

driftsmiddel med det formål å kunne selge driftsmiddelet skattefritt under fritaksmetoden.¹⁹

Overføring til ektefelle

Overføringer mellom ektefeller er ikke realisasjon.²⁰ I utgangspunktet blir det derfor ikke skattemessig gevinst/tap på slike transaksjoner. Motsatsen er at en person som vederlagsfritt gir aksjer til sin ektefelles holdingselskap, i henhold til forvaltningspraksis,²¹ vil bli skattlagt på samme måte som om han vederlagsfritt gav aksjer til sitt eget holdingselskap.

Merk også at på samme måte som for barn, så blir verdioverføringer til ekte-

19 Rt. 2014 S. 227.

20 Skatteloven § 9-2 tredje ledd, bokstav a.

21 Skatteklagenemnda stor avdeling sak nr. 96/2018.

feller identifisert²² med overføringer til aksjonær. Det betyr at aksjonæren blir utbyttebeskattet hvis aksjeselskapet vederlagsfritt overfører verdier til ektefellen.

Overføring til samboer

Til forskjell fra når det gjelder ektefeller, så er det ikke særregler for overføringer mellom samboere. De vanlige reglene for overføringer mellom to separate personer, som gjennomgått ovenfor, vil derfor gjelde når aksjer blir overført fra en samboer til en annen. Videre skal en samboer som mottar verdier fra et aksjeselskap ikke identifiseres med aksjonæren. Det betyr at det i utgangspunktet ikke blir utbytteskatt hvis et aksjeselskap overfører aksjer til

22 Skatteloven § 10-11 andre ledd.

aksjonærens samboer. I praksis vil nok slike overføringer likevel bli skattlagt siden det kan være vanskelig for aksjonæren å sannsynliggjøre at overføringen ikke medfører en fordel for ham/henne.²³

Når det gjelder overføring av aksjer fra en samboer til den andres holdingselskap, så har ikke jeg sett at dette har blitt drøftet i teori eller praksis. Juridisk sett er samboerne langt mindre sammenknyttet enn to ektefeller, slik at man ikke nødvendigvis kan legge til grunn at en slik overføring skal behandles på samme måte som for ektefeller. Hvis det er ønskelig å foreta en slik transaksjon, vil jeg nok anbefale at man først ber om en bindende forhåndsuttalelse.

23 Benn Folkvord Utbytte 2013 s. 188.

Om Forskning og revisjon



Kyrre Kjellelvold (29) er mottaker av Revisorforeningens doktorgradsstipend og har nettopp påbegynt andre året av sin doktorgrad i revisjon og finansregnskap ved Norges Handelshøyskole. For tiden er han på forskningsopphold ved University of Alabama i Tuscaloosa (USA) der han forsker på revisjonen av virkelige verdier og bruken av verdsettelses spesialister. I denne spalten vil han presentere relevante forskningsfunn fra inn- og utland i et forsøk på å gjøre forskningen mer tilgjengelig for praktiserende revisorer.

Når mer revisjonsbevis gjør revisor ukomfortabel

En nylig publisert studie viser at følelser har betydning for revisors gjennomføring av revisjonen og at behovet for å forsvare vurderinger kan lede revisor til ikke å benytte seg av revisjonsbevis som er tilgjengelig, eller at revisor avstår fra å hente inn mer informasjon.

Man kan si at det er to hovedgrunner til at revisor henter inn revisjonsbevis: 1) for å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet til et planlagt og tilstrekkelig lavt nivå og 2) for å forsvare sine beslutninger mot kritikk i etterkant.

Teori på informasjonsinnhenting

Psykologisk forskning viser at mennesker som er motivert for å komme frem til en nøyaktig beslutning, vil samle inn nok bevis til de føler at de har oppnådd en tilstrekkelig grad av sikkerhet

og tillit til at de har gjort en riktig vurdering. Etter dette punktet vil mer informasjon true den tilliten de har til at vurderingen er riktig, og de vil følgelig være motivert til ikke å behandle denne informasjonen eller skille ut informasjon som kan være en trussel mot det de har bestemt seg for.¹

I sum vil mer revisjonsbevis kunne gi revisor økt trygghet for at klientens påstander er riktige opp til det nivået som gjør at revisjonsrisikoen er redusert til et tilstrekkelig lavt nivå. Når nødvendig trygghet er der, vil revisor kunne betrakte mer revisjonsbevis som ubehagelig og prosessere den ulikt for å forsvare beslutninger mot kritikk. Altså skifter sinnstilstanden fra å søke nøyaktige beslutninger, til et ønske om å forsvare nøyaktigheten.

1 Hvis leseren er interessert i mer forskning på dette, kan man søke etter «Heuristic-Systematic Model (HSM)» på Google Scholar.

Trygghet med vurderingen

Revisors tillit, eller trygghet, til at en vurdering er riktig, omtales ofte i både forskning og praksis som graden av «comfort» for at nok bevis er samlet inn etc. Det er en følelsesmessig tilstand hos revisor av at han har solid grunnlag for vurderingene.

En nylig publisert studie gjennomført på amerikanske revisorer, tok for seg vurderingen av en garantiforpliktelse, der man eksperimentelt lot noen revisorer vurdere et estimat med middels usikkerhet, og andre et med høy usikkerhet. Videre varierte man mellom deltakerne hvorvidt de ble møtt med mye eller lite bevis fra klienten når det gjaldt intervallet på estimatet.

Man ønsket å undersøke hvordan graden av «comfort» hang sammen med hvor mye revisjonsbevis som revisor hadde tilgang til.

Viktige resultater

For estimater med middels usikkerhet (målt som størrelsen på klientens intervall), hadde revisorene i eksperimentet økt «comfort» når klienten ga revisor mindre bevis for estimatet, mens det motsatte var tilfellet når estimatet hadde høy usikkerhet.

En viktig forklaring på at mindre, og ikke mer, revisjonsbevis var å foretrekke i situasjonen med middels usikkerhet, viste seg å være revisors følelse av at vurderingen måtte forsvares.

Videre fant forskerne at revisorene forventet at klienten justerte estimatet mer når estimatet var av middels usikkerhet og at han ga mer underbyggende bevis for estimatet enn under samme usikkerhet og med mindre bevis fra klienten.

Kan få konsekvenser for revisjonskvaliteten

Til slutt viste ytterligere analyser at revisors følelse av «comfort» forklarer mer av revisorenes vurdering av om ønsket nivå på revisjonsrisikoen var oppnådd, enn den vurderingen de gjorde av rimeligheten av klientens estimat.

Studien viser at følelser har betydning for revisors gjennomføring av revisjonen og at disse kan få revisor til ikke å benytte seg av revisjonsbevis som er tilgjengelig, eller avstå fra å hente inn mer informasjon. Det kan potensielt få store konsekvenser for revisjonskvaliteten.

Les videre: *Rowe (2019) – Auditors' comfort with uncertain estimates: More evidence is not always better*

Er ledelsens regnskapsforståelse et toegget sverd?

Når selskapsledelsen har erfaring fra revisjon, kan man tenke seg at det vil øke kvaliteten på selskapets finansielle rapportering og redusere risikoen for feil og misligheter. De har jo tross alt kanskje både omfattende erfaring fra regnskapsmessige spørsmål og etisk opplæring som ballast.

En studie viser at følelser har betydning for revisors gjennomføring av revisjonen.



Slike ledere vil også ha inngående kjennskap til hvordan revisjonen planlegges, risikostyres og generelt utføres. Det kan potensielt gi dem en stor fordel hvis de ønsker å manipulere regnskapet. Et forskningsteam fra USA har nettopp undersøkt om revisjonserfaring i klientens ledelse kan være et toegget sverd.

Tar utgangspunkt i mislighetstriangelen

Med utgangspunkt i ISA 240s mislighetstriangel, som forteller at sannsynligheten for misligheter er størst når ledelsen både har muligheten, holdningen og insentivene til å utføre dem, regner de faren som størst for at ledelsen benytter sin fagkompetanse negativt når ledelsens bonussystem gir dem motivasjonen til det.

På samme tid vil revisor ha trening i mislighetstriangelen, og vi bør kunne regne med at han forstår både oppsiden og den potensielle nedsiden ved at ledelsen har revisjonserfaring. Slik forståelse vil kunne oppveie at revisor kan ha større tillit til ledelsen.

Fra tidligere forskning vet vi imidlertid at revisjonskvaliteten kan bli svekket hvis klienten har folk med tidligere erfaring fra revisors selskap i ledelsen. Dette er forklart med at revisor da tilsidesetter noe av sin uavhengighet. Denne studien ser derimot på effekten av ledelsens revisjonserfaring uavhengig av hvilket selskap de har jobbet for.

Resultater med amerikanske data

Ved å analysere et utvalg av amerikanske selskapsdata fra børsnoterte selskaper fra perioden 2004 til 2013 kom forskerne frem til en rekke interessante resultater.

De finner at sannsynligheten for vesentlig feilinformasjon i regnskapet øker i selskaper som både har svært store bonusordninger for ledelsen,² og der en eller flere i ledelsen har tidligere revisjonserfaring som manager eller partner.

Videre finner forskerne at revisjonshonoraret ikke øker for firmaer med slike bonusordninger og der ledelsen har revisjonserfaring som manager eller partner, selv om det ellers ville vært å forvente basert på risikoen for vesentlig feilinformasjon. Altså slipper selskaper, der ledelsen har omfattende revisjonserfaring, å betale en risikopremie til revisor.

Til slutt finner de at effekten over er sterkere for ledere med tidligere revisjonsbakgrunn og som over flere år har hatt omfattende inntektsutjevning («earnings management») i regnskapet. I slike tilfeller får man heller ikke den forventede endringen i revisjonshonoraret.

Les videre: *Albrecht, Mauldin and Newton (2018) – Do Auditors Recognize the Potential Dark Side of Executives' Accounting Competence?*

² Svært store bonusordninger ble definert og identifisert basert på der avlønningen er større enn hva som kan predikeres med økonomiske variabler, som utdannelse, arbeidsbakgrunn, størrelse på selskapet etc.