tenke spesielt på skattemyndighetenes behov. I denne situasjonen var det derfor rasjonelt å innføre et prinsipp om at revisor måtte se på denne typen skatterevante disposisjoner med en lavere vesentlighetsgrense enn hva som ellers ville gjeldt for disse disposisjonene.

I våre dager er denne begrunnelsen forsvunnet sammen med de skattereglene som gjorde størrelsen av skattepliktig inntekt avhengig av skjønsmessige regnskapsmessige vurderinger som i sin tur var underlagt et forsiktighetsprinsipp (noe som jo blir det motsatte av et forsiktighetsprinsipp med tanke på skattefastsettelsen). Dermed vil skatteforvaltningen nå være tjent med å jevne ut oppmerksomheten, slik at revisjonsressursene brukes der de gir mest. Nærmere bestemt ved å styre direkte etter feilens størrelse fremfor å styre etter hvilken side i næringsoppgaven den presenteres på.

### 12.5.5 Heve skattemyndighetenes handlingsgrense

En heving av skattemyndighetenes handlingsgrense kunne materielt sett gå ut på at man rett og slett økte den beløpsgrensen som per i dag er satt til 1000 kroner i Skattedirektoratets veiledende retningslinjer og i *Lignings-ABC*. Det ville i så fall være naturlig å presisere at dette bare gjelder i saker der skattyteren har opptrådt aktsomt og lojalt (noe som vanligvis også innebærer at skattyteren har oppfylt sin

opplysningsplikt). Det burde i så fall gjøres unntak for tilfeller der det uansett skal reises endringssak mot den samme skattyteren, som følge av andre forhold, og den aktuelle feilen vil representere lite merarbeid. Unntak kunne også vært naturlig i situasjoner der det aktuelle skattekontors kapasitetssituasjon på det aktuelle tidspunkt er slik at man klart vil ha ressurser også til viktigere gjøremål selv om saken tas opp. Unntaket for saker av prinsipiell karakter kan også være naturlig å beholde.<sup>30</sup> I tillegg kunne det være aktuelt som en «modernisering» å tilføye et unntak for feil som er systemgenerert, fordi slike feil har så stor sannsynlighet for gjentagelse. Endelig kunne man også lagt til et generelt unntak for saker der det påviselig er andre særlige grunner. En slik endring kan, om ønskelig, initieres av lovgiver, departementet eller Skattedirektoratet, og tilsvarende forankres i forskrift eller i Skattedirektoratets veiledende retningslinjer.

Sett fra samfunnets side er det lite heldig at skattekontoret eksempelvis benytter to dagsverk av en kontrollør, og deretter ett til to dagsverk av en skattejurist og så litt arbeid til kvalitetssikring og registrering osv. for å rette opp i en sak som går ut på at et aksjeselskap kanskje har krevd fradrag for 25 000 kroner for mye. Rettingen vil øke statens skatteinntekter med 5 500 kroner med en skattesats på 22 prosent. Med en gjennomsnittlig årslønn på eksempelvis 520 000 kroner vil man da ha brukt nærmere dobbelt så mye på personalkostnader som man får inn i skatt. Statens reelle kostnader er i virkeligheten veldig mye høyere enn dette. Det er også slik at det reelle alternativet for skatteetaten sjelden eller aldri vil være å spare disse personalkostnadene, men snarere å benytte de samme ressursene til å arbeide med saker som enten gjelder mye større beløp eller mer kritikkverdige forhold. En slik endringssak som i dette talleksempelen representerer dermed direkte misbruk av samfunnets ressurser når det ikke faller inn under noen av de unntakene som er foreslått ovenfor med hensyn til en mulig høyere handlingsgrense.

---

30 De fleste saker som er av prinsipiell karakter, dreier seg om noe større beløp, men selvsagt ikke alle.

Sett fra skatteetatens side kan det også tenkes at en slik heving av deres handlingsgrense vil være en positiv avklaring ved at den kan bidra til å gjøre det tydeligere hvordan det er ønskelig at oppgaver prioriteres. Basert på undersøkelsen gjennomført av NARF som er omtalt ovenfor, synes det også klart at dette vil øke skatteetatens anseelse hos revisorer og regnskapsførere.

Sett fra næringslivets side vil skattebeløpene som på denne måten «spares», forutsetningsvis være uinteressante, men det sier seg selv av reduksjonen i antall saker å håndtere vil bli oppfattet som klart positivt. Dersom tiltaket skal vurderes, vil et eget spørsmål være hvilke beløp det eventuelt kan være riktig å øke handlingsgrensen til. Eksempelet ovenfor taler for at det rasjonelt sett vil være en fordel for skattekreditor å øke grensen relativt sett ganske mye.

## 12.6 Oppsummering: bidrag og implikasjoner samt aktualisering av videre forskning

Vi har i dette kapittelet definert et gap som det ikke har vært fokusert på i eksisterende forskning, nemlig gapet mellom den rettslige vesentlighetsgrensen etter norsk rett og norske skattemyndigheters berettigede forventninger som regnskapsbruker. Vi har beskrevet omfanget og karakteren av dette gapet og konsekvenser det har for samspillet mellom revisjonen og skatteforvaltningen, i en situasjon der et stort tilfang av regnskapsfeil kan tilsi handling fra skatteetaten, uten at disse feilene er i nærheten av den størrelsen som skal til for at revisjonen skal være innrettet på å avdekke dem. Videre har vi i dette kapittelet påpekt, og argumentert for, ønskede endringer i denne rettstilstanden. Prinsipielt deler de påpekte endringsmulighetene seg inn i henholdsvis bedre kommunisering av rettstilstanden (og dermed gapet), økning og omforming av den skatteforvaltningsrettslige handlegrensen og reduksjon og omforming av revisjonsvesentlighetsgrensen. Konkrete endringstiltak kan være kombinasjoner av, eller grensetilfeller mellom, disse tre prinsipielle kategoriene.

Etter vårt syn er tiden moden for å modernisere regelverket for samspillet mellom revisjon og skatteforvaltning på en slik måte, og vi har i

dette kapitlet blant annet gitt fire konkretiseringer med direkte henblikk på en slik modernisering:

For det første: en bedret formidling av revisjonens iboende begrensninger og hvilke feil revisjonen kan forventes å avdekke. For det andre: innføring av en ny post i næringsoppgaven, for angivelse av den vesentlighetsgrensen revisor har anvendt i forbindelse med revisjon av postene i næringsoppgaven. For det tredje: en uttrykkelig avskaffing av den særlig lave vesentlighetsgrensen som gjelder spesifikt for side 1 og 4 i næringsoppgaven, og en reduksjon av den generelle vesentlighetsgrensen som benyttes i forbindelse med revisjon av postene i næringsoppgaven til et nivå som ligger mellom dagens særgrense for side 1 og 4 i næringsoppgaven og det som ellers er fastsatt for revisjonen generelt, for eksempel slik at det ikke lenger blir et skille mellom fastsatte vesentlighetsgrenser for børsnoterte og ikke-børsnoterte selskaper. For det fjerde: en heving av skattemyndighetenes handlingsgrense etter de prinsipper som er antydnet i punkt 12.5.5 ovenfor. Vi ser ikke nødvendigvis på disse konkretiseringene som relevante og anvendelige for børsnoterte foretak eller andre foretak som er gjenstand for oppfølging fra et sentralskattekontor.

Endringene må eventuelt forankres som beskrevet under hvert av punktene ovenfor, og de vil kunne bidra til å gi revisjonsbransjen og skattemyndighetene en bedret forståelse for hverandres arbeid med tilhørende bedret tillit dem imellom.

Etter vår oppfatning aktualiserer bidragene fra dette kapitlet fire fokusretninger for fremtidig forskning. For det første: en mer direkte kartlegging av forståelsen av revisjonsvesentlighet blant skatteetatens ansatte (helst både av subjektivt opplevd forståelse og objektivt demonstrert forståelse). For det andre: en tilsvarende kartlegging blant skatteetatens ansatte av forståelsen av forvaltningens adgang til å velge hvilke forhold det innenfor visse rammer skal reises endringssak om. For det tredje: en kartlegging av i hvilken grad revisjonsbransjen er innstilt på å yte et bidrag for å forbedre samspillet med skatteetaten. Og sist, men ikke minst: en analyse av i hvilken grad digitalisering, automatisering og standardisering av maskinlesbar rapportering åpner eller forbedrer muligheter til å modernisere samspillet mellom revisjonen og skatteforvaltningen etter de linjene som vi har beskrevet i dette kapitlet.



## Referanser

### Lover, forskrifter, forarbeider og meldinger

- Ligningsloven (1980). Lov om ligningsforvaltning. LOV-1980-06-13-24 (OPPHEVET).
- Bokføringsloven (2004). Lov om bokføring. LOV-2004-11-19-73.
- Regnskapsloven (1998). Lov om årsregnskap m. v. LOV-1998-07-17-56.
- Revisorloven (1999). Lov om revisjon og revisorer. LOV-1999-01-15-2.
- Skatteloven (1999). Lov om skatt av formue og inntekt. LOV 1999-03-26-14.
- Skatteforvaltningsloven (2016). Lov om skatteforvaltning. LOV-2016-05-27-14.
- Bokføringsforskriften (2004). Forskrift om bokføring. FOR-2004-12-01-1558.
- NOU 1989: 14. *Bedrifts og kapitalbeskatningen – en skisse til reform.*
- NOU 1997: 9. *Om revisjon og revisorer.*
- NOU 2017: 15. *Revisorloven – Forslag til ny lov om revisjon og revisorer.*
- Ot.prp.nr.75 (1997–98). *Om lov om revisjon og revisorer (revisorloven).*
- Ot.prp.nr.78 (2008–09). *Om lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet).*
- Prop.117 L (2009–2010). *Endringer i regnskapsloven og enkelte andre lover.*
- Skattedirektoratets melding KO nr. 4/2000, 30. november 2000.
- Skattedirektoratets melding nr. 11/2001, 17. april 2001.
- Skattedirektoratets melding nr. 7/2016, 12. desember 2016.
- Skattedirektoratets melding nr. 5/2019, 10. september 2019.

### Regnskaps- og revisjonsstandarder

- IASB (2001). *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements.*
- IASB (2018). *Conceptual Framework for Financial Reporting.*
- International Auditing and Assurance Standards Board / Den norske Revisorforening (2009). *ISA 320. Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon.* Norsk utgave av internasjonal revisjonsstandard 320. New York, NY: The International Federation of Accountants (IFAC).
- International Auditing and Assurance Standards Board / Den norske Revisorforening (2009). *ISA 450 Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen.* Norsk utgave av internasjonal revisjonsstandard 450. New York, NY: The International Federation of Accountants (IFAC).
- International Auditing and Assurance Standards Board / Den norske Revisorforening (2016). *ISA 700. Konklusjon og rapportering om regnskaper.* Norsk utgave av internasjonal revisjonsstandard 700. New York, NY: The International Federation of Accountants (IFAC). Den norske Revisorforening (2007). *SA 3801, Revisors kontroll av og rapportering om grunnlag for skatter og avgifter.*

## Artikler, bøker m.m.

- Eilifsen, A. & Messier, W. F. Jr. (2015). Materiality guidance of the major public accounting firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), 3–26.
- Fisher, M. H. (1990). The effects of reporting auditor materiality levels publicly, privately, or not at all in an experimental setting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 9(Suppl), 3–26.
- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon. Teori og metode*. Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Hauge, H. (2012). *Realisasjonsprinsippet – skatterettslig tidfesting av kostnader – særlig om avsetninger og betingede kostnader*. 1. utgave. Oslo.
- Holstrum, G. L. & Messier, W. F. Jr. (1982). A review and integration of empirical research on materiality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 2(1), 45–63.
- Jennings, M., Reckers, P. M. J. & Kneer, D. C. (1991). The auditor's dilemma: The incongruous judicial notions of the auditing profession and actual auditor practice. *American Business Law*, 29(1), 99–125.
- Langli, J. C. (2009). Hvem er brukerne av årsregnskapene til små aksjeselskaper, og trenger de reviderte regnskaper. *Praktisk økonomi & finans*, 1, 104–119.
- Lignings ABC. (2016).
- Messier, W. F. Jr., Martinov-Bennie, N. & Eilifsen, A. (2005). A review and integration of empirical research on materiality: Two decades later. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 24(2), 153–187.
- Opsahl, H. & Kristensen, R. (2013). Skattemoral som samfunnsansvar. *Magma*, 2, 65–69.
- Skattedirektoratet. *Skatteforvaltningshåndboken* (skatteetatens nettbaserte oppslagsverk for skatteforvaltningsrett). Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/rettettskilder/type/handboker/skatteforvaltningshandboken/gjeldende/>