

Viðhorf endurskoðenda til endurskoðunarnefnda

Einar Guðbjartsson, Eyþór Ívar Jónsson og Jón Snorri Snorrason¹

Ágrip

Í lögum um ársreikninga nr. 3/2006 er kveðið á um að stjórn viðkomandi einingar sem tengist almannahagsmunum skipi nefndarmenn í endurskoðunarnefnd. Endurskoðunarnefnd fer með hluta af þeim verkefnum sem stjórn hafði áður á sínu borði sem á að tryggja gæði og áreiðanleika fjárhagsupplýsinga, hvort heldur er um að ræða skýrslur til stjórnenda félagsins eða til hagsmunaaðila utan félagsins. Tilvist endurskoðunarnefnda tengist því beint góðum stjórnarháttum. Starfsumhverfi endurskoðunarnefnda hafa hins vegar verið lítið rannsakað á Íslandi jafnvel þó að þær gegni mikilvægu hlutverki í stjórnarháttum fyrirtækjum. Endurskoðunarnefndir fara með störf sem stjórnir fyrirtækja höfðu áður á sínu borði.

Greinin byggir á tveimur rannsóknum, annars vegar frá 2018 og hins vegar frá 2022 þar sem ytri endurskoðendur voru þátttakendur í spurningakönnun og í rýnihópi. Sambærileg samanburðarrannsókn hefur ekki verið gerð áður á Íslandi, þar sem umhverfið er endurskoðunarnefndir. Samanburðarrannsókn þessi felur í sér viðhorf ytri endurskoðenda til endurskoðunarnefnda t.d. hvort endurskoðunarnefndir hafi aukið gagnsæi og traust á fjárhagsupplýsingum fyrirtækja, að mati þátttakenda. Þátttakendur ræða m.a. hugtökin traust og gæði í samhengi við starfs svið endurskoðunarnefnda. Jafnframt er rætt um undirbúning nefndarmanna fyrir fundi, umræður og virkni þeirra og síðast en ekki síst um ábendingar og framlag til bættrar ytri endurskoðunar. Rannsóknarspurningin sem unnið er með er hvort viðhorf endurskoðenda til endurskoðunarnefnda 2022 hafi breyst frá 2018 og leitað mögulegra skýringa

Samanburður á niðurstöðum þessara tveggja rannsókna, 2018 og 2022, bendir til þess að breytingar séu á viðhorfi ytri endurskoðenda til verklags endurskoðunarnefnda. Til að rýna í einstök atriði, eins og sérþekkingu, gagnsæi og traust, var fenginn rýnihópur úr hópi þátttakenda í könnuninni 2022. Niðurstöður rannsóknanna tveggja er jákvætt viðhorf gagnvart starfsemi endurskoðunarnefnda. Í báðum rannsóknunum töldu 35-40% þátttakenda að mest vantaði sérþekkingu er tengist reikningsskilum og endurskoðun.

1 Einar Guðbjartsson, dósent, Viðskiptafræðideild Háskóla Íslands, netfang: eg@hi.is. Eyþór Ívar Jónsson, forseti Akadémias, netfang: eythor@akademias.is. Jón Snorri Snorrason, dósent, Háskólanum á Bifröst, netfang: jonsnorri@bifrost.is.

Abstract

The Act on Annual Accounts No. 3/2006 requires that the board of directors of the public-interest entity in question appoints members of an audit committee. The Audit Committee handles some of the tasks previously held by the Board of Directors and is responsible for ensuring the quality and reliability of financial information, whether reports to the company's management or to stakeholders outside the company. The existence of audit committees is therefore directly linked to good governance.

Audit committees, on the other hand, have not been studied in Iceland enough, even though they play an important role in corporate governance. Audit committees handle work that corporate boards previously had on their desk.

The article is based on two studies, one from 2018 and the other from 2022, where external auditors participated in a questionnaire and in a focus group. A comparative study has not been conducted before in Iceland, where the environment is audit committees. This comparative study includes the attitude of external auditors towards audit committees, e.g., whether audit committees have increased transparency and trust in companies' financial information, according to the participants. The participants discuss, among other things, the concepts of trust and quality in the context of audit committees. At the same time, there is discussion about committee members' preparation for meetings, discussions, and their effectiveness, and finally, suggestions and contributions for improved external auditing. The research question is whether auditors' attitudes towards audit committees in 2022 have changed from 2018 and possible explanations explored.

A comparison of the results of these two studies, 2018 and 2022, indicates that there are changes in the attitude of external auditors towards the procedures of audit committees. To scrutinize individual issues, such as expertise, transparency and trust, a focus group was obtained from among the participants in the 2022 survey. The results of the two studies show a positive attitude towards the activities of audit committees. In both studies, 35-40% of the participants believed that the most lacking expertise is related to accounting and auditing.

JEL flokkun: G18; G28; G38; M42; M48.

Lykilorð: Gagnsæi; traust; endurskoðendur; stjórnarhættir; endurskoðunarnefndir.

Keywords: Transparency; auditors; governance; audit committees.

Auditors' attitudes towards audit committees.

1 Inngangur

Endurskoðunarnefndir eru hluti af góðum stjórnarháttum (Batwaah o.fl., 2013). Stjórn skipar endurskoðunarnefnd og er undirnefnd stjórnar samkvæmt lögum um ársreikninga. Val á nefndarmönnum og samsetning er grunnurinn að því að geta framfylgt lagalegri skyldu sinni. Endurskoðunarnefnd nær aðeins að framfylgja skyldu sinni ef nefndarmenn búa yfir hæfi og hæfni er tengist viðfangsefni nefndarinnar hverju sinni. Mikilvægi nefndarinnar hefur aukist mjög frá því að fyrstu tilmælum um að innleiða endurskoðunarnefnd. Árið 1999 koma út skýrslan Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees (BRC, 1999) í kjölfarið á mörgum gjaldþrotum og reikningsskilasvikum í Bandaríkjunum. Þessi skýrsla markaði vissu upphaf á innleiðingu endurskoðunarnefnda í stjórnskipulag fyrirtækja. Árið 2009 var tilvist endurskoðunarnefnda innleitt í íslenskt réttarfar með breytingu á lögum um ársreikninga. Árið 2014 kom svo tilskipun frá Evrópuráðinu (EU, 2014) þar var viðfangsefni endurskoðunarnefnda aukið til muna. Þar voru einingar tengdar almannahagsmunum gefin sérstök athygli og

umfang endurskoðunarnefnda aukið. Tilskipunin er ákveðinn grunnur fyrir allar aðildarþjóðir en hvert og eitt aðildarríki gat sett og aðlagð að eigin umhverfi. Hér á landi voru lífeyrissjóðir skilgreindir sem einingar tengdum almannahagsmunum þó svo að í öðrum aðildarríkjum var ekki svo. Lífeyrissjóðir í aðildarríkjum hafa mismikið vægi á fjármála-markað.

Skilgreining á hugtakinu eining tengd almannahagsmunum er að finna í lögum nr. 94/2019, um endurskoðendur og endurskoðun. Með breytingu á þessum lögum 2020 var bætt við skilgreiningum á atvinnustarfsemi sem skilgreind eru sem einingar tengdar almannahagsmunum, þ.e. liðir e til i. Dæmi um atvinnugreinar sem þar eru tilgreindar eru; rekstur fjarskiptanets, farmflutningar samkvæmt siglingalögum og flugrekstrarleyfi. Þetta traust sem löggjafinn leggur á herðar nefndarmanna eykur enn á mikilvægi sérþekkingar hjá þeim á sviði endurskoðunar og/eða reikningsskila. Megin hlutverk endurskoðunarnefnda er að gæta að og auka gæði, áreiðanleika og gagnsæi fjárhagsupplýsinga. Það eru margir haghafar sem treysta á áreiðanleika þeirra fjárhagsupplýsinga er fram koma í ársreikningum og þeim ófjárhagslegum upplýsingum er birtast í ársreikningi. Hluthafar, fjármálastofnanir, greinendur og aðrir ytri haghafar sem og samfélagið í heild.

Í lögum um ársreikninga nr. 3/2006 kemur fram með skýrum hætti þau verkefni sem endurskoðunarnefnd er ætlað að framfylgja. Þar kemur fram að endurskoðunarnefnd skuli meðal annars fara með eftirtalin fimm verkefni:

1. Eftirlit með vinnuferli við gerð reikningsskila.
2. Eftirlit með fyrirkomulagi og virkni innra eftirlits einingarinnar, innri endurskoðun, ef við á, og áhættustýringu.
3. Eftirlit með endurskoðun ársreiknings og samstæðureiknings einingarinnar.
4. Mat á óhæði endurskoðanda eða endurskoðunarfyrtækis og eftirlit með öðrum störfum endurskoðanda eða endurskoðunarfyrtækis.
5. Setja fram tillögu til stjórnar um val á endurskoðanda eða endurskoðunarfyrtæki.

Ofangreind verkefni eru því lágmarks kröfur til nefndarinnar. Þar kemur einnig fram að nefndin skuli vera skipuð þremur nefndarmönnum hið minnst. Þetta þýðir að heimilt er að hafa fleiri nefndarmenn ef stjórn félagsins ákveður svo. Eftir því sem fyrirtæki og rekstrarumhverfi þeirra er flóknara og sérhæfðara þá verður ekki útilokað að nauðsyn sé að nefndarmenn séu fleiri en þrír, umfangsins vegna. Það kemur fram í 108 gr. laganna að nefndarmenn skulu hafa þekkingu og reynslu í samræmi við störf nefndarinnar. Þessi þekking og reynsla hlýtur að endurspeglast í rekstrarumhverfi sem og flækjustigi reikningsskila viðkomandi fyrirtækis. Það kemur fram í 108 gr. laga um ársreikninga að minnsta kosti einn nefndarmanna skal hafa staðgóða þekkingu og reynslu á sviði reikningsskila eða endurskoðunar. Í lögum um ársreikninga nr. 3/2006 er talað um að meirihluti nefndarmanna skuli vera „óháðir einingunni“. Þetta hugtak hefur löggjafinn ekki skilgreint á neinn hátt. Markaðurinn getur því skilgreint þetta hugtak, „óháður einingunni“, á mjög mismunandi hátt. Val nefndarmanna er háð þessari skilgreiningu og þá hvort og hvernig nefndarmenn eru skilgreindir og flokkaðir sem „háðir“ eða „óháðir“ vegna starfa í endurskoðunarnefnd. Sama má segja um staðhæfingu um hvað er „staðgóð þekking og reynsla“. Þekking og reynsla kemur með nefndarmönnum en stjórn félagsins markar umgjörð endurskoðunarnefndar sem hefur bein áhrif á skilvirkni nefndarinnar. Fyrirtæki sameinast, mögulega úr ólíkum starfsgreinum, setur síðferðilega pressu á nefndarmenn endurskoðunarnefnda um að taka afstöðu til þekkingar og reynslu sinnar vegna nýrra aðstæðna í rekstri félagsins. Þetta leiðir til þess að umfang starfs endurskoðunarnefnda er síbreytilegt. Mikilvægi endurskoðunarnefnda hefur aukist til muna síðustu ár m.a. vegna flækjustiga reikningsskila hefur aukist (Appuhami og Tashakor, 2017) sem og skýringar aukist til muna (EFRAG, 2012). Frá árinu 2005 hafa 17 IFRS staðlar litið dagsins ljós eða næstum því eitt á hverju ári.

Þekking og reynsla er undirstaða þeirra ferla sem endurskoðunarnefnd skapar. Eitt þekktasta líkanið sem fram hefur komið við mat á markvirkni ferla í endurskoðunarnefndum er án efa líkanið frá DeZoort o.fl. (2012). Í grein Power og Gendron (2015) kemur fram að flestar rannsóknir fjalla um viðfangsefni er tengjast inntaki og útkomu frekar en ferlinu sjálfu. Þar sem allar ákvarðanir endurskoðunarnefnda eru teknar á fundum þess þá er mikilvægt að vita hvort þekking og reynsla sé til staðar þegar þessar ákvarðanir eru teknar. Þessu til viðbótar hefur komið fram að atvinnugreinar með rekstrarumhverfi þar sem reglugerðarákvæði eru mikil, hefur áhrif á endurskoðunarnefndir, t.d. fjöldi nefndarmanna og sérþekking þeirra. Fjármálamarkaður starfar t.d. eftir fjölda laga og reglugerðarákvæða á meðan aðrar atvinnugreinar hafa annað umhverfi laga og reglna. Samkvæmt He og Yang (2014) þá eru neikvæð tengsl á milli endurskoðunarnefnda og hagnaðarstjórnunar (earnings management) í atvinnugreinum þar sem laga og reglugerðarákvæði eru mikil og jákvæð í atvinnugreinum þar sem laga og reglugerðarákvæði eru lítil.

Til að uppfylla ákvæði laga hvað varðar tilgang endurskoðunarnefnda þá þarf fagleg þekking og reynsla að vera til staðar, sbr. lög um ársreikninga. Í 108 gr., lið nr. 3 kemur fram að endurskoðunarnefnd eigi að hafa eftirlit með endurskoðunarferli. Þetta þýðir m.ö.o. að mikil samskipti þurfa að eiga sér stað með ytri endurskoðanda félagsins. Þekking á alþjóðlegum reikningsskilastöðlum (IFRS) sem og alþjóðlegum endurskoðunarstöðlum (ISA) er nauðsynleg. Hvað varðar beitingu staðlanna er reynsla nauðsynleg.

Vitneskja um upplifun ytri endurskoðanda á samskiptum sínum við nefndarmenn hvað varðar þekkingu og reynslu þeirra ætti að gefa ákveðnar vísbendingar um aðstæður í ferlinu sjálfu sem Power og Gendron segja að ekki hafi verið rannsakað nógu vel til að meta gæði sem og skilvirkni verkferla endurskoðunarnefnda. Skilvirkni endurskoðunarnefnda hefur verið rannsökuð út frá ólíkum þáttum sem miðar að því að skilja hvernig má efla starf endurskoðunarnefnda, t.d. út frá samsetningu, skipulagi, þátttöku og hæfni (Velte, 2023; Malic, 2014; Ghafran og O'Sullivan, 2013; Turley og Zaman, 2004; DeZoort o.fl., 2002). Það eru hins vegar skortur á rannsóknum sem reynir að meta skilvirkni endurskoðunarnefnda út frá viðhorfi hagaðila í ferlinu.

Þessi samanburðarrannsókn er til þess fallin að fá innsýn í starf endurskoðunarnefnda m.t.t. viðhorfs ytri endurskoðanda. Rannsóknarspurningin snýst um hvort viðhorf ytri endurskoðanda til starfa eða verklags endurskoðunarnefnda hafi breyst frá 2018, fyrri rannsókn, miðað við seinni rannsókn 2022 og ef svo er mögulegar skýringar því tengdu. Leitað er svara við fyrri spurningunni með megindlegri aðferð en rýnt er í þær breytingar, sem þar komu fram með eigindlegri aðferð þ.e. rýnihóp. Viðhorf ytri endurskoðanda ætti að endurspegla hvort jákvæð eða neikvæð þróun sem átt hefur sér stað í starfsemi nefndanna á umræddum tímapiunktum. Sérstaklega er mikilvægt að nota bæði eigindlega og megindlega aðferðafræði til þess að fá sem bestar útskýringar á störfum og virkni endurskoðunarnefnda. Markmið rannsóknarinnar er þríþætt; í fyrsta lagi að endurmeta niðurstöður fyrri rannsókn frá 2018 með því að endurtaka rannsóknina fjórum árum síðar, í öðru lagi rannsaka hvort viðhorf hafi breyst á milli ára og þriðja lagi að leita útskýringa á samsvörun eða mismun þessara tveggja rannsókna.

2 Fræðilegt yfirlit

Á síðustu áratugum hefur fjöldi rannsókna um stjórnarhætti fyrirtækja aukist verulega. Þessar rannsóknir byggja á ýmsum kenningum og tilgátum og reyna að draga ályktanir um það hvernig stjórnarhættir geta haft áhrif á efnahagslegan ávinning. Þrátt fyrir fjölda rannsókna er enn takmörkuð þekking á því hvernig eignarhald, skipulag stjórna og gæði ákvarðana hafa áhrif á efnahagslegan ávinning m.t.t. stjórnarháttanna (Ahrens o.fl., 2009; Nguyen og Dao, 2022; Velte, 2023).

Margar rannsóknir á stjórnarháttum fyrirtækja (Fried o.fl., 1998; Dalton o.fl., 1999; Hillman og Dalziel, 2003; Lynall o.fl., 2003) nýta umboðskenninguna sem ákveðinn grundvöll umræðunnar (Gabrielsson og Huse, 2010). Þó er áhuginn á þessum rannsóknum oftast

tengdur mistökum og svikum í fyrirtækjarekstri. Fjármálakreppan sem var árin 2007–2008 leiddi til þess að löggjafar víða um heim höfðu miklar áhyggjur af stjórnarháttum fyrirtækja. (Kirkpatrick, 2009; Thomsen, 2009; Kumar og Singh, 2013).

Það er ekki einhugur á meðal fræðimanna um hvaða kenningar henta best til þess að rannsaka stjórnarhætti. Í raun er ekki til nein algeng kenning sem skýrir stjórnarhætti fyrirtækja. Þar sem kenningar um stjórnarhætti geta verið margar og andstæðar, er erfitt að tengja þær saman (Ulhøi, 2007; Lubatkin, 2007). Algengasta nálgunin er hins vegar að nota umboðskenninguna sem útgangspunkt í umræðu um stjórnarhætti (Gabrielsson og Huse, 2010; Bilal o.fl., 2018; Velte 2023).

Umboðskenningin byggir á umræðum Berle og Means (1932) um hvernig tengslin milli hluthafa félags og stjórnenda voru rofin í upphafi 20. aldar og hvernig þau spiluðu hlutverk í verðbréfaruninu 1929 og kreppunni sem fylgdi. Umboðskenningin leggur til, að stjórnendur muni ekki alltaf vinna með hagsmuni hluthafa félagsins að leiðarljósi og því þurfi hluthafar að hafa einhverja vernd gagnvart eiginhagsmunum stjórnenda (Fama, 1980; Fama og Jensen, 1983; Jensen og Meckling, 1976; Huse o.fl., 2009). Hlutverk stjórnar samkvæmt tilgátu umboðskenningarinnar er að verja hagsmuni hluthafa, hafa eftirlit með stjórnendum félagsins, og framkvæma stefnu þess (Stiles og Taylor, 2001; DeZoort o.fl., 2002; Boshnak, 2021).

Samkvæmt hugmyndafræði umboðskenningarinnar er hlutverk stjórnar og stjórnarháttá að hindra ákveðinn umboðsvanda (Williamson, 1991; Fama og Jensen, 1983; Huse o.fl. 2009). Stjórnin er því tæki til þess að eiga eftirlit með stjórnendum og lágmarka kostnað vegna umboðsvandans (Stiles og Taylor, 2001). Í því samhengi snýst áhersla umboðskenningarinnar aðallega um eftirlit og yfirráð (Zahra og Pearce, 1992; Finkelstein og Hambrick, 1996; Pettigrew og McNulty, 1998; Boshnak, 2021). Samningsbundið samband umboðsveitanda og umboðstaka er háð siðferðislegum skyldum og réttarlegum skilyrðum (Bowie, 1988; Clarke, 1994; Bowie, 1999).

Endurskoðunarnefndir hafa víðtækt hlutverk þegar kemur að uppbyggingu fyrirkomulags stjórnarháttá í fyrirtækjum (Klein, 2002; Felo o.fl., 2005; Boshnak, 2021). Endurskoðunarnefndir hafa aðallega verkefni er tengjast innra eftirliti á einn eða annan hátt. (Leng og Tucker, 1996, Bilal o.fl., 2018).

Hlutverk endurskoðunarnefndar er m.a. að auka gæði endurskoðunar og stuðla að skýrum og réttmætum upplýsingum (Stone, 1975; Jones, 1991; Leng og Tucker, 1996, Ghafran og O'Sullivan, 2013; Velte, 2023). Endurskoðunarnefndir spila því lykilhlutverk í verkferlum sem tengjast reikningsskilum, endurskoðun, áhættustjórnun og innra eftirliti (Abbott o.fl., 1980; Felo o.fl., 2005; Velte 2023). Endurskoðunarnefndir eru mikilvægur þáttur í eftirlitskerfi stjórnarháttá og tilkoma endurskoðunarnefnda eykur líkur á gagnsæi og trausti á eftirlitskerfinu. Traust á endurskoðunarnefndir og á milli aðila sem tengjast endurskoðunarnefndum og aukið gagnsæi auka jafnframt líkur á skilvirkni endurskoðunarnefnda (DeZoort o.fl., 2002; Einar Guðbjartsson o.fl., 2021). Endurskoðunarnefndir hafa svo verið að fá stærra hlutverk með aukinni áherslu á ófjárhagslega mælikvarða og sjálfbærni (Bravo og Reguera-Alvorado, 2019; Velte, 2023).

Endurskoðunarnefnd samanstendur af formanni (kallast oftast formaður nefndarinnar), óháðum aðilum og meðlimum stjórnar félagsins (Shapiro, 2005; Felo o.fl., 2005). Samsetning endurskoðunarnefnda og fjöldi þeirra byggir á löggjöf hvers ríkis (Abbott og Parker, 2000; Jones, 1991; Felo o.fl., 2005; Carcello o.fl., 2005). Algengt er, að ákveðið hlutfall nefndarmanna í endurskoðunarnefnd sé óháð stjórnendum og stjórn félagsins (Sherer og Turley, 1978; Carcello o.fl., 2005). Óháðir meðlimir hafa verið skilgreindir sem þeir sem ekki tengjast félaginu að öðru leyti en sem hluthafar (Abbott og Parker, 2000).

Möguleg skilgreining á sjálfstæði og óhæði endurskoðunarnefnda er flókin og oft miðast við hvernig markmið nefndarinnar er skilgreint (Shapiro, 2005; Stewart og Kent, 2005). Sjálfstæði endurskoðunarnefndar er þó oftast miðað við að viðkomandi meðlimir nefndarinnar eigi enga persónulega eða fjárhagslega tengingu við stjórnendur félagsins eða félög sem þeir hafa umsjón með (Stone, 1975; Abbott og Parker, 2000; Shapiro, 2005).

Þekking og sérfræðiþekking nefndarmanna endurskoðunarnefnda er mikilvægur þáttur sem getur haft áhrif á virkni þeirra (Carcello o.fl., 2005; Arnold o.fl., 2010). Líklega er þekking og sérfræðiþekking nefndarmanna ómissandi þáttur til að tryggja gæði endurskoðunar og góða stjórnarhætti. Áhersla hefur verið lögð á þekkingu nefndarmanna á fjármálum, sérstaklega með tilliti til þekkingar á reikningshaldi og endurskoðun (Bilal o.fl., 2018). Áhrif endurskoðunarnefnda á gæði fjárhagsupplýsinga fyrirtækja hefur verið rannsakað erlendis (Lin o.fl., 2006; Chen o.fl., 2007; Ghafran og O'Sullivan, 2013). Niðurstöður rannsókna benda til þess að endurskoðunarnefndir hafi haft áhrif á gæði fjárhagsupplýsinga, en þær kunni að hámarka þau áhrif með því að leggja áherslu á óhæði, þekkingu og sérfræðikunnáttu nefndarmanna (Carcello o.fl., 2005; Chen o.fl., 2007; Bilal o.fl., 2018). Áhrif endurskoðunarnefnda á fjárhagsupplýsingar geta einnig verið að þær stuðli að því að fjárhagsupplýsingar fyrirtækja séu eins og þær eiga að vera, þ.e. réttmætar, áreiðanlegar, sambærilegar og nýtanlegar haghöfum (Ahrens o.fl., 2009).

Endurskoðunarnefndir spila mikilvægt hlutverk í því að tryggja góða stjórnarhætti og gæði fjárhagsupplýsinga fyrirtækja. Sjálfstæði, óhæði, þekking og sérfræðikunnáttu nefndarmanna eru þættir sem hafa áhrif á markvirkni þeirra. Samanborið við aðra þætti stjórnarháttanna, þá hafa endurskoðunarnefndir sérstaklega mikil áhrif á gæði reikningssskila og fjárhagsupplýsinga (Chen o.fl., 2007; Arnold o.fl., 2010; Bilal o.fl., 2018).

3 Aðferð

Rannsóknaraðferðir eru mismunandi og aðlagðar að umhverfi rannsóknarinnar. Þær geta m.a. verið eigindlegar (qualitative), meginndlegar (quantitative) eða samsettar úr báðum. Við val á úrvinnslu var ákveðið að notast við lýsandi rannsókn (descriptive studies), sem felur í sér að rannsaka breytur í úrtaki og leggja fram sem tölulegar og myndrænar niðurstöður. Kostir lýsandi rannsókna eru að þær geta safnað miklum upplýsingum til að hægt sé að gera frekari rannsóknir í framhaldinu. Þó eru ákveðnir gallar við lýsandi rannsóknir, líkt og vöntun á dýpri skilningi á bak við einstök svör og upplifun þátttakenda. (Ragnheiður Harpa Arnardóttir, 2013). Til þess að bæta úr þessu var ákveðið að vera með rýnihóp til að ná fram skýrari niðurstöðu við samanburð á rannsóknunum tveimur, 2018 og 2022.

Í þessum rannsóknum voru spurningar lagðar fyrir allt þýðið, sem voru allir félagar í FLE, og svarhlutfallið notað til að álykta um heildina. Til þess að sá möguleiki væri fyrir hendi að endurtaka rannsóknina með sama hætti síðar var ákveðið að fara þá leið að notast við meginndlegar rannsóknaraðferðir með stöðluðum spurningalistum og leggja fyrir allt þýðið (Bryman, 2008, Sigurlína Davíðsdóttir, 2003).

3.1 Meginndleg rannsókn

Gerðar voru tvær rannsóknir annars vegar árið 2018 og hins vegar árið 2022. Tilgangur með rannsóknunum var m.a. að fá upplýsingar um viðhorf til endurskoðunarnefnda er tengist vinnu ytri endurskoðenda og er rannsóknin frá 2018 fyrsta rannsókn á hugtökunum gagnsæi og traust með tilliti til fjárhagsupplýsinga vegna starfa endurskoðunarnefnda. Markmiðið með rannsókninni frá 2022 var að endurtaka rannsóknina frá 2018 og draga fram mögulegar breytingar og þróun á þessum þáttum. Báðar rannsóknirnar voru gerðar í samstarfi við Félag löggiltra endurskoðenda (FLE) á Íslandi. Til að tryggja alhliða þátttöku var beiðni send til allra endurskoðenda sem áttu aðild að FLE og sá félagið um að senda póst til félagsmanna sinna. Úrtakið sem notað var við er hentugleikaúrtak sem samanstóð af félögum FLE. Þýðið var stórt, þ.e.a.s. allir endurskoðendur sem voru skráðir í félag löggiltra endurskoðenda (FLE) þegar gagnasöfnun fór fram. Í öllum tilvikum fengu þátttakendur, í tölvupósti, leiðbeiningar og upplýsingar um tilgang rannsóknarinnar og gildi hennar. Enn fremur var staðfest að þátttaka væri valfrjáls og að svör væru nafnlaus og ópersónurekjanleg og eingöngu notuð í rannsóknartilgangi.

Rannsókninni er ætlað að afla þekkingar um endurskoðunarnefndir er tengist störfum ytri endurskoðenda. Spurningalisti var þróaður til að safna upplýsingum um sjónarmið varðandi hugtökin gagnsæi og traust. Spurt var m.a. um reynslu þeirra við endurskoðunarvinnu og hvort viðkomandi hafi unnið við eða áritað ársreikning er tilheyrir einingu tengda almannahagsmunum. Í framhaldinu var spurt um viðhorf til endurskoðunarnefnda er tengist vinnu ytri endurskoðenda. Spurningar gáfu kost á 5 valmöguleikum í svörum.

Í spurningakönnuninni 2018 var þýðið 388. Fjöldi þátttakenda sem hóf þátttöku var 110 en alls luku 77 þeirra við hana. Svarhlutfall var því um það bil 20% af þýðinu (388) eða 29,5% af starfandi endurskoðendum á endurskoðunarskrifstofum. Í þýðinu 2022 voru 403 og svarhlutfall var um það bil 20% af þýðinu en yfir 30% meðal endurskoðenda sem starfa á endurskoðunarskrifstofum. Í báðum rannsóknum þá endurspegluðu hlutföll þátttakenda kynjahlutföll félagsmanna og aldurskiptingu. Um 60% svarenda höfðu yfir 16 ára reynslu sem endurskoðendur, sem gefur til kynna mikla sérfræðiþekkingu þeirra á þessu sviði. Áreiðanleiki rannsóknarniðurstaða snýst um hversu stöðluð aðferðafræði er notuð þegar hún er framkvæmd. Úrtakið sem notað var í meginlegu hluta rannsóknarinnar var valið vegna hentugleika þar sem hægt var að nálgast sem flesta endurskoðendur á stuttum tíma og einfaldan hátt. Við uppsetningu rannsóknar var lagt upp með að hafa skýrar og einfaldar spurningar og hafa orðskýringar þar sem við á til að taka af vafa í greiningu á svörum.

Rannsóknin er unnin út frá fyrirfram ákveðnum tímamörkum. Möguleikar höfunda til að ná til þátttakenda voru takmarkaðir þar sem netföng þátttakenda voru eingöngu send frá skrifstofu FLE. Jafnvel þótt tvær áminningar hafi verið sendar var svarhlutfallið áfram fremur lágt og er það í samræmi við alþjóðlega þróun sem sýnir að það er komin ákveðin þreyta á spurningakönnunum meðal þátttakenda (Fosnacht o.fl., 2017). Enn fremur sýna rannsóknir að hlutir eins og hver sendi spurningalistann út, lengdin á könnuninni, tíma-setning hafa áhrif á svarhlutfallið (Fan og Yan, 2010).

Hið lága svarhlutfall má að einhverju leyti skýra með miklum fjölda spurninga í rannsóknunum en margir þátttakendur hættu svörum eftir að hafa svarað fyrstu spurningunum. Spurningalistinn var settur upp í forritinu QuestionPro. Nokkur hluti þátttakenda opnaði könnunina en kláraði ekki að svara henni til enda. Einungis var hægt að vinna úr niðurstöðum þeirra sem kláruðu.

3.2 Eigindleg rannsókn

Í eigindlega hluta rannsóknarinnar var stuðst við rýnihóp (focus group) til þess að auka skilning umfram það sem töluleg gögn geta. Rýnihópar henta mjög vel í rannsóknum sem snúa að viðhorfi og ímynd. Telst það eigindleg rannsóknaraðferð, þar sem sú aðferð leggur áherslu á að ræða, skilja og lýsa upplifun, viðhorfum og reynslu í tengslum við ákveðið viðfangsefni (Sigríður Halldórsdóttir, 2021; Sigurlína Davíðsdóttir, 2013).

Rýnihópar eru samsettir af fólki, sem býr yfir sameiginlegum einkennum í stýrðum samræðum til að öðlast betri og dýpri skilningi á ákveðnu viðfangsefni (Krueger og Casey, 2009). Markmið rýnihóparannsóknarinnar er að fá innsýn inn í viðhorf endurskoðenda af niðurstöðum rannsókna frá 2018 og 2022. Rýnihópaviðtölin sem unnið er með eru hluti af stærra gagnasafni sem samanstendur af tölulegum gögnum úr rannsóknum báðum. Nota má mismunandi aðferðir til að velja þátttakendur í rýnihópa en hér var notað markmiðsúrtak (purposive sample) þar sem úrtakið hæfir markmiði rannsóknarinnar (Þórólfur Þórlindsson og Þorlákur Karlsson, 2013). Þannig er úrtakið samsett af endurskoðendum innan FLE. Fimm endurskoðunarskrifstofur tilnefndu aðila í rýnihópinum og voru þátttakendur 7 (3 konur og 4 karlar), sem allir höfðu tekið þátt í rannsókninni 2022. Í niðurstöðum verður vitnað til þessara 7 viðmælenda með bókstöfunum A til G. Send var sérstök samantekt til þátttakenda þar sem niðurstöður úr tveimur rannsóknum, 2018 og 2022 voru í formi súlurita/myndrita á 10 viðfangsefnum. Þátttakendur voru beðnir að gefa álit sitt

eða skýringu á myndunum og þeim niðurstöðum sem þar koma fram. Við framkvæmd og greiningu á spurningum í meginndlegu rannsókninni þá tóku höfundar saman opnar spurningar til þess að leggja fyrir í rýnihópinn.

Tekin voru hálfstöðluð viðtöl, sem hentar vel þar sem viðfangsefnið er skoðað út frá sjónarhorni og upplifun viðmælenda (Holloway og Schwarz, 2018; Merriam og Tisdell, 2022). Viðtölin fóru þau fram í september 2023 í húsnæði Akademas og fengu viðmælendur upplýsingar um tilgang rannsóknar, þeim gerð grein fyrir hvernig viðtalið yrði nýtt og veittu þeir munnlega heimild til að nýta efnið í greinaskrif. Í fyrirbærafræðilegum rannsóknum er ekki leitast við að finna réttar lausnir eða alhæfa, heldur að öðlast dýpri sýn á upplifun viðmælenda; hentar aðferðin því vel þessari rannsókn og ekki er verið að sækjast eftir sameiginlegu álitni, niðurstöðu eða samþykki (Merriam og Tisdell, 2022). Þátttakendur í rýnihópnum fengu sömu spurningar og voru þau hvött til að segja frá eigin reynslu og út frá sínum viðhorfum gagnvart viðfangsefninu. Rannsakendur stýrðu umræðum. Viðtölin voru tekin upp og rannsakendur skrifuðu einnig hjá sér punkta á meðan á viðtölunum stóð og fylgdu svörum eftir þar sem það átti við. Þegar valið er í rýnihópa þarf að huga að stærð hópanna, en Krueger og Casey (2009) benda á að stærð hópanna er talin hæfileg sex til átta þátttakendum. Reynsluheimur þátttakenda er nokkuð einsleitur m.t.t. menntunar og starfsreynslu og umfjöllunarefni vel afmarkað, en það gefur tilefni til færri þátttakenda en ella og með einsleitni aukast líkurnar á meiri gæðum í svörum (Fusch og Ness, 2015).

Þemagreining (thematic analysis) var notuð við úrvinnslu gagna úr meginndlegu rannsókninni en helsti kostur hennar er sveigjanleiki. Henni fylgir ákveðið fræðilegt frelsi (theoretical freedom) sem gerir hana að gagnlegri rannsóknaraðferð sem getur gefið af sér mikil og nákvæm gögn. Braun og Clarke (2006) skilgreina þemagreiningu sem aðferð til að bera kennsl á, greina og útskýra mynstur (þemu) innan gagnanna. Með þemagreiningu er hægt að skipuleggja og lýsa af meiri nákvæmni gagnasettinu og túlkun rannsakandans á því sem þar kemur í ljós.

Hlutverk rannsakandans er að velja gögnin sem nota á, bera kennsl á þemur og draga fram þau sem eru áhugaverð og mikilvæg fyrir niðurstöður rannsóknarinnar. Þema fangar eitthvað mikilvægt í gögnunum sem tengist rannsóknarspurningunum og stendur fyrir ákveðið mynstur (patterned) svara í gagnasettinu. Samkvæmt Braun og Clarke (2006) hefst ferli þemagreiningar þegar rannsakandi byrjar að greina og leita eftir mynstrum mikilvægra og áhugaverðra upplýsinga í gögnunum.

4 Niðurstaða

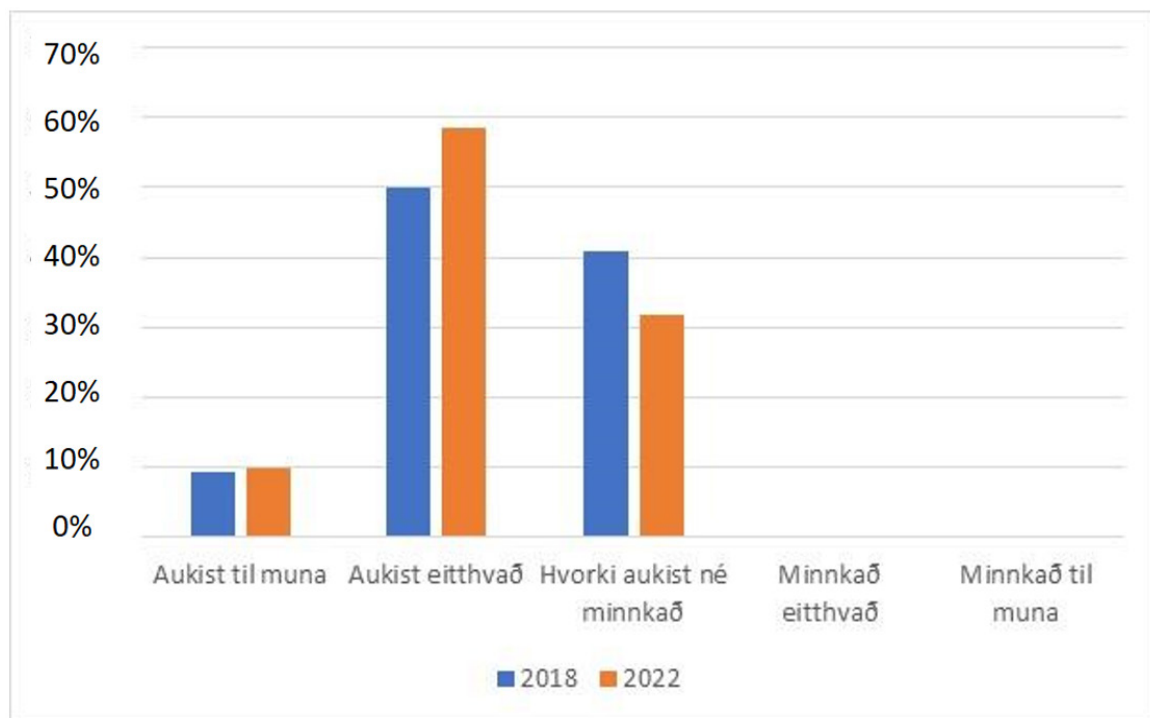
Samanburðarrannsóknin samanstendur af greiningu gagna tengt þremur þemum. Fyrsta þemað fjallar um viðhorf og traust ytri endurskoðenda til endurskoðunarnefnda og hvort að þær hafi haft áhrif til að auka traust til reikningsskila og gagnsæi fjárhagsupplýsinga, myndir nr. 1 og 2. Annað þemað snýr að undirbúningi og þátttöku nefndarmanna í störfum með endurskoðendum og hvernig nefndarmenn komi undirbúnir á fundi með virkum umræðum, myndir nr. 3 og 4. Þriðja og síðasta þemað snýr að sérþekkingu og framlagi nefndarmanna og hvaða þekking skiptir mestu máli þar, myndir nr. 5 - 6.

Hvað varðar fyrsta þemað þá kemur fram að í báðum rannsóknunum að viðhorf endurskoðenda til endurskoðunarnefnda, er mjög jákvætt. Mikill meirihluti þátttakenda eða tæplega 90% eru jákvæðir gagnvart hlutverki og tilvist endurskoðunarnefnda.

Eins og fram kemur í mynd 1 þá eru hlutfallslega fleiri þátttakendur með jákvæðara viðhorf gagnvart endurskoðunarnefndum að aukið traust til reikningsskila séu áhrif frá starfi nefndanna. Þetta er jákvæð þróun. Hlutfall endurskoðenda sem telur að traust á reikningsskil hafi *aukist eitthvað* jókst um ca. 10%-stig. Viðmælandi B bendir á að á sama tíma og tæplega 90% eru jákvæðir gagnvart hlutverki endurskoðunarnefnda „er þó aðeins um helmingur sem hafi haft jákvæð áhrif á traust til reikningsskila“. C sagðist telja „Já það sendir skýr skilaboð um að ferlið sé öflugt á bak við reikningsskilin.“ En samt sem áður eru um 1/3 þátttakenda sem telur að störf endurskoðunarnefnda hafi engin áhrif á traust

Mynd 1

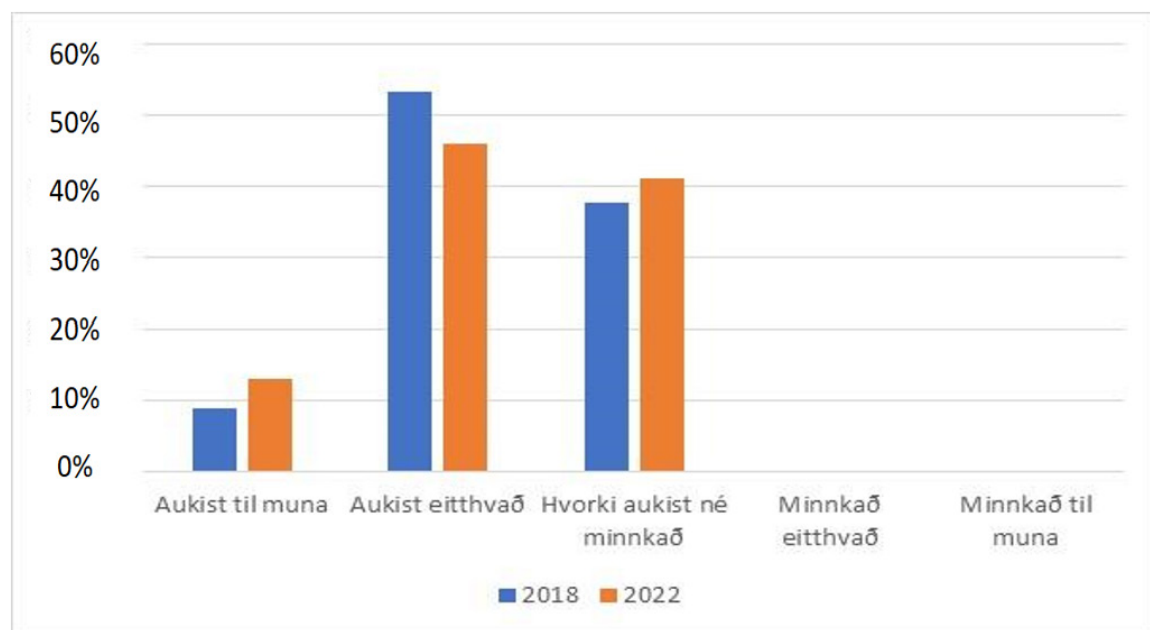
Telur þú að endurskoðunarnefndir hafi haft áhrif á traust reikningsskila?



reikningsskila, almennt séð. Þetta mismunandi viðhorf getur mögulega stafað af því að engin endurskoðunarnefnd er eins t.d. hvað varðar hæfi, hæfni og sérþekkingu nefndarmanna.

Mynd 2

Telur þú að endurskoðunarnefndir hafi haft áhrif á gagnsæi birtra fjárhagsupplýsinga?



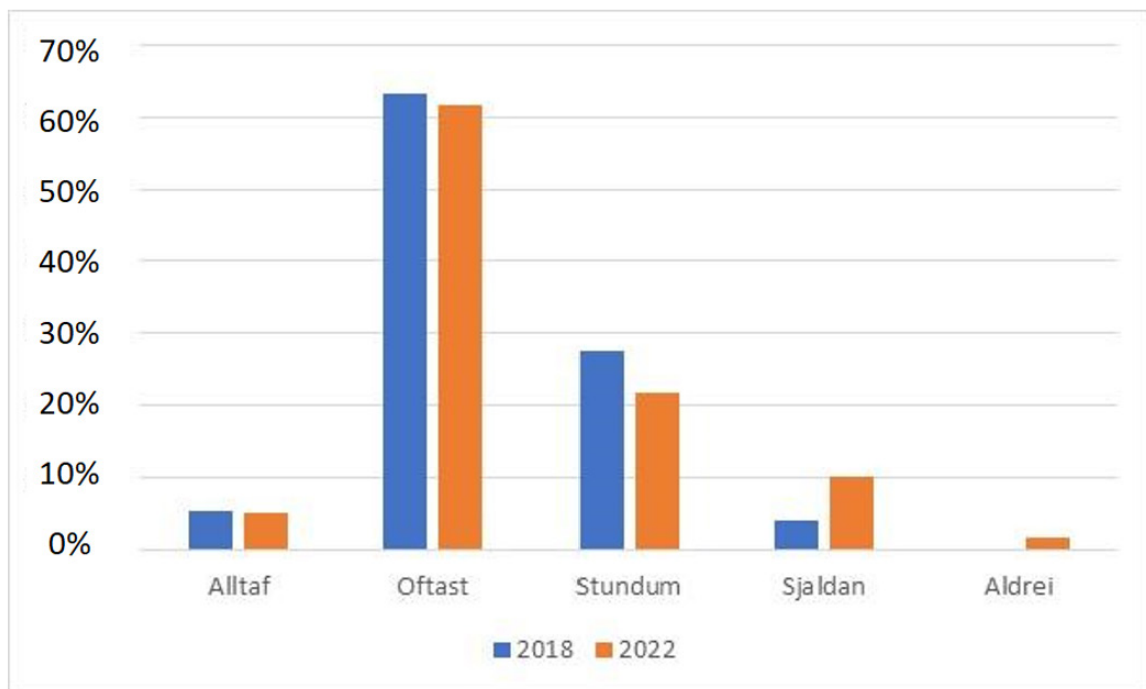
Viðhorf þátttakenda til hugtaksins *gagnsæi*, um hvort endurskoðunarnefndir hafi haft áhrif á gagnsæi er andstætt, að vissu leyti, við hugtakið *traust*. Þetta er áhugavert þar sem þessi hugtök ætti að hafa samfylgni. Um 14% þátttakenda segja að gagnsæi hafi *aukist til muna* sem er 4%-stigum fleiri en 2018. Aftur á móti fækkar þeim sem hafa viðhorfið *aukist*

eitthvað á milli tímupunktanna, 2018 og 2022. F sagði „þetta er athyglisvert m.v. mynd 2 þar sem gagnsæi birtra fjárhagsupplýsinga og traust til reikningsskila og á fjármálamarkaðnum ætti að haldast í hendur“. Í mynd 2 sést að það eru færri sem telja að gagnsæi hafi aukist eitthvað með tilkomu endurskoðunarnefnda, 2022 en var í rannsókninni 2018. Viðmælendum í rýnihópnum finnst þetta vera aðeins úr takt við það að 90% endurskoðenda telja hlutverk endurskoðunarnefnda jákvætt m.t.t. ytri endurskoðunar og finnst þetta stanga á. D telur „að þó það hafi að einhverju leyti aukist þá sé margt annað sem spili þar inn í“. Þátttakendur telja heilt yfir að endurskoðunarnefndir hafi haft jákvæð áhrif á gagnsæi birtra fjárhagsupplýsinga og voru viðmælendur því sammála.

Næstu tvær myndir nr. 3 og 4 falla undir þemað um viðhorf ytri endurskoðenda hvernig nefndarmenn komi undirbúnir á fundi og þar með þátttakendur í virkum umræðum um viðfangsefni endurskoðunarnefnda.

Mynd 3

Telur þú að nefndarmenn endurskoðunarnefnda komi vel undirbúnir á nefndarfundi?

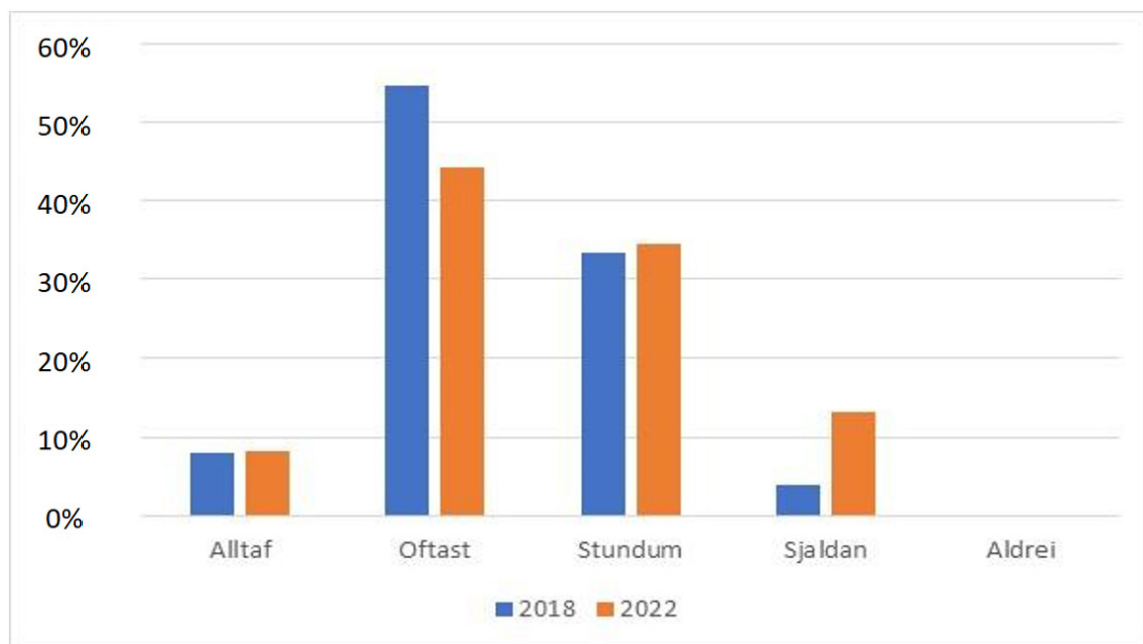


Meirihluti þátttakenda telur nefndarmenn vera vel undirbúna á fundum vegna efnisatriða er tengjast ytri endurskoðun, mynd 3. Það eru u.þ.b. 1/3 þátttakenda sem hafa það viðhorf að nefndarmenn komi *stundum* eða *sjaldan* eða *aldrei*. A segir „það er mín reynsla að almennt komi nefndarmenn vel lesnir til funda.“ Viðmælendur í rýnihópum voru almennt sammála þessu. En þróun á milli rannsókna sýna þó að ytri endurskoðendur telja almennt að nefndarmenn komi þó sjaldnar vel undirbúnir á fundi á árinu 2022 heldur en var 2018. Það sem vert er að skoða hlutfallslega breytingu hvað varðar *sjaldan* og *aldrei* sem gera þróunina neikvæða. Ytri endurskoðendur eru sérfróðir á sínu verk sviði því þarf góða sérþekkingu til að fundur skili árangri að bættri endurskoðun.

Það sem fram kemur í mynd 4 er í ákveðnu samræmi við það sem fram kemur í mynd 3. Viðhort ytri endurskoðenda til virkrar umræðna og gagnrýnna spurninga er neikvæðara 2022 en árið 2018. E sagði vegna mynd 4 „ekki endilega mjög gagnrýnar spurningar, stundum full mikið um smáatriði. Mættu hafa í huga að gæta að stóru málunum og því sem er nýtt í reikningsskilunum.“ G bendir á að „þó þessir fundir séu almennt góðir er aðeins helmingur endurskoðenda telja að þetta auki gæði reikningsskila og traust á reikningsskilunum.“ F benti á „að þessar niðurstöður eru að einhverju leyti í andstöðu við

Mynd 4

Telur þú að það séu virkar umræður og gagnrýnar spurningar á fundum endurskoðunarnefnda?

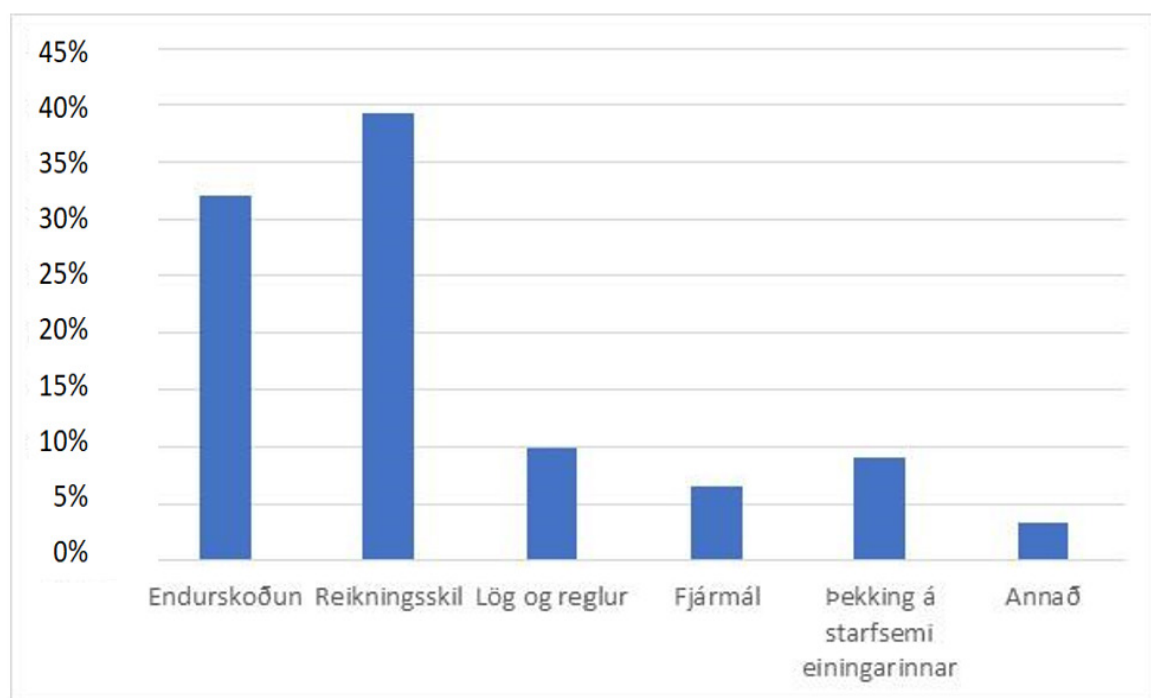


mynd 3." Skv. niðurstöðum úr rannsóknunum þá er sú þróunin um varðandi virkar umræður frekar neikvæð þar sem *stundum* og *sjaldan* aukast og *oftast* minnkar m.v. rannsóknina 2018.

Þriðja þemað snýr að sérþekkingu og framlagi nefndarmanna og hvaða þekkingarþættir það eru sem eru mest skipta máli m.v. starfssvið endurskoðunarnefnda, myndir nr. 5 - 6, að mati ytri endurskoðenda. Spurning tengd þessu viðfangsefni var ekki samhljóða á milli rannsókna, 2018 og 2022. Í rannsókninni 2018 var einungis hægt að merkja við

Mynd 5

Á hvaða sviði telur þú að sérþekkingu hafi vantað hjá nefndarmönnum?



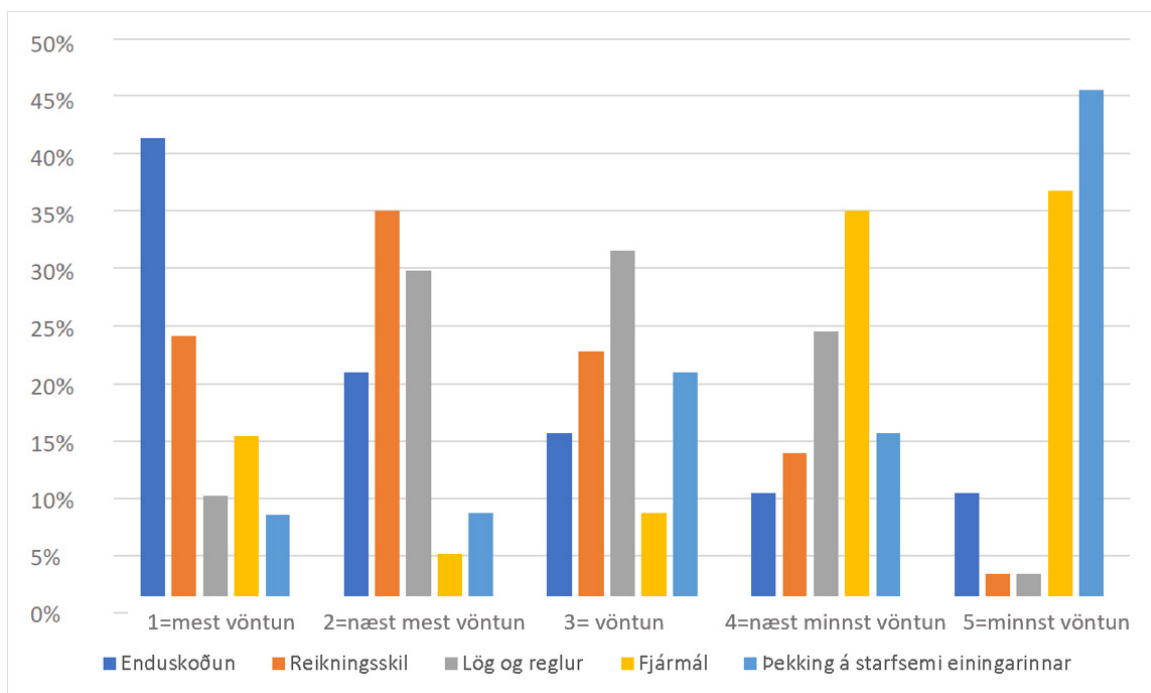
efnisatriði og mögulegt var að merkja við fleira en eitt atriði. Í rannsókninni 2022 var notaður 5-stiga jafnbilakvarði skali frá 1 til 5 fyrir hvert efnisatriði.

Í fyrri rannsókninni (2018) var spurt beint um hvað endurskoðendum þótti vanta í framlagi og sérþekkingu nefndarmanna og áttu þátttakendur (ytri endurskoðendur) að merkja við aðeins einn þátt, mynd 5. Í þessari spurningu mátti velja fleiri en einn möguleika. Töluleg niðurstaða 2018 var sú að mest vantaði hvað varðar framlag og sérþekkingu á reikningsskilum og svo kom endurskoðunarsviðið.

Í seinni rannsókninni (2022), sjá mynd 6, var stuðst við sömu efnisatriði en nú var notast við 5-stiga jafnbilakvarði skala frá 1-5 fyrir hvert efnisatriði. Þannig var hverju efnisatriði raðað frá tölugildinu 1 til 5 og þar með gefið ákveðið vægi. Þar hafði 1 vægið „mest vöntun“ og 5 hafði vægið „minnst vöntun“. Niðurstöður í rannsókninni 2022 staðfesta niðurstöður úr rannsókninni 2018 að ennþá telja ytri endurskoðendur að mest vöntun í þekkingu sé á sviði endurskoðunar og reikningsskila. Með tilliti til starfssviðs endurskoðunarnefnda skv. lögum er þetta ekki jákvæð þróun. Sérþekking á sviðunum reikningsskil og endurskoðun er ekki þannig að hægt sé að læra eða afla sérþekkingar í eitt skipti fyrir öll. Heldur er nauðsynlegt að viðhalda sinni sérþekkingu þar sem umhverfi reikningsskila og endurskoðunar er mjög breytilegt frá ári til árs. Dæmi um þetta þegar nýir reikningsskilastaðlar taka gildi og breyttar áherslur hvað varðar endurskoðun almennt séð og einnig tengt ákveðnum atvinnugreinum s.s. fjármálastarfsemi og sjálfbærnesskýrslur.

Mynd 6

Á hvaða sviði telur þú sérþekkingu hafi vantað hjá nefndarmönnum?



Rýnihópurinn hafði þessar tvær myndir, niðurstöður, frá báðum rannsóknum sem grunn í umræðuna. Viðmælandi C benti á „... almennt eru nefndarmenn með fjölbreyttan bakgrunn og gott að hafa stjórnarmenn að hluta í endurskoðunarnefnd einnig til að koma með dýpri þekkingu á stjórnarborðið.“ Þegar álit viðmælanda var kannað voru flestir viðmælendur sammála þessu viðhorfi og viðmælandi A bætir við og segir; „Það þarf aðila með djúpa þekkingu á reikningsskilum og þeim eftirlitsþáttum sem eiga við um starfsemi viðkomandi einingar.“

Viðmælandi B finnst að endurskoðunarnefndir „vera mjög faglegar en bakgrunnur aðila er oft lítill eða enginn í reikningshaldi/endurskoðun.“ Fram kemur hjá viðmælanda

A að „mikilvægt að þarna séu aðilar sem geta veitt nokkur sjónarhorn, svo sem um reikningshaldsleg málefni, væntingum markaðsaðila um upplýsingagjöf og framsetningu.“ Viðmælandi G tekur upp samhengið með tilgang endurskoðunarnefnda og þekkingar og var mjög afdráttarlaus í sinni afstöðu „Frekar sláandi að mesta vöntunin sé á endurskoðun og reikningsskilum hjá nefndum sem kenna sig við endurskoðun.“

Viðmælandi D bendir á „Það er ekki nóg að viðkomandi sé góður í reikningsskilum heldur þarf viðkomandi að hafa góða þekkingu á þeirri starfsgrein sem um ræðir enda er það nátengt reikningsskilunum. Með slíka þekkingu getur viðkomandi mun auðveldar áttað sig á þeim vandamálum sem kunna að vera til staðar og á hverju þarf að passa sig. Þetta spilar líka inn í innra eftirlit.“

Allir viðmælendur voru sammála þegar viðmælandi C sagði: „Þekking á viðkomandi einingu er almennt ágæt en það vantar oft dýpt í reikningsskila þekkingu og störfum endurskoðenda.“ Þetta endurspeglast í niðurstöðum rannsóknanna 2018 og 2022.

5 Umræða

Markmið rannsóknarinnar er þrjúþætt; í fyrsta lagi að endurmeta niðurstöður fyrri rannsókn frá 2018 með því að endurtaka rannsóknina fjórum árum síðar, í öðru lagi rannsaka hvort viðhorf hafi breyst á milli ára og þriðja lagi að leita útskýringa á samsvörun eða mismun þessara tveggja rannsókna.

Með þessi markmið að leiðarljósi er leitast við að svara rannsóknarspurningu um hvort viðhorf ytri endurskoðenda til endurskoðunarnefnda hafi breyst á fjórum árum eða frá 2018 til 2022, þegar tvær samskonar rannsóknir voru gerðar á viðhorfi þeirra. Ennfremur er leitað skýringar því tengdu með rýnihóp. Þátttakendurnir í rýnihópnum töldu það ekki óeðlilegt að stór hluti endurskoðenda væri jákvæður gagnvart endurskoðunarnefndum uppsöfnuð reynsla situr eftir og áhrif þess fara vaxandi með tímanum. Það væri einnig komin meiri festa í nefndarstarfið og samsetningu nefndanna.

Það kom þátttakendum á óvart að hve margir voru hlutlausir í afstöðu sinni varðandi viðhorf til trausts á reikningsskilum (mynd 1). Vangaveltur voru líka um hvort almenn-ingur sé meðvitaður um tilurð og tilgang endurskoðunarnefnda og var þá vísað til þess hún hefur engu sýnilegu hlutverki að gegna t.d. á aðalfundi félaga.

Vangaveltur viðmælenda ríma býsna vel við það að öflug endurskoðunarnefnd ætti að auka gagnsæi (mynd 2). En svo má vera að þær standist ekki væntingar ytri endurskoð-enda. Gagnsæi er vissulega viðfangsefni sem kemur mikið til umræðu innan endurskoð-unarnefnda en viðmælendur veltu fyrir sér hve mikið þær hefðu áhrif á gagnsæi þar sem verið væri að vinna með alþjóðlega reikningsskilastaðla. Töldu þó flestir í rýnihópnum að það væri vilji endurskoðunarnefnda að auka gagnsæi og því kemur á óvart að ekki skuli vera meiri afgerandi afstaða. Vissulega getur verið togstreita um hve mikið eigi að veita af fjárhagsupplýsingum umfram skyldu.

Meirihluti þeirra sem tóku þátt í rannsókninni 2022 fannst undirbúningur nefndar-manna fara dvínandi (mynd 3). Þegar viðmælendur voru spurðir sérstaklega um þá breyt-ingu þá kom í ljós að vissulega kæmi ákveðinn hópur illa undirbúinn til funda þ.e. hafa ekki lesið yfir þau gögn sem þeim voru send frá endurskoðendum. Löng dagskrá funda eða of stuttur fundartími getur haft þau áhrif að ekki gefist tími til að fara vel yfir þau mál sem snúa að ytri endurskoðun.

Þá gefa niðurstöðurnar til kynna að virkar umræður hafi minnkað (mynd 4) og voru viðmælendur sammála um að það vantaði mjög á gagnrýnar spurningar frá nefndarmönnum. Sama má segja um gæði ábendinga og athugasemda. Mögulega gæti þetta verið tengt nýjum nefndarmönnum, eða of stutt viðvera nefndarmanna í endurskoðunarnefndum, sem kemur inn með takmarkaða þekkingu. Viðmælendur lýstu því að það færi líka mikill tími í að upplýsa nefndarmenn um nýja staðla og regluverk.

Fram kom í umræðum um ábendingar og athugasemdir nefndarmanna að vísbend-

ingar voru um að nefndarmönnum fer fjölgandi úr hópi fyrrverandi endurskoðenda sem starfa innan endurskoðunarnefnda. Fannst viðmælendum það vera til bóta að það komi inn nefndarmenn sem hafa starfað sem endurskoðendur. Mjög gott er að þeir séu þá nýhættir störfum fremur en að það sé langt um liðið og mögulega ekki náð að fylgjast með því nýjasta sem er að gerast á sviði reikningsskila og endurskoðunar. Rökræður verða með öðrum hætti fyrir bragðið. Þá töldu viðmælendur að verkaskipting nefndarmanna gæti verið með þeim hætti að einn af þremur nefndarmönnum hafði mikla sérþekkingu á endurskoðun og reikningsskilum (myndir 5 og 6). Mikilvægt væri að sækja þá þekkingu til utan að komandi aðila. Jafnframt væri mikilvægt að vera með tengingu milli endurskoðunarnefnda og stjórnar félaganna.

Niðurstöðurnar veita nýja innsýn í viðhorf ytri endurskoðenda á störfum endurskoðunarnefnda og þær gefa til kynna að kröfur til þekkingar á reikningsskilum og endurskoðun sé ábótavant hjá nefndarmönnum. Það er nauðsynleg en ekki nægjanleg þekking fyrir endurskoðunarnefndir (Bilal o.fl., 2018). Niðurstöður rannsóknarinnar árið 2022 ríma vel við þá fyrri frá árinu 2018. Þar sem mest vöntun á sérþekkingu er á sviði reikningsskila og endurskoðunar þá hlýtur það að hafa áhrif á eða endurspeglast í gagnsæi og trausti á fjárhagsupplýsingum (DeZoort o.fl., 2002) sem og virkni og gagnrýnni umræðu í endurskoðunarnefndum. Sú er einnig raunin í þessum báðum rannsóknum að litlar sem engar breytar hafa orðið á þessum efnisatriðum, þó svo að fjögur ár eru liðin frá fyrr rannsókn. Lítið hefur bæst við á þessu sviði.

Báðar rannsóknirnar og samanburðargreining þessi bendir til þess að viðhorf til hlutverks endurskoðunarnefnda sé jákvætt. Hins vegar má ætla að svörin gætu bent til þess að endurskoðunarnefndir einar og sér geti ekki aukið traust og gagnsæi reikningsskila. Fleiri hagaðilar þurfa að koma við sögu s.s. ytri endurskoðendur, stjórn félags og framkvæmdastjórn. Það er mikilvægt að horfa á þessa umræðu í framhaldinu með útgangspunkt í stærra mengi hagaðila og umboðskenningu sem tekur mið af hagaðilum (stakeholder agency theory) (Velte, 2023).

Niðurstöður rannsókna benda til þess að endurskoðunarnefndir hafi áhrif á gæði fjárhagsupplýsinga, en þær kunni að hámarka þau áhrif með því að leggja áherslu á óhæði, þekkingu og sérfræðikunnáttu nefndarmanna (Carcello o.fl., 2005; Chen o.fl., 2007). Rannsóknin bendir til þess að það væri hægt að efla þekkingu og sérfræðikunnáttu nefndarmanna, m.t.t. viðhorfs ytri endurskoðenda, með því að auka þekkingu nefndarmanna á endurskoðun og reikningsskilum.

Þessi rannsókn er fyrsta samanburðarrannsóknin varðandi viðhorf ytri endurskoðenda á framlagi og sérþekkingu nefndarmanna í endurskoðunarnefndum á Íslandi. Skoðað voru þrjú efnisatriði; gagnsæi og traust varðandi fjárhagsupplýsingar (efnisatriði 1), virkni og gagnrýnni hugsun nefndarmanna í endurskoðunarnefndum (efnisatriði 2) og sérþekking sem þarf að vera til staðar í endurskoðunarnefnd að mati ytri endurskoðanda (efnisatriði 3). Í megindráttum staðfestir rannsóknin árið 2022 niðurstöður rannsóknarinnar frá 2018, sem er framlag í sjálfu sér enda eru fjögur ár á milli rannsóknanna.

Það er mikilvægt að endurtaka rannsóknir sem gerðar hafa verið á viðhorfi einstaklinga vegna þess að það er annars vegar erfitt að mæla viðhorf og hins vegar að viðhorf getur breyst með tíma. Það er í raun grundvöllur vísindalegrar aðferðar að geta gert og gera endurteknar rannsóknir. Þess vegna er mikilvægt að rannsóknin sem var gerð árið 2022 er að mestum hluta endurtekning á fyrri rannsókn frá 2018. Seinni rannsóknin, árið 2022, styður að miklu leyti niðurstöður rannsóknarinnar 2018 og dregur þar að leiðandi úr bjögun sem annars væri að finna í rannsókn á viðhorfi einstaklinga. Þar að leiðandi er hægt að segja að niðurstöðurnar séu trúverðugri fyrir vikið.

Notkun kannana við gagnasöfnun hefur ýmsar takmarkanir í för með sér. Ein takmörkun er valbjögun (selection bias), það er þegar skoðanir þeirra sem velja að svara könnuninni eru aðrar en skoðanir þeirra sem ekki svara, en í ljósi þess að svarhlutfall er fremur lágt eru meiri líkur á valbjögun. Í rannsókninni felast bæði kostir og gallar. Gall-

inn er takmarkaður fjöldi þátttakenda og því ekki hægt að alhæfa um niðurstöðurnar en kosturinn sem felst í því að hafa rýnihóp er viðfangsefnið er skoðað og rætt út frá óformlegum ramma, og svarmöguleikar takmarka ekki svör þátttakanda.

Þessi rannsókn og niðurstöður gefa tilefni til frekari rannsókna. Hún er hluti af stærra rannsóknarverkefni sem snýr að því að greina þætti á borð samskipti stjórnna við ytri endurskoðendur og hlutverki endurskoðunarnefnda innan eininga tengdum almannahagsmunum. Það er mikilvægt að halda áfram að gera rannsóknir á skilvirkni og markvirkni endurskoðunarnefnda, ekki hvað síst með tilliti til aukinna krafna í tengslum við sjálfbærni og græn reikningsskil. Það kallar jafnframt á auknar kröfur hvað varðar þekkingu og reynslu nefndarmanna sem er mikilvægt að skoða sem kröfu um hæfni sem eru í stöðugri þróun. Krafan virðist vera á aukið traust og gagnsæi og aukin gæði reikningsskila. Þess vegna er mikilvægt að skoða samband ytri endurskoðenda, endurskoðunarnefnda og stjórnna í þessu samhengi og hvaða þættir geta haft áhrif á gæði endurskoðunar og þar af leiðandi traust og gagnsæi endurskoðunar og góðra stjórnarháttá almennt.

Heimildir

- Abbott, L. J., Parker, S., og Peters, G. F. (1980). Audit committee effectiveness and timeliness of corporate disclosures. *Journal of Accounting Research*, 18(2), 309-316.
- Abbott, L. J., og Parker, S. (2000). Auditor selection and audit committee characteristics. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 47-66. <https://doi.org/10.2308/aud.2000.19.2.47>
- Ahrens, T., Filatotchev, I., og Thomsen, S. (2011). The research frontier in corporate governance. *Journal of Management and Governance*, 15, 311-325. <https://link.springer.com/article/10.1007/s10997-009-9115-8>
- Appuhami, R., og Tashakor, S. (2017). The Impact of Audit Committee Characteristics on CSR Disclosure: An Analysis of Australian Firms. *Australian Accounting Review*, 27(4), 400-420. <https://doi:10.1111/auar.12170>
- Arnold, V., Ferreira, P., Hageman, A., og Tully, S. (2010). Audit committee characteristics and financial reporting quality: Evidence from a series of natural experiments. *The Accounting Review*, 85(2), 483-512. <https://www.jstor.org/stable/i20744134>
- Batwaah, S. R., Salleh, Z., og Ahmad, N. (2013). Whether Audit Committee Financial Expertise Is the Only Relevant Expertise: A Review of Audit Committee Expertise and Timeliness of Financial Reporting. *Issues in Social and Environmental Accounting*, 7(2), 86-101. <https://doi:10.22164/isea.v7i2.76>
- Berle, A. A., og Means, G. G. (1932, 1968). *The Modern Corporation and Private Property*. New York: Macmillan.
- Bilal, S. C., og Komal, B. (2018). Audit committee financial expertise and earnings quality: A meta-analysis. *Journal of Business Research*, 84, 253-270. <https://doi.org/10.1016/j.jbusres.2017.11.048>
- Boshnak, H. A. (2021). Corporate Governance Mechanisms and Firm Performance in Saudi Arabia. *International Journal of Financial Research*, 12(3), 446. <https://doi.org/10.5430/IJFR.V12N3P446>
- Bowie, N. E. (1988). *Ethical aspects of corporate takeovers*. Í J. Roland (ritstj.), *Business Ethics* (bls. 215-223).
- Bowie, N. E. (1999). *Business ethics: A Kantian perspective*. Blackwell.
- Braun, V., og Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101. <https://doi:10.1191/1478088706qp063oa>
- Bravo, F., og Reguera-Alvarado, N. (2019). Sustainable development disclosure: environmental, social, and governance reporting and gender diversity in the audit committee. *Business Strategy and the Environment*, 28, 418-429.
- BRC. (1999). *Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees (1999). Report and recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the effectiveness of corporate audit committees*. New York: New York Stock Exchange and National Association of Securities Dealers.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., og Raghunandan, K. (2005). Factors associated with US public companies' investment in internal auditing. *Accounting Horizons*, 19(1), 51-63. <https://doi:10.2308/acch.2005.19.2.69>
- Chen, J. Z., Guan, L., og Ziebart, D. A. (2007). The effectiveness of the audit committee in monitoring earnings quality in China. *Managerial Auditing Journal*, 22(7), 604-626. <https://doi.org/10.1111/j.1911-3846.2011.01088.x>
- Chenhall, R. H., og Langfield-Smith, K. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*, 23(3), 243-264. [http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361-3682\(97\)00024-X](http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0361-3682(97)00024-X)
- Clarke, F. L. (1994). Dilemmas of an Economic Theorist. *The Australian Journal of Corporate Law*, 4(2), 124-131.
- Dalton, D.R., Daily, C.M., Johnson, J.L., og Ellstrand, A.E. (1999). Number of Directors and Financial performance: A Meta-analysis. *Academy of Management Journal*, 15 (3), 674-686. <http://dx.doi.org/10.2307/256988>
- DeZoort, F. T., Hermanson, D., Archambeault, D., og Reed, S. (2002). Audit Committee Effectiveness: A Syn-

- thesis of the Empirical Audit Committee Literature. *Journal of Accounting Literature*, 21, 38-75. https://www.researchgate.net/publication/284772297_
- EFRAG (2012). *Towards a Disclosure Framework for the Notes. Discussion paper*. European Financial Reporting Advisory Group, Belgium.
- Einar Guðbjartsson, Eyþór Ívar Jónsson og Jón Snorri Snorrason. (2021). Endurskoðunarnefndir: Gagnsæi og traust til fjárhagsupplýsinga. *Tímarit Um viðskipti og efnahagsmál*, 18(2), 83–98. <https://doi.org/10.24122/tve.a.2021.18.2.6>
- EU. (2014). *Directive 2014/56/EC of the European Parliament and of the Council*. <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0056>
- Fan, W., og Yan, Z. (2010). Factors affecting response rates of the web survey: A systematic review. *Computers in human behaviour*, 26(2), 132-139. <https://doi.org/10.1016/j.chb.2009.10.015>
- Fama, E.F. (1980). Agency Problems and the Theory of the Firm. *Journal of Political Economy*, 88(2), 288-307. <https://www.jstor.org/stable/1837292>
- Fama, E.F., og Jensen, M. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*, 26, 301-325. <https://www.jstor.org/stable/725104>
- Felo, A. J., Kelliher, C. F., og Kleinman, G. (2005). Audit committee effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of Accounting Literature*, 24, 127-165.
- Finkelstein, S., og Hambrick, D. (1996). *Strategic Leadership: Top Executives and Their Effects on Organisations*. West Publishing Company, St. Paul, Minneapolis.
- Fosnacht, K., Sarraf, S., Howe, E., og Peck, L. K. (2017). How important are high response rates for college surveys? *The Review of Higher Education*, 40(2), 245-265. <https://doi.org/10.1353/rhe.2017.0003>
- Fusch, P. I., og Ness, L. R. (2015). Are We There Yet? Data Saturation in Qualitative Research. *The Qualitative Report*, 20(9), 1408-1416. <https://doi.org/10.46743/2160-3715/2015.228>
- Fried, V.H., Bruton, G.D., og Hisrich, R.D. (1998). Strategy and the Board of Directors in Venture Capital Backed Firms. *Journal of Business Venturing*, 13, 493-503. [http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0883-9026\(97\)00062-1](http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0883-9026(97)00062-1)
- Gabrielsson, J., og M. Huse (2010). Governance theory: Origins and implications for researching boards and governance in entrepreneurial firms, bókarkafli í H. Landström, og F. Lohrke, (red.) *The Historical Foundations of Entrepreneurship Research*. London: Edward Elgar Publishing.
- Ghafran, C., and O'Sullivan, N. (2013). "The governance role of audit committees", Reviewing a Decade of Evidence. *International Journal of Management Reviews*, 15, 381-407.
- He, L., og Yang, R. (2014). Does Industry Regulation Matter? New Evidence on Audit Committees and Earnings Management. *Journal of Business Ethics* 123, 573-859. <https://doi.org/10.1007/s10551-013-2011-9>
- Hillman, A.J., og Dalziel, T. (2003). Boards of Directors and Firm Performance: Integrating Agency and Resource Dependence Perspective. *Academy of Management Review*, 28(3), 383-396. <https://doi.org/10.2307/30040728>
- Holloway, E. L., og Schwartz, H. L. (2018). Drawing From the Margins: Grounded Theory Research Design and EDI Studies. Í L. A. E. Booyesen, R. Bendl og J. K. Pringle (ritstj.), *Handbook of Research Methods on Diversity Management, Equality and Inclusion at Work* (bls. 497-528). Edward Elgar Publishing.
- Huse, M., & Ees, H. V. (2009). Toward a Behavioral Theory of Boards and Corporate Governance. *Corporate Governance: An International Review*, 17(3): 307–319 <https://doi.org/10.1111/j.1467-8683.2009.00741.x>
- Jensen, M.C. og Meckling, W.H. (1976). Theory of the Firm, Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*. October, 305-60. [http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304-405X\(76\)90026-X](http://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0304-405X(76)90026-X)
- Jones, J. (1991). Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193-228. <https://doi.org/10.2307/2491047>
- Klein, A. (2002). Economic determinants of audit committee independence. *The Accounting Review* 77(4), 435-452. <https://www.jstor.org/stable/3068905>
- Kirkpatrick, G. (2009). *The corporate governance lessons from the financial crisis*. Financial Market Trends OECD 2009.
- Krueger, R. A., og Casey, M. A. (2009). Focus groups. *A practical Guide for Applied Research* (4. útg.). Sage, Publications, Inc.
- Kumar, N., og Singh, J. P. (2013). Global Financial Crisis: Corporate Governance Failures and Lessons. *Journal of Finance, Accounting and Management*, 4(1), 21-34.
- Leng, F., og Tucker, J. (1996). Board composition and corporate fraud. *Financial Analysts Journal*, 52(6), 51-57.
- Lin, Z. J., Taylor, S. L., og Ziebart, D. A. (2006). Audit committee compensation and the demand for monitoring of the financial reporting process. *Journal of Accounting and Economics*, 42 (1-2), 139-160.
- Lynall, M.D., Golden, B.R., og Hillman, A.J. (2003). Board Composition from Adolescence to Maturity: A Multi-theoretical View. *The Academy of Management Review*, 28(3), 416-431. <https://doi.org/10.5465/AMR.2003.10196743>
- Lubatkin, M. (2007). One More Time: What is a Realistic Theory of Corporate Governance? *Journal of Organizational Behaviour*, 28(59-67), 101-108.
- Lög um ársreikninga nr. 3/2006, með síðari breytingum. <https://www.althingi.is/lagas/nuna/2006003.html>

- Lög um endurskoðendur og endurskoðun nr. 94/2019, með síðari breytingum. <https://www.althingi.is/lagas/nuna/2019094.html>
- Merriam, S. B., og Tisdell, E. J. (2022). *Qualitative research: A guide to design and implementation*. John Wiley & Sons.
- Nguyen, N. P. A., og Dao, T. T. B. (2022). Liquidity, corporate governance and firm performance: A meta-analysis governance. *Business & Management*, 9(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2137960>
- Pettigrew, A.M., og McNulty, T. (1998). Sources and Uses of Power in the Boardroom. *European Journal of Work and Organizational Psychology*, 7(2), 197-214. <https://doi:10.1080/135943298398871>
- Power, M.K., og Gendron, Y. (2015). Research Forum on Qualitative Research in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 34(2), 1-2. <https://doi:10.2308/ajpt-10458>
- Shapiro, B. (2005). Corporate governance and ethics: An Aristotelian perspective. *Business Ethics Quarterly*, 15(1), 47-64.
- Sherer, M., og Turley, S. (1978). The independence of audit committees: Evidence from non-financial companies in the United Kingdom. *Journal of Business Finance & Accounting*, 5(2), 179-194.
- Sigríður Halldórsdóttir (ritstjóri). (2021). *Rannsóknir: Handbók í aðferðafræði*. Háskólaútgáfan.
- Sigurlína Davíðsdóttir. (2013). Eigindlegar eða meginglegar rannsóknaraðferðir? Í Sigríður Halldórsdóttir (ritstj.). *Handbók í aðferðafræði rannsókna* (bls. 229–237). Akureyri: Háskólinn á Akureyri.
- Sóley Bender. (2013). Rýnihópar. Í Sigríður Halldórsdóttir (ritstj.), *Handbók í aðferðafræði rannsókna* (bls. 299–312). Akureyri: Háskólinn á Akureyri.
- Stewart, J., og Kent, P. (2005). An exploratory investigation of the association between board and audit committee characteristics and audit fees. *Accounting and Finance*, 45(1), 55-73.
- Stiles, P. og Taylor, B. (2001). *Boards at Work – How Directors View their Roles and Responsibilities*. Oxford: Oxford University Press.
- Stone, D. N. (1975). The audit committee and corporate governance. *California Management Review*, 18(4), 53-58.
- Thomsen, S. (2009). The financial crisis and corporate governance. Í S. Thomsen, C. Rose, og O. Risager (ritstj.), *Understanding the financial crisis: Investment, risk, and governance*. SimCorp. Strategylab.
- Ulhøi, J.P. (2007). Revisiting the Principal-Agent Theory of Agency: Comments on the Firm-Level and Cross-National Embeddedness Theses. *Journal of Organizational Behaviour*, 28(1), 75-80. <https://www.jstor.org/stable/30164476>
- Velte, P. (2023). Which attributes of audit committees are most beneficial for European companies? Literature review and research recommendations. *Journal of Global Responsibility*, 14(4), 403-430. <https://doi.org/10.1108/JGR-07-2022-0063>
- Williamson, O. E. (1991). Comparative economic organization: The analysis of discrete structural alternatives. *Administrative Science Quarterly*, 36(2), 269–296. <https://doi.org/10.2307/2393356>
- Zahra, S.A., og Pearce, J.A. (1991). The Relative Power of CEOs and Boards of Directors; Associations with Corporate Performance. *Strategic Management Journal*, 12, 135-153. <https://doi:10.1002/smj.4250120205>
- Þórólfur Þórlindsson og Þórlákur Karlsson. (2013). Úrtök og úrtaksaðferðir í meginglegum rannsóknum. Í Sigríður Halldórsdóttir (ritstj.), *Handbók í aðferðafræði rannsókna* (bls. 113–129). Akureyri: Háskólinn á Akureyri.

