

# MASTEROPPGAVE

Emnekode: ECO5005

Navn: Østerberg, Reier

---

Asymmetriske i respons fra  
Finansdepartementet- Hvordan fungerer  
høringsapparatet i utvikling av ny Norsk  
revisorlov

---

Dato: 01.06.2020

Totalt antall sider: 85

## **Abstract**

The aim of this article is to shed light on how effective the public hearing tool is to change the regulation in public regulation like the new Norwegian auditor law. By shedding light on what the affect the regulators, we notice if there are any similarities the accepted notices have. With these similarities we can theorize about general rules regulator organs consider from. Like these observed similarities in the hearings to NOU 2017:15 suggestion to new auditor law: regulatory organizations consider hearing notices according to their own self-interest, and arguments from actors who are determined to have higher importance is given more weight in consideration and the final law, and notices attitude and the degree of constructively in the notice have is related to what is accepted in the law. Through a Context analysis of the notices to the hearing we found that notices from other governing bodies is accepted in a much higher degree than most other actors, we found that notices that suggested alternatives are more accepted than notices that suggest removal or improvement, and we found that the asymmetry continues to themes the notices are about.

# Innhold

Sammendrag .....	5
Forord.....	6
Figuroversikt.....	7
<b>1.0 Innledning .....</b>	<b>8</b>
<b>1.1 Tema .....</b>	<b>8</b>
<b>1.2 Problemstilling .....</b>	<b>9</b>
<b>1.3 Oppgavens relevans.....</b>	<b>10</b>
<b>1.4 Oppgavens oppbygning.....</b>	<b>10</b>
<b>2.0 Teoretisk referanseramme .....</b>	<b>12</b>
<b>2.1 Tidligere studier .....</b>	<b>12</b>
<b>2.2 Positive teorier om regulering.....</b>	<b>13</b>
<b>2.2.1 Offentlig interesse teori .....</b>	<b>14</b>
<b>2.2.2 The Capture hypothesis.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2.3 Konkurransen mellom interessent grupper .....</b>	<b>15</b>
<b>2.3 Stakeholder teori .....</b>	<b>15</b>
<b>2.4 Institusjonell teori .....</b>	<b>17</b>
<b>2.4.1 Organisatorisk legitimitet.....</b>	<b>17</b>
<b>2.4.2 Produksjon av tillit .....</b>	<b>19</b>
<b>2.5 Oppsummering av teori .....</b>	<b>20</b>
<b>3.0 Metode.....</b>	<b>22</b>
<b>3.1 Innholdsanalyse.....</b>	<b>22</b>
<b>3.1.1 Valg av innholdet som skal analyseres.....</b>	<b>23</b>
<b>3.1.2 Definerings av variabler.....</b>	<b>23</b>
<b>3.1.3 Kategorier i analysen.....</b>	<b>23</b>
<b>3.1.3 Kodings plan .....</b>	<b>24</b>

3.1.4 Gjennomføring.....	25
3.2 Primærdata vs. Sekundærdata .....	25
3.3 Kvantitativ vs. Kvalitativ .....	25
3.4 Induktiv vs. Deduktiv.....	26
3.5 Validitet og reliabilitet .....	27
3.5.1 Validitet.....	27
3.5.2 Reliabilitet .....	28
4.0 Empiri .....	29
4.1 Resultater .....	31
4.2 Revisors plikter.....	34
4.3 Utdanning .....	43
4.4 Sanksjoner .....	49
4.5 Revisorbekreftelser .....	53
4.6 Praksis.....	54
4.7 Etterutdanning.....	55
4.8 Tittelendring .....	55
4.9 Overgangsregel .....	56
4.10 Erstatningsansvar .....	57
4.11 Straff .....	58
4.12 Taushetsplikt.....	59
4.13 Uavhengighet .....	60
4.14 Risikostyringsforskriften.....	60
4.15 Ansvarsforsikring .....	61
4.16 Resterende.....	62
4.17 Totalt .....	63
5.0 Diskusjon.....	65
5.1 Temaasymmetri i høringen - i tråd med departementets egne interesserer .....	65

5.2 Aktørasymmetri - Viktige aktører gis mer vektning i vurderinger? .....	69
5.3 «Holdningsasymmetri – «Konstruktivitet er bedre enn negativitet?».....	71
6.0 Konklusjon .....	74
6.1 Hva viser undersøkelsen.....	74
6.2 Anbefalinger til Høringsrespondenter .....	75
6.3 Videre forskning .....	75
6.4 Oppgavens begrensinger .....	76
7.0 Referanser .....	78
8.0 Appendix .....	82
8.1 Definisjoner på kategorier for koding .....	82
8.2 Kodingsbok .....	84

## Sammendrag

Gjennom oppgaven ses det på høringsprosessen til norsk revisor regulering ved hjelp av teorier som forklarer hvordan organisasjoner burde handle for å finne ut hvilke roller og effekter våre merknader til ny revisorlov har. Det brukes teorier om regulering, institusjoner og organisasjoner, for å prøve å forklare hvorfor departementet behandler merknader ulikt.

Grunnen til at oppgaven gjøres er for at profesjonen, academia og andre som mener de har interessante innspill til revisorloven skal få disse ordentlig vurdert slik at vi kan få en bedre lov i framtiden. Vi brukere en innholdsanalyse se for å kategorisere merknadene fra Høring-NOU 2017: 15- Revisorloven innenfor holdninger, aktører, tema og aksept slik at vi kan se tendensene som oppstår. Ved at dataen som analyseres og diskuteres er tekster samt at det er mange tendenser som må ses nærmere på er dette kvalitativ data som kategoriseres i en innholdsanalyse for å få kvantitativ data.

Resultatet er at det er sterk asymmetri i hvilke merknader som blir akseptert. Denne asymmetrien gjelder for tema, hvor det vises at store interessenter og departementets egeninteresser kan medføre slik at merknader ikke gir endringer eller endringer ikke var slik tiltenkt. Den gjelder for aktører, hvor styringsorganer som har et mer kontrollerende perspektiv, samt blir oppfattet som mer legitim, blir akseptert i mye større hyppighet en andre aktører. Den gjelder for holdninger, hvor alternative merknader som viser til støtte fra mindretall eller andre, og viser at de har tenkt gjennom temaet fra flere synspunkt blir akseptert i høyere grad. Det å kjenne til disse trekkene er relevant for respondenter for at disse skal ha større mulighet for å få aksepterte merknader, men det burde gjøres dybdeundersøkelser for å forklare hvorfor disse trekkene blir prioritert.

## Forord

Denne studien er skrevet som en avsluttende masteroppgave i Regnskap og Revisjon ved Nord universitet. Temaet er valgt av egen interesse, men det er gjennom samtale med veileder det er blitt spesifisert for å være mest mulig relevant.

I forbindelse med denne oppgaven vil jeg takke mine veiledere Anatoli Bourmistrov og Kirsti Helene Rødfjell Meidelsen for mye hjelp med mulige relevante teorier, formuleringer og hva som det burde fokuseres på, samt for oppmuntrende samtaler i disse tider med mentalt krevende tiltak for å minske utbruddet av Covid-19. Det er ved deres hjelp og hyppige samtaler at arbeidsnivået ikke har blitt overveldende.

Jeg vil takke min familie som har bistått med oppmuntring og engasjering samt hjelp med rettskriving som er en av mine mindre sterke sider.

Videre vil jeg takke regjeringen og departementene for åpenhet og offentlig tilgjengelige rapporter. Siden det er langt fra en selvfølge at dokumenter er tilgjengelig hvis man ser på verden i sin helhet.

Bodø 02.06.2020

Østerberg, Reier

## Figuroversikt

Figur 1: Teoretisk overblikk om lovgivings prosessen .....	20
Figur 2: Oversikt over reguleringsprosessen .....	29
Figur 3: Hva som undersøkes.....	31
Figur 4: Tabell over holdninger .....	31
Figur 5: Aktører til merknader .....	32
Figur 6: Tema til Merknadene .....	33
Figur 7: Revisors plikter merknadsfordeling .....	42
Figur 8: Utdanning merknadsfordeling .....	48
Figur 9: Sanksjoner merknadsfordeling.....	52
Figur 10: Revisorbekreftelser merknadsfordeling.....	53
Figur 11: Praksis merknadsfordeling.....	54
Figur 12: Etterutdanning merknadsfordeling.....	55
Figur 13: Tittelendring merknadsfordeling.....	56
Figur 14: Overgangsregel merknadsfordeling .....	57
Figur 15: Erstatningsansvar Merknadsfordeling .....	57
Figur 16: Straff merknadsfordeling.....	58
Figur 17: Taushetsplikt merknadsfordeling.....	59
Figur 18: Uavhengighet merknadsfordeling .....	60
Figur 19: Risikostyringsforskriften merknadsfordeling .....	61
Figur 20: Ansvarsforsikring merknadsfordeling .....	61
Figur 21: Resterende merknadsfordeling.....	62
Figur 22: Totalt merknadsfordeling .....	64
Figur 23: Totalt merknadsfordeling uten overgangsregel for Utdanning.....	64



# 1.0 Innledning

## 1.1 Tema

Nye lover og standarder har store virkninger i mange profesjoner, -særlig noen av de økonomiske profesjonene som utfører en jobb hvor mye av arbeidet er å følge reglementet. Det vises eksempelvis slik Norsk regnskapsføring utfører regnskapet basert på regnskapsloven, og større selskaper må følge IFRS (International Financial Reporting Standards) standarden tidligere kalt IAS (International Accounting Standards), og Norsk revisjon utføres etter revisorloven, i tillegg til å følge ISA (International Standard on Auditing). Med det at reguleringene og standardene har potensielle for så store konsekvenser, burde vi være sikre på prosesser for å bestemme og påvirke ny lover og standarder fungerer.

Det er gjort mange tidligere studier på hvordan prosessen for nye regnskapsstandarder fungerer som er utformet av private standardsettere. Slike finnes i studien “Inside the Black Box of IASB Standard Setting: Evidence from Board Meeting Audio Playbacks on the Amendment of IAS 19 (2011)” (Klein & Fülbier, 2019), som så på Subjektiviteten som IASB sine styremedlemmer har i forbindelse med IAS 19.” The politics of accounting standard-setting: A review of empirical research” som gikk gjennom eksisterende empirisk forskning på standardsetting i forhold til FASB (Gipper et al., 2013). Sebastian Botzem viste at internasjonale standarder i regnskap har kommet etter tiår med politisk konkurranse og forhandlinger gjennom boken *The Politics of Accounting Regulation: Organizing Transnational Standard Setting in Financial Reporting*» (Botzem, 2012). Samlet har denne typen studier funnet at standardsetterne og standardsetter-prosessen oftest oppfyller regelasjonen på en ordentlig måte, men at det i noen tilfeller har blitt sterkt påvirket av eksempelvis av politikk og eksterne aktører som teknisk personell. Det finnes relativt få studier i forhold til statlige reguleringsprosesser. Men det går gjennom slike studier, og finner at det er stor grunn til at det kritiske tilnærming burde gjelde for både private og statlige reguleringer i Storbritannia, siden statlig regulering har resultert i flere tilfeller av svikt (Oliver, 2000). Svikt kan forebygges i større grad med å opprettholde det kritiske synet, slik at tegn på svikt kan rettes opp.

En ny revisorlov er under arbeid. I lovforslaget kommer det klart frem at reguleringens mål er samfunnets interesser:

«Formålet med lovforslaget er å bidra til å sikre tillit til regnskapsinformasjon og revisors uavhengighet og faglige kompetanse ved kontroll av slik informasjon.» og «Tilgjengelig regnskapsinformasjon som de aktuelle brukerne kan ha tillit til, gir samfunnsmessige gevinster i form av mer effektiv ressursallokering, reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransevilkår» (Finansdepartementet, 2019, s. 11).

For å sikre at samfunnets interesse blir ivaretatt, blir det utført høringer, slik at profesjoner, akademika og andre som har kommentarer, forbedringer og innvendinger kan få uttalt seg og få fram sine meninger. Den nye revisorloven har store økonomiske og andre konsekvenser og det er sannsynlig at synspunkt og interesser som ikke tjener samfunnet påvirker loven ettersom tidligere forskning viser til subjektivitet i standardsetting og regulering. Derfor burde studier ses om reguleringsprosesser og høringer fungerer etter intensjoner. Både på denne og andre lover.

## **1.2 Problemstilling**

Det vil i denne oppgaven fokuseres på høringsprosessen til ny revisorlov og effekten av den. Siden høringsprosessen for offentlige regulering burde utpeker problemer i lov fra tidligere i prosessen, med at disse punktene blir kritisert. Etter merknader som kommenterer negativt, samt fremmer alternativer og forbedringene er blitt framsatt, er det ikke alle uttalelser som det blir tatt hensyn til i videre lovarbeid. Nasjonalt i Norge brukes høringer som et virkemiddel for å kunne høre samfunnets meninger, gjennom å se på meningene til interessenter. På grunn av dette er det viktig å se hva slags meninger som blir tatt med i videre reguleringsprosess, og til slutt ender i endelig lov. Finnes det noen sammenhenger mellom meningene som kommer frem til endelig lov, som gjør at det kan generaliseres frem en konklusjon om hva slags kommentarer som blir vurdert til endelig lov på et nasjonalt nivå? samt om det er noen tendenser for hvilke merknader som blir akseptert.

Høringene er en del av reguleringsprosessen. Derfor må det ses i sammenheng med resten av prosessen for å forstå rollen som høringene har for endelig lovforslag. Grunnen til dette er at mye tidligere reguleringer som er innført basert på meninger om «samfunnets beste» har fått sterke negative konsekvenser ifølge James sin artikkel om statlig regulering i Storbritannia (Oliver, 2000). Som nevnt tidligere er det i privat regulering sterk grad av egeninteresse. Det vil i denne studien bli gått igjennom reguleringsprosessen for å se hvor i prosessen høringene

finner sted, for å finne ut om meningene har mulighet til å påvirke subjektiviteten til regulatorne og peke på om høringen kan ha endringseffekter.

Høringene er meninger til de som har interesse for lovforslaget, slik at dette er subjektivt. Ja meningene kan ofte være basert på fakta og data, men siden Lovforslaget er for samfunnets interesse er det derfor også interessant å se hvilken egeninteresse de som deltar i høringene har. Derfor er det viktig å se hvordan høringene fungerer, både hvor endringseffektiv høringene er og hvordan den håndterer ulike meninger fra ulike aktører.

For å få en oppdatert konklusjon om hvordan høringen fungerer i norsk offentlig regulering må denne studien hovedsakelig baseres på nyere norsk lov.

Problemstillingen er: Hvilken rolle har høringsapparatet i utforming av endelig lovforslag til ny revisorlov.

### **1.3 Oppgavens relevans**

Studien er relevant for samfunnet med at den viser hvor mye innflytelse våre merknader til nye lover har til å påvirke lover for hva vi mener er best. Videre har den relevans med at den viser tegn til hva som burde gjøres i merknader for at de kan bli vurdert grundigere å gi de større sannsynlighet for å bli akseptert i ny lov. Dette er særlig viktig for revisorprofesjonen samt andre profesjoner som er sterkt regulert av lover og standarder. Studien belyser et område som det er gjort relativt lite studier på, å meste parten av studier om lovgiving og standardsetting er gjort i privat standardsetting samt er mye av disse studiene gjort i 1980 årene slik at de kan være ut eldet.

### **1.4 Oppgavens oppbygning**

Oppgaven begynner i 2.1 med å gå gjennom viktige funn fra tidligere studier. Videre i resten av kapittel 2 går den gjennom sentrale teorier om regulering, organisjoner og institusjoner som har relevans for studien. I kapittel 3 går det gjennom metoden som brukes i studien, samt oversikt over sentral informasjon om studien. I 4.1 går det gjennom høringenes rolle i reguleringsprosessen, videre i kapittel 4 går det gjennom resultatene fra innholdsanalysen. I kapittel 5 går det gjennom mulige forklaringer på tendensene som er funnet gjennom analysen, samt vises det gjennom eksempler til hvorfor disse forklaringene kan være en grunn

eller delgrunn til resultatet som analysen avslører. I kapittel 6 som er konklusjonen går det kort gjennom hva undersøkelsen viser, hvilke anbefalinger jeg har til personer/organisasjoner som skal respondere på høringer basert på denne studien, samt videre forskning som kan gjøres for å belyse dette temaet bedre. I kapittel 7 vises det hvilke referanser som er brukt i forbindelse med studien. I kapittel 8 vises det kategoriene som har blitt brukt i forbindelse med kategoriseringen som finner sted i en innholdsanalyse.

## 2.0 Teoretisk referanseramme

Vi presenterer her viktige funn for denne studien som er gjort i tidligere forskning, for så å se på teorier om regulering, Organisasjoner, og Institusjoner, for å kunne forklare hvordan departementet burde opptre i regulerings og høringsprosessen. Ved å finne teorier for hvordan Reguleringsorganet burde opptre kan vi se om dette sammenfaller med vår egen analyse for å kunne bruke det som noen alternativer til forklaringer for funnene.

### 2.1 Tidligere studier

Privat standardsetting og regulering blir oppfattet som en politisk prosess som bestemmes av parter som har egeninteresse som prøver å påvirke loven for å hjelpe deres interesser (Klein & Fülbier, 2019). Ved at aktørene er noen av de samme som kommenterer privat standardsetting vil egeninteresse gjelde ved offentlig regulering, slik at dette gjelder for undersøkelsen. I privat regulering vises det at standardsettere er responsive til merknader, men at de ikke nødvendigvis følger merknadene (Gipper et al., 2013). Dette er siden standardsetters meninger og fundamental tro om temaene påvirker deres endelige valg kraftig (Kalt & Zupan, 1984). Det vises av Sutton (1984) at lobbying for å påvirke temaene i privat standardsetting lønner seg for større aktører. Derfor er det å anta at det vil finne sted i offentlig standardsetting, altså at aktørene handler i egeninteresse når de vil komme med innspill i høringsrunden. Allen & Ramanna (2013) viser i deres studie at karakteristikker og bakgrunn til standardsetterne har en effekt på relevansen og reliabiliteten ved standarden/loven. Altså vil departementet ansatte sine synspunkt kunne påvirke den ferdigstilte loven. Larson et al. (2011) viser i deres studie til at akademia ikke utgjør noen særlig betydningsfull rolle i utvikling av standarder. Ved at dette gjelder for privat standardsetning, kan det gjelde for offentlig regulering, slik at det kan være lurt å kategorisere ut ifra hvilke aktører som responderer. Det viser at noen interessenter har så stor makt over regelassjons organisasjonen at de kan tvinge frem endringer, det vises her til hvordan IAS 39) ble endret i oktober 2008 på grunn av at de måtte unngå handling fra EU (Andre et al, 2009).

Det er utarbeidet studier som viser at offentlige reguleringer også kan feile, selv om en er motivert av hensyn til samfunnets beste slik som (Oliver, 2000). I studien til Tom Lando

kommer det frem flere viktige funn, -Slik som at høringer kan være kilder til både deltagelse og fremmedgjøring (Lando, 2003). Derfor er det viktig å se på teorier som ser på tilliten med hensyn til høringene, samt at en får han frem at høringer er et ineffektive for å involvere offentligheten i nasjonalt styre (Lando, 2003). Han argumenterer videre at høringene stort sett er en formalitet hvor regulasjonsorganisasjonen kan beskytte seg mot merknader som kommer gjennom høringsprosessen.

## **2.2 Positive teorier om regulering**

Positive teorier er teorier om hvordan ting er og fungerer i praksis. Dette i motsetning til normative teorier som sier hvordan ting burde være ideelt. Her skal det undersøkes positive teorier for regulering, - altså hvordan lovgiving og regulering skjer og fungerer i praksis. Her ser man derfor på hvilken innflytelse firmaer har, forbrukernes interesser, andre interessenter og egeninteressen til den regulatoriske enheten (Kneips, 2015). Med dette menes teorier som ser på markedets makt og interessegrupper i forhold til regulering og teorier om regjeringers opportuniste til å få frem sine politiske meninger selv når det er på tvers av samfunnets interesser.

Grunnen til at det ses på positive teorier istedenfor normative teorier, er at offentlige interesser ikke alltid sammenfaller med interessen til alle aktørene i reguleringsprosessen. Siden lovgivingen er et resultat av forhandlinger fra alle partene i reguleringsprosessen, blir praksis ofte noe annet enn den utopien som normativ teori snakker om. Det er hovedsakelig denne forskjellen som gjør at normativ og positiv teori ikke er det samme (Newbery, 2001). Det er flere eksempler på feil i reguleringer, noe som tyder på at praksis og hvordan det burde være, ikke er det samme (Oliver, 2000). Dette gjør det er mer hensiktsmessig å se på positive enn normative teorier.

Ved flere anledninger er det observert at selv om politikere/utvalget er ansatt for å fremme offentlige interesser, så er resultatet at deres interesser ikke sammenfallende de offentlige interesser på grunn av liten informasjon og dårlig forståelse av praktiske virkninger eller andre grunner (Oliver, 2000). Dermed brukes høringer og lignende for å gi informasjon om virkningene, slik at offentlig interesse kan bli effektivt fulgt, samtidig som at praktikantene, akademikerne og andre som har viktige innspill får mulighet til å påvirke reglementet til en bedre løsning for alle parter.

### **2.2.1 Offentlig interesse teori**

Offentlig interesse teorien sier at regulatoriske organisasjoner er skapt for å tjene offentligheten, men på grunn av vanstyre blir ikke offentlig interesser alltid nådd (Posner, 1974). En av grunnene til dette vanstyret er at mange oppgaver som blir ilagt regulatoriske organisasjoner er vanskelig å arbeide med og løse. En annen grunn er hva det koster å følge opp byråenes effektivitet og opptreden. Disse to grunnene sammen leder til et press på de regulatoriske organisasjonene siden deres oppgaver er vanskelige, og de fatter beslutning gjennom forhandlinger som krever mye ressurser. Dessuten kan disse ikke ansatte nye i samme grad som andre organisasjoner, for å redusere arbeidsmengden. Derfor vil et regulatorisk organ stadig tildele større arbeidsmengder til byråer.

Det er et stort problem med denne teorien selv om den nevnes som grunnlaget som gjøres for mange offentlige beslutninger (Oliver, 2000), at den handler om deres oppfattelse av offentlig interesse, selv om det kan være andre løsninger som er mer lønnsomme for samfunnet. Videre så kan dette lede til konfrontasjon mellom prinsipper og interesser, som et eksempel, hvis det å gjøre en handling som er positivt for 90% av samfunnet påfører alvorlige konsekvenser til de siste 10% er da handlingen i det offentliges interesse. Så selv om det ofte uttales at det er i offentlig interesse, tar teorien rett og slett ikke høyde for nok elementer til å være veldig brukbar. Vi kan si at teorien tilsier at regulerings organer gjør valg basert på egeninteresse hvor en av deres interesser er at løsningen skal være best mulig for samfunnet.

### **2.2.2 The Capture hypothesis**

Den så kalte fange-hypotesen er en forklaring på regulatorisk innblanding. Når regulatoriske organisasjoner opprettes har de ofte offentlig interesse i tankene, men etter som tiden går og vil drive med innblanding samt være utsatt for lobby-virksomhet, vil det regulatoriske organet bli et verktøy for industrien de skulle kontrollere. Teorien hevder altså at ettersom tiden går blir målet med det regulatoriske organet forlatt mer og mer (Kneips, 2015). Det presiseres at det er hovedsakelig 6 grunner til denne utvanningen: 1) Mer sympatiske innstilling til synspunktet, 2) for mye vekt lagt på informasjon fra industrien, 3) Offentlig ineffektivitet, 4) Korrupsjon, 5) Begrensede ressurser, 6) Industrien kjemper for regulering fremfor fritt marked (Pettinger, 24.04.2018).

Denne teorien er ta med oss videre når vi studerer resultatene fra analysen, men på grunn av mangel på konkurranse mellom ulike interessenter er den i ikke optimal, slik at det burde brukes andre teorier for å belyse Departementets beslutninger bedre.

### **2.2.3 Konkurransen mellom interessent grupper**

Konkurrenter brukes her i betydning av konkurrenter i konkurransen for å påvirke det regulatoriske organet, og ikke i den tradisjonelle betydningen for organisasjoner. Teorien sier at regulering oppstår som en balanse mellom ulike interessenters meninger og deres innflytelse. På grunn av kostnader for å påvirke det regulatoriske organet ens favør, istedenfor konkurrenter, er det mer enn bare meninger som skal til for å gi et suksessfullt utfall. Derfor må interessegrupper organiseres for å samle oppslutning/innflytelsen som skal til for å vinne over konkurrenters meninger (Kneips, 2015). Det er ikke nødvendigvis størrelsen/mengden på gruppen som fører til suksess, men heller deres evne til å gi en stabil koalisjon. I konklusjon så er ikke innflytelsen på et regulatorisk organ gitt ved demokratisk avstemning, men heller gjennom hvor mye innflytelse som blir utøvd i reguleringsprosessen.

Altså for at regjeringen skal få fram sin egeninteresse om best mulig for samfunnet etter deres mening må dette konkurrere mot konkurrenter, som profesjon som prøver å påvirke reguleringen etter capture hypotesis, samt mange andre interessenter. Hvor den som vinner og får frem sin mening er det som har påvirket departementets reguleringsprosess mest.

Denne teorien er svært lignende en mer utbredt organisasjonsteori som er stakeholder teorien, forskjellen er at stakeholder teori er utviklet for mer ustabile selskaper i forhold til reguleringsorganer, dette innebærer at innflytelsen som blir utøvd er i større grad basert på nødvendighet i forhold til økonomi, avtaler, og annen drift. Mens et reguleringsorganer ikke driver med direkte drift for å overleve.

## **2.3 Stakeholder teori**

Stakeholder-teorien er hovedsakelig en teori om hva en organisasjon skal være og hvilke oppfatninger det skal dannes av ulike aktører om organisasjoner (Fontaine et al., 2006). Med dette mener teorien at organisasjonen selv er en gruppering av stakeholders (interessenter), slik Friedman sier (2006), og organisasjonen burde bli styrt av interessentenes synspunkt,



interesser og behov. Interessenter er her alle grupper eller personer som kan påvirke, eller er påvirket av, oppnåelse av organisasjonens målsetninger.

Ledelsen av organisasjonen burde både styre til fordel for interessentene og for å oppnå støtte og hjelp i beslutninger (Fontaine et al., 2006), i tillegg til å styre for at selskapet skal overleve ved å ivareta langsiktig innsats fra interessegruppene. I nyere litteratur om dette er det også tatt med interessentenes perspektiv og aktiviteter som en del av beslutningsgrunnlaget.

Interessenter bruker feil, svikt og uoppfylte forventinger, som organisasjonen er ansvarlig for, som grunnlag for å slutte å være interessent for organisasjonen. Dette kan være katastrofalt ettersom disse er essensielle for videre drift.

Dette utdyper grundigere hvem som kan være interessenter for en organisasjon. Følgende nevnes: kunder, ansatte, lokalt samfunn, leverandører, distributører og aksjonærer. I tillegg er det flere andre interessenter med mindre tilknytting, slik som media, offentligheten, samarbeidspartnere, fortidens og framtidens personer, akademia, konkurrenter, aktivister, representanter, kreditorer og staten.

Ifølge teorier er det hovedsakelig tre momenter som må vurderes for å definere viktigheten av en interessent. Denne defineringen er viktig for å kunne prioritere mellom interessenter. Disse tre momentene er interessentens makt til å påvirke organisasjonens valg, både nåværende og fremtidens. Interessentens legitimitet og erkjennelse fra samfunnet. Det tredje momentet er nødvendigheten av interessenten (Fontaine et al., 2006), eksempelvis vil den eneste mulige leverandøren tildeles mer viktighet siden organisasjonen ikke kan miste leverandøren.

Teorien fikk popularitet over andre organisatoriske teorier ved at den forklarer hvordan en organisasjon skal håndtere både interne og eksterne endringer på en bedre måte. Med at organisasjonen gjør avgjørelser basert forholdet og innsatsen som interessentene har med/i organisasjonen.

Teorien er hovedsakelig utviklet for selskap i nyere tid, med særlig fokus på aksjeselskaper, siden aksjeeiere og andre personer blir bekymret for organisasjoners bærekraft og hvordan praksisen av det økonomiske systemet fungerer. Derfor er det viktigere en tidligere at organisasjonene blir styrt med etiske verdier for øye (Fontaine et al., 2006).

I denne oppgaven brukes derimot prinsippene for å beskrive hvordan en regulatorisk institusjon burde opptre. Ettersom en regulatorisk institusjon har mange interessenter som blir sterkt påvirket av et nytt reglement og lovverk, er denne tankegangen et viktig syn på hvordan

den regulatoriske institusjonen burde opptre. De regulatoriske institusjoner sine interesser er media, offentligheten, fortidens og fremtidens generasjoner, akademia, aktivister, statlige styringsorganer, og profesjonene for både revisjon, kommunal revisjon og andre.

Regulatoriske institusjoner burde derfor styres for interesser som har stor innsats i samfunnet og er av stor viktighet for samfunnet. Siden statlige regulatorisk institusjoner skal representerer samfunnet meninger, Med at de arbeider på vegne av regjeringen som velges gjennom flertall i stortinget som er folkevalgt. Samtidig må en balansere fordelene som gis mellom flere interessegrupper for å sikre nok støtte til fortsatt politisk kontroll, ved at interesseorganene kan påvirke den regulatoriske institusjonens overlevelse og kontroll gjennom det representative demokratiet (Hovde et al., 2019).

## **2.4 Institusjonell teori**

Institusjonelle teorier er blitt utviklet for å forstå organisasjoners utvikling og endring over tid. Institusjonelle teorier skiller seg ut fra mange andre organisasjonsteorier med at den mener det finnes mer komplekse forhold enn rasjonell egeninteresse (Kapland & Ruland, 1991). De fleste andre teorier som prøver å forklare dette bygger i stor grad på egeninteresse.

Institusjonell teori er viktig for å kunne forklare hvordan en institusjon som finansdepartementet vil gjøre avgjørelser. Med at høringen er en aktivitet i finansdepartementets ledelse, og finansdepartementet har det endelige ordet, kan teorien her hjelpe å forklare hvorfor ulike avgjørelser blir gjort. Det skal her presenteres noen av de institusjonelle teoriene som kan forklare utviklingen og endringen i regulering, hvilket kan brukes til å planlegge videre utvikling.

### **2.4.1 Organisatorisk legitimitet**

Organisatorisk legitimitet handler om hvordan organisasjoner, både bedrifter og politiske organisasjoner blir oppfattet av samfunnet, og hvordan de oppnår og opprettholder et godt rykte. Det kommer frem at en politisk institusjon er legitim hvis det er samfunnets mening at institusjonen er ordentlig og passende (Kapland & Ruland, 1991, s. 370), - altså når organisasjonens verdier er sammenfallende med samfunnets verdier. Definisjonen av Legitimitet har vært diskutert. Derfor defineres det her som Suchman's definisjon fra 1995:

*“Legitimacy is the enterprise stakeholders to the existing system of laws, rules, norms, values, beliefs as the evaluation criteria for corporate activities appropriate, proper and desirable in general perceived or conceived” (Tang, 2017, s. 491).*

Legitimitet er viktig for organisasjoners overlevelse siden mangel på legitimitet vil begrense muligheter for samarbeid, ressurser og effekten av aktiviteter. Derfor søker mange organisasjoner, inkludert regjeringer legitimitet gjennom godkjenning fra samfunnet ved å vise integritet, og at de omfavner lignende verdier som samfunnet for å vise at de er ordentlige og troverdige. Dette kan innebære å basere avgjørelser på litteratur, teorier, reguleringer, samfunnets interesse eller annen kunnskap. Ved å bli godkjent gjennom kontroller, kan en legitimere seg som å være for offentliges interesser. Det er denne funksjonen som høringene har ved å gi legitimitet, ved at det vises at de høres på andres meninger og kritikk. Men for å være sikker på at det gir god legitimitet, må det kontrolleres.

Særlig for noen grupper i samfunnet kan det være særlig interessant å bli oppfattet godt av i spesielle situasjoner. Slik tilfeller kan være området som organisasjonen tilhører og arbeider i, og i tilfeller der deler av samfunnet støtter eller har innflytelse over institusjonenes overlevelse og suksess. I tilfellet med ny revisorlov vil det derfor være særlig relevant at det opprettholdes legitimitet for interessegruppen som revisjonsprofesjonen og økonomisk akademika blant annet, for å være sikker på at loven er tilnærmet de som blir mest påvirket, og at loven blir godtatt av profesjonen. Med andre ord: at både profesjonen og økonomisk studier og forskning har legitimitet for organisasjonen og organisasjonens avgjørelser.

Legitimiteten påvirker selskapet hovedsakelig hvis legitimiteten er særlig dårlig eller særlig bra. Hvis legitimiteten er særlig dårlig vil det begrense muligheter for samarbeid, ressurser og effekten av aktiviteter som tidligere nevnt. Men det er ikke alltid at det er så dårlig legitimitet at det vil få konsekvenser, siden det er andre ting som også påvirker valgene til personer og organisasjoner i samfunnet. Legitimerende handlinger vil fremdeles skape større tro til organisasjonen/institusjonen, og med god legitimitet vil denne troen skape større vilje til å hjelpe organisasjonen. I regjeringens tilfelle kan konsekvensen av dårlig legitimitet være at det mistes tro på regjeringen slik at lover ikke blir praktisert og at aktiviteter som høringer ikke blir besvart i fremtiden.

## 2.4.2 Produksjon av tillit

En annen faktor som kan forklare utviklingen av institusjoner sees i produksjon av tillit teorien. I forklaring av institusjonens utvikling kan en finnes hva institusjonen har insentiv til å gjøre i forbindelse med høringsprosessen. Kort fortalt argumenterer denne teorien for at sosiale variabler er kilder til endring i større grad, og ikke konsekvenser av endringer, slik det ofte blir ansett som i mange andre teorier (Zucker, 1986). Disse sosiale variablene vises i to former for tillit, slik som forventninger basert på tidligere erfaringer og felles forståelse som er prosessbasert tillitt, og tillit basert på bakgrunn av personer eller organisasjoner som er karakteristisk basert tillit. Tilliten svekkes når forventninger brytes, uansett hvilke kilder som leder til forventningene. Videre kan tilliten styrkes med at forventninger oppfylles og ved å avklare misforståelser slik at det skapes en felles forståelse.

På grunn av svekket tillit i de to formene for tillit defineres det en tredje form for tillit som er institusjonsbasert tillit. Dette defineres som tilliten som oppnås på grunn av konsekvenser eller straff fra tvunget oppfølging av forventninger eller tilpassing av forståelse og verdier, - slik som brudd på lover leder til straff.

Temaene som nyere lover og standarder prøver å forbedre, kan kontrollerer institusjoner/personer, slik at samfunnet skal få tillitt til institusjoner og personer. Dette er siden det har vært mange skandaler i reviderte store firmaer, der det var regnskapsmanipulasjon som ikke ble avdekket eller ikke kontrollert godt nok i etterkant. Dette temaet bruker derfor mange former for tillit.

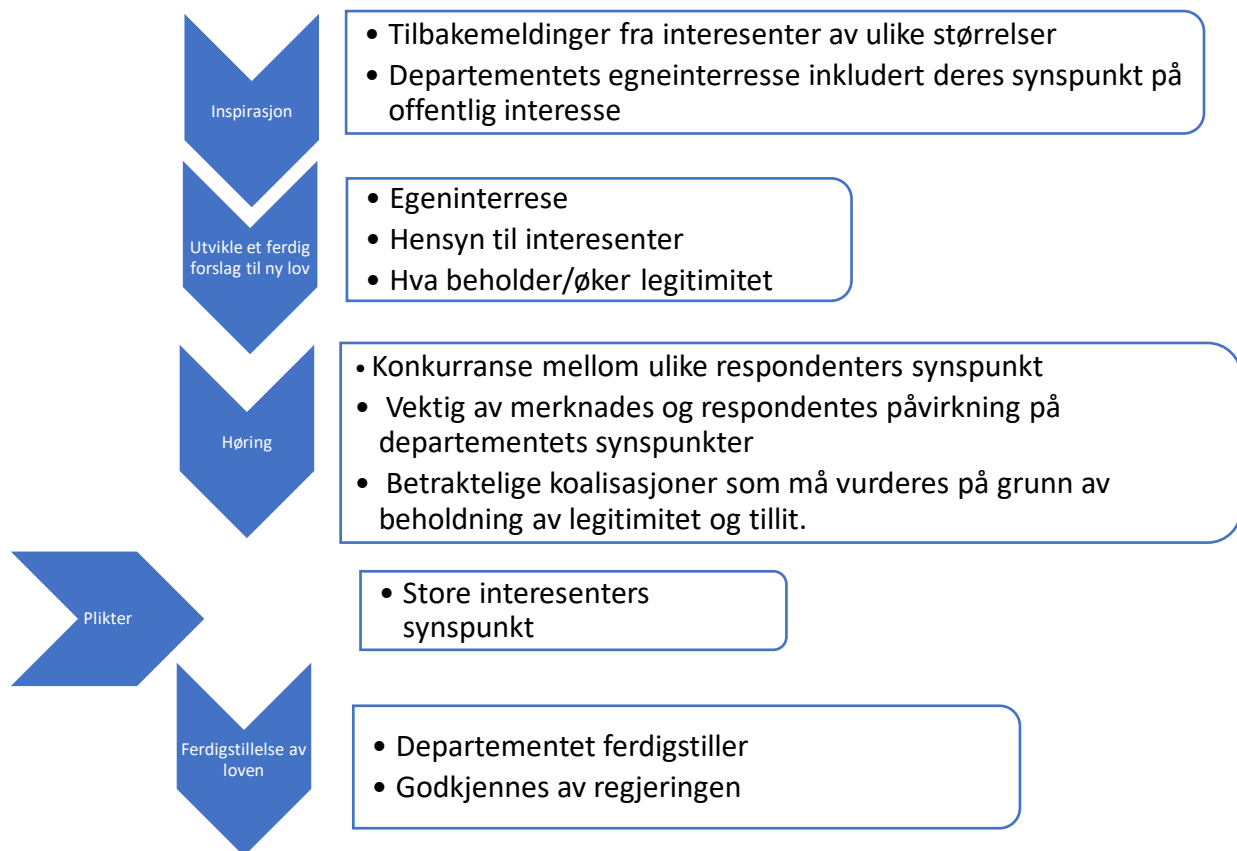
Gjennom høringer prøves det å oppnås en felles forståelse med respondentene, ved at det vurderes andres forståelser og argumenter for deres synspunkt, og får tilbakemelding på dette. Gjennom den felles forståelsen som oppnås skapes det tillit (Zucker, 1986). Meningene som blir formulert skaper en forventning om at merknadene skal bli vurdert og innført hvis det er passende.

Loven utvikles av Finansdepartementet som gir tillit til loven på grunn av tilhørigheten til Norges regjering. I tillegg kan en vellykket lov og vellykket høring føre til høyere tillit i fremtiden. Med vellykket menes her en høringsprosess der merknader blir reflektert over og vurdert, samt at god argumentasjon fører til endringer i endelig lov. Vi ser dermed at i foreslått lov er det å opprettholde og forbedre forventningen til revisjonen et viktig emne, i og med at det foreslås høyere utdanning og sterkere krav, samt at det presiseres mer om revisors rolle og viktigheten av profesjonell skepsis. Foreslått lov blir en formel formulering av de

foreslåtte tiltakene for å øke tilliten. Dermed vil dette øke omfanget som er innenfor gjeldene lov som det kan bli gitt rettslig konsekvenser for. Teorien om produksjon av tillit er altså sentralt i denne studien, siden alle formene for tillit blir påvirket av valg.

Mye av grunnen til at denne teorien ble utviklet var siden økonomiske teorier brydde seg i mindre grad om kulturelle forskjeller mellom organisasjoner og styringsorganer, mens «produksjons av tillit»-teorien legger stor vekt på det kulturelle, siden dette er med på å skape tillitt i tillegg til å svekke det ved svak kulturell tilhørighet. Denne kulturelle tilhørigheten bidrar til bedre forståelse av kulturen i samfunnet (Kapland & Ruland, 1991). Dermed vil den kulturelle siden være med på å påvirke beslutninger og endringer, som gjør at den i sammenheng med økonomiske teorier, andre institusjonelle teorier og andre teorier, kan hjelpe til å forutse endringer i tillegg til å analysere endringer på både regulatorisk og organisasjonsmessig nivå.

## 2.5 Oppsummering av teori



Figur 1: Teoretisk overblikk om lovgivingsprosessen

Vi kan teoretisk sett si at inspirasjonen for lovgiving kommer fra egeninteresser til departementet og gjennom deres interesse til å tilfredsstille interessenter ifølge stakeholder teorien, vil også tilbakemeldinger fra interessenter kunne lede til inspirasjon for ny lov.

Når utvalget skal utvikle forslaget vil det bli påvirket av deres synspunkt og egeninteresse, hva de tror interessenter er opptatt av etter stakeholderteorien, ved konflikt av interessenter vil det vektes etter viktighet for departementet, samt hva er det de kan foreslå for å øke samfunnets legitimitet til ny lov ifølge organisatorisk legitimitets teorien, og interessenters tillit etter produksjons av tillit teorien.

Høringene vil være en konkurranse mellom ulike interessenter synspunkt, som vil vektes etter deres koalisjons innflytelse over synspunkt departementet basert konkurranse mellom interessentgrupper teorien. Samt interessentenes innflytelse over hvordan departementet blir oppfattet av samfunnet, altså departementets legitimitet og hvordan de blir oppfattet av interessenter og respondenter, altså tilliten de har til departementet. Innflytelsen som påvirker departementet kan være mange ulike grunner, men det nevnes i stakeholder teori at interessentens makt over beslutninger, legitimitet og nødvendighet har påvirkning på viktigheten av interessenter. På grunn av vektingen hvor viktige interessenter vil ha større innflytelse over departementer, vil det være noen interessenter som får flere aksepterte merknader en andre. Samt vil noen viktige interessenter som ikke er respondenter vil få virkninger i hvilke merknader som bli akseptert.

Etter alle disse merknadene er vurdert av departementet etter innflytelsen interessenten har og andre interessenter som mener noe om merknadens tema. Vil departementet fatte beslutninger for ny lov som er basert på vurderingen av disse merknadene, forslaget til ny lov og departementets synspunkt og egeninteresse.

## 3.0 Metode

Metoden er hvordan det går frem for å innhente data for å besvare problemstilling og forskningsspørsmål. *"Metode betyr en planmessig framgangsmåte"* (Gripsrud et al., 2016, s. 15). Metode vil derfor forklare hvordan vi går frem for å vurdere rollen til høringene i reguleringsprosessen. Denne studien bruker hovedsakelig er en kartlegging av høringssvarene for å få en større datamengde, slik at det er enklere til å bruke funnene til å generalisere. Dette leder til at studien ikke tester teori, og ikke vil utvikle en hypotese (Drisko & Maschi, 2015). Dette valget sammenfaller med metodevalget. Innholdsanalyse som er valgt, er brukt i stor grad for å kartlegge kvalitativ informasjon ved å kvantifisere høringene gjennom kategorisering. Derimot er det ikke alt som ble avdekket ved gjennomgang av høringsforslagene som kan kvantifiseres, selv om det er nødvendig informasjon. Av denne grunn ville det være ønskelig med intervju av nøkkelpersoner og organisasjoner for å bedre kunne forklare hvorfor vi får resultatene i innholdsanalysen. På grunn av Covid-19 er det problematisk å gjøre dette. Derfor er det valgt å ikke utføre intervjuer.

### 3.1 Innholdsanalyse

Det brukes en kvalitativ innholdsanalyse siden denne gjør at det kan analysere hvilke holdninger som ligger bak merknadene, hvem merknadene kommer fra og hvilke merknader som det blir tatt hensyn til i endelig lov. Ved å kvantifisere dette kan det finnes frem til større sammenhenger mellom hvilke tema, holdninger og personer/organisasjoner som får til endringer gjennom høringene. Innholdsanalyse har flere store fordeler. Ved denne formen for analyse kan kommunikasjon analyseres uten involvering gjennom intervju eller lignende. Med god kategorisering og koding kan reliabiliteten bli kraftig økt. Derimot krever innholdsanalyse subjektive tolkninger, noe som gjør det stadig viktigere å ha god kategorisering og koding for å minimere denne subjektiviteten.

Innholdsanalyse har en prosess som er veldig typisk. Nesten uansett hvilken innholdsanalyse som skal utføres, må disse stegene tas hensyn til. Her går det gjennom stegene i denne prosessen i forhold til den generelle studien ut ifra boken «The content analysis guidebook» (Neuendorf, 2002, s. 49).

### **3.1.1 Valg av innholdet som skal analyseres**

*«I Innholdsanalyse kan en enhet være ord, personer, temaer, interaksjoner, eller andre måter å dele inn kommunikasjon i mindre kategorier»* (Neuendorf, 2002, s. 71). Frem til nå er det kommet frem til at det skal analyseres hørings svar, som er kommunikasjon til departementet. Denne analysen ser spesifikt på 51 av hørings svarene til «NOU 2017:15 revisorloven». Det kom proporsjon til Stortinget i prop.37 LS basert på dette utkastet og hørings svarene. På grunn av dette kan det ses på hva slags merknader som det blir tatt hensyn til i videre lov. Det var totalt 58 hørings svar, men 7 av svarene var uten merknader, slik at det har ingen hensikt å analysere disse svarene.

### **3.1.2 Definerings av variabler**

Det er mange variabler som skal til for å forstå hvorfor noen merknader ikke blir tatt hensyn til i videre lov. Derimot er det vanskelig å teste mange av disse på en systematisk måte. Ved at studien vil finne ut om høringer oppfyller sin rolle som er at nye lover vurderer, og blir påvirket av samfunnets meninger, vil det da studeres om det er noen stor forskjell mellom ulike meninger. I tillegg kunne det vært interessant å se på argumentasjonens styrke, men dette vil være vanskelig å analysere systematisk. Dette kan erstattes delvis ved å se på kilden til merknaden, med at høyere erfaring og kunnskap kan lede til bedre argumentasjon. I tillegg til dette må det kategoriseres etter tema, siden hvis en merknad blir iverksatt i videre lov, kan ikke alle merknadene på samme tema bli iverksatt lenger, da siden den delen av loven allerede er blitt endret.

Vi skal altså i denne oppgaven fordele merknadene på kategorier. Det er både kategorier for holdninger, tema og aktører som er det jeg mener er kritiske variabler som kan måles systematisk, altså definerings av variabler (Neuendorf, 2002,). Det brukes induktiv læringsmåte mens det analyserer slik at vi oppretter nye kategorier når ingen av kategoriene passer.

### **3.1.3 Kategorier i analysen**

Merknadene kategoriseres på 3 nivåer - aktører, holdninger og tema. Definisjonene på kategoriene ligger i appendix 8.1, altså våre konseptuelle definisjoner (Neuendorf, 2002).



Nivået for aktører dreier seg om hvem som uttaler merknaden, og hvor det er delt inn i overordnede grupper for hva respondenten arbeider eller driver med. Grupperingene er revisor**profesjon, akademia, styringsorganer, kommunal/statlig revisorprofesjon,** profesjon med **lignende** trekk tilknyttet til revisjon som ikke er revisjon og **andre** aktører til merknadene. Det er kategori for «andre» slik at grupperingene skal være alt dekkende. I Denne kategorien inngår alle merknader som faller utenfor de normale kategoriene, siden som å komme fra andre aktører.

Det andre nivået er koding for tema. Her grupperes merknadene for hvilken del av lovforslaget de kommenterer. Her er det stor bruk av induktiv koding, - altså opprettes det nye kategorier etter hvert som kodingen ble gjennomført, og hvis kategorier som omfattet flere større tema. Slik som utdanning ble delt inn i utdanning og etterutdanning.

Det tredje nivået er koding for holdninger. Her kategoriseres merknadene for hvilket syn de har på den kommenterte delen av lovforslaget. Det kategoriseres om de har et negativt syn på forslaget, om de tror et annet alternativ ville vært bedre, eller om de tror at forslaget er bra men det er rom for forbedring. Positive merknader, altså merknader som sier at de støtter forslaget uten noen ekstra kommentar blir utelukket, siden disse ikke sier noe som kan føre til mulige endringer i endelig lov.

Sist så kategoriserer vi om merknadene er blitt akseptert eller ikke. Altså om endringene har ført til endring som er positiv ut ifra deres synspunkt, basert på merknaden deres.

### **3.1.3 Kodings plan**

Når det skal kodes må det bestemmes om det skal brukes programmer for å gjøre det eller om menneskelig koding er best. Det er fordeler og ulemper med begge, men siden det tar tid å lære seg kodeprogrammet, blir mye av den største fordelene ved datakoding fjernet. Ettersom det er holdninger og tema som skal analyseres i denne innholdsanalysen, blir dette mer komplisert ved at det er større grad av subjektivitet i kategorisering og kodingen.

Kategoriseringsprosessen baseres hovedsakelig på definisjoner og i mindre grad på regler som programmer er avhengig av. Av denne grunn velges det å gjøre manuell koding (Neuendorf, 2002).

Når merknadene skal kodes, kan og skal hver enkelt merknad plasseres i en kategori for tema, aktører og holdninger. Det er viktig å presisere at alle merknader kun skal være i en kategori i

hvert av de nevnte områdene. I tillegg skal alle merknader sjekkes mot den delen av loven som blir kommentert, og sjekke i Prop 37 LS om det er skjedd endringer. For at merknaden skal være i en kategori, må den oppfylle definisjonen. Det bruker Nominell måling med at kategoriene ikke har en direkte rekkefølge for hva som er best (størst, mest). Ettersom studien gjennomføres alene brukes det kun en koder, som gir lavere reliabilitet ettersom det ikke blir noen dobbelt sjekking. For å bedre dette utarbeides det klareste mulige definisjoner som er i appendiks 8.1 og kodingsbok som er i appendiks 8.2.

### **3.1.4 Gjennomføring**

Ved gjennomføringen av kodingen vil det tas hensyn til om at det er mulig og det gir mest korrekt data når det gjelder å generalisere til høringer generelt på hele populasjonen på 51 høringsbrev og ikke utvalg, etter som det utpekes at en telling er bedre et utvalg (Neuendorf, 2002). Av den grunn blir det ikke gjennomført utvalg av populasjonen. Populasjonen er derimot et utvalg av hele populasjonen for høringer. Dette utvalget ble valgt siden statistikken burde være oppdatert for å kunne si hvordan det er per dags dato. Derfor er det nyeste lovforslag innenfor mitt fagområde analysert.

### **3.2 Primærdata vs. Sekundærdata**

Her avklares det om informasjonen som blir brukt for å besvare problemstillingen er egenprodusert informasjon, eller om det brukes tidligere innsamlet data og informasjon fra annen forskning, artikler, teorier osv. i oppgaven brukes det kategoriseringen av merknadene og analyse av helheten. Mens sekundærdata i oppgaven er innsamlede merknader, slik at det er gjennom sekundærdata vi kan produsere vår primærdata.

### **3.3 Kvantitativ vs. Kvalitativ**

Innhentet data kan fordeles på hva slags datatype det er. Her er det to kategorier som kan velges eller blandes for å besvare problemstillingen på en best mulig måte. Disse kategoriene er kvantitativ basert på mangfold og kvantitativ basert på forståelse av meninger, hendelser og erfaringer. Merknadene er subjektive meninger som gir en dypere forståelse i den nye loven

og dens effekter. Derfor er kvalitative data brukt hensiktsmessig i denne oppgaven, med at merknadene er kvalitative. Men for å kunne si noe mer generelt om høringenes rolle vil det være bra å kunne generalisere mer. Derfor brukes en innholdsanalyse som gjør at en kan få tallfestet meningene innenfor kategorier. Derimot med at det er subjektive meninger som skal fordeles på selvdefinerte kategorier basert på min egen forståelse av hvilken definisjon hver merknad faller under. Dette blir altså en subjektiv undersøkelse som prøver å få en forståelse om hvordan høringene fungerer og hva slags resultat de gir basert på hovedsakelig kvantitative data.

### **3.4 Induktiv vs. Deduktiv**

Spørsmålet videre er om hvordan det oppnås kunnskap gjennom denne studien. Det er ofte tre begreper for hvordan en oppnår kunnskap; Induktiv kunnskap er erfaringsbasert, deduktiv kunnskap er teoribasert, samt kontinuerlig læring (abduksjon), hvor man bruker teorier og utvikler nye teorier basert på erfaringer i studiene.

I denne studien brukes det hovedsakelig abduksjon med at tilnærming er utarbeidet fra teoretisk forståelse, men det utvikles underveis ny forståelse gjennom lesning av de ulike merknadene. For dette studiet har en mange teorier, men ikke en sterkt teoretisk posisjon, med at det er lite forskning på høringer og statlige reguleringsprosesser i seg selv. Derfor må en gjennom hele kategoriseringen tenke om det må nye kategorier til. Jeg har ikke noen data som sier hva slags respons som burde komme ut av høringen, derfor er det logiske vurderinger som er basert på erfaringer som må brukes for den induktive kategoriseringen. Derimot er nivåene som det skal kategoriseres over stort sett baserte på hva studier og teorier sier. Derfor blir studien gjort ut ifra erfaringsbasert tilnærming hvor det opprettes og omdefineres kategoriseringer i analyseringsprosessen, istedenfor at denne kategoriseringen er ferdigutviklet basert på teorier.

## 3.5 Validitet og reliabilitet

### 3.5.1 Validitet

«Validitet dreier seg om hvor godt man måler det som man har til hensikt å måle» (Gripsrud et al., 2016, s. 61). Oppgavens formål er å måle om den tenkte rollen til høringene, som er at samfunnets meninger blir vurdert og påvirker loven, er oppfylt gjennom høringene. Gjennom analysen får en vite endringer som skjer i loven mellom merknadene og ferdigstilling av loven, det ses hvilke merknader som er med å lede til disse endringene, gjennom kategorisering av aksept og kommentarene som merknadene får av departementet. Ved kategoriseringer av temaer, aktører og holdninger kan vi si hvilken hvilke typer merknader som blir akseptert og ikke bare hvor mange, Ved å vite hvilke merknader som kommer gjennom prosessen kan vi definere høringens rolle i utforming av endelig lovforslag. Altså virker studien logisk slik at «face» validitet blir dekket (Neuendorf, 2002, s. 115). Det er flere ulike versjoner av validitet, som sier forskjellige ting om hvor godt vi har målt hensikten med studien. Innholds validitet er om våre kategorier som blir målt, dekker alle de viktige delene av konseptet med hva som leder til asymmetrien (Neuendorf, 2002, s. 116), nei, våre kategorier dekker ikke hele konseptet, men det viktigste for studien og validiteten er om våre kategorier dekker de viktigste grunnen til asymmetri. Gjennom kategoriene og forklaringene til hvorfor de kan ha oppstått mener jeg det er gjort.

### Utvendig Validitet

Er hvor mye studien kan brukes til å generalisere i andre situasjoner, tidspunkter osv. (Neuendorf, 2002, s. 115). Innholdsanalysen bruker hele populasjonen som er relevant for hva som kan påvirke endring og ikke utvalg. Dette gjør at det er lettere å bruke studien for generalisering. Derimot går studien på økonomisk regulering, som har flere innvirkninger som må vurderes før funnene kan generaliseres til andre områder. Kategoriene for aktører kan bli oppfattet annerledes av andre departementer, med at i andre sammenhenger kan gjeldene departement vurdere legitimitet og hvilke aktører de må skape tillit til annerledes. Dermed burde generalisering hovedsakelig gjøres til økonomisk regulering siden de i større grad vil prioritere ulike aktør kategorier likt. Videre så er kategoriene for temaer unike til denne høringsrunden, så ved vær bruk av denne studien på andre reguleringer må det opprettes nye kategorier for temaer basert på høringssvarene og merknadene som er i den reguleringen. Men funnene om at det er asymmetri på at temaer, aktører og holdninger som blir prioritert kan generaliseres

### 3.5.2 Reliabilitet

«Reliabilitet på et overordnet nivå handler om i hvilken grad man kan stole på at resultatene er pålitelige» (Gripsrud et al., 2016, s. 61). Dataene som er brukt er offentlig tilgjengelige og innhentet for statlige formål. Slik at alle kan etter å sjekke kategorisering ved hjelp av definisjoner i appendix 8.1 og kodebok i 8.2, dette er utrolig viktig ettersom det er brukt menneskelig koder, samt at jeg skriver oppgaven aleine og dermed ikke har hatt mulighet til å sjekke opp mine kodinger mot en annen koderes. Dette er en trussel for reliabiliteten. For å bedre dette ble det utført en prøve koding med 1 ukes mellomrom med den ordentlige kodingen, under prøvekodningen ble det gjennomført koding av de 10 første merknadene som ble kodet på nytt ved ordentlig koding. Hver merknad skal kodes over 4 nivåer, slik at dette er potensielle 40 avvik. Det ble funnet et avvik der jeg hadde endret mening om merknadens formulering var negativ nok til å kategorisere merknaden som negativ eller om den skulle kategoriseres som alternativ. En ukes mellomrom er derimot ikke en lang periode for å glemme hva som kodes, samt er 10 merknader kun ca. 5% av populasjonen som er i litt i underkant ifølge content analysis guidebook (Neuendorf, 2002, s. 158). Men på grunn av arbeidsmengde og tidspress ved masteroppgave var det denne prøve kodingen det ble tatt tid for.

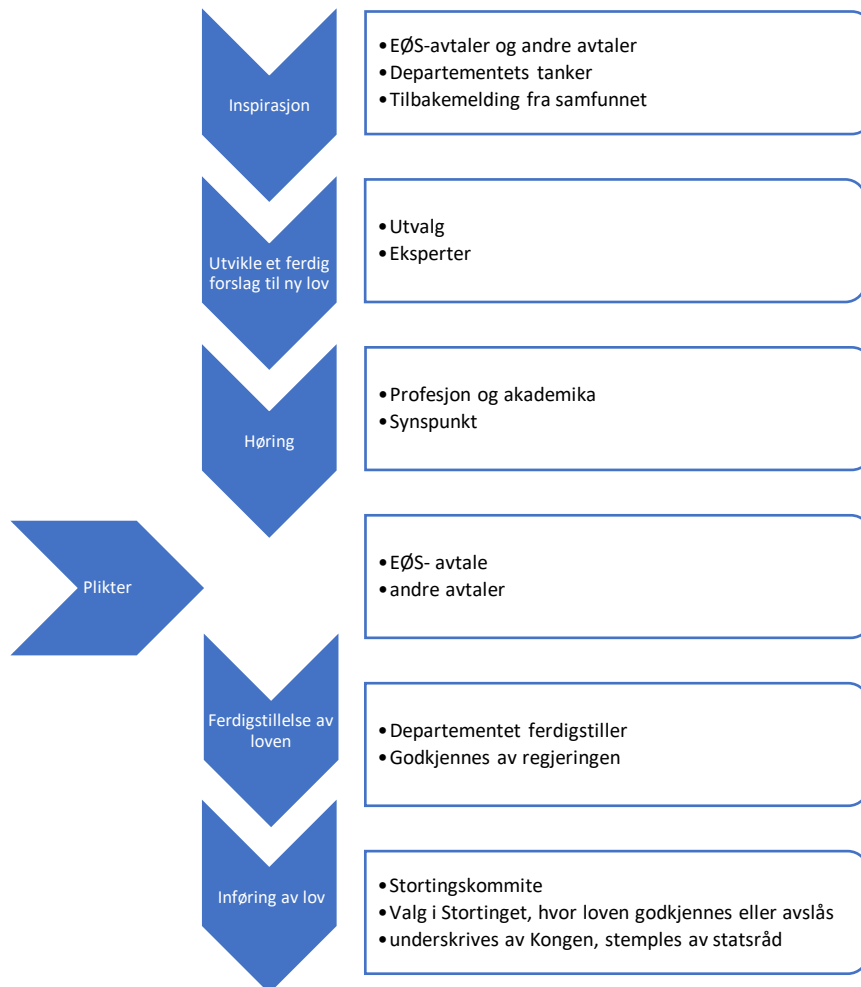
Videre er det en trussel at deler av kodingen er basert på oppfattelse, da særlig kategorisering i forhold til holdnings kategorien. For å bedre dette ble det utviklet definisjoner for alle kategoriser, og presisert fremgangsmåte samt at det er kun den kategorien som passer best som skal velges i kodeboken.

Som eneste koder er det en trussel at utmattelse kan påvirke kodingen, derfor burde koder ta avbrekk fra kodingen og ikke kode for store mengder på kort tidsrom. I alt var det 212 merknader som ikke klart var positive ved gjennomlesning og kodingen fant sted over 17 dager, vær koding tokk ca. 15 minutter hvis det var en stor merknad (med gjennomlesning av merknad og finne ut om det er akseptert i proporsjonen. Derfor burde ikke arbeidsmengden fra koding ikke burde være for utmattende til at det burde påvirke kodingen.

På grunn av enkelheten for etter sjekking med offentlige tilgjengelige data, samt tilgjengelig kodebok og definisjoner gjennom appendixen regnes innholdsanalysen som reliabel.

## 4.0 Empiri

Høringsforslaget har mange roller i reguleringsprosessen som er diskutert i tidligere teorier, men for å finne rollen i endelig lovforslag må vi også kjepe se på reguleringsprosessen i seg selv. Her er en figur som jeg har utviklet baserte på tilgjengelig informasjon om prosessen fra regjeringens hjemmesider (Regjeringen, 2019).



Figur 2: Oversikt over reguleringsprosessen

Lover kan komme inn i startfasen av mange grunner, slik som samfunnets meninger eller regjeringens meninger osv. som kommer frem til gjeldene departement. Men Norge har også noen avtaler som forplikter oss på å tilpasse lovene etter EØS-avtalen. EØS-avtalen påvirker mange lover, slik som revisorloven, hvor en av hovedgrunnene til ny lov var innlemmelse i EØS-avtalen av EU direktivet 2014/56. Denne innlemmelsen skulle påvirke følgene innenfor EU og EØS: 1) styrke revisjonskvaliteten, 2) styrke konkurransen mellom forskjellige

revisjonsfirmaer, 3) bedre og strengere krav til uavhengighet, 4) styrke kontroll av revisor profesjonen, 5) sikre at revisortjenester kan ytes over landegrensener i større grad (innenfor EU og EØS) (Finansdepartementet, 2017).

Når en lov er kommet i startfasen, må gjeldene departement komme med forslag til hvordan den skal utformes. Ofte gjøres dette gjennom utvalg og ekspertveiledning. I denne omgang ferdigstilles et forslag til hvordan ny lov skal være, basert på departementets, statsrådets, eksperter og utvalgets meninger.

Når forslaget er ferdigstilt sendes det ut på høring. I høringen kommer mye av relevant profesjon og akademika med sine synspunkt og tilbakemeldinger på forslaget. Det er derimot mulighet for alle til å uttale seg i høringsrunden, - ikke bare profesjon og akademika. Dette er muligheten samfunnet har, ved sides av valg, til å påvirke nye lover. I slike høringer kommer en med synspunkt slik at samfunnets syn skal kunne påvirke ny lov, men det er ingen krav om at det skal skje endringer basert på høringene. Av den grunn er dette noe av det som skal undersøkes.

Etter høringene skal departementet ferdigstille forslaget, og hele regjeringen, samt kongen, skal godta og være enige i ny lov. Med dette gjøres det endringer fra et lovforslag til en proposisjon til stortinget.

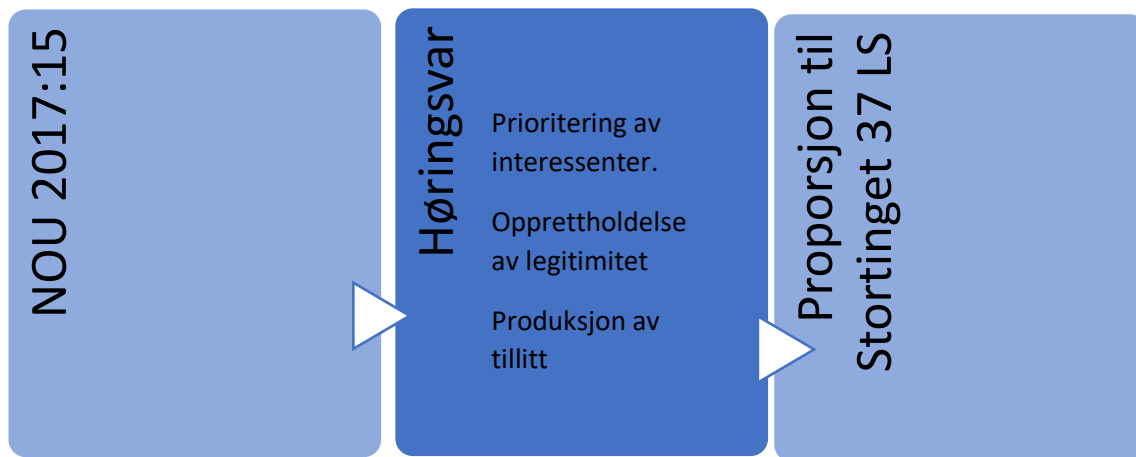
Proporsjonen sendes til stortingskomite for gjeldene tema, bestående av representanter fra alle stortingspartier. Her diskuteres lovforslaget mellom representantene for så å komme med innspill til proporsjonen, før den skal til Stortinget for å stemmes over. I tillegg kommer komiteen med kunnskaper om forslaget til deres parti og en anbefaling til Stortinget om loven burde vedtas eller avslås.

Loven går deretter til avstemning i Stortinget. Denne avstemningen gjøres to ganger for å forhindre feil. I de fleste tilfeller følger Stortinget anbefalingen fra komiteene.

En godtatt lov går tilbake til regjeringen hvor det fastsettes ikraftsettelsesdato av regjeringen, samt Kongen. Etter hele denne prosessen må loven underskrives av Kongen og stemples av statsråd for å bli gjeldene.

## 4.1 Resultater

For å kunne analysere høringens rolle må vi se det i lys av innholdsanalysen. Men en må også sammenligne lovforslaget NOU 2017:15 med proposisjonen til Stortinget 37 LS, siden vi må vite hvilke forskjeller som finnes mellom lovforslaget og proporsjonen. For så å se etter om merknadene kan forklare dette. Vi bruker innholdsanalysen til å se hvilke deler av lovforslaget det er flest merknader på, for å gå grunnleggende gjennom disse emnene både på resultat delen og Viktige poenger i kommentaren i proporsjonen.



Figur 3: Hva som undersøkes

Vi sitter igjen med 44 aktører som til svar som til sammen kommer med 202 merknader, Dette er etter å ha gjennomgått alle høringer og fjernet alle høringssvar som ikke har merknader, samt alle merknader som er positive. Dette er siden disse merknadene og høringssvarene ikke leder til endring, med at de ikke kommenterer eller argumenter for det, samt at denne kategorien for merknader vil være ufullstendig. Siden det antas i høringene at bare de som har noe å bemerke svarer, dermed er alle som ikke svarer og alle som ikke kommenterer et spesifikt forslag dermed en mulig positiv merknad til dette forslaget. Men det kan også være at de er nøytrale til dette forslaget. Av denne grunn fjernes positive merknader. Resterende merknader fordeler seg slik utover de andre kategoriene for holdninger:

Holdningen på merknader				
Type	Alternativ	Forbedringspotensialet	Negative	Totalt
Antall	74	74	54	202
Prosent	37 %	37 %	27 %	100 %

Figur 4: Tabell over holdninger



Vi ser at antall merknader er jevnt fordelt mellom de ulike holdningene, men det er litt færre negative merknader enn andre holdninger. Videre fordeles merknadene utover hvilke kilder som kommer med merknaden.

Aktører til merknadene		
Type	Antall	Prosent
Profesjon	69	34 %
Akademia	33	16 %
Styringsorgan	65	32 %
Kommunal/Statlig profesjon	12	6 %
Lignende	19	9 %
Andre	4	2 %
Totalt	202	100 %

*Figur 5: Aktører til merknader*

Merknadene er fordelt ut fra hvilke aktører som kommer med dem: Vi ser det er stor overvekt av revisorprofesjonen og styringsorganer i merknadene, men også akademia og lignende profesjoner har mange merknader. I dette studiet skal det gå gjennom funnene og endringen på mange av de viktigere og mer diskuterte temaene. Dette bestemmes ut ifra hvilke temaer som har fått flest merknader, ettersom det er disse som oppfordrer til endring. Resultatene fra alle tema vil så bli gjennomgått individuelt, men det går grundigere gjennom temaene som er særlig interessante. Dette gjelder særlig revisors plikter, utdanning og sanksjoner på grunn av mangfoldet merknader i disse kategoriene. I tabell på følgende side får vi en oversikt over hvordan merknad fordeler seg over de ulike temaene.

Tema til merknadene		
Type	Antall	Prosent
Revisors plikter	44	21,8 %
Utdanning	30	14,9 %
Sanksjoner	22	10,9 %
Revisjonsbekreftelser	18	8,9 %
Praksis	13	6,4 %
Etterutdanning	11	5,4 %
Tittelendring	11	5,4 %
Overgangsregel	11	5,4 %
Erstatningsansvar	8	4,0 %
Straff	6	3,0 %
Taushetsplikt	6	3,0 %
Uavhengighet	5	2,5 %
Risikostyringsforskriften	5	2,5 %
Ansvarsforsikring	4	2,0 %
Klientregister	3	1,5 %
Revisors tilleggstjenester	2	1,0 %
Revisors rolle	1	0,5 %
Revisorselskap	1	0,5 %
Andre krav til godkjenning	1	0,5 %
Totalt	202	100 %

*Figur 6: Tema til Merknadene*

Vi ser at det er mange tema som har fått mye mer oppmerksomhet enn andre. Revisors plikter er et generelt tema for revisjonsplikt og revisors plikter som ikke blir omtalt i andre tema, dette gjør at merknadene her er sprett utover mange forskjellige forslag, samt at det har stort fokus fra både profesjon og styringsorganer. Utdanning er mye omtalt, men det er i mye større grad fokusert på noen forslag, samt at det er stort fokus fra akademia. Merknader er splittet jevnt mellom hovedsakelig 3 forslag, men mesteparten av merknadene er fra styringsorganer. Praksis er et av de mindre temaene, men alle merknadene her kommenterer samme del av loven. Så det er et av de punktene med flest merknader til et konkret forslag. Merknadene kommer fra forskjellige aktører, men med overvekt fra kommunal/statlig revisorprofesjon. Overgangsregelen for studenter er også særlig relevant, siden i dette temaet har alle

merknader kommentert at det burde utvides overgangsperioden. På grunn av utsatt lov har departementet sagt at de skal ta stilling til dette temaet seinere ved en forskrift.

## **4.2 Revisors plikter**

Merknadene som kategoriseres som revisors plikter er et flertall kommet fra styringsorganisasjoner og en stor del fra profesjonen. Styringsorganer vil selvfølgelig ha stor påvirkning her med at det er gjennom lovverket for revisors plikter at revisjonen kan styres. Ved at profesjonen blir direkte påvirket i hverdagen av endringer i revisors plikter, er det derimot rart at det ikke er kommet flere merknader fra profesjonen, da profesjon er den største kategorien av aktører.

Revisors plikter kunne inneholdt mange andre av temaene, men for å få bedre oversikt er alle kategorier for tema delt inn i kategorier som er logiske og mindre, slik at det enklere kan ses synspunktet på aktuelle tema. Derfor inneholder revisors plikter temaet mer generelt merknader om revisors plikter og tema innenfor revisors plikter som ikke er omtalt nok, eller viktige nok, til at det inndeles i underkategorier.

Videre ser vi at det er en stor del negative og alternative holdninger, som ut ifra definisjonene i Appendix 1 begge er merknader med negativ, eller negativ til nøytralt, synspunkt på foreslått endring.

### **4.2.1 Formålet med revisjon**

I utvalgets forslag om å lovfeste formålet med lovfestet revisjon, som tidligere er bygd på prinsippene i internasjonale standarder, er det flere merknader. Utvalgets forslag er følgende:

*«Formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet og konsernregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon. Revisor skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet.»*

(Finansdepartementet, 2017, s. 281, § 9-1)

Det er noen merknader til dette forslaget fra profesjonene. BDO er sterkt negativ til å ta med i delen av formålet som forslaget foreslo «*bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet*». De mener at denne presiseringen ikke tilfører noe til internasjonale standarder, samtidig som den kan skape forvirring om hva som er formålet med revisjonen og hva som er viktigst med revisjonen. EY og PWC er også kritisk til denne formuleringen fordi med at den kan skape tvil om betydelig utvidelse av revisors plikter med bruk av økonomisk kriminalitet, istedenfor feil og misligheter som brukes i andre ledd av loven og standarder. Derimot mener både BDO, EY og PWC at lovfesting av formål er bra.

Departementet slutter seg til utvalgets meninger om innføring av formål, samt mener at det er nødvendig med et vidt begrep, slik at ulike former for kriminalitet som revisor kan møte på blir riktig behandlet. Derfor beholder departementet begrepet økonomisk kriminalitet som det var kommet merknader på. Formålsleddet fra utvalget i § 9-1 beholdes i sin helhet.

Økokrim har kommentert i deres merknad at det ville være ønskelig med nye løsninger til forebygging og avdekking av økonomisk kriminalitet i større grad enn det som forslaget har kommet med. I forslaget er deres standpunkt utredet og foreslått potensielle løsninger for å avdekke og forebygge økonomisk kriminalitet hos revisorpliktige. Etter Økokrims oppfatning hadde det vært ønskelig med en større diskusjon av nye forslag som kunne ha styrket revisors rolle i denne sammenhengen. Dette er ikke videre kommentert av departementet. Siden det ikke er en kommentar på konkret lovforslag, men mer på prosessene, er det heller ikke mulig å finne endringer basert på dette i det endelige lovforslaget. Derfor regnes ikke denne merknaden som akseptert, siden jeg ikke kan se at den har ført til endring.

#### **4.2.2 Revisors vurderinger**

Profesjonen i form av BDO, Deloitte og EY, har gjort merknader på forslaget om at revisor skal vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt i å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med lovkravene. BDO sier at en revisor skal vurdere bokføringen som den del av kartlegging og internkontroller ved dags dato. Formålet er ikke å vurdere overholdelse av lover med bokføring, men i forhold til årsregnskapet. Derfor vil dette være en utvidelse av plikter som hvilket er et særnorsk krav. Deloitte skriver: «*En slik spesifikk lovhenviing til et begrenset område av revisors plikter er etter vår oppfatning kun egnet til å skape uklarhet, og bokstav (b) bør tas ut av loven. Revisors plikter knyttet til dette området er etter vår oppfatning fullt ut*

*ivaretatt gjennom henvisning til god revisjonsskikk og det øvrige innholdet i denne paragrafen» (Deloitte, 2017, s. 2). Synspunktet til Deloitte støttes av EY.*

Departementet mener riktig bokføring er helt sentralt for regnskapet. Derfor vil en revisjon av regnskapet også involvere kontroll av bokføring. Utvalgets forslag er derfor gjeldene rett, noe som er så sentralt at det burde innføres i loven. Utvalgets lovtekst er formulert slik at det ikke er betydelig kontroll av bokføringen, men om ledelsen har fulgt plikten i forhold til bokføringen. Departementet beholder §9-4 Ledd b slik: vurdere om ledelsen har oppfylt sin plikt til å sørge for at foretakets bokføring er i samsvar med gjeldende lovkrav (Finansdepartementet, 2019, s. 231).

Finanstilsynet har merknad til forslaget §9-3. Paragrafen sier at oppdragsansvarlig revisor skal vurdere om han/henne har tilstrekkelig tid/kompetanse og ressurser til å ta på seg oppdraget. Finanstilsynet her mener her at det burde presiseres i lovteksten at kompetansen inneholder kompetanse om særlover som gjelder for selskapet. Dette tas med videre i endelig lov hvor endelig lov inneholder *«Revisjonsselskapet skal sørge for at den oppdragsansvarlige revisoren har tilgang på tilstrekkelige ressurser og personer med nødvendig kompetanse til å utføre sine oppgaver på en forsvarlig måte, herunder kompetanse om gjeldende lovkrav for virksomheten»* (Finansdepartementet, 2019, s. 247).

### **4.2.3 Revisors dokumentasjon**

Det er mange merknader til utvalgets forslag om å endre oppbevaringen av dokumentasjon. Merknadene er da hovedsakelig til to ledd av forslått lov; de siste leddene av § 9-9 hvor det er endret oppbevaringstiden fra 10 år til 5 år, samtidig med at det er fjernet en setning om at dokumentasjonen skal være på en ordnet og betryggende måte. Dette er det kommet merknader på fra 9 respondenter.

Finanstilsynet er negative til redusering av oppbevaringstid. Dette ser vi gjennom deres respons: *«Finanstilsynet mener at oppbevaringstiden for slik pliktig kommunikasjon fortsatt bør være 10 år og støtter derfor utvalgets mindretall. Finanstilsynet viser til at det er viktig for bobestyrere at ikke fristen for oppbevaring av denne kommunikasjonen reduseres. Dokumentasjonen kan også være viktige i erstatningssaker, straffesaker og skattesaker. Det vil normalt ikke være et omfattende skriftlig materiale, og oppbevaringen skjer elektronisk. (Finanstilsynet, 2017, s. 3)»* Lotteri og stiftelsestilsynet, Norges øko-forum, Regnskaps

Norge, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes forening og Økokrim mener noe lignende. Dessuten mener Hedemark revisjon at forslaget om redusert oppbevaringstid er bra, men det burde legges inn i loven at tiden utvides ved tiltale mot selskapet eller deres ansatte. Denne merknaden ser altså samme problem som resten, men prøver og løse det på en mildere måte. Flere av aktørene peker også på at økende digitalisering reduserer den faktiske byrden av denne oppbevaringstiden.

Videre mener Norges øko-forum, Norges kommunerevisorforbund, Rogaland revisjon IKS skattedirektoratet, skatterevisorenes forening og Økokrim at fjerning av leddet om ordnet og ordentlig måte er uaktuelt, siden kravet om ordnet og ordentlig er enda mer aktuelt enn tidligere på grunn av økt teknologi og internasjonalisering. Dessuten er det et naturlig krav å videreføre.

I proposisjonen til Stortinget presiserer de dette som fortsatt lov: *«Oppdragsdokumentasjonen skal oppbevares i minst fem år etter at revisjonsberetningen er avgitt. Departementet kan i forskrift fastsette krav til oppbevaringen av dokumentasjon.»* (Finansdepartementet, 2019, s. 249). Dette argumenteres det for siden det følger som konsekvenser av internasjonale standarder, samt at det er denne oppbevaringstiden som er hovedregelen i andre lover, slik som bokføringsloven. Dessuten burde mesteparten av kilder i straffesaker og lignende være fra den reviderte og ikke revisor, slik at en forlengelse av dokumentasjonskravet for revisor, men ikke de reviderte, er ikke hensiktsmessig. I forhold til dokumentasjonsmåten er dette allerede bundet av internasjonale standarder og risikostyringsforskriften, slik at det å repetere og presisere dette ikke er nødvendig. På begge disse punktene støtter departementet utvalgets forslag som har fått litt støtte fra høringene, men er blitt kritisert sterkt av mange aktører.

Det er også kommet merknader på oppbevaring av dokumentasjon fra andre tjenester. Både Norges Øko-forum og skatterevisorenes forening kommenterer at det burde være et klart definert dokumenteringskrav for andre tjenester enn lovfestet revisjon som tilsvarer dokumentasjonskravet for revisjon. Departementet er enige med utvalget at gjeldene krav til dokumentasjon av andre tjenester skal videreføres, men ser ingen grunn til å lovfeste flere og/eller mer detaljrike krav, da disse følger av god revisjonsskikk. Det er derfor ingen endring på gjeldene område av loven i forhold til utvalgets forslag.

Utvalget foreslår å fjerne kravet om å dokumentere særskilte forhold som kan hinte på at det er misligheter og feil. Utvalget mener dette kravet følger fra revisjonsskikk og internasjonale standarder, samt at kravet ikke er i annen skandinavisk lovgiving. Derfor er det ikke

nødvendig å videreføre. Her er utvalget splittet, og det er også flere merknader som har påpekt at dette forslaget er uheldig.

Lotteri og stiftelsestilsynet, Norges øko-forum, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes forening og Økokrim har alle innvendinger her. Økokrim som går sterkest ut mot dette forslaget, hvor de sier «Vi kan ikke se at å ha kravet i internasjonale standarder vil ha samme effekt som et særskilt krav i den norske revisorloven» (Økokrim, 4.12.2017, s. 3). Dette mener de siden revisoren er samfunnets tillitsperson og et slikt dokumentasjonskrav er spesielt bra å ha i norsk lov, da det vil det øke revisors aktsomhet, og fjerningen av spesifikasjonen vil redusere aktsomhet over lengere tid.

Departementet viser til hensikt av å innføre dette i tidligere lov. Hensikten var å øke revisors aktsomhet ved oppfølging av feil og mangler. Dette er fremdeles gjeldene så det må ta sterkt hensyn til hvordan dette motvirker økonomisk kriminalitet. Dette kravet er av en slik betydning at det er ønskelig at det presiseres i norsk lov selv om det er i internasjonale revisjonsstandarder.

#### **4.2.4 Nummererte brev**

Et av forslagene som det er mange merknader på forslaget fra utvalget om å fjerne kravet om nummererte brev og erstatte det med «*Revisor skal kommunisere skriftlig til styret om alle forhold som er fremkommet ved revisjonen og som styret bør gjøres kjent med for å kunne ivareta sitt ansvar og oppgaver, herunder vesentlige mangler i foretakets interne kontroll, brudd på bokføringsreglene og andre lovkrav og avdekkede misligheter*»

(Finansdepartementet, 2017, s. 281). Altså er forslaget ganske likt eksisterende krav om nummererte brev, men det særnorske kravet om at ikke kommunikasjonen skal være organisert nummeretisk fjernes. Samtidig forsvinner muligheten for elektronisk kommunikasjon ut ifra loven mest sannsynlig ikke etter praksis. Imidlertid er det en mer detaljert beskrivelse av hva som skal kommuniseres.

Lotteri of stiftelsestilsynet, Norges kommunerevisorforbund, Norges øko-forum, Rogaland revisjon IKS, Skattedirektoratet, Skatterevisorenes forening og Økokrim er alle negative til denne fjerningen av nummereringen siden dette er en anerkjent kontroll for fullstendighet ved revisjonene. Som eksempel bemerkes det at nummererte brev ikke alltid blir sent fortløpende til ulike tilsynsorganer, for at nummereringen skal gjøre en oppmerksom på manglende brev.

Dessuten nevner Hovedorganisasjonen Virke særskilt at selv om de ikke har vist støtte for mindretallets forslag, så er de ikke motstander av forslaget. Altså er hovedorganisasjonen nøytral på dette temaet.

Departementet påpeker i Prop. 37 LS at nummererte brev er godt innarbeidet i bransjen, noe som gir store fordeler i forhold til kontroll. Samtidig som at selv om det er en særnorsk regel, så åpner revisjonsdirektivet for nasjonale tilpassinger med mål om stor harmonisering, men ikke absolutt felles europeisk standard. En argumentasjon som utvalget og noen av høringsinstansene brukte mot nummererte brev er at det er utdatert siden elektroniske løsninger har overtatt for denne kontrollen av fullstendigheten. Men det vil likevel være aktuelt med full oversikt over kommunikasjonen etter rekkefølgen den kom. På bakgrunn av dette blir da endelig lov: 9-5 Kommunikasjon med styret ... «*Revisor skal nummerere sin skriftlige dokumentasjon som er avgitt etter paragrafen her.*» (Finansdepartementet, 2019, s. 247).

Altså oppfyller endringen alle 7 merknadene som kritiserer dette temaet, men ikke merknaden til Hovedorganisasjonen Virke, siden denne merknaden ikke spør etter endring, men bare sier at den er nøytral i saken. Denne merknaden faller derimot utenom den positive kategorien, som fjernes fra analysen.

#### **4.2.5 Mangel av underskrift**

Utvalget er splittet med tanke på skriftlig begrunnelse for mangel av underskrift på revisjonsberetningen og om hvor det skal hjemles. Skattedirektoratet påpeker at dette er en plikt for revisor, derfor er det logisk at det burde legges inn i revisorloven. Departementet har tidligere vurdert samme problemstilling hvor det kom frem at det skulle inn i revisorloven, Derfor er det rart at flertallet mener det skal inn i skatteforvaltningsloven. Skattedirektoratet mener at denne plikten fremdeles burde hjemles i revisorloven. Dessuten mener Skattedirektoratet at forslaget er noe ufullstendig og denne ufullstendigheten gjør revisors plikter på området mindre synlig.

Departementet påpeker at det forventes at revisor har god oversikt over gjeldende lover, deriblant revisors rapporteringsplikt i skattelovgivningen. Men det vil være ulike aktører vil være som bruker regnskapsinformasjonen, så det er en fordel at plikten hjemles i skattelovgivningen.



#### 4.2.6 Revisjonsplikt

Brønnøysundregistrene har 2 merknader til formuleringer i forslaget. For det første stilles det spørsmål til hvorfor allmennaksjeselskap og stiftelser nevnes særskilt i §2-1 bokstav b og c, - begge selskapstypene blir dekket av ledd f og andre selskaper som har absolutt revisjonsplikt er ikke nevnt (Brønnøysundregistrene, 4.12.2020). De mener dette ikke virker konsekvent med at hvis revisjonsplikten for allmennaksjeselskap og stiftelser endres, må også loven endres. Derfor anbefaler Brønnøysundregistrene og stryke disse leddene. Den andre merknaden er angående terskelverdiene for revisjon, siden terskelverdiene i nytt lovforslag blir mer generelle, syntes de at terskelverdiene burde flyttes fra aksjeloven til revisorloven. Departementet har ikke nevnt første merknad noe særlig, men det vises i endelig lovforslag at leddene ikke er fjernet. Departementet anser ordningen som utvalget utviklet som det mest hensiktsmessig for hvor terskelverdiene burde være, så derfor er det heller ikke her gjort noen endring.

Tilsynsrådet for advokatvirksomheter har en merknad til forslaget om hvem som har revisjonsplikt, dette siden det er forskjell på revisjonsplikten i dette forslaget og i advokatforskriften. Leddet i forslaget dette omfatter er ledd 2-1 F som sier at «foretak som er revisjonspliktige etter annen lov eller forskrifter» (Finansdepartementet, 2017, s. 275) er revisjonspliktige etter revisorloven. Loven refererer til mange av disse lovene og forskriftene blant annet advokatforskriften. Advokatforskriften pålegger at enhver advokat som utøver advokatvirksomhet i eget navn er revisjonspliktige, mens det nye forslaget snakker kun om foretak som er revisjonspliktige i andre lover eller forskrifter. Derfor foreslår det å bytte ut ordet «foretak» med «andre» i loven. Departementet støtter dette siden dette var original hensikten.

PWC har gjort en merknad til revisors plikter ved mor og datter selskap, - da særlig til terskelverdien som ses på som et enklere og klarer lovforslag en før. Derimot så nevnes det i siste ledd av kravet at for morselskap gjelder terskelverdien som selskapet sett under ett. PWC mener at det i noen situasjoner kan være vanskelig for et styre å avgjøre om terskelverdien er overskrid uten kostbare og tidskrevende handlinger. PWC anbefaler et alternativ som kommer fra forslaget til ny regnskapslov som innebærer en forenkling til terskelverdien, - ved at verdiene i regnskapene summeres og det legges til en 20% for å ta høyde for interne poster. Denne metoden vil være enklere å praktisere i forhold til fulle konsolideringshandling.

Departementet mener at et morselskap må ha tilgang til denne typen informasjon slik at fulle konsolideringshandlinger ikke er nødvendige. Men siden morselskap SKAL ha tilgang på denne typen informasjon, er det ingen grunn til forenkling. Det er derfor ingen endring ut fra forslaget.

Hovedorganisasjonen Virke kommer med en merknad som påpeker om det er nødvendig å skjerpe revisjonsplikten for andre selskaper enn aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper. Regjeringen har uttalt mål om forenkling av næringslivet. Hovedorganisasjonen Virke mener at flertallsforslaget til revisjonsplikten er imot dette målet. Å viser til mindretallets forslag som prinsipielt er imot skjerping av revisjonsplikten med at forslaget, sier at revisjonspliktgrensen for slike foretak som et minimum ikke er strengere enn ved dags dato. Dette punktet støttes også av Regnskaps Norge gjennom merknad. Departementet mener likevel denne endringen bør innføres.

Skatterevisorenes forening gjør merknad om at revisjonsplikten for små foretak må opprettholdes, siden tidligere svekking har betraktelig svekket samfunnets kontroll. Derfor burde revisjonsplikten opprettholdes og innføres for NUF. Denne merknaden er veldig generell med at den ikke refererer til et spesifikt forslag. Departementet har ikke kommentert merknaden, og det er ikke funnet endring som har tilhørighet til merknaden.

#### **4.2.7 Krav om møte**

Utvalget har foreslått å flytte kravet om møte med revisor fra revisorloven §2-3 til aksjeloven og allmenn aksjeloven, men henvisning til disse i andre foretakslover. Justis- og beredskapsdepartementet kommenterer at de savner en mer omfattende omtale og vurdering av dette, samt ser at det vil gi mer lovtekst uten konkrete eller nevneverdige fordeler med det. Derfor mener de dette burde unngås, og heller gjøres ved generelle bestemmelser i revisorloven med korte henvisninger.

Departementet mener dette kravet er en selskapsrettelig bestemmelse. Derfor er det bedre at kravet ligger i den enkelte selskapslovgivningen. Siden det må presiseres at ledelsen i selskapet har et krav på seg om møte, mens revisor burde ha kunnskap til selskapslovgivningen derfor kjenne til kravet.

#### 4.2.8 Vandels effekt

Advokatfirmaet Strandenæs har kommet med en merknad for hva som må til for å kunne regnes som skikket når det gjelder vandel. Her argumenterer de for at det burde legges vekt på om personen kan utføre revisoryrket tilfredsstillende og ikke på å straffe. Departementet påpeker at vurderingen vil fortsette slik som tidligere praksis, men mener at vandel i seg selv er tegn på skikkethet. Selv i tilfeller som advokatfirmaet påpeker som mangel på etterutdanning som blir rettet opp, vil det at revisor ikke har fulgt plikten om etterutdanning være et tegn i seg selv til uskikkethet. Merknaden har derfor ingen aksept i proporsjonen.

#### 4.2.9 Oversikt

For å se på høringene for temaet generelt ser vi på fordelingen av merknader over kategoriene, samt på de aksepterte merknadene i forhold til kategoriene.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	5	0	6	3	4	0	15	3
Akademia	0	0	0	0	0	0	0	0
Styringsorgan	10	4	7	4	5	1	22	9
Kommunal/Statlig								
Profesjon	0	0	1	1	1	0	2	1
Lignende	1	0	4	0	0	0	5	0
Andre	0	0	0	0	0	0	0	0
Totalt	16	4	18	8	10	1	44	13

Figur 7: Revisors plikter merknadsfordeling

Ut ifra mengden med merknader i de ulike kategoriene i forhold til aksepterte merknader ser vi at alternativ-kategorien for holdninger, og styringsorganer-kategorien for aktører har en større prosent av aksepterte merknader enn alle andre kategorier. Samtidig ser vi at noen av temaene som mange merknader, slik som oppbevarings-tid og -måte, har mange merknader fra ulike aktører som mener at en endring må skje, men departementet velger å fortsette med utvalgets forslag. Med som et ledd i reguleringsprosessen hvor målet er at meninger skal vurderes å påvirke vider lov, er det vært å påpeke. Videre vil situasjoner som dette ut ifra produksjon av tillit-teorien være med på å svekke tillitten fra respondenter og andre, med at de ser at deres synspunkt som har støtte fra flere ikke blir fulgt, selv om det er logisk for dem.

I Proporsjonen til Stortinget avklarer departementet sitt syn på mange av problemene og kommer med deres argumentasjon. Dette verktøyet kan minske svekkelsen av tillit, og hvis det er god argumentasjon kan den styrke tilliten til departementet.

Vi ser at alle merknader presenteres i proporsjonen og at de fleste merknader vises til og diskuteres rundt ved gjennomgang av departementets vurderinger. Vi ser at høringene som er til loven generelt, og ikke til spesifiserte forslag fra utvalget, ikke blir kommentert og vurdert på samme måte. Jeg viser her til Økokrim sin merknad om flere nye forslag til løsning av økonomisk kriminalitet.

### **4.3 Utdanning**

Merknader som blir kategorisert innenfor utdanningstemaet kommer i stor del fra akademia, i tillegg til en god del fra revisor-profesjonen. Akademia er direkte involvert i implementeringen av utdanningen, i motsetning til mange andre forhold ved revisjon. Dette kan være en av grunnene til at det er stort fokus på dette fra akademia.

Holdningene på endringene for utdanningstemaet er sterkt fokusert på forbedringspotensialet. Altså er et stort flertall av merknadene positive eller nøytrale til endringene, men mener det bør iverksettes endringen for å oppnå målet på en bedre måte.

#### **4.3.1 Utvidelse av Masterkravet**

Når vi ser nærmere på innholdet er det mange av merknadene som kommenterer det nye kravet om mastergrad. Dette kravet i lovforslaget er «*Statsautorisert revisor skal ha oppnådd mastergrad i regnskap og revisjon, mastergrad i økonomi og administrasjons eller en tilsvarende utenlandsk mastergrad*» (Finansdepartementet, 2017, s. 276). Det argumenteres for den nye endringen med at revisors utdanning er for å sikre at revisor har nødvendig teoretisk kunnskap for å oppfylle rollen som samfunnets tillitsperson, Derfor burde utdanningen ligge på et høyere nivå. Samt vises det til praksisen om at det blir stadig flere masterstudier på områdene, i tillegg til at andelen av dem som blir ansatt som kommer fra bachelor-studier er stadig synkende.

Det er kommet merknader til kravet om oppnådd mastergrad fra profesjon som BDO, Deloitte, PWC og Revisorforeningen, og akademia slik som Høgskolen i Sørøst-Norge, Høgskolen i Østfold og NHH, kommunal/statlig profesjon som Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund.

De stiller seg positive til endringen, men det burde gjøres endringer i forslaget for at det burde være bedre. Deloitte, samt mange andre, mener at det burde utvides slik at andre mastergrader også kan godkjennes. Som et eksempel så skriver Deloitte:

*«Vi mener imidlertid at lovforslagets § 3-2 første ledd bør utvides slik at også andre bedriftsøkonomiske mastergrader kan gi grunnlag for godkjenning som statsautorisert revisor.»* (Deloitte, 04.12.2017, s. 2).

Videre mener Høgskolen i Sørøst-Norge og Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund at forslaget om tilsvarende utenlandsk utdanning burde vurderes kritisk. Høgskolen syntes det må vurdere tilleggskrav til dette før dette leddet kan tas med inn i loven, mens Norges kemner- og kommuneøkonomers mener at norsk og utenlandsk revisjon er så pass forskjellige at det ikke burde aksepteres.

I Proporsjonen viser departementet til at mastergrad i regnskap og revisjon ikke er særlig rigid, siden det inneholder en stor del valgfag. Derfor er det ikke etter deres vurderinger med større fleksibilitet i hvilke mastergrader som kan gi grunnlag for statsautorisasjon. Dessuten mener de at utenlandsk mastergrad må være tilsvarende til norsk master i økonomi og administrasjon, og ser dette som dekkende nok til at ekstra krav eller forbud ikke vurderes. Siden det er forskjell på master i revisjon og regnskap og master i økonomi og administrasjon, samt at flere studiesteder har blitt tilpasset slik at en kan oppnå begge utdanninger uten for mye ekstra arbeid, forslår proporsjonen at endelig lov om utdanningskrav er: *«Statsautorisert revisor skal ha oppnådd mastergrad i regnskap og revisjon eller en tilsvarende utenlandsk mastergrad. Utdanningen skal sikre nødvendig teoretisk kunnskap som er relevant for lovfestet revisjon i Norge.»* (Finansdepartementet, 2019, s. 242). Altså er master i økonomi og administrasjon fjernet fra lovforslaget uten at merknader har kommentert at dette er ønskelig.

### 4.3.2 Innholdet i Mastergraden

Videre er det en del merknader til krav til innhold i mastergraden. I forslaget sies det at det legger vekt på at utdanningen kan sikre et godt teoretisk grunnlag og samtidig være fleksibelt, slik at det i større grad kan spesialisere utdanningen. Derfor foreslås det at minst 60 studiepoeng skal være innenfor sentrale revisorkompetanse-emner, hvilket blir definert som finansregnskap, revisjon, verdsettelse og analyse, skatt og avgift, og foretaksrett. Dessuten foreslås det at emnene finansregnskap og revisjon skal minst være på 12 studiepoeng, og de andre sentrale emnene burde være minst på 6 studiepoeng.

Noen av respondenten som Høgskolen i Sørøst-Norge, Revisor Klokk AS, og Skatterevisorenes forening kommenterer at det er for lite studiepoeng foreslått i forhold til hva som burde være innenfor sentral revisorkompetanse. Derimot har Revisor Klokk AS misforstått og regnet master og bachelor sammenlagt som mastergraden og foreslått at 120 studiepoeng skal være innenfor kjerneemnene når dette er flere studiepoeng en all undervisning på masternivå. Så med den misforståelsen oppklart er det ikke sikkert at de vil ha samme kommentar når det kun kommenteres på 2 årlig master.

Videre er det flere merknader som kommenterer at standard faginndeling i Norge er 7,5 poeng og ikke 6 studiepoeng som det er forstått for minimumskravene, dette er kommentert av både skattedirektoratet og NHH (Norges Handels Høgskole). I forslaget forklares valget ved at 6 studiepoeng er vanligere i Europa og at også ved noen studiesteder i Norge er det i bruk. Selv om 7,5 er det mest vanlig i Norge, brukes også intervaller på 10 og 6 i norske studiesteder.

Det er noen kommentarer som vil at enkelte emner burde være del av de sentrale emnene. Handelshøgskolen ved Høgskolen i Oslo og Akershus mener at offentlig regnskap burde være et sentralt emne. Hedemark revisjon IKS mener at de resterende 18 studiepoengene som skal være innenfor de sentrale emnene også burde ha klar tilknytting til revisjon. Dette kan for eksempel bety at person skatt vil være et fag innenfor skatt og avgift som ikke kan velges med disse studiepoengene. Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund foreslå at teknologi i revisjonen, forretningsforståelse og hvordan en skal avdekke hvitvasking burde være sentrale emner.

I Proporsjonen til Stortinget fastsettes det at det skal fortsette med forslaget om 60 studiepoeng og ikke økningen som blir foreslått i noen av merknadene. Det kommenteres ikke videre på merknadene om å øke intervallene for studiepoeng med at 7,5 er vanlig i Norge, mens forslaget foreslår minimumskrav på 6 studiepoeng. Det foreslås også at forslaget i selve

lovteksten om enkelte sentrale emner som det skal være utdannelse i samsvar med intervallene fjernes, men det presiseres at utdanningsinstitusjonen må uansett gjøre slik at graden inneholder tilstrekkelig forståelse innenfor emnene i revisjonsdirektivet 8, samt sikre teoretisk forståelse innenfor emnene som er nødvendige for å utføre revisjon i Norge.

Dette defineres til følgende «– *generell regnskapsteori og regnskapsprinsipper – juridiske krav og standarder knyttet til utarbeiding av årsregnskap og konsernregnskap – internasjonale regnskapsstandarder – regnskapsanalyse – kostnads- og driftsregnskap – risikostyring og internkontroll – revisjonsferdigheter og faglig dyktighet – juridiske krav og faglige standarder knyttet til lovfestet revisjon og revisorer som foretar denne – internasjonale revisjonsstandarder som nevnt i artikkel 26 – yrkesetiske regler og uavhengighet*» samt hvis det er relevant «– *selskapsrett og foretaksledelse – konkursrett og regler om tilsvarende prosedyrer – skatterett – sivilrett og handelsrett – arbeidsrett og trygderett – informasjonsteknologi og datasystemer – bedriftsøkonomi, sosialøkonomi og finansøkonomi – matematikk og statistikk – grunnleggende prinsipper for økonomistyring av foretak*» (Finansdepartementet, 2019, s. 34 og 230). Kravet er i stor grad det samme som i forslaget, men med er mer omfattende, men legges i større grad i hvis det er relevant og ikke i sentrale emner generelt. Samtidig er det løsere fordeling av emnene med at de ikke følger intervallkravet, men heller at emnene skal dekkes gjennom utdannelsen. Denne endringen oppfyller Norges kemner- og kommuneøkonomers sin merknad om tillegg i sentrale emner, men det kan tenkes at fjerning av intervall kravet ikke var i tankene sin høringsrespondent. Dette vil allikevel regnes som oppfyllelse av merknaden.

Videre er det en sentral del av lovforslaget som det ikke er kommentert i merknadene. Dette er forslaget om at det skal være karakterkrav på C i sentrale emner. I proporsjonen videreføres det at det skal være karakterkrav, men at skal fastsettes i forskriften, ikke i lovtekst, samt at «sentrale emner» begrepet blir endret burde fastsettingen også si hvilke emner som blir rammet. På grunn av tidligere kommentert endring så sees denne endringer som fornuftig siden det ikke var noen merknader på endring eller fjerning av karakterkravet.

### **4.3.3 Praksisprøve**

Det var vært mange merknader som mener at praksisprøven burde bli mer omfattende. Slik som BDO, Deloitte, Høgskolen i Sørøst- Norge, Revisorforeningen og Universitets- og Høgskolerådet, Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning kommenterer. Det argumenteres for dette med at teoretiske kunnskaper skal være bra for en revisor, og at praktisk prøve er endelig prøve for utdanningen for å bli revisor, samt at ved økt utdanningskrav burde dette naturlig testes ved mer omfattende praksisprøve. Departementet ser på prøven som supplementerende materielle til mastergraden som er for å avdekke eventuelle brister og ikke har noen større rolle. Derfor burde ikke det være utvidet omfang på praksisprøven enn å teste at det kan anvendes praksis, med at det teoretiske er testet gjennom eksamener.

### **4.3.4 Bekreftelse av dokumentasjon**

Det er mange merknader som nevner utvalgets forslag om at utdanningsinstitusjoner skal bekrefte at søkere til revisorautorisasjon har oppfylt utdanningskravet. Her er det reaksjoner fra Høgskolen i Sørøst-Norge, Høgskolen i Østfold, NHH, Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning, Norsk studentorganisasjon og Universitets- og høgskolerådet, sier alle at dette burde være finanstilsynets ansvar ettersom det er vanskelig for utdanningsinstitusjonene å bekrefte, samt at utdanningsinstitusjonenes ansvar gjelder til fullføring av grad oppnådd ved institusjonen. En av de viktige grunnene til at det blir argumentert for at finanstilsynet burde ha ansvaret, er at hvis hver utdanningsinstitusjon har ansvaret, vil dette føre til ulike krav til statsautorisasjon basert på hvilken institusjon en har studert ved. Videre har også NTNU kommentert en merknad på dette forslaget om at hver utdanningsinstitusjon burde pålegges å utarbeide og vedlikeholde en liste over emnene som inngår i fagkravene, - dette er for å gjøre det mulig for utdanningsinstitusjonene å bekrefte oppfyllelse av utdanningskravet.

Proporsjonen til Stortinget er kritisk til utvalgets forslag om dokumentasjon. For det først er det usikkert om det er i tråd med yrkeskvalifikasjonsregelverket i EØS. For det andre er det ingen rammeplan for mastergrad i regnskap og revisjon, noe som gjør det krevende for alle som skulle vurdere ulike emner i forhold til utdanningskravet. For det tredje finnes det mange varianter av master i regnskap og revisjon og andre økonomiske grader, både innenfor norske grenser og i utlandet, slik at vurdering av ulike emner og om det tilsvarer norsk grad, er



praktisk problematisk. Dette kravet videreføres ikke. Som betyr at alle merknader bortsett fra NTNU aksepteres.

#### 4.3.5 Oversikt

Som en oppsummering av utdanningstemaet er det 6 av 30 merknader som medfører endring i proporsjonen til Stortinget. På de fleste områder er det tatt relativt lite hensyn til merknadene bortsett fra i forslaget om bekreftelse av oppfylt utdanningskrav. På området om krav til mastergrad er det skjedd store endringer etter høringene som er i strid med det høringene bemerket. Der høringene ville ha flere aksepterte mastergrader, begrenset departementet antallet tillate mastergrader i forhold til utvalget.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	0	0	2	0	6	0	8	0
Akademia	2	1	4	4	11	0	17	5
Styringsorgan	0	0	0	0	2	0	2	0
Kommunal/Statlig Profesjon	1	0	0	0	2	1	3	1
Lignende	0	0	0	0	0	0	0	0
Andre	0	0	0	0	0	0	0	0
Totalt	3	1	6	4	21	1	30	6

*Figur 8: Utdanning merknadsfordeling*

For å få en oversikt ser vi hvordan fordelingen av merknader over kategoriene er i forhold til hvor det er blitt aksepterte merknader. Vi ser her at selv om det er langt flere merknader som blir kategorisert som forbedringspotensialet er det stort sett alternativ-kategorien som blir akseptert. I sammenheng med resten av temaene kan dette peke på en svikt i rollen hvis tendensen repeterer seg mye. Som nevnt i begynnelsen av temaet er det stort flertall av merknader fra Akademia, selv om også profesjonen er interessert. Vi ser dermed at selv om profesjonen har en del merknader her, har de ingen aksepterte merknader. Dette presiseres siden profesjonen er en betraktelig del av hele temaet.

## 4.4 Sanksjoner

Merknader til temaet sanksjoner kommenter hovedsakelig overtredelsesgebyr, ledelseskantene og klageilsyn, samt er det 3 merknader som kommenterer andre deler av lovforslaget.

Først er det en generell merknad fra Advokatfirmaet Strandenæs som kommenterer at de er positive til de utvidede reaksjonsmulighet, men at de derimot vil de ha en forklaring på hvorfor reaksjonen irttesettelse fjernes som en reaksjon, siden de ser det som en hensiktsmessig reaksjon. Departementet kommenterer og utdyper ikke dette videre, slik at merknaden ikke vil være regnet som akseptert siden de ikke fikk begrunnelse for endringen.

Advokatfirmaet har bemerket i en generell merknad at publiseringen burde være mer anonym i forhold til revisor, siden tapet av medieomtale vil være betydelig for yrkesgruppen. De mener derfor at publiseringene burde rapportere og beskrive hvor mange og hvilke typer saker som er blitt vurdert, og hvilke reaksjoner som er blitt gjort. Departementet har ikke kommentert dette punktet i proporsjonen til Stortinget, samt er det ikke funnet tegn til endring basert på merknaden. Derfor er ikke merknaden akseptert.

### 4.4.1 Overtredelsesgebyr

Det kom inn 8 merknader på forslaget om overtredelsesgebyr. Finanstilsynet, Hovedorganisasjonen Virke, Norges Øko-forum, Skattedirektoratet, Skattereviseursforening og Økokrim har alle kommentert at overtredelsesgebyr burde kunne gis til både revisorselskaper og revisorene selv, siden dette vil være disiplinerende for revisor. Vi ser eksempel på dette i merknaden fra skattedirektoratet:

«Skattedirektoratet støtter mindretallet i deres vurdering av at overtredelsesgebyr i revisorloven skal kunne omfatte både fysiske og juridiske personer. Det vil derfor i enkelte tilfeller vil være riktig også med et personlig ansvar i tillegg til foretaksansvar.» (Skattedirektoratet, 2017, s. 15)

Departementet mener at overtredelsesgebyr ikke burde inneholde noen begrensinger om hvem det kan rettes mot, så derfor er spørsmålet om den aktuelle revisoren hadde pliktig ansvar for overtredelsen. På denne bakgrunn mener departementet at overtredelsesgebyr kan rettes mot fysisk person, som gjør at disse 6 merknadene er blir regnet som akseptert.

Finanstilsynet og Regnskaps Norge mener i merknad at overtredelsesgebyr burde være mer forholdsmessig for å kunne være avskrekkende, - altså at gebyr-beløpet er i prosent av omsetning eller resultat og ikke et fastbeløp.

Departementet viser til at utvalgets maksgrense på 1 million kroner er for lav for å ha en avskrekkende effekt på de større revisjonsselskapene. Derfor mener departementet at maksgrensen må settes til en prosent av omsetning, mens selve beløpet vil avhenge av de konkrete omstendighetene. Dette har ledet til § 14-5 leddene «*Fysiske personer kan ilegges overtredelsesgebyr bare for forsettlig eller uaktsomme overtredelser. Foretak kan ilegges overtredelsesgebyr når foretaket eller noen som har handlet på foretakets vegne, har overtrådt bestemmelsene nevnt i første ledd. For juridiske personer kan det fastsettes overtredelsesgebyr på inntil 10 millioner kroner, eller opptil 2 prosent av den samlede årsomsetningen etter siste godkjente årsregnskap. For et morselskap eller et datterselskap av et morselskap som skal utarbeide konsernregnskap etter direktiv 2013/34/EU, skal den relevante samlede omsetningen være den samlede årsomsetningen, eller tilsvarende inntekt etter relevante regnskapsdirektiver, etter siste godkjente konsernregnskap. For fysiske personer kan det fastsettes et overtredelsesgebyr på inntil 5 millioner kroner. Departementet kan i forskrift gi nærmere bestemmelser om kvalifisert skyldkrav for å ilegges overtredelsesgebyr*» (Finansdepartementet, 2019 s. 252). Disse 2 merknadene aksepters altså.

#### **4.4.2 Ledelseskarantene og Forbud mot underskrift**

Det er 7 merknader til forslaget fra utvalget om innføring av ledelseskarantene og forby av revisor og underskrive revisorberetning som sanksjoner.

Brønnøysundregistrene sier i sin merknad at de ikke har noen innvendinger mot forslaget, men at det er mange praktiske problemer som må løses i temaet. De mener det ikke er kommet frem hvordan det skal løses praksis, det er ingen godkjenning av styre slik at den som er satt i karantene fremdeles kan ha ledene rolle, og brudd på karantene er ikke straffbart. Dette kan løses ved at vedtak om at ledelseskarantene sendes til foretaksregisteret, eller en plikt til Finanstilsynet om å ha en oppdatert database. Departementet viser til at brudd på ledelseskarantene vil være brudd på revisorloven. Videre vises det til at den som er i karantene ikke skal ha ledelsesfunksjon, da dette vil være brudd på revisorloven. Det presiseres i § 14-3 at ledelseskarantene gjelder ledene roller i selskapet.

Finanstilsynet og Justis- og beredskaps-departementet vil videre ha det oppklart om det er administrativ sanksjon eller tiltak. Finanstilsynet vil videre at det skal være et tiltak, ikke en sanksjon. Departementet presiserer at dette er et forvaltningstiltak siden det sentrale er om man kan ha tillit til at revisor utfører sitt arbeid korrekt og ikke at revisor skal straffes. Derfor er begge disse merknadene aksepterte. Videre påpeker Finanstilsynet at det å forby revisor å underskrive revisorberetning også burde følge de alminnelige reglene i forvaltningsloven. Departementet aksepterer dette med samme begrunnelse som for ledelseskantene.

Mindretallet i utvalget har foreslått at ledelseskantene også burde kunne ilegges ved brudd på organisering og kvalitetsstyring. Norges Øko-forum, Skattedirektoratet og Skatterevisorenes forening sendte alle inn en merknad om at ledelseskantene burde kunne ilegges i disse tilfellene.

Departementet viser til at ledelseskantene er et forvaltningstiltak, som innebærer at departementet mener at det ikke burde være begrensinger i hvilke lovbestemmelser som er overtrådt. Derfor er alle disse tre merknadene akseptert.

#### **4.4.3 Klagetilsyn**

Det er kommet fem merknader til forslaget om klagetilsyn, fra Advokatfirma Strandnæs, PWC, BDO og KPMG. Både Advokatfirmaet og BDO mener at det burde være et eget klagetilsyn. BDO mener det burde opprettes egnet klagetilsyn for revisorer, siden det er prinsipielle forskjeller mellom yrkesgruppene regnskapsførere og revisorer. Advokatfirmaet mener at det burde opprettes eget klageapparat Finansdepartementet, siden det faktumet som presenteres i klagesaker må vurderes når legges frem bevis, spesielt når det legges frem av finanstilsynet, siden de har tilsynsrollen og dermed har gjort avgjørelsen som det klages på. Dagens situasjon er at finanstilsynet er mye dypere involvert i klagebehandlingen, noe som kan svekke tilliten til upartiskheten til Finanstilsynets upartiskhet. Dette støttes også av merknader fra PWC og KPMG som sier at det ved innføring av flere sanksjoner vil være flere klagesaker, samt at det burde være et uavhengig apparat for å vurder klagesaker, og dette burde være representativt for å sikre høy kompetanse.

Departementet viser til at klagebehandlingen må følge reglene for klagebehandling i forvaltningsloven, samt at dagens ordning fungerer godt og har høy kompetanse. Spørsmålet om uavhengighet som flere har kommentert, er tilknyttet valg av nye medlemmer til

klagetilsynet. Dette tas det hensyn til, og de vil fortsette å bli vurderte ved opptak av nye medlemmer. Videre mener departementet at Finanstilsynet og klageorganet burde kommunisere for å sikre riktig avgjørelser.

Advokatfirmaet Strandenæs kommenterer videre i ny merknad forslaget om at det kreves gebyr ved behandling og uendret konklusjon av saker i klagetilsynet. I andre klageorganer betales det ikke et gebyr, siden betaling vil føre til egeninteresse for klageorganet. Dette kostnadskillet mener vi vil føre til vansker for en rettferdig og upartisk saksbehandling.

Departementet mener det er hensiktsmessig at klagetilsynet kan kreve gebyr for klagebehandling, fordi det er store kostnader med dette, men samtidig er det en grundig gjennomgang av bevis som utføres av personer med høy kompetanse. Videre vises det til at hjemmelen for gebyrer ikke er brukt tidligere. Derfor er det ingen aksepterte merknader.

#### 4.4.4 Oversikt

Vi ser at styringsorganers merknader har veldig høy aksept-prosent i forhold til alle andre aktører, samt at «forbedringspotensialet» har høy prosent i forhold til andre holdninger, selv om alternativer også har høy prosent i forhold til andre tema. Noe av det viktige å legge merke til her er at alle merknadene til overtredelsesgebyr og ledelseskantene har fått aksept, mens ingen merknader til klagetilsynet har blitt akseptert.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	0	0	1	0	4	2	5	2
Akademia	0	0	0	0	0	0	0	0
Styringsorgan	0	0	3	3	8	8	11	11
Kommunal/Statlig Profesjon	0	0	0	0	0	0	0	0
Lignende	1	0	3	1	2	1	6	2
Andre	0	0	0	0	0	0	0	0
Totalt	1	0	7	4	14	11	22	15

Figur 9: Sanksjoner merknadsfordeling

## 4.5 Revisorbekreftelser

I oversikten under ser vi at merknadene hovedsakelig kommer med negative og alternative holdninger til forslagene, samt at det er hovedsakelig profesjon og styringsorganer som kommenterer deler av revisorbekreftelser. Revisorbekreftelser består av BDO sin alternative merknad, Ey og Revisorforeningen sine forbedringspotensialet merknader til som mener at definisjonen i § 1-2 er ledd d unødvendig, BDO er med mer negativ formulering slik at de ikke kan kategoriseres som forbedringspotensialet siden de ikke ser på forslaget som positivt; Skatterevisorenes forening, Skattedirektoratet og Hovedorganisasjonen Virke kommenterer alle alternative merknader til forslaget om å fjerne kravet til å gi revisorberetning etter 7 måneder, selv hvis ikke årsregnskapet er fullført, dette gjøres ved å støtte mindretallets forslag om å fortsette med kravet. Økokrim gir en negativ merknad til dette. Hovedorganisasjonen Virke, Norges øko-forum og Revisorforeningen gir alle negative merknader til forslaget om å fjerne kravet til å uttale seg om bokføring. Norges øko-forum har gitt negativ merknad til forslaget om å fjerne kravet til å uttale seg om misligheter og feil. Skattedirektoratet og Skatterevisorenes forening har uttalt en alternativ merknad til dette hvor de støtter mindretallet forslag om å beholde kravet. Økokrim kommer med negativ merknad til å fjerne kravet om å uttale seg om ledelsen har oppfylt sine plikter i dokumentasjon av regnskapsopplysninger. Skatterevisorenes forening gir en alternativ merknad, som blir akseptert, om forslaget til utvalget at revisor ikke må utstede revisorberetning når den ikke kan underskrives. Her støtter de mindretallet om at en kan levere revisorberetning uten underskrift.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	0	0	5	1	3	0	8	1
Akademia	0	0	0	0	0	0	0	0
Styringsorgan	6	0	2	0	0	0	8	0
Kommunal/Statlig								
Profesjon	0	0	0	0	0	0	0	0
Lignende	1	0	1	0	0	0	2	0
Andre	0	0	0	0	0	0	0	0
Totalt	7	0	8	1	3	0	18	1

Figur 10: Revisorbekreftelser merknadsfordeling

## 4.6 Praksis

Det må her bemerkes at alle merknaden kommenterer det samme problemet, som departementet møter merknadene halvveis på. Merknadene spør om likestilling av praksis fra privat og kommunal revisjon, i forhold til praksiskravet for å bli statsautorisert revisor. Departementet mener, på lik linje med utvalget, at det er for stor forskjell generelt til å likestille disse, men mener at i noen situasjoner vil kommunal revisjon omfatte nok selskaper av størrelser over grensen for revisjonsplikt av aksjeselskap (aksjeloven §7-6), samt at de er regnskapspliktige, skatt- og merverdiavgifts- pliktige, til at praksisen burde kunne godkjennes. Hvis dette er tilfellet gis det finanstilsynet makt til å godkjenne praksisen fra statlig/kommunalt profesjon på lik linje med privat profesjon, så lenge de oppfyller kravene. Så selv om merknadene ikke oppnådde tiltenkt endring, oppnådde de endring i Revisorloven §3-3. Det er derfor diskutabelt om disse merknadene burde regnes som aksepterte, siden endringen er for liten. Min vurdering er at det burde regnes som akseptert siden deres tiltenkte resultat kan oppnås ved ny, lov så lenge de tilfredsstillt kravene og finanstilsynet godkjenner praksisen.

Derfor vil merknadene regnes som aksepterte, selv om de ikke oppnår det merknadene spurte etter.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	0	0	2	2	0	0	2	2
Akademia	0	0	0	0	0	0	0	0
Styringsorgan	0	0	3	3	0	0	3	3
Kommunal/Statlig Profesjon	0	0	6	6	0	0	6	6
Lignende	0	0	1	1	0	0	1	1
Andre	0	0	1	1	0	0	1	1
Totalt	0	0	13	13	0	0	13	13

*Figur 11: Praksis merknadsfordeling*

## 4.7 Etterutdanning

Merknader til etterutdanning er stort sett forbedringspotensialer, uten noe stort fokus fra noen spesielle aktører. Etterutdanning inneholder: Det er 6 forbedringspotensialet-merknader som kommenterer at det akademisk arbeidet, slik som det å undervise, burde likestilles i større grad med å ta del i undervisning. Høgskolen i Sørøst-Norge, Revisor Klokk AS og Skattedirektoratet kommer med forbedringspotensialet-merknader som kommenterer at etterutdanningen burde inneholde krav slik at særemnene som nevnes i utdanning blir dekket. NTNU kommer med en alternativ merknad som sier at revisor i fast akademisk stilling ikke burde være bundet av maksimumsgrensen for etterutdanning i akademisk arbeid. Riksrevisjonen kommer med negativ merknad siden de er usikre på om kostnaden for økt etterutdanning er høyere eller lavere enn nytten.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	0		0		4		4	0
Akademia	0		1		3		4	0
Styringsorgan	1		0		2		3	0
Kommunal/Statlig								
Profesjon	0		0		0		0	0
Lignende	0		0		0		0	0
Andre	0		0		0		0	0
Totalt	1	0	1	0	9	0	11	0

Figur 12: Etterutdanning merknadsfordeling

## 4.8 Tittelendring

Merknadene til tittelendring er hovedsakelig negative til at det skal kun være en revisortittel videre. Dette ses ved at det er 5 negative merknader fra BDO, Deloitte, Finanstilsynet, KPMG, og en revisor som ikke har oppgitt navn (revisor ut ifra høringssvaret) som ikke mener dette kan finne sted. Det er også 3 alternative merknader fra EY, Revisorforeningen og Universitets- og høgskolerådet, Nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning som mener tittelsammenslåing kan finne sted, men i så fall må det bestås en særskilt eksamen for å



få tittel-endring fra registrert revisor til statsautorisert revisor. Høgskolen Sørøst-Norge og NHH mener at tittelendring ikke burde finne sted, men åpner for at den kan finne sted ved bestått utdanningskrav. NHH er den eneste som kommenterer spesielt for tittelendring for nyutdannede i praksis. Her ser de ingen grunn til at tittelendring skal gjelde.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	4		2		0		6	0
Akademia	3		1		0		4	0
Styringsorgan	1		0		0		1	0
Kommunal/Statlig								
Profesjon	0		0		0		0	0
Lignende	0		0		0		0	0
Andre	0		0		0		0	0
Totalt	8	0	3	0	0	0	11	0

*Figur 13: Tittelendring merknadsfordeling*

#### 4.9 Overgangsregel

Flesteparten av merknadene kommenter at det er for liten overgangsperiode for studenter. Her er 10 av 11 merknader til at overgangsperioden må utvides, - de differensieres stort sett på grunn av formulering. Det må i dette leddet bemerkes at departementet er enige i det merknadene sier; at overgangsordningen er for kort. Universitets- og høgskolerådet, nasjonalt råd for økonomisk-administrativ utdanning spesifiserer at denne overgangen burde inneholde teoretisk prøve. Den siste merknaden fra Undrene er negativ til titteloverføring for studenter, fordi mange som har prøvd, men ikke klart, masterutdannelsen, vil bli godkjent som statsautorisert revisor. Departementet vil vurdere overgangsregel videre. De vil innføre e overgangsregler utenfor lov i forskrift til loven. Derfor kan en ikke si at merknadene har blitt akseptert eller ikke enda, siden vi ikke vet hva slags konklusjoner departementet har ettersom vi har ingen konkret lov å se på. Derfor må denne kategorien fjernes fra helheten for å kunne generalisere.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	0		0		1		1	0
Akademia	3		1		3		7	0
Styringsorgan	0		0		0		0	0
Kommunal/Statlig Profesjon	0		0		1		1	0
Lignende	0		0		0		0	0
Andre	1		0		1		2	0
Totalt	4	0	1	0	6	0	11	0

Figur 14: Overgangsregel merknadsfordeling

#### 4.10 Erstatningsansvar

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon			6				6	0
Akademia							0	0
Styringsorgan							0	0
Kommunal/Statlig Profesjon							0	0
Lignende					2		2	0
Andre							0	0
Totalt	0	0	6	0	2		8	0

Figur 15: Erstatningsansvar Merknadsfordeling

Merknader til erstatningsansvar er hovedsakelig fra profesjonen gjennom de 5 store revisorbedriftene i Norge, samt revisorforeningen. Alle er her sterkt imot dagens løsning med alminnelig solidaransvar, ettersom den i praksis gir revisor erstatningsansvar alene, og ikke sammen med selskapet og ledelsen. Derfor støtter de mindretallets løsning om proporsjonalt ansvar. De to siste merknadene fra Regnskaps Norge og Virke kommenterer at solidaransvaret er bra, men på grunn av konsekvensen burde det taes mer hensyn til ansvarsfordeling. Departementet viderefører prinsippet om solidaransvar.

## 4.11 Straff

Merknader til straff og straffbare handlinger etter revisorloven kommer stort sett fra styringsorganer. Holdningene som blir presentert er alternativer i det at de støtter mindretallets forslag i stedet for flertallets forslag. I lik linje med andre kategoriseringer er formuleringen så pass negativ i noen av merknadene, slik at de er kategorisert som negative, selv om alternativet gjennom mindretallet er en negativ holdning i seg selv.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	1	1	0		0		1	1
Akademia	0		0		0		0	0
Styringsorgan	1	1	4	4	0	0	5	5
Kommunal/Statlig Profesjon	0		0		0		0	0
Lignende	0		0		0		0	0
Andre	0		0		0		0	0
Totalt	2	2	4	4	0	0	6	6

*Figur 16: Straff merknadsfordeling*

Merknadene her inneholder Skattedirektoratet og Skattereviseorenes forening kommentarer om at utvalgets forslag om å senke skyldkravene er negativt siden revisor burde lettere kunne ilegges straff. Dette forslaget fra utvalget fjernes. I samme merknad sier Skattedirektoratet at de støtter Mindretallets forslag om at flere en oppdragsansvarlig revisor burde kunne ilegges straff. Dette kommenterte også Finanstilsynet. Departementet fjernet utvalgets forslag siden det stort sett vil være straff for oppdragsansvarlig. Allikevel vil det i noen tilfeller måtte kunne ilegges medvirkende straff. Skattedirektoratet har gjort merknad på at straffenivået ikke burde senkes, slik utvalgets flertall foreslår. Departementet mener strafferammen må være høy på grunn av viktigheten av tillit til revisorprofesjonen. Økokrim har gjort merknad på at de er imot tiltakene som begrenser straff, slik at de støtter mindretallet i alle disse sakene. Ved tidligere eksempler ser vi at dette er blitt akseptert. Norges Øko-forum gjør en mer generell merknad at de ser ingen grunn til å redusere revisor straffeansvar og mener vi bør videreføres dagens regler.

## 4.12 Taushetsplikt

Det kommer flere merknader fra lignende profesjoner som er spesielt med at det totalt er mindre merknader fra lignende profesjoner. Dette kan klart være siden revisors taushetsplikt kan ha direkte påvirkning på regnskapsførers og andres arbeid, i motsetning til mesteparten av de andre forslagene. Merknadene her er Advokatforeningen som mener gjennom en forbedringspotensialet merknad at det burde presiseres i hvilke tilfeller at opplysningsplikten går foran taushetsplikten. Hovedorganisasjonen Virke, Høgskolen i Sørøst-Norge samt Regnskaps Norge støtter mindretallets forslag om at revisor kan gi relevant informasjon til regnskapsfører, selv om det er imot taushetsplikten. Norsk Presseforbund/ Journalistlag/ Redaktørforening som skriver sammen, kommenterer at de er imot en så altomfattende taushetsplikt, siden dette ikke legger vekt på allmenhetens interesse av å kjenne til samfunnsviktige opplysninger. Lotteri- og stiftelsestilsynet mener det er uheldig at det vil være ulike regler om taushetsplikten i bruk i arbeid med stiftelser. Dette kan skape spenning mellom partene, siden stiftelser ikke kan nekte adgang med samme begrunnelse.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	0		0		0		0	0
Akademia	0		1		0		1	0
Styringsorgan	1		0		0		1	0
Kommunal/Statlig Profesjon							0	0
Lignende	1		1		1		3	0
Andre	1		0		0		1	0
Totalt	3	0	2	0	1	0	6	0

Figur 17: Taushetsplikt merknadsfordeling

### 4.13 Uavhengighet

Merknader til uavhengighetsforslagene kommer hovedsakelig fra forbedringspotensialet kategorien for holdninger. - dette siden det stort sett er presiseringer som blir kommentert. Finanstilsynet og Skattedirektoratet har merknad om at det burde tas inn uttrykkelig forbud mot revisjon av selskap der revisor har foregående år vært internrevisor. Det er forskjell i holdningene ettersom finanstilsynet viser det allerede er praksis, slik at det er mer for å få det formelt. Det blir akseptert av Departementet å gjøres endring i §8-1. Deloitte og Revisorforeningen mener det burde inkluderes at revisor må vurdere om tiltak for å sikre uavhengigheten er nødvendig. Revisorforeningen mener videre at vurdering av trusler og forholdsregler og tiltak burde komme klarere frem i loven.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon					3		3	0
Akademia							0	0
Styringsorgan			1	1	1	1	2	2
Kommunal/Statlig Profesjon							0	0
Lignende							0	0
Andre							0	0
Totalt	0	0	1	1	4	1	5	2

Figur 18: Uavhengighet merknadsfordeling

### 4.14 Risikostyringsforskriften

Deloitte, EY, PWC, Revisorforeningen og KPMG kommenterer at innføring av ny risikostyringsforskrift utvider plikten i forhold til ISCQ, samt at det som ikke utvides vil være en særnorsk dobbeltregulering. Alle merknadene her er fra profesjonen og har negativ holdning til forslaget.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	5		0		0		5	0
Akademia	0		0		0		0	0
Styringsorgan	0		0		0		0	0
Kommunal/Statlig Profesjon	0		0		0		0	0
Lignende	0		0		0		0	0
Andre	0		0		0		0	0
Totalt	5	0	0	0	0	0	5	0

Figur 19: Risikostyringsforskriften merknadsfordeling

#### 4.15 Ansvarsforsikring

Merknader til ansvarsforsikring er til utvalgets forslag om å ikke innføre krav til ansvarsforsikring. Justis- og beredskapsdepartementet stiller seg sterkt negativt til dette, siden de ikke ser noen grunn til å ikke innføre kravet, men de har flere grunner til å innføre et slikt krav. Finanstilsynet, Skattedirektoratet og Skatterevisorernes forening støtter mindretallets forslag om å innføre kravet om ansvarsforsikring, siden det stort sett er praksis, samt at konsekvensene stort sett er positive etter deres mening.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	0		1		0		1	0
Akademia	0		0		0		0	0
Styringsorgan	1		2		0		3	0
Kommunal/Statlig Profesjon	0		0		0		0	0
Lignende	0		0		0		0	0
Andre	0		0		0		0	0
Totalt	1	0	3	0	0	0	4	0

Figur 20: Ansvarsforsikring merknadsfordeling

## 4.16 Resterende

Resterende inneholder 5 tema som er Andre krav til godkjenning, Klientregister, Revisors rolle, Revisors tilleggstjenester og revisorselskap. Men siden disse temaene er så små, går det ikke grundigere gjennom dem. Resterende inneholder: EY og PWC kommenter negative merknader til forslaget om at revisor skal registrer opplysninger om datterforetakets revisor i et klientregister. Finanstilsynet mener et slikt klientregister er bra, men det burde være unntak for små revisorselskap og mindre foretak. Finanstilsynet peker i deres «forbedringspotensialet» merknad i revisors rolle at når utvalget kommer med forslag til hva det burde legges vekt på i utvelgning av revisor, at det burde inneholde kjennskap til særlovgiving. Dette presiseres i §9-3 av departementet. I revisors tilleggstjenester er det gjort 2 merknader. Finanstilsynet er negative til at revisor kan yte skatterådgeving og verdsettelses tjenester i selskaper av allmenninteresse, siden uavhengighet er enda viktigere i allmeninteresse. Departementet presiseres at dette ikke vil være tillatt i foretak av allmeninteressen. Revisorforeningen mener i deres «forbedringspotensialet» merknad at det burde klargjøres at vederlaget til deltakere i revisjonen ikke bestemmes ut fra tilleggstjenester. Departementet nevner at de støtter dette, men går ikke i dybden rundt det, men ser det i § 7-1 fjerde ledd at det er innført i lov. Hedmark Revisjon nevner i forbindelse med deponering at det ikke nevnes om alder er et løpende krav for videre godkjenning. Departementet sier at i praksis vil det innebære en aldersgrense, men den er avhengig av hvor godt en kan oppdatere seg. Finanstilsynet mener i forbindelse med revisorselskap at revisorselskap må ha positiv egenkapital, i tillegg til å ha egenskap til å oppfylle sine forpliktelser.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	2				2	1	4	1
Akademia							0	0
Styringsorgan	1	1	1		2	1	4	2
Kommunal/Statlig Profesjon							0	0
Lignende							0	0
Andre							0	0
Totalt	3	1	1	0	4	2	8	3

Figur 21: Resterende merknadsfordeling

#### 4.17 Totalt

Totalt ser vi at merknader fra styringsorganer i mye større grad blir akseptert enn alle andre kildetyper. Dette kan skyldes at styringsorganene er utenfor profesjonen, og at kontakten som styringsorganer har med revisorprofesjonen er hovedsakelig i en kontrollrolle.

Finansdepartementet fungerer mye på samme måte med at de arbeider utenfor profesjonen, og deres arbeid med revisorprofesjonen er med innføring av nye, eller endring av gamle, deler av loven for å opprette kontroll over profesjonen. Hva som er problemer, kan variere ettersom hvem som sitter i regjering. Derfor ser både departementet og styringsorganene det mye fra et kontrollerende synspunkt. Dessuten ser vi at fordelingen av merknader er med store deler i 1) Profesjon, 2) Styringsorgan og 3) Akademia. Når vi ser det i sammenheng med den lave prosenten for aksepterte profesjon-merknader kan vi se at deres meninger i stor grad avviker fra departementets vurderinger.

Videre ser vi at merknader med negative holdninger har nesten halvparten så lav aksept-rate som «alternativ» eller «forbedringspotensialet». Dette kan ha noe med at merknadene ligger lengst unna det utvalget formulerte på vegne av departementet, samt det at språkbruken og holdningen til forslagene er mer negativ i forhold til andre forslag. Men når et departement som er valgt for å styre på vegne av samfunnet vurderer dette, burde det vurderes så objektivt som mulig. Selvfølgelig kan det også være gjort med kommentarene i proporsjonen. Allikevel virker det som om departementet har vurdert mange av merknadene ordentlig. Men et så stort avvik fra gjennomsnittet er fremdeles et tegn på muligheten for at merknader er blitt vurdert annerledes. Videre er det vist at alternative merknader har mye høyere grad av aksept enn «forbedringspotensialet», noe som kan tyde på at det er bedre å fremstille negative syn gjennom alternativer på en måte som ikke bruker like negativt ordbruk. Den aksept-raten som går på alternativer er derimot sterkt endret av tolkningen av om praksis-merknadene blir tolket som akseptert eller ikke, ettersom 13 aksepterte alternative merknader kommer fra praksis, - hvor aksept regnes som at merknaden har ført til endring i merknadens retning.



Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	17	1	25	6	27	3	69	10
Akademia	8	1	8	4	17	0	33	5
Styringsorgan	22	6	23	15	20	11	65	32
Kommunal/Statlig								
Profesjon	1	0	7	7	4	1	12	8
Lignende	4	0	10	2	5	2	19	4
Andre	2	0	1	1	1	0	4	1
Totalt	54	8	74	35	74	17	202	60

Figur 22: Totalt merknadsfordeling

Som sagt burde vi se vekk fra overgangsregelen for utdanning for å kunne generalisere i større grad, siden disse merknadene fremdeles er under arbeid og det ikke har kommet endelig avgjørelse. Denne endringen forsterker akseptraten for utdanning, revisorprofesjon, kommunal profesjon og andre, samt styrker den hovedsakelige akseptraten for negative og forbedringspotensialet innenfor holdninger.

Aktører i forhold til holdninger								
	Negative		Alternativ		Forbedringspotensialet		Totalt	
	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte	Antall	Aksepterte
Profesjon	16	1	25	6	26	3	67	10
Akademia	6	1	7	4	14	0	27	5
Styringsorgan	22	5	23	15	20	11	65	31
Kommunal/Statlig								
Profesjon	1	0	7	7	3	1	11	8
Lignende	4	0	10	2	5	2	19	4
Andre	1	0	1	1	0	0	2	1
Totalt	50	7	73	35	68	17	191	59

Figur 23: Totalt merknadsfordeling uten overgangsregel for Utdanning

## 5.0 Diskusjon

«Hvilken rolle har høringsapparatet i utforming av endelig lovforslag til ny revisorlov» besvares med å se på hvordan merknader vurderes, og hvilke merknader blir akseptert av Finansdepartementet. Med dette ser vi hvilken effekt høringene har på endelig forslag av revisorloven og om ulike merknader har ulike effekter. Vi ser om ulike merknader har ulike effekter med å bruke flere kategorier for å skille mellom merknader. Denne gjennomgangen av reguleringsprosessen er viktig siden dette er innspill fra samfunnet som må mulighet til å bli vurdert. Både for å skape og opprettholde tillitt til loven og staten, for å kunne holde kontroll over vår valgte regjering, og for at ny lov skal være legitim slik at den blir fulgt i større grad. Disse egenskapene er viktige for alle organisasjoner, lover og reguleringer siden vi burde ha et kritisk syn, spesielt når det er stor egeninteresse fra mange parter i saken.

Det viser seg ved innholdsanalysen at det er noen klare tendenser for hvilke merknader som blir akseptert og grundigere vurdert. Derfor burde det ses på disse asymmetriene å frem mulige forklaringer. Disse kan kort oppsummeres som Temasymmetri, Aktørsymmetri og Holdningssymmetri etter som dette er kategoriserings plattformene som er sett på.

### 5.1 Temaasymmetri i høringen - i tråd med departementets egne interesser

Når vi ser på aksepterte merknader basert på tema er det klart at tema har innflytelse på om merknadene blir akseptert eller ikke. Dette ser vi siden noen tema har veldig høy aksept-rate slik som straff og praksis, mens andre har veldig lav eller ingen aksept av merknader slik som etterutdanning, tittelendring og erstatningsansvar. Det kan være mange grunner til denne differansen slik som det som diskuteres i aktørsymmetri og holdning symmetri delkapitler. Men det kan også være andre faktorer som diskuteres her.

Temaene er basert på hvilke merknader som blir sent inn i høringen, altså på egeninteressen til respondentene. Derfor er ikke asymmetrien relevant for hvilke temaer som får mange merknader, siden det ikke bestemmes av departementet som ferdigstiller loven. Derimot er det Finansdepartementet som vurderer alle merknadene basert på deres interesser. Som et offentlig reguleringsorgan som bestemmer lover på vegne av regjeringen og som må gjennom stemming i det folkevalgte stortinget (Regjeringen, 14.01.2019), er det en foruttagelse at

departementet ønsker å handle i samfunnets beste. Dette ønske om å handle i samfunnets beste støttes av offentlig interesse teori, men offentlig interesse er ut ifra departementets synspunkt (Oliver, 2000). På grunn av dette er ikke nødvendigvis offentlig interesse og deres interesse sammenstilt. Så hva er deres interesser.

I stakeholder teorien nevnes det at en organisasjon har flere interesser. Samt er det i organisasjonens interesse å styre etter interessentenes synspunkt. Ved vurdering av hvilke synspunkt som burde legges vekt på vises det til viktigheten for organisasjonen.

Departementet har noen interesser som etter vurdering av viktighet i stakeholder teorien, er ekstremt viktige slik at deres interesser vil påvirke departementets synspunkt. For eksempel så har Norge pliktet seg som et EØS-land å innføre tilsvarende regler som EU på noen områder inn i nasjonalt lovverk (Finansdepartementet, 2019). Deriblant EU direktivet 2014/56/EU som omhandler endringer for revisjon lovgiving i EU (Finansdepartementet, 24.11.2017). Altså er EU en stor interessent for departementet siden de har makt til å påvirke valgene til departementet. På grunn av EU sitt mål om økt harmonisering samt endringene i revisjonsdirektivet vil mange tema være uaktuelt å endre mye uten god argumentasjon for det.

Det vises her til EU Revisjonsdirektiv 2014/56/EU artikkel nummer 14, som sier at en revisor som er godkjent i et land i EU skal kunne yte revisjon i andre land i EU/EØS uten at det kan stilles betydelige ytterlige krav. På grunn av dette vil det være uaktuelt at norsk lov ikke tar med tilsvarende utenlandsk (europeisk/EØS land) utdanning, siden dette vil være brudd på plikten Norge er forpliktet til etter EØS avtalen. Som vist i 4.3 har både Høgskolen i Sørøst-Norge og Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund kommentert negativt eller at det burde innføres tilleggskrav. Altså er vurderingen av disse merknadene direkte blitt påvirket av meningen til en stor interessent.

En annen stor interessent som har direkte påvirkning på departementets synspunkter er regjeringen. Finansdepartementet skal planlegge og iverksette den økonomiske politikken på vegne av finansministeren (Finansdepartementet, 07.01.2014). Regjeringen en enorm interessent siden det utføres på vegne av regjeringen samt at regjeringen må godkjenne loven før den går videre til stortinget. Derfor kan det være noen tema som ikke er like fri til endring som andre basert på deres politiske standpunkt. Et av disse standpunktene som blir nevnt mye i forbindelse med lovforslaget er forenkling av næringslivet. Vekslede regjeringer har hatt mål siden 1998 å forenkle næringslivet (Nærings og fiskeridepartementet, 21.08.2018, s. 5).

Vi ser eksempler på regjeringens standpunkt om forenkling mange plasser i både lovforslaget og lov proporsjonen. I utvalgets forslag presiserer de at ved vurdering om revisjonsplikt for små foretak så legges det vekk på forenklingsprinsippet og negative virkninger ved fravær av revisjon (Finansdepartementet, 2017, s. 44). I tillegg ser vi at flere av de foreslåtte endringene i utkastet er forenklinger ved fjerning av lovtekst som menes unødvendig av utvalget. Ved at det legges slik vekt på forenklingsprinsippet i utvalget vil departementet vurdere merknader annerledes hvis de foreslår en vanskelig lov for næringslivet.

Et av de klareste tegnene på at departementet prioriterer tema etter egeninteresse og ikke helt ut etter tolkning av respondenter er derimot underleddet i utdanning som gjelder utvidelse av masterkravet. Her kom det 8 merknader fra ulike aktører som mener at masterutdanning er bra, men at det burde utvides til flere aksepterte mastergrader. Departementet innskrenket derimot kravet selv om det er ingen merknader som nevner at kravet burde være smalere. Dette kan komme fra departementets interesse som uttrykkes i begynnelsen av proporsjonen «*Formålet med lovforslaget er å bidra til å sikre tillit til regnskapsinformasjon og revisors uavhengighet og faglige kompetanse ved kontroll av slik informasjon.*» (Finansdepartementet, 2019, s. 13). Ved innskrenking av mastergrader til mer relevant for revisor vil det sikre faglig kompetanse i større grad enn med dagens løsning. Departementets synspunkt utdypes videre med «*Revisor er allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskap. Revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. Revisjon skal bidra til at foretakenes finansielle rapportering oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisor skal utføre en uhildet og faglig kompetent kontroll av om regnskapet gir et riktig bilde av foretakets økonomiske stilling og resultat, og offentlig bekrefte resultatet av revisjonen i en revisjonsberetning. Revisor har også en viktig rolle i å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Tilgjengelig regnskapsinformasjon som de aktuelle brukerne kan ha tillit til, gir samfunnsmessige gevinster i form av mer effektiv ressursallokering, reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransevilkår*» (Finansdepartementet, 2019, s. 13-14).

Vi ser generelt at ved flere merknader i en kategori for tema er det flere aksepterte merknader. Det er noen unntak som er praksis, straff og uavhengighet. Dette følger stakeholder teorien hvor vær individuell interessent har verdi på grunn av deres påvirkningsmakt, deres legitimitet og deres nødvendighet. Ved flere merknader på samme tema så samles denne verdien slik at departementet må vurdere kommentarene nøyer. Vi ser dette hovedsakelig gjennom vurderingsnotatet fra departementet, hvor flere merknader som ikke har mangfold ikke blir

vurdert eller ikke blir vurdert grundig. Derimot blir alle temaene med mange merknader grundig vurdert i proporsjonen slik at det er større mulighet for merknadene å få frem sitt synspunkt. Derfor er det vært å se på hva som får oppmerksomhet fra respondenter for å kunne svare på hvilke temaer som merknader får aksept i.

Basert på teori om konkurranse mellom interessegrupper og tidligere studier (Klein & Fülbier, 2019), kan vi si at respondentene handler i egeninteresse etter deres meninger. Dette ses i høringssvarene ved at det hovedsakelig gis merknader hvis de har tema som de mener burde være på en særlig måte. Dette vises med eksempel Norsk studentorganisasjon som kun kommenterer to tema som er dokumentasjon av utdanningskravet og overgangsordning for studenter, mens alle andre tema ignoreres. Begge tema som kommenteres er på grunn av de er kritiske siden det vil påføre konsekvenser for deres standpunkt. Det kan også tas en forutsetning her om at siden respondentene handler i egeninteresse, vil de ikke gjøre merknader på positive konsekvenser.

Basert på dette vet vi at oppmerksomhet rettes mot der det er konflikt av interesser og konsekvenser av endringer. Derfor er mangfoldet av merknader som oppstår når flere respondenter får negative konsekvenser, en grunn til at merknader blir grundigere vurdert.

Departementet blir påvirket av denne grundigere vurderingen som oppstår på grunn av stor oppmerksomhet. I praksis temaet er det mange merknader som kommenterer samme punkt om at praksis fra kommunal profesjon burde likestilles med privat profesjon. Utvalget hadde ikke dette i forslaget og i proporsjonen fra departementet er det klart at disse kommentarene ikke blir sett på med et positivt lys. Allikevel på grunn av mengden med merknader eller andre faktorer har departementet inngått et kompromiss som gjør at det er mulig å få godkjent praksis fra kommunal profesjon i noen situasjoner, som vurderes og avgjøres av Finanstilsynet. Vi ser derfor at det å gjøre merknader selv der det åpenbart er imot departementets interesse, kan ha effekt hvis det er nok oppmerksomhet rundt temaet. Dette er siden selv om departementet ikke må følge noen merknader og kan gjøre egenvalg i prosessen med profesjonene, så handler departementet på vegne av hele Norge i utforming av lover og økonomisk politikk (Finansdepartementet, 07.01.2014). Derfor må departementet handle slik at de beholder legitimitet fra samfunnet.

## 5.2 Aktørasymmetri - Viktige aktører gis mer vektning i vurderinger?

En faktor som kan være med å forklare asymmetriene som er funnet i analysen, er forskjeller mellom hvordan forskjellige aktører blir behandlet. Gjennom kategorisering av merknadene ser vi at det er forskjellig aksept-rate mellom de ulike aktørene, og vi ser at de ulike aktørene har en tendens til å kommentere samme tema med ulike innstillinger. Dette tyder til at ulike aktører ser på forslaget ut ifra ulike synspunkt og egeninteresser, samt at de ulike kategoriene for aktører har lignende synspunkt.

Vi ser at det er hovedsakelig to grupperinger for aktører som utpeker seg veldig for akseptrate, dette er Kommunal/Statlig revisjon og Styringsorganer. Kommunal/statlig revisjons merknadene henger mye sammen med mangfoldet av merknader som gikk på samme område av praksis temaet. Ettersom forklaringen i 5.1 om at mangfoldet med merknader som kommenterte samme tema, syntes å være svært dekkende. Trengs det ikke utvidende forklaringer for kommunal/statelig revisjon. Men det trengs forklaring på hvorfor styringsorganer som har et større mangfold av merknader som blir akseptert.

En av grunnene til at styringsorganet har høyere aksept-rate er at styringsorganers syn på reguleringen er ligner mer på departementet enn andre aktører, slik at det er mindre overbevisning som skal til i mange tilfeller. Oppfattede synspunkt fra ulike aktører og departementet er følgende:

-Profesjonen fokuserer på hvordan loven fungerer i praksis for revisor, unngå utvidelser av plikter og kostnader, og gjøre revisorlovgivingen mer sammenstilt med internasjonale regler.

-Akademia fokuserer på teori og tidligere testede metoder, samt utvide utdanningsmuligheter og etterutdanningsmuligheter. I tillegg til å fokusere på tilretteleggelse for studenter.

-Styringsorganer fokuserer på kontroll over revisorprofesjonen, samt den kontroll denne gir ovenfor annen profesjon. I tillegg til dette ser de etter hvordan vi kan avdekke og straffe misligheter.

-Kommunal/statlig profesjon fokuserer på konsekvenser for deres profesjon, både i form av utvidelse av plikter og kostnader. Det kommunal/statlige synspunktet er ganske likt normal profesjon. Men i motsetning til normal profesjon er det ikke fokus på harmonisering med internasjonale regler, og det ses i lys av hvordan det fungerer i praksis for kommunale revisor/revisorprofesjon og ikke revisorprofesjonen normalt sett.

-Lignende fokuserer på innvirkninger loven har på annen profesjon i praksis. Vil unngå utvidelser av kostnader av revisjonen, men vil ofte øke revisors plikter, og sikre revisors ansvar for misligheter.

-Andre aktører er udefinerte, i den forstand at de faller utenfor definerte kategorier så vi kan ikke generalisere hva de fokuserer på siden det kan være alle typer aktører.

Departementet synspunkt ses i introduksjonen av proporsjonen «Revisor er allmennhetens tillitsperson ved revisjon av årsregnskap. Revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. Revisjon skal bidra til at foretakenes finansielle rapportering oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisor skal utføre en uhildet og faglig kompetent kontroll av om regnskapet gir et riktig bilde av foretakets økonomiske stilling og resultat, og offentlig bekrefte resultatet av revisjonen i en revisjonsberetning. Revisor har også en viktig rolle i å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet. Tilgjengelig regnskapsinformasjon som de aktuelle brukerne kan ha tillit til, gir samfunnsmessige gevinster i form av mer effektiv ressursallokering, reduserte transaksjonskostnader, sikrere skattegrunnlag og likere konkurransevilkår»

(Finansdepartementet, 2019, s. 13-14). Det som presiseres av stortinget kan gi tegn til hva de fokuserer på. Her presiseres det særlig noen punkter av interesse. Delen om integritet, objektivitet og aktsomhet, samt delen om uhildet og faglig kompetent, peker på at de vil ha mange viktige krav på revisor, som må kontrolleres. Mens delen om tilgjengelig regnskapsinformasjon som de aktuelle brukerne kan ha tillit til, samt forbygge og avdekke økonomisk kriminalitet, peker på kontroll over annen profesjon. Det er mye annet som kan leses ut ifra denne introduksjonen, men samlet sett er deres synspunkt av en mer kontrollerende art. Dette er siden lover er for å beskytte personer, bedrifter og allmenheten mot misbruk fra andre parter, altså er lover for å kontrollere «andre parter» (Judicial learning center, 12.05.2020). Stor norske leksikon sier det ikke like direkte, men sier: «*Lover er generelle rettsregler som fastsetter rettigheter og plikter*» (Gisle og Holmøyvik, 08.03.2019) som betyr at lover vil kontrollere andre til fordel for rettighetene. Dette kan være en av grunnene til asymmetrien for aktører.

Tillit er en annen forklaring som kan være med å forklare hvorfor styringsorganer har høyere aksepterte en andre aktører. Med at tilliten er individuelt basert på departementets synspunkt. Og tillit inneholder karakteristisk basert tillit som er tillit ut ifra bakgrunnen til organisasjonen /personen. Ved at de fleste styringsorganer enten er del av landets styre gjennom departementet og etater, eller eksisterer på grunn av vedtatte lover slik som finanstillstyret som

for rollene sine fra finansstilsynsloven § 3. Ved å få rollene sine/opprinnelsen i landets styre i likhet med Finansdepartementet, vil derfor departementet ha høyere tillit til dem enn andre aktører som de ikke vet like mye om og/eller ikke har like mye erfaringer med. Gjennom stakeholder teorien presiseres det at organisasjoners legitimitet er del av viktigheten til dem. Ved at departementet har samme tilhørighet vil den se på andre styringsorganer som om de har god legitimitet siden de har tillit til dem.

Departementet kan ikke tilfredsstillere alle deres interessenters meninger samt deres egeninteresser. Derfor må departementet prioritere viktigheten, for å finne hvilke aktører de skal tilfredsstillere, og dermed oppbygge tillit med disse aktørene. Denne prioriteringen av viktigheten som stakeholder teorier utreder, fokuserer på makten interessentene har til å påvirke valgene til organisasjonen, legitimiteten til interessentene og nødvendigheten av interessentene. Gjennom dette kan vi se at aktører som har større innflytelse i samfunnet både gjennom makt og god oppfattelse vil bli prioritert. Departementet må legitimere seg til samfunnet gjennom innflytelsen til viktige aktører, siden departementet ikke kan forholde seg til alle interessenter ettersom departementet påvirker hele Norge, og store deler av verden i mindre grad gjennom Norges lovverk og politiske posisjon. Derfor vil Departementet vurdere merknadene grundigere, og dermed opprette tillit med viktigere aktører deriblant styringsorganer.

### **5.3 «Holdningsasymmetri – «Konstruktivitet er bedre enn negativitet?»**

Holdninger inneholder to viktige momenter for kategorisering, både retorikken som brukes i merknaden og merknadens forslag for ny lov. Dette gjør at holdninger i merknader inneholder i hvilken grad retorikken fremstiller positivitet eller negativitet. Og om merknaden foreslo endringer for å forbedre forslaget, endre forslaget, eller fjerne forslaget.

Vi ser en stor forskjell på hvordan holdningene blir behandlet samt aksept-raten av departementet. Alternativ utpeker seg særlig med en aksept-rate på 47 % til forbedringspotensialet på 23% og negativ på 13%. Med en aksept-rate som er mer enn dobbelt så stor som andre kategorier, det er også en vesentlig forskjell mellom kategoriene negativ og forbedringspotensialet.



Det kan være mange grunner det denne forskjellen. Som burde ligge i forskjeller mellom de ulike holdningene. Etter egen erfaring er det klart at ulike holdninger til meg og mine ideer, vil gir ulike reaksjoner fra meg. Som avklart tidligere i offentlig interesse teorien er deres synspunkt påvirket av deres oppfattelse. Som tilsier at det er logisk at det er en holdningsasymmetri.

Differansen mellom kategoriene presenteres ved eksempel fra negative og alternative, for å vise forskjeller mellom hvordan høy og lav aksept-rate formulerer seg. I Advokatfirmaet Strandenæs merknad til å gjøre Finanstilsynet til et tilsynsorgan i tillegg til at de beslutter faglig standard sier de «*Vi ser med bekymring på at Finanstilsynet både skal knesette faglige standarder, og operere som et tilsynsorgan i etterkant. Vi er redd for at Finanstilsynet ikke er utrustet for å utføre denne typen praktiske og konkrete vurderinger, og ikke minst at dette setter Finanstilsynet i vanskelige dobbeltroller*» (Advokatfirmaet Strandenæs AS, 03.12.2017, s. 2). Her ser vi flere punkter i retorikken til hvorfor denne kategoriseres som negativ, «Ser med bekymring/Vi er redd/ setter finanstilsynet i en dobbeltrolle». Standpunktet blir godt utredet og argumenteres for, men med mye negativitet, det vises ikke til andre som støtter forslaget, det kommer med lite tanker om hvordan dette temaet burde løses, bortsett fra at nevnes videre at dette er et rettsspørsmål som burde vurderes av domstolen hvis noen skulle vurdere det. Dette er etter min mening typiske trekk for negative merknader. Negativitet, ikke referanser til støttende parter, lite konstruktiv.

KPMG sin merknad til revisors erstatningsregler er et godt eksempel på trekk i alternative merknader. «*Erstatningsreglene skal gi insentiver til forebygging av skade. ... For å oppnå dette må erstatningsreglene endres slik at også ledelsen reelt sett risikerer å bli holdt erstatningsansvarlig for vesentlig feilinformasjon i regnskapet. Mindretallets forslag om et proporsjonalt ansvar for revisor oppnår dette på en måte som ikke går urimelig ut over den skadelidte. Etter forslaget skal proporsjonalt ansvar kun gjelde i situasjoner hvor revisor har utvist simpel uaktsomhet.*

*Vi ønsker samtidig å understreke at det gjennomgående i lovarbeidet har vært et mål om å harmonisere norske krav med de internasjonale. EU-kommisjonen har anbefalt landene å begrense erstatningsansvaret for revisorer.»* KPMG AS, 04.12.2017).

I denne merknaden er det også flere tilfeller som viser negativitet slik som «slik at også ledelsen reelt sett» innebærer at de mener at i utvalgets forslag får ikke ledelsen et reelt ansvar, samt peker de at dette er et sært norsk krav selv om målet er å harmonisere. Begge

disse viser at de er negative til forslaget, men i forhold til den negative merknaden er mer konstruktivt. Merknaden blir utredet og argumentert for godt, men nevner andre synspunkt ved at det ikke går utover skadelidte og at det kun gjelder simple uaktsomhet. Disse punktene er noe av grunnen til at solidaransvaret er populært hos departementet. Videre så refererer det til både mindretallet, til utvalgets eget mål og en av departementets største interesser. Dette er de store trekkene som ses gjennom flesteparten av de alternative merknadene selv om det er få som refererer til så mye støtte som denne merknaden.

Ved å se forskjellen på trekkene med lav akseptrate i negative merknader og de med høy akseptrate rate i alternative merknader, kan vi se trekk som leder til at merknader blir grundigere vurdert og akseptert i høyere grad. Trekkene som kan være årsaker til denne differansen mellom holdningene er: en mer konstruktiv holdning, vise at standpunktet har støtte og vise at temaet er grundig gjennomtenkt fra flere synspunkt leder til at departementet vurderer merknaden mer grundig.

Når dette ses i lys av forbedringspotensialet er det stort sett kun trekket om å vise støtte som mangler. Men det er også lavere grad av å vurdere forslaget fra flere synspunkt selv om det fremdeles er utbredt. Dette kan ha noe med at forbedringspotensialet ofte er mindre endringer som ikke støtter seg på andres forslag i likestor grad. Ut ifra merknadene ser det ut som asymmetrien i holdninger kan er basert på hvor konstruktive merknadene er. Etersom negative merknader som vises at er minst konstruktive basert på oppfattelsen gjennom gjennomlesning, og vist med eksempel, har lavest akseptrate. Alternativ som vises i sammenligningen med både forbedringspotensialet og negative handlinger er mest konstruktive.

En forklaring som er sterkt støttet av logikken er at gode argumenter blir prioritert. Men grunnen til at argumentasjonskraften skulle variere må det vises tilbake til forskjellen mellom holdningene. Slik at konstruktive merknader argumenterer bedre deres synspunkt.

## 6.0 Konklusjon

### 6.1 Hva viser undersøkelsen

Undersøkelsen viser at problemstillingen «Hvilken rolle har høringsapparatet i utforming av endelig lovforslag til ny revisorlov» blir oppfylt med at hørings rolle om at departementet skal vurdere og bli påvirket av samfunnets meninger blir utført. Derimot er kun 31% av merknader som fører til endringer samt at det er asymmetri i hvilken effekt merknader har på endelig lov. Denne asymmetrien er til fordel for merknader som har en alternativ holdning og merknader som kommer fra styringsorganer og kommunal/statlig profesjon, samt andre aktører, men med at andre aktører faller utenfor definisjoner har svært begrenset antall, samt faller utenfor definisjonen slik at vi ikke kjenner noen trekk hos dem er det vanskelig å forklare asymmetrien som gjelder dem. Denne asymmetrien peker på at høringene kan ha andre roller i tillegg til å vurdere samfunnets interesser for å påvirke endelig lov.

Undersøkelsen viser at asymmetrien gjelder for tema der hvor merknader som gjelder noen tema ikke blir vurdert like grundig som andre på grunn av interessen til departementet og store interessenter som regjeringen og EØS.

Det prøves å forklare hvorfor asymmetriene eksisterer ved hjelp av det som ble oppdaget ved innholdsanalysen, gjennomlesning av høringssvar, NOU og PROP, og kategoriseringen av merknadene, men uten undersøkelser som ser nøyere på dette eller ved intervju for å få flere synspunkt/meninger, kan vi kun si at vi finner tendenser som peker på forklaringer på hvilke effekter ulike merknader har gjennom høringene samt hva Finansdepartementet fokuserer på.

Gjennom diskusjonen viser vi at høringsapparatets rolle har mange virkninger i tillegg til at departementet får flere meninger og innvendinger. Vi viser at meninger har ulik verdi for departementet, og vi viser at i noen situasjoner så er denne verdien så stor at departementet er villig til å bryte tillit ved å gjøre endringer som går imot det høringene kommer frem til. Dette har departementet full rett til, men det er viktig for samfunnet å vite at høringene ikke nødvendigvis er effektivt til å få til ønskede endringer. Å andre roller som høringene oppfyller kan slik som oppfyllelse av store interessenters meninger, er i noen tilfeller i veien for at høringene får endelig effekt på ny revisorlov.

## **6.2 Anbefalinger til Høringsrespondenter**

Basert på innsamlet data og diskusjon så er det mange ting en høringsrespondent bør ta hensyn til for at deres merknad har størst mulig mulighet til å bli grundig vurdert og akseptert. Departementet har mange interessenter deriblant noen veldig store, slik som regjeringen, og det må dessuten følge politiske løfter og avtaler slik som EØS. På grunn av viktigheten til disse interessentene vil det være vanskelig å få frem forslag som er imot det disse interessentene vil. Vi ser fra kategoriseringene av merknadene at høringene har effekt hvis viktigheten av interessentene er stor nok, selv om det er imot departementets meninger. Derfor burde en sammenstille sine meninger med andre respondenter som har synspunkt hvis mulig. For å at meningene skal representerer mer av interessentene, samt at deres meninger får støtte fra andre respondentes legitimitet.

Vi ser at det er forskjell på ulike aktører hvilket jeg tror er på grunn av differensieringen i synspunkt. På grunn av dette burde en respondent i sin argumentasjon prøve å sammenstille sitt synspunkt med departementets mest mulig. I dette mener jeg å presentere merknaden med hensyn på flere aktører enn den aktøren du er siden departementet skal lage loven med hensyn på hele Norge. Dessuten gjelder det å se hvordan forslaget påvirker kontroll, forenklinger og praksis, ettersom dette er noen sentrale punkter som blir fokusert på av departementer.

Det er stor forskjell på de ulike holdningene merknadene har, da særlig er det stor forskjell mellom negative og alternative merknader selv om ingen er positive til forslaget som er presentert av utvalget. Ut ifra dette ser vi at det er bedre å komme med forslag til alternativ som presenteres på en ordentlig måte når en er sterk kritisk til et forslag. Altså er det bedre å være konstruktiv i merknadene. Dette kan i stor del være fordi fleste parten av alternativene referer til mindretalls forslag fra utvalget, og dermed viser til at de har støtte.

## **6.3 Videre forskning**

Vi har funnet noen interessante funn i denne studien, men det er fremdeles noen områder som studien ikke hadde tid til å utfylle siden den har begrenset tid, på grunn av at oppgaven skal gjøres innenfor et bestemt tidsrom. Dessuten gjorde covid-19 at det var uaktuelt med intervjuer etter at innholdsanalysen var gjennomført.

Oppgaven ser på høringsprosessen i en av endringene på en lov. Det er mange merknader slik at det kan ses tendenser i studien. Men for å få et klarer bilde kunne en undersøke og kategorisere flere høringsprosesser, slik som høringsprosessen til revisorloven ved endringene foreslått 20.01.2004. Dessuten kan en se på endringer i andre relaterte lover slik som Regnskapsloven, Skatteloven, og Hvitvaskingsloven. Ved å gjøre dette kan en undersøke om tendensene som viser seg i denne høringsprosessen gjelder mer generelt for høringer til revisjon, samt om disse gjelder mer generelt for høringsprosesser i sin helhet og andre fagområder.

I denne oppgaven er det kommet med mange alternative forklaringer til hvorfor disse asymmetriene oppstår. Ved grundigere undersøkelse for å forklare tendensene, istedenfor å utforske hvilke tendenser det er, kan en ved hjelp av ekspertintervjuer og lignende gi en dypere forståelse for hvordan høringene og aktuelle departementer fungerer.

#### **6.4 Oppgavens begrensinger**

Som nevnt er denne studien for å kartlegge høringene, slik at det er en begrensing på forhold som påvirker høringen og effekten av merknader, som finner sted utenfor merknader. Det er sss på NOU 2017:15 og Prop. 37 LS (2019–2020) siden disse brukes for å analysere merknadene og tendensene om høringen som blir funnet. Men mange andre forhold som sterkt kan påvirke høringene og kan være med på å forklare tendensene og alternative roller blir ikke utforsket i studien. Noen av disse blir nevnt som alternativ forklaringer, men uten støtte fra empiri. Disse kunne undersøkes ved intervju eller andre metoder som fokuserer på dybde og ikke kartlegging, men begrensingene i tid og som resultat av Covid-19 har gjort at dette ikke gjøres.

Studien ser på hvordan merknader vurderes ut ifra forklaringen fra departementet i proporsjonen til stortinget. Vurderingen av merknadene kan være både mer eller mindre grundig vurdert en det en får inntrykk av gjennom proporsjonen. Men det er en begrensing at vi ikke har innsyn i departementets vurderinger slik som Klein & Fülbier (2019) hadde gjennom lydopptak av IASB sine møter eller gjennom intervju med sentrale personer i departementet eller vurderings prosessen.

Oppgaven har begrensning i tidsrom samt arbeides det alene som gir en lavere begrensning for arbeidsmengde, slik at det ikke kunne analyseres tidligere høringer til forslag i revisorloven i tillegg. Med bruk av flere høringer og dermed et større datasett kunne vi med større sikkerhet brukt funnene til å generalisere.

## 7.0 Referanser

Advokatfirmaet Strandenæs AS. (03.12.2017). Høringssvar til NOU 2017:15 Forslag til ny revisorlov. *Regjeringen*. Nedlastet 16.05.2020 fra

<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--nou-2017-15--revisorloven/id2569339/?uid=8cc3e6fa-a091-44c9-b1fc-97d44311de69>.

Andre, P., Cazavan-Jeny, A., Dick, W., Richard, C. and Walton, P. (2009). Fair value and the banking crisis in 2008: Shooting the messenger. *Accounting in Europe*, 6, 3- 24.

Allen, A. & Ramanna, K. (2013). Towards an understanding of the role of standard setters in standard setting. *Journal of Accounting and Economics*, 55(1), 66-90.

Botzem, S. (2012). The politics of accounting regulation; organizing transnational standard setting in financial reporting. (2012). *Reference and Research Book News*, 27(3).

Brønnøysundregistrene. (04.12.2017). Høringssvar fra Brønnøysundregistrene. *Regjeringen*. Nedlastet 16.04.2020 fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--nou-2017-15--revisorloven/id2569339/?uid=41d08afd-e5e7-4997-b2fe-894d51cd31d4>.

Deloitte AS. (04.12.2017). HØRING – NOU 2017: 15 REVISORLOVEN. *Regjeringen*. Nedlastet 03.03.2020 fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--nou-2017-15--revisorloven/id2569339/?uid=58a4f99d-44b6-4812-8dce-e9851960e2d6>.

Drisko, J., & Maschi, T. (2015). *Content Analysis*. New York: Oxford University press.

Finansdepartementet. (07.01.2014). Ansvarsområder og oppgaver i Finansdepartementet. *Regjeringen*. Nedlastet 14.04.2020 fra <https://www.regjeringen.no/no/dep/fin/dep/id221/>.

Finansdepartementet. (24.11.2017). Endringer i revisjonsdirektivet. *Regjeringen*. Nedlastet 14.02.2020 fra <https://www.regjeringen.no/no/sub/eos-notatbasen/notatene/2014/mai/endringer-i-revisjonsdirektivet/id2434727/>.

Finansdepartementet. (2017). NOU 2017: 15 Revisorloven — Forslag til ny lov om revisjon og revisorer. *Regjeringen*. Nedlastet 14.01.2020 fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/?ch=1>.

Finansdepartementet. (2019). Prop. 37 LS (2019–2020). *Regjeringen*. Nedlastet 17.01.2020 fra

<https://www.regjeringen.no/contentassets/da6b2bf9f1bc40d8a5cf20db562d8977/no/pdfs/prp201920200037000dddpdfs.pdf>.

Finanstilsynet. (04.12.2017). Høringsuttalelse - NOU:2017:15 – Revisorloven. *Regjeringen*. Nedlastet 04.03.2020 fra

<https://www.regjeringen.no/contentassets/eb0fe6d1a5264623bc2f8fc1bd8226f6/finanstilsynet.pdf?uid=Finanstilsynet>.

Fontaine, C., Haarman, A. & Schmid, S. (Desember 2006). The Stakeholder Theory.

Nedlastet 16.03.2020 fra

<https://pdfs.semanticscholar.org/606a/828294dafd62aeda92a77bd7e5d0a39af56f.pdf>.

Friedman, A.L. & Miles, S. (2006). “*Stakeholders: Theory and Practice*”, Oxford University Press.

Gipper, B. Lombardi, B., & Skinner, D. (2013). The politics of accounting standard-setting: A review of empirical research. *Australian Journal of Management*, 38(3), 523-551. Nedlastet

16.01.2020 fra [https://journals-sagepub-](https://journals-sagepub-com.ezproxy.nord.no/doi/full/10.1177/0312896213510713)

[com.ezproxy.nord.no/doi/full/10.1177/0312896213510713](https://journals-sagepub-com.ezproxy.nord.no/doi/full/10.1177/0312896213510713).

Gisle, J., & Holmøyvik, E. (08.03.2019). Lov. *Store Norske leksikon*. Nedlastet 12.05.2020 fra <https://snl.no/lov>.

Gripsrud, G., Olsson, U. H. & Silkoset, R. (2016). *Metode og dataanalyse*. Oslo: Cappelen Damm.

Henriksen, A.H., & Simonsen, H.G. (24.04.2019). semantikk, *Store Norske Leksikon*.

Nedlastet 20.05.2020 fra <https://snl.no/semantikk>

Hovde, K. O., Svensson, P. & Thorsen, D. E. (14.05.2019). Demokrati. *Store Norske Leksikon*. Nedlastet 11.03.2020 fra <https://snl.no/demokrati>.

Judicial learning center. (12.06.2020). Law and the rule of law. *Judicial learning center*.

Nedlastet 12.06.2020 fra <https://judiciallearningcenter.org/law-and-the-rule-of-law/>

Kalt, J., & Zupan, M. (1984). Capture Ideology in the Economic Theory of Politics. *American Economic Review*, 74, 279-300.

Kapland, S.E. & Ruland, R. G. (1991). Positive Theory, Rationality and Accounting regulation. *Critical Perspectives On Accounting*, 2(4), 361-374.



Klein, M. & Fülbier, R. (2019). Inside the Black Box of IASB Standard Setting: Evidence from Board Meeting Audio Playbacks on the Amendment of IAS 19 (2011). *Accounting in Europe*, 16(1), 1-43. Nedlastet 13.01.2020 fra <https://www.tandfonline-com.ezproxy.nord.no/doi/full/10.1080/17449480.2018.1501502>.

Kneips, G. (2015). *The Positive Theory of Regulation*. Network Economics. Freidburg: Springer. s.157-167.

KPMG AS. (04.12.2017). Høringsvar NOU 2017:15 Revisorloven-Forslag til ny lov om revisjon og revisorer. *Regjeringen*. Nedlastet den 18.05.2020 fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--nou-2017-15--revisorloven/id2569339/?uid=db5b083a-0f97-4d78-b23c-28bdd191a186>.

Lando, Tom. (2003). The Public Hearing Process: A Tool for Citizen Participation, or a Path Toward Citizen Alienation?. *NATIONAL CIVIC REVIEW*, 92(1),

Neuendorf, K. A. (2002). *The Content Analysis Guidebook*. Thousand oaks. Sage publications

Newbery, D.M. (2001). *Privatization, Restructuring, and Regulation of Network Industries*. London: Massachusetts institute of Technology.

Nærings og fiskeridepartementet. (21.08.2018). Forenklingsarbeidet for næringslivet 2011-2017. *Regjeringen*. Nedlastet 10.05.2020 fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/8b5099f43e264bdeb09f53a92899018a/179493-nfd-forenklingsarbeidet-web.pdf>.

Oliver, J. (2000). Regulation inside government: Public interest justifications and regulatory failures. *Public Administration*, 78(2), 327-343.

Pettinger, T. (24.04.2018). Regulatory Capture. *Economics Help*. Nedlastet 23.04.2020 fra <https://www.economicshelp.org/blog/141040/economics/regulatory-capture/>

Posner, R. (1974). Theories of Economic Regulation. *Bell journal of Economics*, 5(2), 335-358.

Regjeringen. (14.01.2019). Slik blir lover til. *Regjeringen*. Nedlastet 13.02.2020 fra <https://www.regjeringen.no/no/om-regjeringa/slik-blir-norge-styrt/slik-blir-lover-til2/id2565033/>.

Skattedirektoratet. (04.12.2019). NOU 2017:15 Revisorloven Skattedirektoratets høringsuttalelse. *Regjeringen*. Nedlastet 04.03.2020 fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--nou-2017-15--revisorloven/id2569339/?uid=dfc34250-d6f1-42ee-ac55-f806a686c3b0>.

Sutton, T.G. (1984). Lobbying of accounting standard-setting bodies in the U.K. and the U.S.A.: A Downsian analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), 81-95.

Tang, Y.Y. (2017). A Summary of Studies on Organizational Legitimacy. *Open Journal of Business and Management*, 5, 487-500. Nedlastet 22.02.2020 fra <https://doi.org/10.4236/ojbm.2017.53042>.

Zeff, S. (2002). "Political" lobbying on proposed standards: A challenge to the IASB. *Accounting Horizons*, 16(1), 43-54.

Zucker, L. G. (1986). "Production of Trust: Institutional Sources of Economic Structure, 1840-1920". *Research in Organizational Behaviour*, Vol. 8, pp. 53- 111.

Økokrim. (4.12.2017). Høring – NOU 2017: 15 Revisorloven. *Regjeringen*. Nedlastet 16.04.2020 fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing--nou-2017-15--revisorloven/id2569339/?uid=bdebe491-a2ab-4e4c-bfdf-1abd1974b3b8>.

## **8.0 Appendix**

### **8.1 Definisjoner på kategorier for koding**

#### **Kategorier for holdninger**

**Kritikk:** Merknaden har negativt blikk på lovforslaget eller deler av lovforslaget, uten å nevne andre muligheter eller ting som kan forbedres.

**Forbedringspotensialet:** Merknaden har et positivt eller nøytralt blikk på lovforslaget eller deler av lovforslaget, men mener det burde endres litt for å være gunstigere.

**Alternativ:** Merknaden har et negativt eller nøytralt blikk på lovforslaget eller deler av lovforslaget, og nevner andre potensielle løsninger.

**Positive:** Merknader som har positivt blikk og ingen ting å utpeke, men ikke ble utelukket av å fjerne høringssvar uten merknader. Studien vil se om merknadene fra høringene kan påvirke lovforslaget. Med at både med og uten denne kategorien vil det være ingen endring på lov, vil denne kategorien ikke bli analysert og heller utelukket. Dette er siden positive høringssvar som ikke har noe som må utpekes vil ikke komme med merknader. Dermed vil de få merknaden av denne naturen ikke være hensiktsmessig og sammenligne med resten

**Andre:** Merknader som faller utenfor eksisterende kategorier

#### **Underkategorier for aktører**

**Profesjon:** Firmaer og personer som driver med revisjons virksomhet, eller organisasjoner som driver med støtte til revisjonsvirksomheten.

**Akademika:** Universiteter, professorer, studentorganisasjoner eller lignende (ikke enkelt studenter. Organisasjoner og personer med teoretisk kunnskap, men ingen praktisk kunnskap eller tilknytting til revisjons profesjonen.

**Styringsorganer:** Departementer og andre offentlige organer for å holde kontroll over revisjon og andre områder.

Kommunal/Statlig profesjon: Kommuner og personer som er tilknyttet til kommuner som driver med revisjonsvirksomhet og annen revisjonsvirksomhet drivet i regi av staten/fylkene.

Lignende: firmaer og personer som arbeider innenfor profesjon som revisorer og revisjonsfirmaer ofte arbeider i eller med, men er utenfor revisjon. Advokat tjenester, regnskapstjenester, skatt og rådgiving.

Andre: alle som faller utenfor andre kategorier.

### **Underkategorier for tema**

Her er det brukt induktiv tilnærming i høyere grad for å kategorisere temaene som merknadene dreide seg om. Med at alle merknader som skal brukes i analysen (alt bortsett fra positive merknader). Må alle merknadene kategoriseres, og med grunnleggende kunnskap om nytt lovforslag som innelagt før gjennomlesingene av høringsvarende. Virket det naturlig å opprette nye kategorier etter hvert som det var merknader som ikke passet inn i de eksisterende. Derimot har dette gjort at det er ulikt omfang på de forskjellige kategoriene.

Revisors plikter: Merknaden handler om revisor plikter som en revisor, i revisjons arbeid eller om revisjonsplikt som ikke blir dekket av andre kategorier for tema.

Utdanning: Merknaden handler om utdanningen og prosessen som skal til for å kunne bli en statsautorisert revisor bortsett fra praksiskravet.

Sanksjoner: Merknaden handler om tiltak som kan rettes mot revisor eller revisorselskap ved feil eller misligheter

Revisorbekreftelser: Merknader om revisor beretning og andre revisorbekreftelse

Praksis: Merknader til revisors praksiskrav.

Etterutdanning: Merknader til etterutdanningskravet til revisor.

Tittel Endring: Merknader til forslaget om å endre registrerte revisor til statsautoriserte revisor

Overgangsregel: Merknader til Overgangsperioden mellom gammel og ny lovgiving i forhold til utdanning.

Erstatningsansvar: Merknader til revisors og revisorselskapet sitt erstatningsansvar ved misligheter og feil.

Uavhengighet: Merknader til revisors uavhengighets ansvar.

Ansvarsforsikring: Merknader til forslaget om lovpålagt forsikring.

Risikostyringsforskriften: Merknader til forslaget om endring i risikostyringsforskriften i forhold til revisor.

Straff: Merknader til straffer ved lovbrudd for revisor og revisorselskaper.

Taushetsplikt: Merknader til revisors taushetsplikt ved revisjon av selskaper

Revisors Rolle: Merknader til generelle prinsipper om revisors rolle/arbeid i samfunnet.

Revisor Tilleggstjenester: Merknader til revisors arbeid med annet en revisjon.

Klientregister: Merknader til forslaget om utvidet krav for klientregister

Revisorselskap: Merknader som er spesifikt rettet mot revisorselskapers plikter.

Andre krav til godkjenning: Merknader til krav for godkjenning som revisor bortsett fra utdanning, praksis og etterutdanning.

## **8.2 Kodingsbok**

En merknad er en kommentar til et emne, det skilles mellom merknader basert på at de er ulike kommentarer til samme emne eller at de snakker om et ulikt emne. Alle kommentarer som ikke er klart Positive i holdning skal kategoriseres.

1. Nummerer merknaden
2. Skriv ned respondentens navn
3. Definer respondentens kilde i den definisjonen for kilde som passer best av: Profesjon, Akademia, Styringsorgan, Lignende profesjon, Statlig/kommunal profesjon, Andre.
4. Definer merknadens tema enten ved å velge et tema tidligere brukt hvor merknaden oppfyller definisjonen, eller ved å opprette en definisjon for et nytt tema.
5. Basert på hva høringen foreslår, og hvordan den formulerer seg velg en kategori for holdning som definisjonen passer best: Forbedringspotensialet, Alternativ, Negativ, Positive eller andre.

6. Se etter kommentar til merknaden i proporsjonen til stortinget basert på kommentaren har merknaden ledet til endring som er positive fra merknadens synspunkt.
7. Hvis ikke 6 er mulig, finn den kommenterte delen av lovforslaget i proporsjonen og sammenlign den med samme del av utvalgets lovforslag, Basert på dette har merknaden ledet til endring som er positive fra merknadens synspunkt.
8. Skriv kort kommentar på hvilket tema det kommenteres, og hva som kommenteres. For enkelhet å finne merknaden igjen i høringssvaret hvis nødvendig.