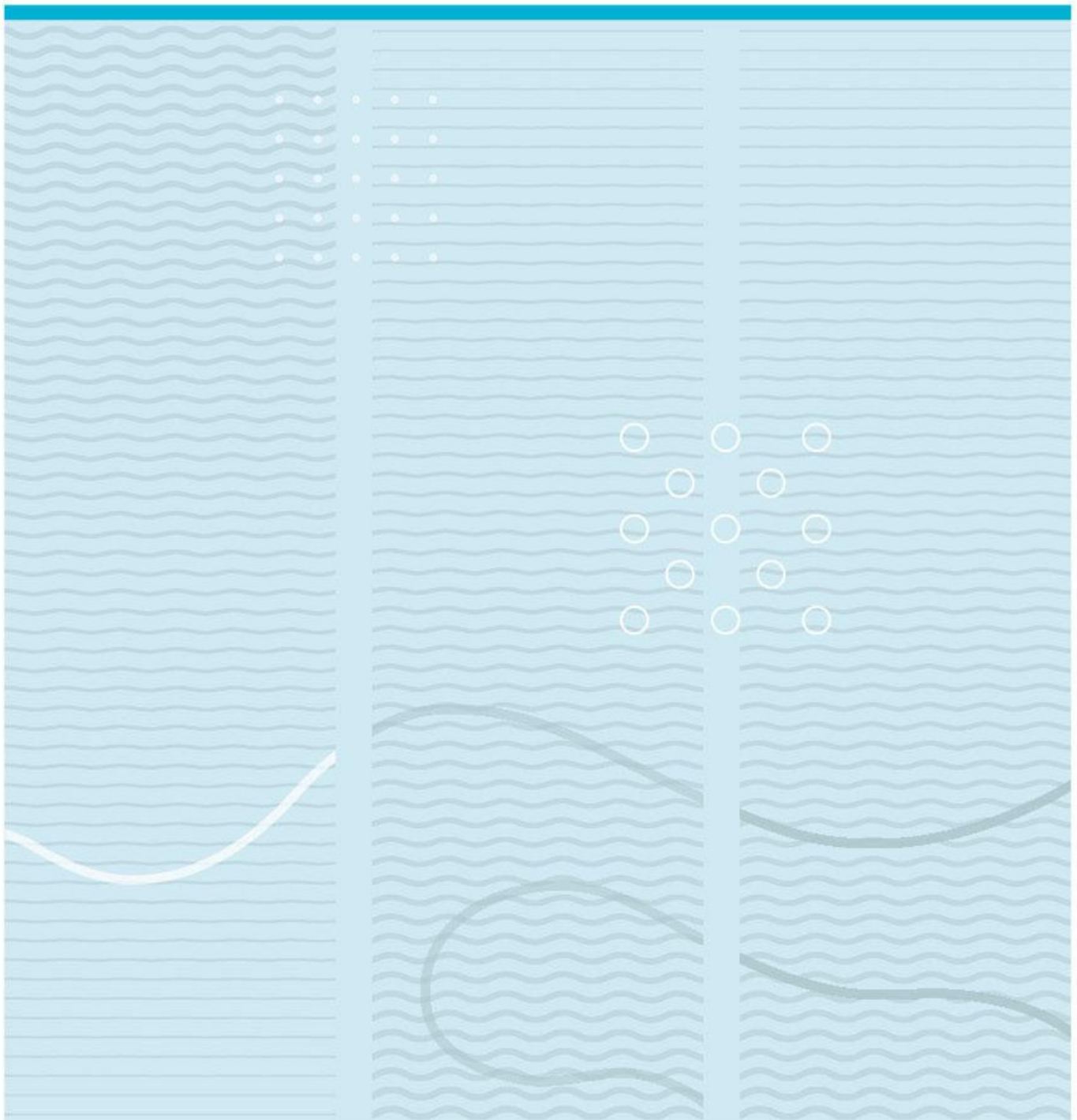


Vibeke Aaby

Hvordan påvirker endringene i ny ISA 315 (R) revisors risikovurderingsprosess i praksis.

Har standarden medført noen praktiske endringer, og har standarsetterne oppnådd sine mål med endringene?



Sammendrag

Revisjonsstandarden «ISA 315 (revidert 2019) Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser», ble endret og ble gjort gjeldende for revisjon av regnskaper for perioder som begynner 15. desember 2021 eller senere.

De vesentlige områdene med endringene i standarden, som jeg har valgt å fokusere på i denne oppgaven, er:

- Risikovurderinger og påstander:
 - Særskilt vurdering av iboende risiko og påstander.
 - Vesentlig, men ikke signifikant.
- Prosesskartlegging og test av implementering og design.
- IT-risiko og IT-systemer.
- Opplæring og implementering.

Hensikten med denne oppgaven er å finne forståelse for hvordan revisjon, i praksis, er gjennomført i ulike revisjonsselskaper, og om det er vesentlige forskjeller i den praktiske utførelsen av revisjon etter implementering av endringene.

Opgaven er gjennomført som en kvalitativt studie, med dybdeintervjuer av revisjonspartnere, og managere som representerer store og små revisjonsselskaper.

Funn viser at det, i praksis, er særlige forskjeller mellom store og små revisjonsforetak. Dette er som følge av forskjeller i revisjonsverktøy, ekspertkompetanse og fokus for implementeringen i revisjonsforetakene. Resultatet viser også at det er varierende kompetanse på IT- område hos de praktiserende revisorene, og at de mindre revisjonsselskapene legger mindre arbeid i forståelsen av IT-miljø og generelle IT-kontroller.

Opgaven er begrenset på grunnlag av få intervjuobjekter, men kan brukes som grunnlag for videre forskning og innspill, for eventuelt å se nærmere på enkelte områder for revisjonsbransjen.

Innholdsfortegnelse

1	Innledning	10
1.1	Bakgrunn og motivasjon	10
1.2	Tidligere forskning	10
1.3	Avgrensing av problemstilling	11
1.4	Metode	12
1.5	Sentrale definisjoner i problemstillingen	12
1.5.1	Praktisk utføring av revisjon	13
1.5.2	Risikovurderingshandlinger	13
1.5.3	Informasjonsteknologi.....	13
1.5.4	Revisjonsmetodikk.....	13
1.5.5	Revisjonsverktøy	14
1.5.6	Skalerbarhet.....	14
1.6	Struktur	15
1.6.1	Oppgavestruktur	15
1.6.2	Kapittelinndeling.....	15
2	Bakgrunn	17
2.1	Standardiseringsorganisasjoner	17
2.2	Revisjonsprosessen og ISA 315 (R)	18
2.2.1	Revisors rammeverk og oppgaver	18
2.2.2	ISA 315 (R) Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser	19
2.2.3	Prosesskartlegging, IT risiko og IT-systemer	21
2.3	Årsak til endringer i ISA 315	23
2.4	Hva er endringene ISA 315 (R)	26
2.4.1	Iboende risiko	26
2.4.2	Risiko for vesentlig feil.....	26
2.4.3	Vesentlig, men Ikke signifikant.....	26
2.4.4	Profesjonell skepsis.....	27

2.4.5	Forståelsen av informasjonsteknologi og IT risiko	27
2.4.6	Endret definisjon av hvilke kontroller som skal testes for design og implementering.	28
2.4.7	Vurderinger for små og mellomstore foretak.....	28
2.4.8	Vurderinger i offentlig sektor	29
2.4.9	Nye vedlegg til standarden.....	29
3	Teori.....	30
3.1	Risikovurderingsmodellen	30
3.2	Vesentlighet; betraktninger.....	33
3.3	Revisors profesjonelle skjønn.....	35
3.4	Revisors profesjonelle skepsis	36
3.5	Revisjonskvalitet	37
3.5.1	Introduksjon revisjonskvalitet	37
3.5.2	Rammeverk for revisjonskvalitet.....	38
3.6	Implementeringsteori.....	42
3.6.1	Kontroll av overholdelse av revisjonsstandarden	46
3.7	Tidligere forskning	47
3.7.1	Forskning relatert til endringer i revisjonspraksis.....	47
3.7.2	Forskningsartikler relatert til risikovurdering.....	49
3.7.3	Forskning relatert til informasjonsteknologi	50
3.7.4	Forskning relatert til revisjonskvalitet	50
	3.7.4.1 Hjelpemidler i revisjon	51
	3.7.4.2 Standardtype og påvirkning på revisor.....	52
4	Metoder	54
4.1	Teoretisk tilnærming og valg av undersøkelsesdesign	54
4.1.1	Tilnærming til teori	54
4.1.2	Valg av forskningsdesign	55
4.2	Valg av metode	56
4.3	Innsamling av data.....	58
4.3.1	Utvelgelse av intervjuobjekter	58
4.3.2	Etikk.....	58
4.3.3	Intervjusituasjon	59

4.3.4	Intervjuguide.....	59
4.3.5	Intervjuprosessen	59
4.4	Analyse av intervjuene	60
4.4.1	Årsakssammenheng.....	61
4.4.2	Hvordan intervjuene analyseres som fortellinger	62
4.4.3	Maktforhold fra fortellerne og makt i fortellingen	63
4.4.4	Praktisk gjennomføring av analysen.....	63
4.5	Forskningskvalitet	64
4.5.1	Pålitelighet	64
4.5.2	Validitet eller gyldighet.....	65
4.5.3	Bekreftbarhet eller objektivitet	65
5	Analyseresultat og drøftelse.....	66
5.1	Bakgrunnsinformasjon.....	66
5.1.1	Intervjuobjektene	66
5.2	Risikovurderinger.....	67
5.2.1	Særsilt vurdering av iboende risiko og påstander.....	67
	5.2.1.1 Analyse og drøftelse av resultater.....	67
	5.2.1.2 Oppsummering	71
5.2.2	Vesentlig, men ikke signifikant	73
	5.2.2.1 Analyse og drøftelse av resultater.....	73
	5.2.2.2 Oppsummering	77
5.3	Prosesskartlegging og test av implementering og design.	77
5.3.1	Analyse og drøftelse av resultat	78
5.3.2	Oppsummering	79
5.4	IT-risiko og IT-systemer	80
5.4.1	Analyse og drøftelse av resultater.....	80
5.4.2	Oppsummering	83
5.5	Opplæring og implementering	85
5.5.1	Analyse og drøftelse av resultat	85
5.5.2	Oppsummering	88
6	Konklusjon, bidrag, videre forskning og kritikk	90
6.1	Konklusjon.....	90

6.1.1	Forskingsbidrag.....	91
6.2	Videre forskning.....	93
6.3	Kritikk	94
7.	Referanser/litteraturliste	95
8	Lover og revisjonsstandarder.....	100
9	Oversikt over tabeller og figurer.....	102
10	Vedlegg	103

Forord

Masteroppgaven er skrevet som en del av masterstudiet «regnskap og revisjon», ved Universitetet i Sørøst Norge, Horten. Oppgaven utgjør totalt 30 studiepoeng av det treårige deltids næringsmasterstudiet.

Jeg har vært heldig og fått innpass på noen av mine tidligere fag ved BI. Dette har gjort det mulig for meg å gjennomføre studiet ved siden av min 100% stilling i PwC. Jeg har 23 års erfaring innen revisjon, og følgelig vært med på mange endringer i revisjonsstandarder, lover og regler.

Målet med denne oppgaven har vært å bidra til en bedre forståelse for implementering av «ISA 315 (R) Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon». Spørsmålet er om den oppdaterte standarden bidrar til mer likhet i det praktiske revisjonsarbeidet, med henblikk på risikovurderingsprosessen hos de forskjellige ansvarlige revisorene og revisjonsselskapene. Hva kan være årsaker til eventuelle forskjeller?

Tidligere forskning på endringer i revisjonsstandarder har avdekket at det er forskjeller i praksis mellom revisorer og revisjonsselskaper. Er det forskjeller i implementeringen av endringene i ISA 315 (R), og medfører dette eventuelle forskjeller i revisjonskvaliteten?

Parallelt med oppgaveskrivingen har jeg selv jobbet aktivt med implementering i planleggingsfasen, og møtt på utfordringer av tolkninger underveis. Jeg har hatt gode diskusjonspartnere internt i løpet av høsten, og spesielt har Paal Ødegård bidratt til forståelse og tolkning av standarden. Vi har hatt mange gode diskusjoner, når det gjelder hvilke kontroller som må evalueres som hensiktsmessig, samt å fastslå om de er implementert.

For å forberede meg til intervjuer og oppgavearbeidet, deltok jeg på kurset til Revisorforeningen i ISA 315 (R). I tillegg har jeg vært inne og gjort meg kjent med

revisjonsverktøyet Descartes. Gjennom jobben kjenner jeg til et egenutviklet system og fått kursing i dette.

En stor takk til Ellen Hiorth Marthinsen Kulset som har vært min hovedveileder, og gitt meg gode tips og innspill. Jeg må også takke mine kolleger, som har bidratt i diskusjoner, og forståelse av revisjonsstandarden og dens teori.

Det ville ikke blitt noen oppgave uten at alle mine intervjuobjekter og partnere stilte opp til intervju i desember, samt at de tok seg tid til en oppfølgende samtale i august. Tusen takk.

Jeg hadde heller ikke klart å gjennomføre denne masteroppgaven uten bidrag fra min gode kollega Toini Skyttersæter, som har brukt sitt nettverk, og vært en stor bidragsyter til oppmuntring og fremdrift.

Drammen 15. september 2023

Vibeke Aaby

Statsautorisert revisor

Begrepsordliste

Big 5	PwC, Deloitte, KPMG,E&Y og BDO
BRA	Business Risks Audit
FRC	Financial Reporting Council
GDPR	General Data Protection Regulation
IAASB	International Auditing and Assurances Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IAS	International Standard Auditing
ISA 315	Gammel standard
ISA 315(R)	ISA 315(revidert 2019) Ny standard
ISQM	International standard on Quality Management
IT	Informasjonsteknologi
ITGC	Information Technology General Control
NRS	Norske regnskapsstandarder
PIOB	The Public Interest Oversight Board
SAS	Statement on Auditing Standards
UK	United Kingdom

1 Innledning

I dette kapittelet vil jeg presentere temaet og dets problemstilling. I kapittel 1.1 presenteres bakgrunn og motivasjon for oppgaven. I kapittel 1.2 belyses tidligere forskning. I kapittel 1.3 er avgrensninger av oppgaven og kapittel 1.4 er det presentasjon av kvalitativ metode som er benyttet. Kapittel 1.5 definerer begreper og definisjoner, og kapittel 1.6 gir en oversikt over oppgavestrukturen.

1.1 Bakgrunn og motivasjon

I forbindelse med oppdatering og endringer av revisjonsstandarden «ISA 315(R) *identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enhetens og dens omgivelser*» (ISA 315 (R)), har det medgått mye tid til oppdatert tolkning og implementering av det praktiske revisjonsarbeidet når det gjelder risikovurderingshandlingene i revisjonsselskapene. Jeg ville se nærmere på hvordan revisjonsselskapene hadde løst endringene i sin revisjon, og om målene i revisjonsstandarden så ut til å bli oppnådd i praksis. Altså om praksis var i tråd med standardens mål uttrykt i «Fact Sheet Introduction to: ISA 315(revised 2019)» (IAASB, 2019):

1. Likere og mer robust revisjonspraksis ved identifisering og vurdering av risikoer.
2. Gjøre standarden mer nyttig for revisorer, uavhengig av revisorkunden eller revisjonsselskapet størrelse og kompleksitet.
3. Støtte revisorene ved å inkludere veiledningsmateriell som støtter endringer i informasjonsteknologi.

I tillegg ville jeg se på om implementeringene tok i betraktning kompetanse og erfaring hos revisorene som gjennomførte risikovurdering og identifisering av informasjonsteknologirisikoer.

1.2 Tidligere forskning

Det fremkom ingen direkte tidligere forskningsstudier i studiet rundt endringene i ISA 315(R), noe som ikke var uventet. Søkord som er benyttet: «*Audit risk, Inherent risk,*

risk assessment, Audit quality, audit judgement, audit standard implementation, new audit standard, checklist and business risk audit».

I en forskningsstudiet fra Shelton et al.(2001), som omhandlet implementering av standarden for mislighetsrisiko, fremkom det variasjoner i praksis etter implementeringen av standarden, ved bruk av revisjonsverktøyene. Det ble i samme studie avdekket at kun to firmaer hadde implementert standarden fullt ut i sin revisjonsmetodikk. Dette indikerer at det kan være forskjeller i implementeringen (Shelton, Whittington, & Landsittel, 2001, s. 19).

Som vist i kapittelet, har tidligere innførte standarder blitt implementert ulikt i forskjellige revisjonsselskaper. Noe av hovedelementet med den nye standarden er en «Likere og mer robust revisjonspraksis, identifisering og vurdering av risikoer» (IAASB, 2022). Det vil da, i lys av tidligere erfaringer, være interessant å se om nettopp denne målsetningen er oppnådd i praksis.

1.3 Avgrensing av problemstilling

Videre i oppgaven er det foretatt en kategorisering av de vesentlige endringene i ISA 315(R), som intervjuobjektene har belyst, i intervjuene.

Har den nye standarden, i praksis, oppnådd en mer énsartet og konsistent anvendelse av:

- Risikovurderinger og påstander?
 - Særskilt vurdering av iboende risiko og påstander?
 - Vesentlig, men ikke signifikant?
- Prosesskartlegging og test av implementering og design?
- IT-risiko og IT-systemer?

Hvordan er implementeringene i praksis, og tar disse i betraktning kompetanse og erfaring hos revisorene som gjennomfører risikovurdering og identifisering av informasjonsteknologirisikoer?

1.4 Metode

Oppgaven er kvalitativt gjennomført med intervjuer av ledende ansatte i forskjellige revisjonsselskaper både store og små. Den er eksplorativ, da det var usikkert hva som ville fremkomme av utøvende praksis. Tross alt, er dette helt nye implementeringer.

Intervjuene ble gjennomført i desember 2022. Tidspunktet ble valgt for å sikre at intervjuobjektene hadde jobbet med standarden i planleggingsfasen i revisjon for 2022. Det er utarbeidet en intervjuguide, som et verktøy for å kartlegge hvordan endringene i ISA 315(R) har påvirket den praktiske utførelsen av risikovurderingsprosessen for intervjuobjektene.

Intervjuene er transkribert og analysert med tanke på:

- Er det satt en egen risikovurdering på iboende- og kontrollrisiko, og hvordan kommer grunnlaget for vurderingen frem?
- Hvordan er IT-risiko identifisert, er det identifisert nye risikoer, og medfører disse noen endring?
- Partnere fra forskjellige revisjonsselskaper, med klienter fra både store og små selskaper. Er det noen forskjeller i den praktiske anvendelse på store og små revisjonsklienter? Er det ulikhet i implementering av standarden sett i lys av størrelse på revisjonsselskap?

Oppgaven vil ta for seg den oppdaterte standarden opp mot praksis, og vurdere mot revisjonsrisikoteorien. I tillegg vil den belyse aktuelle teorier om revisors skjønn og skepsis, samt håndtering av implementeringen.

1.5 Sentrale definisjoner i problemstillingen

I dette kapittelet har jeg lagt inn definisjoner av begreper som er benyttet i problemstillingen og oppgaven.

1.5.1 Praktisk utføring av revisjon

Hvordan revisorene har implementert revisjonsstandardene i sin revisjonsdokumentasjon, revisjonsmetodikk og revisjonsverktøy.

1.5.2 Risikovurderingshandlinger

Risikovurderingshandlinger er de revisjonshandlinger revisor gjennomfører for å underbygge risikovurderinger. Det gjennomføres ved forespørsler til ledelsen, analytiske handlinger, observasjoner og inspeksjoner. Det innbefatter også dokumentasjon av kundens kontrollmiljø, risikovurderingsprosess, overvåkning av internkontrollsystemet, informasjon og kommunikasjon, og kontrollaktiviteter. ISA 315 (R) punkt 25, fastslår at revisor skal forstå transaksjonsprosessene fra initiering til regnskap, for signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger. Denne forståelsen dokumenteres enten i et prosesskart, rutinebeskrivelser fra selskapet eller at revisor lager en prosatekst om forståelsen av prosessen. ISA 315 (R) punkt 25 jfr. A131 beskriver i sin skalering at det ikke er nødvendig med omfattende beskrivelser for mindre virksomheter. I tillegg angis det at risikovurderingshandlingene kan «innebære en større grad av forespørsler enn observasjon eller inspeksjon» (ISA 315 (R), 2019).

1.5.3 Informasjonsteknologi

Informasjonssystemer benyttet hos revisjonskundene for å utarbeide regnskaper, omfatter både IT-miljø, IT- applikasjoner, støttende IT- infrastruktur, IT- prosesser og IT-personell.

1.5.4 Revisjonsmetodikk

Metodikk er definert i Store norske leksikon som: «læren om eller fremstillingen av metoden(e) som brukes på et visst arbeidsområde eller i et visst fag» (Store norske leksikon(2005-2007)/metodikk, 2023). Revisjon er videre regulert via revisorloven og de internasjonale revisjonsstandardene, som gir rammen for revisjonsselskapenes revisjonsmetodikker. Revisjonsmetodikken omfatter hele revisjonsprosessen fra aksept av kunde til avleggelse av revisjonsberetningen. Når jeg henviser til revisjonsmetodikk, er det til den metodikken som er utarbeidet, og som de jobber etter i revisjonsselskaper. Revisjonsmetodikken til revisjonsselskapene kan man si er deres

fortolkning og forståelse av revisjonsstandardene (E.F.Johannssen, Witsø, & Rasmussen, 2018). Revisjonsmetodikken vil igjen legge grunnlag for de ansattes tolkning og vurdering, samt utførelse av revisjonshandlinger. Metodikken vil i praksis bli påvirket av de menneskelige faktorene, og hvordan den utførende revisor tolker/opplever metodikken, situasjonen, og den mottatte informasjonen.

1.5.5 Revisjonsverktøy

Revisjonsverktøy er det hjelpemiddelet som revisor benytter til sin dokumentasjon og gjennomføring av revisjon, uavhengig av om arbeidspapirene er elektroniske eller manuelle.

1.5.6 Skalerbarhet

I ISA 315 (R) punkt 9 fremkommer det at denne standarden gjelder alle enheter, uavhengig av størrelse og kompleksitet. I den reviderte standarden er det lagt vekt på kompleksitet istedenfor størrelse på selskapet, og skalerbarhet er illustrert flere steder i standarden (IAASB, 2022). Det er i ISA 315 (R) punkt 13 jfr. A17 og A33 gitt eksempel på at i mindre komplekse enheter, uten formalisering, kan revisor fortsatt gjennomføre risikovurderingshandlinger, med observasjon, forespørsel eller inspeksjon.

ISA 315 (R) punkt 17 til 18 omhandler krav om diskusjon i teamet, jfr. Ifølge ISA 315 (R) punkt 38 er det krav om dokumentasjon av de viktige beslutningene. I tilfeller hvor det kun er én revisor, anbefaler veiledningen ISA 315 (R) punkt A44, likevel at revisor dokumenterer og oppsummerer viktige punkter. Dette er ikke et krav, men en anbefaling.

I opparbeidelsen av enhetens omgivelser og gjeldende rammeverk, skal revisor benytte skjønn ved vurdering av dokumentasjon, jfr. ISA 315 (R) A52- A57, samt A78 hvor det skal tas i betraktning enhetens størrelse og kompleksitet. Dessuten skal man vurdere IT-miljø, erfaringer fra tidligere år, type system, hylleware og kompleksitet, samt type og form på enhetens dokumentasjon. Det skal tas hensyn til hvilke rammeverk som er benyttet for den finansielle rapporteringen, samt tilhørende organisasjonsstruktur. Jo

mindre kompleksiteten er, dess lavere krav stilles til risikohandlinger som er rettet mot opparbeidelse og forståelse.

ISA 315 (R) punkt 26 har krav om identifisering av IT -applikasjoner, IT-miljø og tilhørende IT-risiko i tilknytning til interkontroller fra kontrollaktivitetskomponenten. I veiledningen er det gitt lempinger på dokumentasjonskravet for «ikke komplekse» systemer i ISA 315 (R) punkt A170.

ISA 315 (R) punkt 38 har en liste over dokumentasjonskrav. Her er det åpnet for begrensede krav for mindre, komplekse revisjoner. (Jfr. ISA 315 (R) punktene A239-A241 kan denne dokumentasjonen være relativt kortfattet).

1.6 Struktur

1.6.1 Oppgavestruktur

Teorier som belyses, er revisjonsprosessen, med særskilt henblikk på risikomodellen, IT-risiko, IT-systemer, revisors skjønn og profesjonelle skepsis, samt revisjonskvalitet som er et målebegrep for hvor godt revisjon gjennomføres. Jeg belyser revisjonskvalitet og en implementeringsmodell, med henblikk på at implementeringen må ta hensyn til revisjonskvaliteten. Dette er i tråd med avgrensningen av problemstillingen i kapittel 1.3. Sammenstillingen av de forskjellige resultatene etter analysen drøftes opp mot revisjonsteori, revisjonskvalitet og belyser implementeringen av oppdatert standard.

1.6.2 Kapittelinnledning

Kapittel 2 starter med bakgrunn og beskrivelse av standardiseringsorganisasjonen og revisjonsprosessen.

Kapittel 2.1 omhandler standardiseringsorganisasjoner. I kapittel 2.2 beskrives revisjonsprosessen og hvor ISA 315 (R) er sentral i prosessen. I kapittel 2.3 beskrives bakgrunn for endringene i standarden. Kapittel 2.4 omhandler de vesentlige endringene i ISA 315 (R), som jeg vil se nærmere på, nemlig, hvordan de forskjellige selskapene har implementert endringene i praksis mellom selskapene. Dette vil bli belyst opp mot

tidligere forskning. Forskjellene vil bli drøftet senere, i kapittel 5, hvor hvert emne er presentert. I kapittel 6 vil konklusjon bli presentert sammen med videre forskning.

I kapittel 3 presenteres teorier, hvor det starter med kapittel 3.1 Her presenteres revisjonsrisikomodellen, som er vesentlig i ISA 315 (R), og endringen i: «standarder rundt iboende risikovurdering». I kapittel 3.2 er det en kort omtale av revisors vesentlighetsbetraktninger. I kapittel 3.3 omtales nærmere revisors skjønnsutøvelse, og i kapittel 3.4 profesjonell skepsis.

Da det ikke har vært noen direkte tidligere forskning på området, har jeg valgt å omtale revisjonskvalitet i kapittel 3.5, og en generell implementeringsteori i kapittel 3.6. I kapittel 4 omtales metode.

Resultater av intervjuene blir presentert i kapittel 5, sammen med underkapitler for en drøftelse for hvert emne. Kapittel 6 oppsummerer konklusjoner, oppgavens forskningsbidrag og omtaler videre forskningsområder,

2 Bakgrunn

I dette kapitlet fremkommer standardsetterorganisasjonen i kapittel 2.1. Videre presenteres revisjonsprosessen og hvor ISA 315 (R) kommer inn i prosessen. Kapittel 2.3 omtaler årsaker til endringene i ISA 315(R), og i kapittel 2.4 blir de største endringene omtalt.

2.1 Standardiseringsorganisasjoner

Den internasjonale organisasjonen International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) utarbeider og fastsetter de internasjonale revisjonsstandardene (International Standards on Auditing (ISA)). IAASB er en del av International Federation of Accountants (IFAC), men er ikke underlagt IFACs styrende organer i standardsettingsoppgaven. (Burns & Fogarty, 2010).

ISSAB har 18 medlemmer hvorav halvparten er ikke-utøvende revisorer. Fem av medlemmene som er praktiserende revisorer, er fra de store revisjonsfirmaene og fire fra IFAC. (Burns & Fogarty, 2010).

Arbeidet i IAASB overvåkes av The Public Interest Oversight Board (PIOB), et uavhengig organ sammensatt av medlemmer som ikke er praktiserende revisorer.

Den norske Revisorforening fastsetter de norske standardene for revisjon, og disse er i stor grad oversettelser av de internasjonale ISA'ene.

Revisorforeningen består av 12 styremedlemmer. I følge valgkomitéens instruks § 4 d) skal de innstille styremedlemmer balansert fra både store og små revisjonsforetak. Det står videre at : «De fem største revisjonsselskapene kan utpeke ett styremedlem hver» (Revisorforeningen, 2022 b).

2.2 Revisjonsprosessen og ISA 315 (R)

Dette kapitlet tar for seg revisjonsprosessen og hvor ISA 315 (R) befinner seg i revisjonsprosessen, hvilke endringer som er gjennomført, og hvorfor.

Kapittel 2.2.1 omhandler revisors rammeverk og oppgaver. Det er i kapittel 2.2.2 forklart hvor i revisjonsprosessen ISA 315 (R) befinner seg. I kapittel 2.2.3 er det gått litt nærmere inn på hvordan det gjennomføres prosesskartlegging og identifisering av IT-risiko og IT-systemer.

2.2.1 Revisors rammeverk og oppgaver

Revisorloven 2020 sier i §9-1(2) at «Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utøvelse av lovfestet revisjon». Denne paragrafen hjemler mye av revisors rolle og samfunnsansvar. Samfunnet må ha tillitt til at revisor ved revisjon av regnskap eller andre bekreftelser, er og blir oppfattet som nøytral, uavhengig og kompetent. Dette behovet er aktuelt for å redusere informasjonsforskjeller mellom brukerne av regnskapet og produsentene av regnskapet (for eksempel, ledelsen i selskapene). Informasjonsforskjeller blir kalt for «informasjonsasymmetri» i Auditing & Assurances Services, (Eilifsen, Messier JR, Glover, & Prawitt, 2014, s. 24). Informasjonsforskjellene oppstår på grunnlag av at de ulike brukerne av et regnskap har ulik kunnskap og informasjon om selskapets drift og finansielle informasjon. Revisors rolle er å minske denne «informasjonsasymmetrien», slik at interessentene har tilgang til korrekt og fullstendig informasjon.

Revisors oppgaver er definert av Eilifsen et al. (2014), som: «A systematic process of objectively obtaining and evaluating evidence regarding assertions about economic actions and events to ascertain the degree of correspondence between those assertions and established criteria and communicating the results to interested users.» (Eilifsen, Messier JR, Glover, & Prawitt, 2014, s. 12). Denne systematiske prosessen, kalt revisjonsprosessen, består av flere faser. Den deles opp i planleggingsfasen, utførende og avsluttende handlinger.

I definisjonen av revisjonsprosessen over, fremmes også kravet til objektivitet og uavhengighet. Disse kravene står sentralt og fundamentalt for å oppnå tillit til informasjon og regnskaper som presenteres til interessentene. Revisorloven regulerer revisors ansvar og plikter, og setter rammevilkår for revisjon. Revisorloven henviser til god revisjonsskikk som er de internasjonale regnskapsstandardene. Revisorloven §9-4 definerer revisors plikter ved utførelse av lovfestet revisjon. Loven sier: «revisor skal vurdere om årsregnskapet er utarbeidet i samsvar med gjeldende lovkrav» (Revisorloven, 2021). Det henvises videre til at revisor skal gjennomføre revisjon i henhold til god revisjonsskikk. Revisorloven §9-4 setter rammen for revisjon, hvor forhold som er definert i IAS 315 (R), er tatt inn.

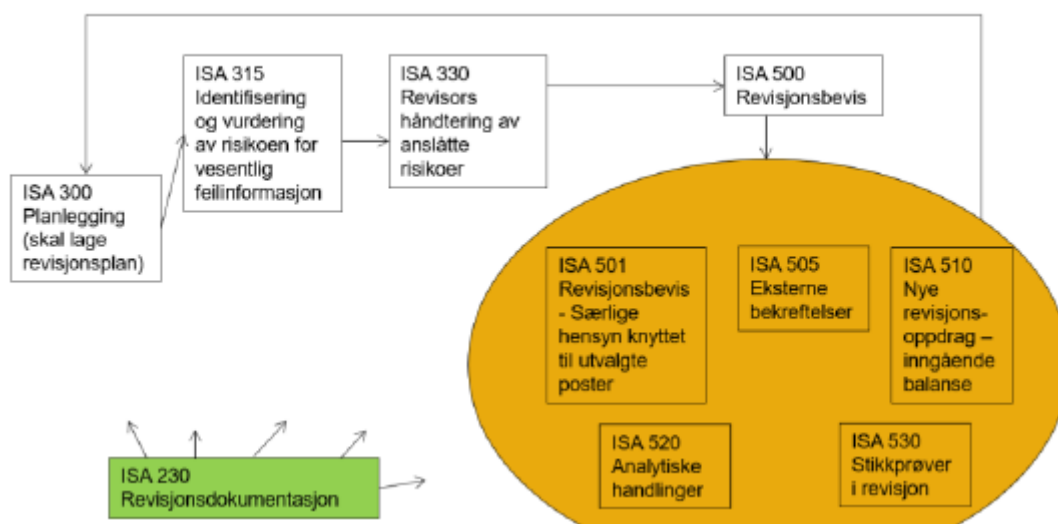
Revisjonsprosessen omfatter planleggingshandlingene, aksept av oppdraget, opparbeidelse og forståelse av virksomheten som revideres, kartlegging av prosesser og identifisering av risikoen for vesentlig feil i regnskapet. Ut ifra revisors risikovurdering blir det utarbeidet en revisjonsstrategi og satt opp en revisjonsplan med revisjonshandlinger for å dekke revisjonsrisikoene. ISA 315 (R) utdyper hva som forventes av revisor i denne planleggingsprosessen, av skjønnsutøvelse, dokumentasjon, mm.

Til grunn for revisjonsstrategien ligger også risikovurderingshandlingene i ISA 315 (R), som skal identifisere iboende- og kontrollrisiko som ligger til grunn for revisjonsrisiko, og risiko for vesentlige feil i regnskapet. Risikovurderingshandlingene er definert i ISA 315 (R) og omfatter det å innhente forretningsforståelse, herunder ledelsens strategi, målsetninger og forretningsrisiko. Revisors risikovurderingsmodell har en sentral rolle i ISA 315 (R) og utdypes nærmere i kapittel 3.1

2.2.2 ISA 315 (R) Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser

ISA 315 (R) punkt 19-27 krever at revisor opparbeider seg «forståelse av enhetens og dens omgivelser, gjeldene rammeverk for finansiell rapportering og enhetens internkontrollsystem». Forståelsen skal inkludere risikovurderingshandlingene som avklarer i hvilken grad enhetens integrerte bruk av IT påvirker enhetens prosesser og internkontroll for utarbeidelse av regnskapet.

ISA 315 (R) fastslår i punkt 1 at standarden omfatter «revisors oppgaver med og plikter til å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet». Standarden veileder revisors arbeid i planleggingsfasen med gjennomføring av risikovurderingshandlinger, som skal bidra til at revisor dekker opp risikoer for vesentlige feil med tilstrekkelig revisjonshandlinger i utførelsen av revisjon.



Figur 1 – ISA 315 i den store sammenheng (Revisorforeningen¹- kursdokumentasjon ISA 315)

Revisor skal gjennomføre en konkret vurdering av iboende risiko, jfr. ISA 315 (R) punkt 31, se nærmere omtalt i kapittel 3.1 «Risikovurderingsmodellen». Ut fra revisors risikovurderingsprosess settes nivået på risiko og grunnlaget for videre innhenting av revisjonsbevis.

Risikovurderingsprosessen for iboende risiko gjøres for transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger, og ender i én av følgende kategorier:

- Signifikant; betyr at det er en eller flere relevante påstander som treffer transaksjonsklassen, kontosaldoen eller tilleggsopplysningene jfr. ISA 315 (R) punkt 12(k)

¹ Revisorforeningen er kortformen av navnet til Den norske Revisorforening

- Vesentlig, ikke signifikant; se nærmere forklart i kapittel 2.4.3 «Vesentlig, men ikke signifikant».
- Ikke vesentlig og ikke signifikant; betyr at det ikke er behov for ytterligere handlinger. Transaksjonsklassen, kontosaldoen eller tilleggsopplysningene er under fastsatt arbeidsvesentlighet og har ingen relevante påstander. ISA 315 (R) punkt 28 setter krav til at revisor skal «fastsette risiko for vesentlig feilinformasjon».

I tillegg defineres særskilt risiko i ISA 315 (R) punkt 12(i) som: «en identifisert risiko for vesentlig feil, hvor iboende risiko er i den øvre delen av risikoskalaen».

2.2.3 Prosesskartlegging, IT risiko og IT-systemer

Revisor skal, ifølge ISA 315 (R) punkt 25, opparbeide en «forståelse av enhetens informasjonssystem og kommunikasjon som er relevant for utarbeidelsen av regnskapet». Denne forståelsen er kun et krav for signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger, se definert over i kapittel 2.2.2.

ISA 315 (R) 25.a (iv) setter krav til at revisor skal forstå: «enhetens ressurser, herunder IT-miljøet, som er relevante». Revisor må dermed gjøre seg kjent med enhetens prosesser og transaksjonsflyt fra posteringenes initiering og behandling, samt forståelsen av de IT-systemene som innvirker i disse prosessene.

Standardsetterne ønsker at revisor skal ha mer fokus på risikoer som følge av bruk av IT-systemer til prosessering og lagring av data i transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger (IAASB, 2022, ss. 21-22).

- IT-risikoer kan forårsake vesentlig feil i finansiell rapportering.
- IT-risikoer er forskjellige og avhengig av størrelsen og kompleksiteten i IT-miljøet. Mindre enheter med ikke-komplekse IT-systemer, hyllevarsystemer eller skybaserte løsninger, hvor de ikke har tilgang til kildekode, vil ha mindre IT-risiko.

Det er likevel ikke gitt at de ikke har IT-risiko. Som for eksempel dersom det er godkjenninger av inngående faktura i regnskapssystemet, noe som er veldig vanlig. Arbeidsdeling i systemet er viktig, og kan være opphav til en IT-risiko.

I kurset til Revisorforeningen, som bygger på bruk av Descartes, hadde man fokus på ISA 315 (R) punkt 25, hvor revisor skal forstå selskapets informasjonssystemer, også med henblikk på bruk av IT i prosessene. Kravene til forståelsen ble oppsummert i tabellen nedfor.

IT-miljøet	Ikke-komplekse kommersielle programvarer	Middelse store og middels komplekse kommersielle programvarer eller IT-applikasjoner	Store eller komplekse IT-applikasjoner
Generelle IT-kontroller	Overordnet forståelse	Overordnet/noe detaljert forståelse	Detaljert forståelse
Applikasjonskontroller	Overordnet forståelse	Overordnet/noe detaljert forståelse	Detaljert forståelse
Omfang av arbeid/kartlegging	Normalt lav/medium	Normalt medium/høy	Normalt høy

Tabell 1- Forståelse av enhetens bruk av IT i informasjonssystemet (Revisorforeningens kursdokumentasjon ISA 315)

Det vil si at man alltid må opparbeide en viss forståelse for generelle IT-kontroller, så lenge det benyttes IT-systemer i regnskapsprosessen.

For de kontroller som skal testes, se nærmere beskrivelse i kapittel 2.4.6: «Endret definisjon av hvilke kontroller som skal testes for design og implementering.». Dersom internkontroller kommer inn i definisjon for det som skal testes for design og implementering, må det gjennomføres testing av generelle IT-kontroller, dersom det er noen IT-kontroller eller IT-risikoer som treffer disse kontrollene.

Testing av generelle IT-kontroller er viet mye oppmerksomhet i standarden. Det er poengtert at dersom enheten benytter et «ikke-komplekst system», og ikke har tilgang til kildekode og databasen, er det tilstrekkelig å innhentes bekreftelser fra systemleverandør på tilgangene. jfr. ISA 315 (R) punkt 26 og A170. Det er da tilstrekkelig

for revisor å gjennomføre en dataanalyse, for hovedboksposteringer. Dataanalysen vil da omfatte kontroll på at automatposteringer bokføres som forventet. For å få sikkerhet for automatposteringen, må det gjennomføres testing av generelle IT-kontroller. Testing av generelle IT-kontroller kan gjøres enkelt for ikke-komplekse enheter. På kurset til Revisorforeningen ble det tatt opp at en av risikovurderingshandlingene, kunne være å innhente en bekreftelse fra systemleverandør.

Hvis det er høy grad av kompleksitet i IT-miljø sier ISA 315 (R) A171 at det er mer krevende å gjennomføre «identifisering av IT-applikasjoner og andre aspekter ved IT-miljøet, fastsettelse av tilknyttede risikoer som følger av bruken av IT, og identifisering av generelle IT-kontroller, som regel kreve deltakelse av teammedlemmer med spesialistferdigheter innen IT».

2.3 Årsak til endringer i ISA 315

I dette kapittelet går jeg litt inn på bakgrunnen for endringen i ISA 315.

International Auditing and Assurances Standards Board (IAASB) gjennomførte endringer i ISA 315 (R) på bakgrunn av implementeringsgjennomgang ferdigstilt i 2013, Clarified International Standards on Auditing -Findings from the Post -Implementation Review (IAASB, 2013). Denne gjennomgangen antydte at det var behov for ytterligere endringer i ISA 315 da det var flere forhold i standarden som ikke ble forstått, eller implementert konsekvent. På grunnlaget ble det nedsatt en arbeidsgruppe for ISA 315 i mars 2016, som viste at det var mangler i standarden (IAASB, 2016). I september 2016 ble et prosjekt for å revidere ISA 315 godkjent av IAASB, prosjekt ISA 315(Revised).Følgende er nevnt som funn etter gjennomgangen av resultatene i 315(Revised), sentrale forhold til ISA 315 (R) (IAASB, 2022), som i praksis viste;

- at det var inkonsekvens i arten og antallet betydelige risikoer identifisert
- at det var vanskelig å få en forståelse av internkontroll
- at IT-risikoer ikke var tilstrekkelig belyst i standarden
- at det var utfordringer ved å anvende ISA 315 (R) på revisjon av små og mellomstore foretak

Jeg ser at gammel ISA 315 har hatt de samme utfordringene nasjonalt i Norge som internasjonalt, se tilsynssaker gjengitt nedenfor.

Finanstilsynet har gjennomført tilsynssaker som tilsier brudd og mangler i revisors risikovurderingshandlinger. Ernst & Young AS fikk tilsynsrapport 04.10.2021.

Ifølge finanstilsynet var ikke revisors krav til identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon gjennomført i tråd med revisorloven og ISA 315.20 og 25-29. Det ble i tillegg avdekket mangler i kartleggingsprosessen av inntekter (Finanstilsynet, Tilsynsrapport Ernst & Young AS 04.10.2021, 2021).

RSM Norge AS fikk tilsynsrapport 06.12.2021 (Finanstilsynet, Tilsynsrapport RSM Norge AS 06.12.2021, 2021). Finanstilsynet påpekte at det var mangelfull IT-dokumentasjon, som medførte at den "røde tråden" i revisjonen, ikke fremkom. Mangelen medførte brudd på revisorloven jfr. ISA 230 punkt 8, ISA 315 punkt 32 c-d og ISA 330 punkt 28; «ufullstendig dokumentasjon av risikovurderinger i selskapet» (Finanstilsynet, Tilsynsrapport RSM Norge AS 06.12.2021, 2021).

Fra tilsynet i 2022 er det fortsatt brudd på overholdelse av ISA 315. S5-Revisjon AS sin tilsynsrapport fra 21.03.2022, var det var mangler i revisjon med henblikk på; «tilstrekkelig forståelse og dokumentasjon» jfr. ISA 315 punkt 12,18-21, og 32.b. I tilsynsrapporten til S5-Revisjon AS fremkommer det:

For inntektsprosessen foreligger ingen dokumentert forståelse av foretakets IT-system, herunder en kartlegging og vurdering av systemet og testing i form av en 'vugge-til-grav-test'. Revisjonsfilen inneholder kun en kort og overordnet beskrivelse av systemet, med en bemerkning om at "systemet har standardoppsett og ingen tilpasninger til kunden". Revisor testet heller ikke at systemet for ordrebehandling, vareplukk og fakturering fungerer effektivt.(s.9)

Det var mangler i forståelsen av det generelle IT-miljøet og mangler i testing av design og implementering. (Finanstilsynet, Tilsynsrapport-vedtak om overtredelsesgebyr S5-

Revisjon AS 21.03.2022, 2022) Plus Revisjon AS' tilsynsrapport 28.06.2021 hadde brudd på ISA 315 punkt 6c,13,17 og 26. I tilsynsrapporten til Plus Revisjon AS (2021) står det:

Revisor har ikke opparbeidet seg en forståelse av foretakets kontrollaktiviteter relevante for risikoen. Forholdet anses også som et brudd på revisorloven 5-2 annet ledd, jf. ISA 315 punkt 29. Det at manglene relaterer seg til en særskilt risiko gjør at bruddet vurderes som grovt.(s.21)

Det samme foretak hadde også brudd på ISA punkt 25b manglende identifisering av risiko for verdsettelse av eiendeler. (Finanstilsynet, Tilsynsrapport-vedtak Plus Revisjon AS 28.06.2021, 2021)

Moss revisjonskontor AS' tilsynsrapport 31.05.2021 vitnet om «manglende opparbeidet forståelse av kontrollaktiviteter knyttet til identifisert særskilt risiko». (Finanstilsynet, Tilsynsrapport Moss Revisjonskontor AS 31.05.2022, 2021).

Mazars AS tilsynsrapport 20.12.2021 hadde tilsyn av syv revisjonskunder hvorav fire av dem hadde svakheter i revisors risikovurderinger. Tilsynsrapporten sier: «Det er vanskelig å se at revisor har foretatt en konkret risikovurdering av de enkelte påstandene knyttet til transaksjonsklassen inntekter» (Finanstilsynet, Tilsynsrapport Mazars AS 20.12.2021, 2021, s. 6).

Det ser ut til at det, generelt sett, er mangler i risikovurderinger og dokumentasjon, når vi ser på tilsynsrapportene. Manglene fremkommer rundt «særskilt risiko» i vurdering av inntekter, og i forståelse og kartlegging av inntektsprosessen. I tillegg er det avdekket mangler i IT- dokumentasjon.

Innledningsvis beskrev jeg at det var utfordringer med implementering av revisjonsstandarder. Som vist i dette kapittelet, er det fortsatt mangler etter opprinnelig ISA 315. Imidlertid, er det håp om at endringene i ISA 315 (R) resulterer i likere praksis mellom revisorer og revisjonsselskaper. Dette er i tråd med standardsetternes målsettinger.

2.4 Hva er endringene ISA 315 (R)

I dette kapittelet beskriver jeg foretatte endringer, direkte og indirekte i den oppdaterte ISA 315 (R).

2.4.1 Iboende risiko

De overordnede endringene i standarden er at det skal være en særskilt vurdering av iboende risiko, på en skala fra lavere til høyere. Den iboende risikoen settes ut fra iboende risikofaktorer. Disse iboende risikofaktorene skal bistå revisor i å sette den rette vurderingen av iboende risiko fra lav til høy (IAASB, 2022). I ISA 315 (R) punkt 5 er det spesifisert at det skal gjøres en særskilt vurdering av iboende- og kontrollrisiko. Det vil si at iboenderisiko skal vurderes uavhengig av kontrollrisiko, samt at den skal skaleres skjønnsmessig for hver revisjonspåstand.

2.4.2 Risiko for vesentlig feil

Definisjon av vesentlig feil er ikke endret, men det er «terskelen» for identifisering av mulige feil som er utdypet, og presisert. ISA 200 punkt 11 definerer det overordnede målet med revisjon, som: «å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil» (ISA 200, 2009). I ISA200 punkt13(n) A15(a) er det uttrykt at risiko for vesentlig feil foreligger når det er rimelig mulighet for at en feil kan forekomme, og at feilen er vesentlig i omfang (ISA 200, 2009).

Presiseringen er at: «risiko for vesentlig feilinformasjon», er til stede når det er en rimelig mulighet for at en feilinformasjon oppstår. Dvs. at sannsynligheten er til stede, og at den er vesentlig hvis den skulle inntreffe (dvs. omfanget). Jfr. ISA(R)315.28 og A186.

2.4.3 Vesentlig, men Ikke signifikant

En signifikant transaksjonsklasse, kontosaldoer og/eller tilleggsopplysninger, innehar en eller flere relevante påstander jfr. ISA 315 (R) 12(k). Relevant påstand er en påstand som har identifisert en risiko for vesentlig feil jfr. ISA 315 (R)12(h)A10. Det tilsier at det kan forekomme vesentlige transaksjonsklasser, eventuelt kontosaldoer som ikke er

signifikante. Dette kommer tydelig frem i ISA 315 (R) A234 «Det kan være at det finnes transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger som er vesentlige, men som ikke er vurdert til å være signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger (dvs. at ingen relevante påstander er identifisert)». Dette ble også tydelig presiserte på kurs, og i kursmateriellet til Revisorforeningen.

Det kommer nå tydelig frem i ISA 315 (R) at revisor kan vurdere en vesentlig regnskapspost, som «ikke signifikant», det vil si at den ikke har iboende risiko. Det fremkommer i ISA 315 (R) punkt 36 at det for «vesentlige transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger som ikke er vurdert til å være signifikante» ISA 330 punkt 18 stiller krav om at det gjennomføres «substanshandlinger for hver enkelt vesentlig transaksjonsklasse, kontosaldo og tilleggsopplysninger» (ISA 330, 2009). Substanshandlingene trenger ikke å dekke alle påstander. De kan være analytiske eller detaljkontrollerte eller begge deler.

2.4.4 Profesjonell skepsis

Standardsetteren har oppmuntret til atferdsendring for revisorer når de gjennomfører risikovurderingshandlingene, og styrket dokumentasjonskrav. I ISA 315 (R) punkt 35 stilles det krav til revisor om å «evaluere hvorvidt revisjonsbeviset, som er innhentet gjennom risikovurderingshandlingene, gir et hensiktsmessig grunnlag» ISA 315 (R)A232 gjengir hva som forventes av revisors utøvelse av profesjonell skepsis, samt at det i A238 fremkommer forskjellige måter som revisor kan dokumentere for å vise utøvelsen av profesjonell skepsis (IAASB, 2022).

2.4.5 Forståelsen av informasjonsteknologi og IT risiko

Det har vært vesentlige endringer i krav til revisors IT forståelse. Det er nå et krav om å forstå IT- miljø som er relevant for informasjonssystemet og selskapets bruk av IT, dvs. IT-applikasjoner, relevante transaksjoner og prosessering av informasjon i informasjonssystemene. I tillegg skal revisor identifisere kontroller i kontrollaktivitetskomponenten, se omtalt i kapittel 2.4.6.

I tidligere standard var det fokus på å opparbeide forståelse for de delene av informasjonsprosessen som var relevant jfr. ISA 315 punkt 18. Dette er nå oppdatert og fokuset er rettet mot de signifikante transaksjonsklassene ISA315 (R) punkt 25.

2.4.6 Endret definisjon av hvilke kontroller som skal testes for design og implementering.

Det har vært en endring i beskrivelse av hvilke kontroller revisor skal vurdere utforming og implementering av.

Tidligere var det et krav at revisor skulle vurdere utformingen og implementeringen av kontroller som revisor vurderte som relevant for revisjon, samt de kontrollene som effektivt forebygde eller korrigerende vesentlige feil. Nå er det kommet inn en dimensjon av kontrollaktivitetskomponent; kontroller som faller inn under den nye definisjonen, hvor det er påkrevd å identifisere og evaluere design og implementering (IAASB, 2022, s. 18). Kontrollaktivitetskomponenten er definert i ISA 315 (R) punkt 26a) i-iv og består av kontroller innenfor følgende kategorier:

- a) Håndterer særskilt risiko.
- b) Kontroller som knytter seg til posteringer som er uvanlige, enkeltstående, ikke-standardiserte, uavhengig av om de er manuelle eller automatiserte.
- c) Kontroller revisor planlegger å teste som en del av revisjonsprogrammet.
- d) Andre kontroller som revisor vurderer hensiktsmessige.

Det er et krav i ISA 315(R) punkt 26(b) at kontroller i kontrollaktivitetskomponenten skal identifiseres. I tillegg skal det identifiseres tilknyttede IT-applikasjoner og IT-risikoer, som følger av bruken av IT, for disse kontrollene.

2.4.7 Vurderinger for små og mellomstore foretak

Skille mellom små og store foretak er fjernet fra standarden. Den nye standarden fokuserer på kompleksitet i enheten fremfor størrelse. Det er gitt eksempler i veiledningen til standarden, hvor det for eksempel fremkommer at mer komplekse enheter forventes å ha mer formaliserte rutiner for risikovurderingsprosessen.

2.4.8 Vurderinger i offentlig sektor

Vurderingen for offentlig sektor er kun tillagt vurderinger når det har vært ansett nødvendig. Jeg kommer ikke nærmere inn på offentlig sektor i denne studien.

2.4.9 Nye vedlegg til standarden

Standarden har fått nye vedlegg for å være et hjelpemiddel for revisors vurderinger. I tillegg er de ment å bistå for å oppnå mer ensartet behandling av risikovurderingene enn tidligere. De nye vedleggene er beskrevet i det etterfølgende.

Forståelsen av iboende risikofaktorer, vedlegg 2

Dette vedlegget gir en veiledning og utdypning av alle de iboende risikofaktorene, kompleksitet, subjektivitet, endringer, usikkerhet og mulig feilinformasjon som følge av manglende objektivitet. Den fremstiller eksempler og hendelser som kan være aktuelle å ta inn i skjønnsvurderingen, når revisor setter nivå på den iboende risiko.

Vurderinger knyttet til forståelsen av informasjonsteknologi (IT), vedlegg 5

Dette vedlegget skal hjelpe revisor i vurderingen av selskapets IT-systemer, bruken, og hva som kjennetegner et komplekst IT-system. Det skal støtte revisor i vurdering av skalerbarheten og hvor det kan forekomme IT-risikoer.

Vurderinger knyttet til forståelsen av generelle IT-kontroller, vedlegg 6

Dette vedlegget skal gi beskrivelser av forhold som revisor kan vurdere, når det er behov for å forstå foretakets generelle IT-kontroller. Det er gitt eksempler på, og beskrevet risiko og tilhørende, generelle IT-kontroller.

3 Teori

I dette kapitlet presenteres det teoretiske rammeverket. Kapittel 3.1 omtaler risikovurderingsmodellen, kapittel 3.2 vesentlighetsbetraktninger, kapittel 3.3 profesjonelt skjønn og i kapittel 3.4 profesjonell skepsis.

I kapittel 3.5 gis det en beskrivelse av revisjonskvalitet, og tilhørende rammeverk for å definere revisjonskvalitet. I kapittel 3.6 er det gjengitt en implementeringsmodell. Revisjonskvalitet og implementeringsteori er presentert, da disse er viktige teorier for å oppnå en revisjonspraksis i tråd med standarden.

3.1 Risikovurderingsmodellen

Revisjonsrisiko er fundamentalt grunnleggende for revisjon av regnskaper. Det fremkommer i ISA 200 punkt 5 og A30-54 at risikoen for revisor er at hen «avgir en normal beretning når regnskapet er vesentlig feil».

Risikovurderingsmodellen ligger fortsatt til grunn for ISA 315(R), for fastsettelse av nivåer på iboende- og kontrollrisiko.

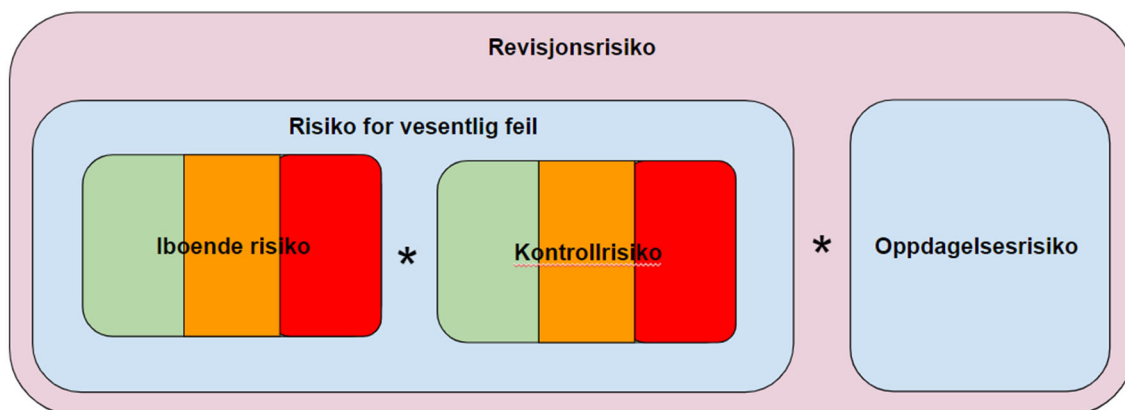
ISA 315 (R) omfatter fortsatt kartlegging og fastsettelse av forretningsrisiko som er risikoforhold som vil ligge til grunn for revisors fastsettelse av risikonivå i risikovurderingsmodellen.

Sammenhengen i risikovurderingsmodellen, se figur 2 hvor revisjonsrisiko er:

Iboende risiko* Kontrollrisiko=Risiko for vesentlig feil i regnskapet*Oppdagelsesrisiko.

Hvor risiko for vesentlige feil er:

Iboende risiko* Kontrollrisiko.



Figur 2 – revisjonsrisiko, hvor nivåene på risiko reflekteres med lav grønn, middels orange og høy rød.

Revisjonsrisikoen er den risikoen som gjenstår, etter vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko. Altså risikoen for at det foreligger vesentlig feil i regnskapet etter avgitt ren revisjonsberetning (Gulden, 2016, s. 119).

Iboende risiko er definert i ISA 315 punkt 4 som muligheten for at en påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning, kan inneholde feil før en tar hensyn til etablerte kontroller.

Kontrollrisiko er definert i ISA 315 punkt 4 som risikoen for at feilinformasjon, som kan forekomme i en påstand om transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning, ikke forhindres eller avdekkes og korrigeres av internkontrollen.

Oppdagelsesrisiko er risiko for at revisjonshandlingene for å redusere revisjonsrisiko til et akseptabelt lavt nivå, ikke vil avdekke feil som eksisterer, og kan være vesentlige feil (Gulden, 2016, s. 119). Jo lavere oppdagelsesrisiko, dess flere hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonshandlinger for å oppnå den ønskede lave revisjonsrisikoen.

Revisjonsrisiko er den risikoen revisor setter til et akseptabelt nivå ved å planlegge tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonshandlinger. Dette er for å oppnå planlagt

opdagelsesrisiko. I følge ISA 320 punkt 5. A1 oppnår revisor «betryggende sikkerhet ved å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisiko til et akseptabelt nivå. Revisjonsrisiko er risikoen for at revisor gir uttrykk for en uriktig konklusjon når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon.» Revisjonsrisikoen vil dermed alltid settes lav. Ifølge Eilifsen et al. (2014), vil planlagt revisjonsrisiko ofte settes til 5% eller lavere for selskaper av allmenn interesse (Eilifsen, Messier JR, Glover, & Prawitt, 2014, s. 98).

Ut fra informasjon om selskapets forretningsmodell og analyser, vil revisor måtte sette et nivå på iboende risiko og kontrollrisiko. Revisjonsrisiko setter revisor ut fra ønsket sikkerhet i sin beretning. Normalt sett vil revisor ønske å sette revisjonsrisikoen lav. Det medfører at det kun er oppdagelsesrisiko som kan styres av revisor, ved å legge inn mer og bedre revisjonsbevis i revisjonshandlingene.

Revisor må benytte skjønn ved fastsettelse av nivå på iboende risiko og kontrollrisiko. Høy iboende risiko kan kompenseres med lav kontrollrisiko. Dersom revisor ikke bygger på internkontrolltesting, vil den iboende risikoen være førende for hvor mye revisjonsarbeid ved substanshandlinger som må legges inn i revisjonsprogrammet, for å komme ned til et akseptabelt nivå på revisjonsrisiko. En kvalitativ vurdering vil i følgende utvidede eksempler gi:

Eks	Revisjonsrisiko	Iboende risiko	Kontrollrisiko	Risiko for vesentlig feil	Oppdagelsesrisiko
1	Veldig lav (3%)	Høy(90%)	Høy(90%)	Høy(81%)	Lav (4%)
2a	Lav (5%)	Høy(100%)	Moderat(50%)	Moderat(50%)	Moderat (10%)
2b	Lav (5%)	Moderat(50%)	Høy (90%)	Moderat(50%)	Moderat (10%)
3a	Lav (5%)	Høy(90%)	Lav(30%)	Lav(27%)	Høy(19%)
3b	Lav (5%)	Lav(30%)	Høy(90%)	Lav (30%)	Høy(17%)

Tabell 2 - kvalitativ metode for vurdering av revisjonsrisikomodellen (Eilifsen et al.(2014 s99). Tabellen er utvidet med to kolonner for iboende- og kontrollrisiko.

Tabellen er hentet fra Eilifsen et al. (2014), (Eilifsen, Messier JR, Glover, & Prawitt, 2014, s. 99) og utvidet med de gule boksene, samt prosentkalkuleringer og ytterligere eksempler.

Eksempel 1 viser at det er 4% sjanse for at vesentlige feil ikke blir avdekket i revisjonen. Videre fremkommer det av vurderingen av iboende risiko og kontrollrisiko i eksempel 2b og 3b at endringer i vurdering av iboende og kontrollrisiko vil kunne medføre lik risiko for vesentlige feil.

Fra artikkelen "Do auditors assess inherent risk as if there are no controls", fremkommer det at det i praksis blir foretatt en sammenslåing av de to risikoene, før revisor vurderer mengden av nødvendige substanshandlinger. Forskerne i artikkelen tester hypotesen om at endringer i risiko for vesentlige feil (Iboende risiko*kontrollrisiko); enten vil reduseres eller ikke ha noen effekt på risiko for vesentlig feil. Deres resultater ga indikasjoner på at revisorer, ved svak internkontroll, uttrykte at dette ville påvirket risiko for vesentlig feil slik at den ble høyere. Den iboende risikoen for feil kan ikke øke med en svak internkontroll. Kontrollrisikoen kan aldri øke risiko for vesentlig feil over den iboende risikoen, den kan kun redusere risikoen for vesentlig feil. (Miller, Cipriano, & Ramsay, 2012, s. 451).

Dette impliserer at det er av betydning for revisjon om den iboende risiko vurderes til moderat eller høy. Vurderingen er skjønnsmessig og skal settes ut fra selskapets forretningsrisiko, forretningsmodell og rammebetingelser. Revisors subjektive oppfatning av komplekse transaksjoner og balansesummer, varierer med skjønn og tidligere bransjeerfaringer. Bransjeerfaring har vist, i tidligere forskningsrapporter, at det resulterer i en lavere skjønnsmessig vurdering av iboende risiko for bransjespesifikke kontoer (Taylor, 2000, s. 708; Low, 2004).

3.2 Vesentlighet; betraktninger

Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskapet fremkommer i revisjonsberetningen, hvor målet er: «å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet som helhet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller utilsiktede feil» jfr. ISA 200 punkt 11 (ISA 200, 2009). ISA 320 «Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon» omhandler hvordan revisor setter vesentlighetsgrensene gjennom revisjon. Vesentlighetsbegrepet knyttes opp mot brukerne av regnskapet, samt at det uttrykker at det det ikke er en fullstendig garanti for

at det ikke finnes feil. ISA 320 punkt 2 definerer vesentlighet som følger:

«Feilinformasjon, herunder utelatelser, er å anse som vesentlige, dersom de, enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet» (ISA 320, 2009).

ISA 320 punkt 4, fremhever at vesentlighet er «gjenstand for profesjonelt skjønn».

Faktorene som revisor må hensynta i den skjønnsmessige fastsettelsen av vesentlighet er, ifølge Gulden (2016), foretakets størrelse, finansielle stilling og brukeren av regnskapet. Hva som er vesentlig for brukerne av regnskapet, kan variere ut ifra brukere og deres hensikt med bruken (Gulden, 2016).

En av de første skjønnsvurderingene revisor må gjøre i planleggingen, er å fastsette hvor stor en feil kan være før det gir en vesentlig påvirkning for brukerens beslutning. Revisor kan ikke kontrollere 100% av regnskapet, «Det er ikke kostnadseffektivt å gjennomføre en revisjon som avdekker enhver feil i regnskapet.» (Eilifsen, Messier JR, Glover, & Prawitt, 2014, s. 82).

Implisitt vil det være behov for skjønnsutøvelse ved fastsettelsen av vesentlig feilinformasjon. Revisorskjønnet må ta utgangspunkt i hvem som er regnskapsbrukere og deres behov, for å kunne sette vesentlighetsgrenser til et passende nivå.

Videre definerer ISA 200 punkt 13m, betryggende sikkerhet som «et høyt, men ikke absolutt sikkerhetsnivå» (ISA 200, 2009). Dette sikkerhetsnivået er revisjonsrisikoen, som revisor må vurdere i planleggingsfasen, og sette til et akseptabelt nivå. Det akseptable nivå settes ut fra revisors skjønnsmessige vurderinger, hvor ingen revisjonsrisiko gir 100% sikkerhet for at det ikke er feil i det avlagte regnskapet. Ut fra kost - nytte hensyn vil det ikke være rasjonelt at revisor legger seg på 100% sikkerhet. Kravet er betryggende sikkerhet som ligger et sted mellom 100-95%. For børsnoterte selskaper setter revisor vanligvis planlagt revisjonsrisiko til 5 prosent eller mindre (Eilifsen, Messier JR, Glover, & Prawitt, 2014, s. 98).

I ISA 320 punkt 11 fremkommer det at det forekommer poster i regnskapet «feilbeløp som er lavere enn vesentlighet for regnskapet totalt sett, rimelig kan forventes å påvirke økonomiske beslutninger som treffes av brukeren» (ISA 320, 2009). Dette kan være gjeldende ved estimater, nærstående transaksjoner og godtgjørelse til ledelsen.

ISA 315 (R) punkt 28 fastsetter at revisor skal identifiserer risikoene for vesentlige feil på regnskap og påstandsnivå for transaksjonsklasser. Revisor vil ikke gjøre ytterligere handlinger mot poster dersom det ikke er en særskilt risiko jfr. ISA 320 punkt 10 jfr. A11, for nærmere beskrivelse av «vesentlig feil» se kapittel 2.4.2

Når det i planleggingen skal fastsettes risikonivå på iboende risiko for regnskapsposter og transaksjonsklasser, vil revisor holde de uvesentlige postene uten særskilt risiko utenfor.

3.3 Revisors profesjonelle skjønn

I revisjonsstandarden benyttes begrepet «Profesjonelt skjønn», om revisors skjønnsutøvelse i revisjonsarbeidet (ISA 200, 2009, s. 9. p.16).

I ISA 200 punkt 13 defineres profesjonelt skjønn til «Anvendelse av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standarder for revisjon, regnskap og etikk når det fattes informerte beslutninger om hvilke handlingsplaner som er hensiktsmessige etter omstendighetene ved revisjonsoppdraget» (ISA 200, 2009). Det vil si at det settes en forventning til at revisor skal gjøre en profesjonell vurdering av de fakta som foreligger, og derigjennom utøve sitt skjønn.

Det forventes at revisor bruker sitt skjønn gjennom hele revisjonsprosessen. Det kan være ved vurdering av type og omfang av revisjonshandlinger som skal gjennomføres, og ved vurderingen av bevis som er samlet inn. Bruk av skjønn skal basere seg utelukkende på de faktiske forhold og omstendigheter rundt oppdraget jfr. ISA 200.A27 (ISA 200, 2009).

Ut over å innhente bevis fra oppdragsgiver, kan revisor velge å skaffe seg opplysninger eller diskutere vanskelige problemstillinger med andre revisorer på teamet, eller med andre eksperter. ISA 315 (R) har, for å bistå revisor i sine skjønnsvurderinger, utarbeidet mer utdypende vedlegg til standarden, som for eksempel vedlegg 2; Forståelse av iboende risikofaktorer, som utdyper og gir eksempler på risikofaktorene.

Financial Reporting Council (FRC) har utarbeidet et rammeverk for profesjonelt skjønn, som skal være en veiledning for revisorer og revisjonsselskaper for å sikre overholdelse av ISA 220 kvalitetskontroll av revisjon av regnskaper (The Financial Reporting Council Limited, 2022). Rammeverket består av 4 hovedkomponenter som alle påvirker revisors skjønnsutøvelse, som er tankesett, profesjonelt skjønn, konsultasjon og miljøfaktorer. Når revisor anvender dette rammeverket og følger komponenten, vil revisor være i stand til å utøve profesjonelt skjønn. Det profesjonelle skjønn krever at alle vurderinger er dokumentert og faglig forankret (Mamelund, 2021).

3.4 Revisors profesjonelle skepsis

Revisorloven §9-4(4) angir at revisor skal utføre revisjon med profesjonell skepsis (Revisorloven, 2021, ss. §9-4(4)).

Revisor skal bruke sin profesjonelle skepsis i revisjon, og det er definert i ISA 200 punkt. 13(i) «En holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon, som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis.» (ISA 200, 2009).

Profesjonelle skepsis innebærer ifølge Kjelløkken et al. (2021), at: «revisor ikke uten videre skal stole på informasjon og opplysninger fra ledelsen» (Kjelløkken, Granvang, Bruu, Ellefsen, & Nakstad, 2021). Mamelund (2018), sier at denne plikten til «faglige, kritiske tvilen, eventuelt faglige mistro og forbeholdenhet, er altså i utgangspunktet en ensidig plikt for revisor» (Mamelund, 2021, s. 41). Dette kravet er tatt inn i revisjonsstandarden i ISA 315(R) som i punkt 13 fremhever at risikovurderingsprosedyrene skal utformes slik at de ikke feilaktig, innhentes mot bekræftende revisjonsbevis, eller overser motstridende bevis. ISA 315 (R) punkt 35 jfr.

A232 pålegger revisor å gjennomføre en vurdering av at revisjonsbevisene som er innhentet, faktisk er hensiktsmessig grunnlag for risikovurderingen. Videre er det i ISA 315 (R) punkt 36 et dokumenteringskrav for vurderingene av vesentlige, men ikke signifikante, transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger.

Den profesjonelle skepsis kan skape konflikter mellom revisor og selskapet (Mamelund, 2021).

3.5 Revisjonskvalitet

Revisjonskvalitet er et omfattende område. I denne oppgaven er kun dette teamet berørt i begrenset omfang, tilsynets rolle, organisering og kultur, rutiner og policy, utvikling av revisjonsmetodikk og opplæring.

I dette kapittelet presenteres først noen definisjoner av revisjonskvalitet. Deretter ser jeg nærmere på rammeverk for vurdering av revisjonskvalitet, for å se hva som er med på å definere revisjonskvaliteten.

3.5.1 Introduksjon revisjonskvalitet

En mye brukt definisjon på revisjonskvalitet er fra DeAngelo (1981), «the market - assessed joint probability that a given auditor will both discover a breach in a client's accounting system, and report the breach» (DeAngelo, 1981, s. 186). DeAngelo henviser til: 1. Sannsynligheten for at revisor vil oppdage feil i regnskapet. 2. At revisor vil rapportere feilen i sin revisjonsberetning. Det første forbindes med revisors kompetanse og revisjonsinnsats, det andre relatere seg til uavhengighet, objektivitet og profesjonell skepsis (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013).

Revisjonskvaliteten er derfor styrt gjennom skjønnsmessige vurderinger av risiko, og vesentlighet, valg av revisjonshandlinger, utvalgsstørrelser og hensiktsmessige revisjonsbevis.

Ifølge ISA 220 (R) punkt 11 er revisors mål for å oppnå tilstrekkelig kvalitet: «å styre kvaliteten på oppdragsnivå for å oppnå rimelig sikkerhet for at kvalitet er oppnådd, dvs. at:

- a) revisor har oppfylt sine oppgaver og plikter, og har utført revisjonen i samsvar med profesjonsstandarder og gjeldende juridiske og regulatoriske krav, og
- b) revisjonsberetningen som avgis er hensiktsmessig ut fra omstendighetene» (ISA 220(R), 2023).

Dette er i tråd med ISA 200 punkt 15-16 (ISA 200, 2009). Dette er for å øke graden av tillitt hos brukerne av regnskapet gjennom en revisjon som sikrer tilstrekkelig og hensiktsmessige revisjonsbevis, for å underbygge at regnskapet ikke innehar vesentlig feil.

I følge Knechel et al. (2013), er det vanskelig å komme frem til en enhetlig definisjon av revisjonskvalitet. Det innebærer at det: «å utvikle et rammeverk kan være det beste alternativet for å måle den generelle revisjonskvaliteten» (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013, s. 388). Det er derfor utviklet flere rammeverk for revisjonskvalitet.

3.5.2 Rammeverk for revisjonskvalitet

I dette kapitlet vil jeg presentere IAASBs rammeverk for kvalitet. Det er flere rammeverk internasjonalt som UK's Financial Reporting Council (FRC) Audit framework (FRC, 2008) som ikke gått nærmere inn på her. Rammeverkene har likhetstrekk når det gjelder indikatorer som må sees i sammenheng med hverandre, og de ulike nivåene. Alle rammeverkene har under regulatoriske forhold uavhengig revisjonstilsyn som en indikator på revisjonskvalitet.

IAASB har utgitt egne standarder for kvalitet, «International standard on Quality Management (ISQM)», som består av ISQM1 og 2 (IAASB, ISQM 1, 2020; IAASB, ISQM 2, 2020). Begge sist oppdatert med virkning fra og med 2022. Disse internkontrollstandardene for kvalitet er supplementert med et kvalitetsrammeverk. ISSAB har

utviklet et eget kvalitetsrammeverk som heter «A framework for audit quality» (IAASB, 2021). Dette er et viktig støttegrunnlag for revisjonskvaliteten. De setter mål og fastsetter minimumskrav ved revisjon.

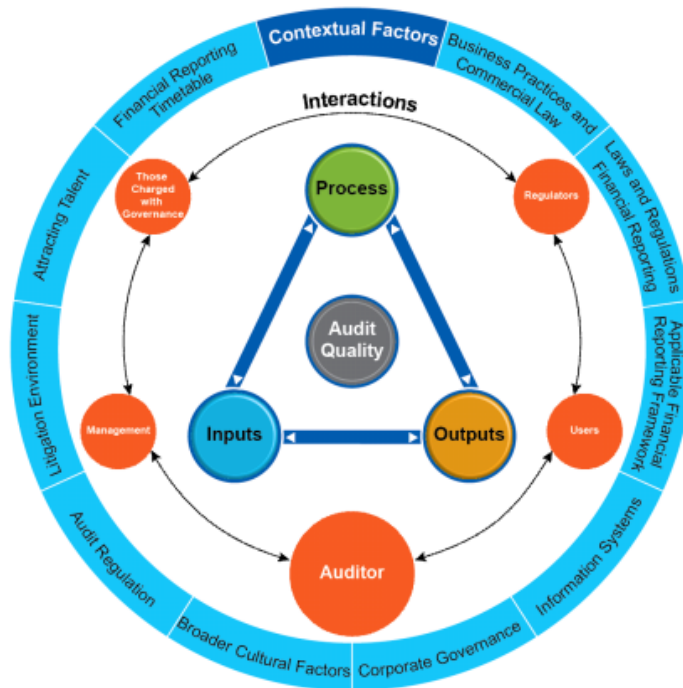
Rammeverket setter ingen krav til ønsket nivå av kvalitet, det er opp til revisors skjønnsvurdering (IAASB, 2021). Disse skjønnsmessige vurderingene krever både kompetanse og erfaring, og at revisor anvender integritet, objektivitet og profesjonell skepsis (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013, s. 393). I tillegg til de skjønnsmessige vurderingene ved det underliggende regnskapet, er det også andre faktorer som gjør det utfordrende å beskrive og evaluere kvaliteten på en revisjon. Eksistensen eller mangelen på vesentlig feilinformasjon i det reviderte regnskapet, gir kun delvis innsikt i revisjonskvalitet.

Revisjoner varierer med henblikk på revisjonskundens størrelse og kompleksitet, rammebetingelser, revisors risiko- og skjønnsmessige vurdering av hva som er tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å støtte revisjonsbekreftelsen. Forskjellige interessenter og brukere av regnskapene har forskjell oppfatning av revisjonskvalitet.

IAASBs rammeverk for revisjonskvalitet, består av fem elementer, som påvirker revisjonskvalitet; inndata, utdata og prosess, nøkkelinteraksjoner i forsyningskjeden for finansiell rapportering og kontekstuelle faktorer (IAASB, 2021).

A FRAMEWORK FOR AUDIT QUALITY

The Framework can be depicted as follows:



Figur 3 - «A framework for audit quality» hentet fra (IAASB, 2021)

Inndata er definert i rammeverket punkt 9-12 (IAASB, 2021, s. 5).

Inndata består av innsatsfaktorene:

- Revisors verdier, etikk og holdninger, som er grunnmuren for kulturen i revisjonsselskapet.
- Kunnskapen, kompetansen og erfaringene til revisorer .
- Tiden som er avsatt, til å utføre revisjonen.

Innsatsfaktorene er organisert etter kvalitetsattributter som direkte påvirker:

- a) Revisjonsoppdragsnivået.
- b) Revisjonsforetaket, og dermed indirekte til alle revisjoner utført av revisjonsforetaket.
- c) Det nasjonale nivået og dermed indirekte alle revisjonsforetak som opererer i landet.

Inndata til revisjonskvalitetene påvirkes av rammen eller konteksten til revisjonene, sammen med interaksjon mellom interessentene og resultatet. Dersom det er endringer i en revisjonsstandard(rammen/konteksten), kreves spesifikk kompetanse for eksempel på IT (input) området, Dette er for å kunne gjennomføre et hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis for en ren beretning(out-put). Gode kvalifikasjoner, evne til å følge revisjonsstandarder og interne rutiner på en korrekt måte, tydelig etisk forankring og lang erfaring, er forhold som vil kunne ha positiv påvirkning på revisjonskvaliteten.

Kjellevold (2018), argumentere for at de store revisjonsselskapene har høyere revisjonskvalitet, som følge av at de har «tilgang til globale kunnskapsnettverk/ressurser, bedre treningsprogrammer for å øke humankapitalen til de ansatte, og styringsprosesser og intern kvalitetskontroll som sikrer at de følger revisjonsstandarder mer konsistent» (Kjellevold, 2018)

Prosess er revisjonsprosessen, risiko, og prosedyrene på kvalitetskontroll som påvirker revisjonskvaliteten (IAASB, 2021, s. 5) gjennom kvalitetsattributter til prosessfaktoren for oppdragsnivå, revisjonsforetaksnivå og nasjonalt nivå.

Utdata er definert i rammeverket punkt 14-15 (IAASB, 2021, ss. 5-6). Utdata omfatter «rapporter og informasjon som er formelt utarbeidet og presentert av en part til en annen» (IAASB, 2021, s. 5).

I forbindelse med revisjon vil revisjonsberetningen og/eller annen informasjon som er pålagt, bli presentert for styret eller revisjonskomitéen. Revisjonsberetningen innbefatter kun presiseringer og eventuelt forbehold dersom det er avdekket vesentlige avvikende funn. Andre funn blir ikke kommunisert ut offentlig. Når revisjonsberetningen er presis og gjenspeiler rett revisjonsprosess og avdekkede forhold, vil den bidra til økt revisjonskvalitet. Nummererte brev kan være sendt til styret, og kan ta for seg svakheter i selskapets interkontroll, og anbefalinger til forbedringer.

Nøkkelinteraksjoner i forsyningskjeden for finansiell rapportering er definert i rammeverket punkt 16 (IAASB, 2021, s. 6). Dette omfatter alle de som har en rolle i

utformingen av den finansielle informasjonen: Revisor, ledelsen, brukere av regnskapet, og de som er ansvarlig for styring og reguleringsmyndigheter.

Kontekstuelle faktorer definert i rammeverket punkt 17 (IAASB, 2021, s. 6). De kontekstuelle faktorene danner rammen, og de miljømessige faktorene, som kan påvirke kvaliteten på den finansielle rapporteringen og revisjonen gjennom lover og forskrifter og foretaksstyring. Andre kontekstuelle faktorer er selskapets informasjonssystemer og kontrollmiljø.

Revisor vil innrette sin revisjon for å imøtekomme rammeverket og innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis.

I rammeverkene ser jeg at det er noen viktige faktorer som går igjen:

- Revisors personlige egenskaper og etiske holdninger, som er grunnlaget for organisasjonskulturen.
- Kunnskap, kompetanse og erfaring, samt tilgjengelig tid.
- Kvalitetskontroll, prosedyrene internt og eksternt.

3.6 Implementeringsteori

Implementere er i det Store norske leksikon definert som «iverksette, utføre eller realisere» (Store norske leksikon (2005 - 2007): implementere, 2023).

Implementering betyr å planlegge, iverksette og gjennomføre endringene i revisjonsstandarden. Jeg har ikke funnet noen implementeringsteorier som direkte retter seg mot implementering av revisjonsstandarder, og har derfor tatt utgangspunkt i Meyers et al. (2012), sammenstilling av flere implementeringsteorier.

Meyers et al. (2012), definerer kvalitetsimplementering som: «å sette en innovasjon ut i livet på en måte som oppfyller de nødvendige standardene for å oppnå innovasjonens ønskede resultater» (Meyers, et al., 2012, s. 482). Mer konkret kan det være: Hvordan nye eller endrede revisjonsstandarder hensyntas i revisjonsmetodikken, revisjonsprogrammer, og endelig praktiseres i dokumentasjon i et revisjonsoppdrag.

Studiet fra Ege et al. (2020), «*Do Global Audit Firm Networks Apply Consistent Audit Methodologies across Jurisdiction? Evidence from Financial Reporting Comparability*» (Ege, Kim, & Wang, 2020) viser at det er forskjeller i de store selskapene Big 5s metodikker, sett over landegrensene.

De store internasjonale revisjonsselskapene har en global utviklingsavdeling som utvikler de globale strategiene, implementerer internasjonale revisjonsstander i revisjonsmetodikken, og står for en enhetlig policy og ledelsesstyring (PwC, 2023).

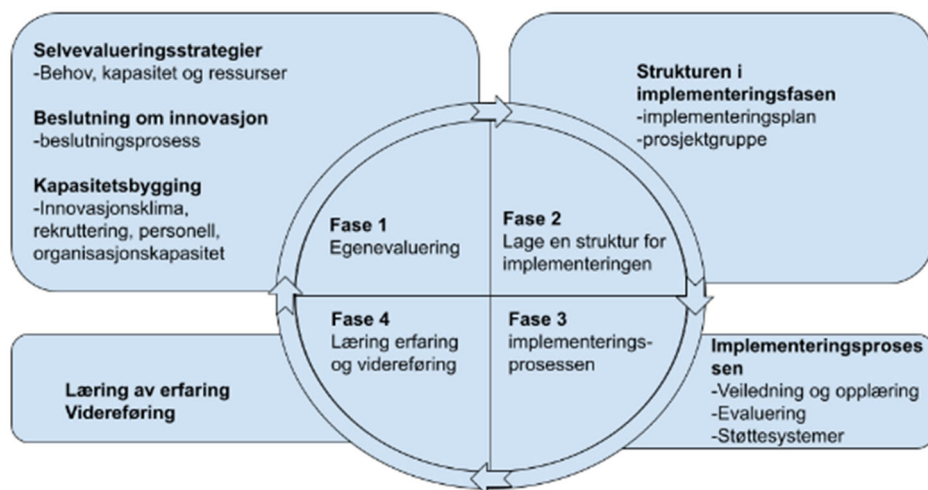
En av utfordringer er å få den nye eller endrede standarden til å passe til det, som allerede gjøres i dag. Er det behov for endringer i allerede eksisterende arbeidsprosesser for å tilpasse de nye standardene? Iboende risiko på påstandsnivå skal inn i revisjonsdokumentasjon. Var det slik før, eller kreves det endringer både i revisjonsmetodikk og revisjonsverktøy? Her kan de forskjellige revisjonsverktøyene ha forskjellige utgangspunkt for evalueringen. Tidligere forskning viser at det er forskjeller i revisjonsverktøyene.

I forskningsartikkelen til Dowling og Leech (2007), «*Audit support systems and decision aids: «Current practice and opportunities for future research*» fremkommer det: «Significant differences between these firms' audit support systems were identified» (Dowling & Leech, 2007, s. 93). Videre fremkommer det at valg av løsning kan påvirke revisjonsutførelse, og valg av løsning kan påvirke personer som utfører jobben. Spørsmålet er om de har de tilstrekkelig erfaring og har fått tilstrekkelig opplæring? Dreier det seg om temaer som kan kreve ytterligere kompetanse? (Dowling & Leech, 2007).

Implementeringsprosessen innbefatter læring på individnivå og læring på organisasjonsnivå. Organisasjonskulturen må støtte opp her. Medarbeideren må være villig til å investere i sin kompetanse, tørre å spørre, og å samarbeide.

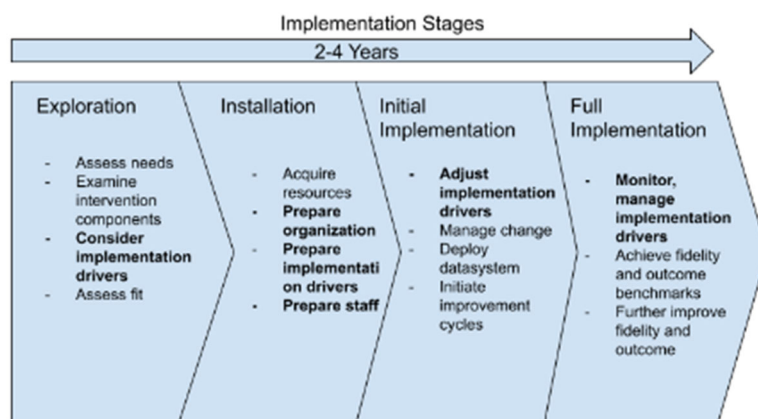
I forskningsartikkelen fra Mayer et al (2012) «*The Quality Implementation Framework: A Synthesis of Critical Steps in the Implementation Process*» er det sammenlignet flere

rammeverk for implementeringsprosesser. De har kommet frem til en sammenfattet prosess med fire faser beskrevet i Figur 4. En sentral faktor i prosessen er at implementeringen krever tid.



Figur 4 - figur hentet fra (Meyers, et al., 2012) og oversatt til norsk

Et av rammeverkene som er omtalt er Fixsens rammeverk som ble utvidet i 2015 hvor rammeverket er delt opp i implementeringsstadier og -drivere i artikkelen til Bertram et al. 2015. (Bertram, Blase, & Fixsen, 2015) Denne teorien har tilsvarende faser som går over tid i implementeringen, men spesifiserer et sett med drivere som går igjen i alle faser i implementeringsprosessen.



Figur 5- figur hentet fra (Bertram ,Blase & Fixsen 2015)



Figur 6-figur hentet fra (Bertram, Blase & Fixsen 2015)

Det er mange av de samme driverne som kommer igjen i revisjonskvalitetsfaktorene. For å oppnå ønsket revisjonskvalitet etter implementering, er det viktig med en implementering som tilfredsstillende rammeverket, for god kvalitet. Det må da legges vekt på de driverne i implementeringen som gir god kvalitet.

Følgende faktorer har innvirkning på implementeringen:

De organisatoriske driverne:

- Organisasjonskultur.
- Personlighet.
- Budsjetter.
- Policyer og prosedyremiljø.

Kompetanse-driverne:

- Personalutvelgelse.
- Opplæring, coaching.
- Medarbeidervurdering.

3.6.1 Kontroll av overholdelse av revisjonsstandarden

Revisorloven § 13-1 pålegger at revisorer skal ha kvalitetskontroll fra Finanstilsynet minst hvert sjette år. Revisorer av foretak av allmenn interesse skal kontrolleres minst hvert tredje år iht. RL §12-1jfr. Revisorforordningen artikkel 26 (EUROPAPARLAMENTS- OG RÅDSFORORDNING, 2014).

Finanstilsynet kan utpeke andre til å utføre tilsynet jfr. Revisorloven §13-1.

Revisorforeningen er utpekt av Finanstilsynet til å gjennomføre periodisk kvalitetskontroll av revisorer for foretak som ikke er av allmenn interesse.

Oppdragsansvarlige medlemmer i Revisorforeningen er pålagt i Revisorforeningens vedtektene å delta i foreningens kvalitetskontroll jfr. vedtektene § 2-7 (Revisorforening, 2023). Dette gjelder kun revisorer som ikke er revisorer for foretak av allmenn interesse. Formålet med kvalitetskontrollen er å kontrollere at medlemmene følger revisorloven, og utfører revisjon i samsvar med god revisjonsskikk.

Implementeringsprosessen til en revisjonsstandard starter i IAASB, og går gjerne over flere år, før det ender opp med en godkjent ny standard eller oppdateringsstandard. Når standarden er oversatt og godkjent i Revisorforeningene ved revisjonskomitéen, er de gjeldende for norsk rett. Revisorer og revisjonsselskaper plikter da å følge den nye eller oppdaterte standarden.

I de internasjonale revisjonsselskapene blir metodikkene, revisjonsverktøy og opplæringsmateriell utviklet sentralt, og rullet ut til alle revisjonsselskapene nasjonalt. Fra åpenhetsrapporten til PwC 2022 kan vi lese at revisjonsselskapet er tilknyttet et felles globalt nettverk PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL): «PwCIL fungerer som en koordineringsenhet for PwC-firmaene [...] fokuserer på nøkkelområder som strategi, merkenavn, risiko og kvalitet og arbeider for å utvikle og implementere retningslinjer og initiativ for å skape en felles og koordinert tilnærming mellom medlemsfirmaer» (PwC Norge, 2022, s. 7). De internasjonale kurs og opplæringsmateriell blir nasjonalt rullet ut fra sentraliserte fagavdelinger. Det er også de internasjonale fagavdelingene som tar valgene, som påvirker revisjonsverktøy, metodikk og kontroll policyer. Tilsvarende organisering er det i alle Big 5 selskapene.

Det internasjonale opplæringsmateriale og kursdokumentasjon blir presentert av lokale fagavdelinger og lokale forelesere, med støtte fra de internasjonale og globale fagavdelingene, til de som utøver revisjon i praksis. Dette medfører at alle revisjonsselskapene har behov for sin egen implementeringsprosess.

IAASB har utarbeidet implementeringsguiden, som viser hvilke oppdateringer som er gjennomført i ISA 315(R) sett mot den forrige standarden ISA 315.

Implementeringsguiden til ISA 315 (R) kom juli 2022, og standarden ISA 315 (R) hadde virkning fra 31. desember 2022. IAASB har åpne prosesser og alle eksponeringsutkast² fra 2018 ligger løpende tilgjengelig på nettet. Implementeringen av den nye standarden medfører uansett størrelse, noen endringer i dokumentasjons- og herunder revisjonsverktøy med tilhørende metodikk.

3.7 Tidligere forskning

I dette kapitlet presenterer jeg de aktuelle forskningsstudier for drøfting av temaer, hentet ut fra studier om risikovurderinger i revisjon og revisjonskvalitet.

3.7.1 Forskning relatert til endringer i revisjonspraksis

Det er gjennomført en studie «*Auditing Firms` Fraud Risk Assesment Practices*» (Shelton, Whittington, & Landsittel, 2001). Denne studien viser de praktiske forskjellene etter implementeringen av *Statement on Auditing Standards (SAS) nr. 82* i CPA-firmaer.

Denne standarden tilsvarende den norske standarden «*ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*». I denne studien ble det sammenlignet revisjonsmanualer og praksishjelpemidler og intervjuet revisorer fra alle Big 5 firmaene og to andre firmaer. Resultatene av studien indikerte at revisjonsfirmaer er forskjellige med hensyn til om deres praksishjelpemidler for mislighetsrisikovurdering var separate eller integrert med andre praksishjelpemidler for risikovurdering, tidspunktet for, og metoden for vurdering av mislighetsrisiko. «Alle firmaene indikerte

² Forfatterens oversettelse av det engelske uttrykket «Exposure drafts»

at overholdelse av standarden ble overvåket gjennom normal kvalitetskontroll» (Shelton, Whittington, & Landsittel, 2001, s. 26).

Forskningsresultater indikerer at hensiktsmessig vurdering og prosedyrer for mislighetsfaktorer ble noe forskjellig. «To firmaer bruker ekspertsystemer for å hjelpe revisor med å vurdere mislighetsrisiko, mens de andre firmaene er avhengige av uassistert revisors skjønn for å identifisere de "riktige" risikofaktorene.» (Shelton, Whittington, & Landsittel, 2001, s. 27).

Det fremkom også at de fleste firmaer benytter enkle sjekklister når de vurderer mislighetsrisiko, mens andre hadde mer avanserte poengsystem. Andre akademiske studier viser noe bevis for at «rødt flagg» sjekklister, ikke i vesentlig grad forbedrer revisors evne til å vurdere mislighetsrisiko (Pincus, 1989).

I et annet studie fra Curtis og Turley (2007), «*The business risk audit – A longitudinal case study of an audit engagement*» (Curtis & Turley, 2007) følger Curtis og Turley (2007) endringen i den praktiske revisjon fra tradisjonell substansrevisjon til virksomhetsrisikobasert fokus, med mer testing av internkontroll - business risk audit (BRA) over tid. Studiet følger oppdrag fra 1996 tom 2000, og viser at de gikk over til BRA 1998 og kontrolltesting og deretter tilbake til full substans testing i 2000. Studiet belyser at det var behov for mer kompetanse og erfaring fra revisjonsmedarbeidere i en BRA revisjon, for internkontrolltesting, samt risikovurderingshandlingen. Da de la om til mer interkontrollbasert revisjon, ble det ikke reduksjon i substanshandlinger, noe som medførte høyere revisjonshonorarer og mer medgått tid (Curtis & Turley, 2007).

Studiet belyser utfordringene ved å implementere ny metodikk innenfor eksisterende organisasjonsstrukturer, samt de motstridende rollene til revisjonsmetodikk i dens organisatoriske kontekst, mellom administratorer og praktiserende revisorer i de store revisjonsselskapene. Curtis og Turley (2007), studie gir også kunnskap om «kunnskapsstyringsstrukturen som brukes til å støtte levering av revisjonen» (Curtis & Turley, 2007, s. 439). Det vises til at de store revisjonsselskapene Big 5, er så store at litteraturen har identifisert en deling av administrasjon ved egne fagavdelinger. Egen

fagavdelinger utvikler revisjonsmetodikken, mens det er de utøvende revisorene som praktiserer metodikken.

3.7.2 Forskningsartikler relatert til risikovurdering

For å underbygge de endringene ISA 315(R) har gjennomført rundt risikovurderingene, har jeg sett på artikkelen om risiko fra Miller et al. (2012): «*Do auditors assess inherent risk as if there are no controls?*» (Miller, Cipriano, & Ramsay, 2012).

Forskningsstudiet er gjennomført med 54 intervjuer og case-vurderinger med praktiserende revisorer. Forskningsresultatet viser at revisorer antar at internkontroll eksisterer i deres vurdering av iboende risiko. Dette er ikke i tråd med standardenes definisjoner, og vil kunne gi feil i risiko for vesentlig feil (RMM). Feil i RMM kan gi tapt revisjonseffektivitet.

Forskningsartikkelen «*The Effects of Industry Specialization on Auditors; Inherent Risk Assessments and Confidence Judgement*»s (Taylor, 2000) bygger på deltagere som er revisorer med og uten bransjespesialisering innenfor bankbransjen. De vurderte iboende risiko på industrispesifikke kontoer, som lån og fordringer, og kontoene eiendom og driftsløsøre som ikke var bransjespesifikke. Det ble avdekket at revisorer uten bransjeerfaring vurderte iboende risiko høyere enn de med bransjespesialisering.

«*Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions*» (Low, 2004) er en case-studie med 98 deltakere, hvor 36 av dem hadde bankspesialisering. Studiet fant at de med bransjespesialisering gjennomførte en mer effektiv revisjon til lavere kostnad, og var bedre til å gjennomføre risikovurdering (Low, 2004; Taylor, 2000). Disse viser hvordan bransjespesialisering og erfaring påvirker revisors profesjonelle skjønn. De mener begge at revisors spisskompetanse og spesialisering er avgjørende for en effektiv vurdering av risikoer, særskilt de iboende risikoene.

3.7.3 Forskning relatert til informasjonsteknologi

Artikkelen til Janvrin et al. (2008), «*An examination of Audit Information Tecnology Use and Perceived importance*» (Janvrin, Bierstaker, & Lowe, 2008) undersøker i hvor stor utstrekning revisor benytter IT- spesialister i sin revisjonsprosess.

Artikkelen konkluderer med at bruk av IT-spesialister sjelden benyttes, selv om kunden bruker mer komplekse systemer. Den konkluderer med at funn antyder at revisors IT-fokus varierer med revisjonsselskapets størrelse. De finner også en positiv sammenheng mellom IT-kompleksitet hos kunden og bruk av IT-revisor. Undersøkelsen var gjennomført med spørreskjema, og spørreskjemaet ble sendt til 181 revisorer fra forskjellige revisjonsfirmaer.

I artikkelen til Hunton et al. (2004)«*Are Financial Auditors Overconfident in Their Ability to Assess Risks Associated with Enterprise Resource Planning Systems?*» gjorde IT-revisorer flere risikovurderingsforskjeller mellom et ERP og ikke ERP system enn finansielle revisorer. Studiet viste også at finansielle revisorer ikke hadde større behov for konsultasjon med IT-revisorer når de reviderte ERP systemer, og de var sikre på vurderingene sine. «Studiefunnene tyder på at finansrevisorer er oversikre på sin evne til å vurdere IT-relaterte risikoer i et ERP-databehandlingsmiljø.» (Hunton, Wright, & Wright, 2004, s. 8) Dette indikere at IT-revisorer vil være bedre til å gjøre vurdering av kompleksitet av systemet, identifisering av IT-risikoer og gjennomføring av kartlegging og testing av generelle IT-kontroller.

3.7.4 Forskning relatert til revisjonskvalitet

Forskningsartikkelen «*Audit Quality: Insights from the Academic Literature*» av W. (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013), presenterer akademisk forskning på revisjonskvalitet, sett opp mot revisjonskvalitetsrammeverk.

Studiet er organisert rundt de fire kategorier fra kvalitetsrammeverket: Input, prosess, resultater og kontekst. Disse kategoriene er knyttet opp mot de generelle egenskapene eller karateristika til revisjon, insentiver, usikkerhet, unikhhet, prosess og skjønn.

Egenskaper eller karakteristika til revisjon er i studiet knyttet opp mot forskningen på revisjonskvalitet.

Studiet gir flere indikatorer på revisjonskvalitet fordelt på input, prosess, resultat og kontekst. Studiet belyser blant følgende kvalitetsindikatorer, som jeg belyser i denne oppgaven.

For input:

- Profesjonell skepsis; det er belyst forskning som viser positiv sammenheng mellom profesjonell skepsis og revisjonskvalitet og kan resultere i at det gjennomføres tilleggshandlinger.
- Kunnskap og kompetanse; som har direkte innvirkninger på revisjonskvalitetene.
- Press innenfor firma; påvirker revisorsdømmekraft, presset kan være fra både overordnede i revisjonstemaet, partnere, ledere eller intern kvalitetsevaluering.

for prosessen:

- Skjønn i revisjonsprosessen; forskning på skjevheter og heuristikk.
- Revisjonsproduksjon; hvor det belyses innvirkning av bruk av eksperter.
- Risikovurdering; manglede modifisering av revisjonshandlinger til risikovurderingen.
- Innhentning og evaluering av revisjonsbevis; innvirkningen av revisjonsverktøy på revisjonskvaliteten.
- Gjennomgang og kvalitetskontroll; effekt av kvalitetskontroll er positiv for resultater.
- Regulatoriske tilsyn av revisjonsselskaper; det er forskning som viser at det er en positiv sammenheng mellom tilsyn og revisjonskvalitet.

3.7.4.1 Hjelpemidler i revisjon

For å belyse hjelpemidler i skjønnsutøvelse til brukt i revisjon, med hensikt å øke revisjonskvaliteten, har jeg sett på Boritz og Timoshenko (2014) sin artikkel «*On the Use of Checklists in Auditing: A Commentary*» som belyser hvordan sjekklistedesign kan tilpasses forskjellige oppgaver. Boritz & Timoshenko (2014) mener at:

Sjekklistene er mye brukt i revisjon for å sikre overholdelse av ulike krav, for eksempel å fullføre revisjonsprosedyrer i riktig rekkefølge og uten utelatelse, innsamling eller kompilering av alt relevant materiale som kreves for å fullføre en revisjonsfil, samt til å støtte vurderingsoppgaver ved å liste opp nøkkelspørsmålene som må besvares, for å komme til passende vurderinger eller konklusjoner(sC1).

Boritz & Timoshenko (2014), hevder også at «Å forlate bruken av sjekklistene (f.eks. sjekklistene med rødt flagg) til fordel for dømmekraft uten hjelp på grunnlag av et så begrenset perspektiv er kanskje ikke det beste alternativet for store firmaer med revisjoner på flere steder som krever en viss grad av standardisering og koordinering i utførelsen av revisjonsoppgaver» (Boritz & Timoshenko, 2014, s. C1).

3.7.4.2 Standardtype og påvirkning på revisor

Fra artikkelen «*Approaches to auditing standards and their possible impact on auditor behavior*» (Burns & Fogarty, 2010) har jeg hentet fordeler og ulemper ved de forskjellige standardtypene -preskriptive standarder og prinsipielle. Artikkelen beskriver metodene standardsetterne benytter og hvordan det påvirker revisjonskvaliteten. Artikkelen er skrevet ut fra egen erfaring fra standardsettingsarbeid.

Preskriptive standarder er regelbasert og gir derfor likere implementering og bruk. Den gjør det lettere å gjennomføre tilsyn, og å unngå feil.

Ulempen med denne type standarder er at de aldri vil kunne omfatte alle mulige situasjoner. De kan låse revisor i å utføre særskilte prosedyrer, og begrenser fokus på nye problemer. Videre kan de medføre fokus på overholdelse av dokumentasjon, som kan gi manglende bevis som møter risikoene.

Prinsippbaserte standarder er mer beskrivende, og revisor må bruke mer skjønn for utforming av handlinger tilpasset omstendighetene. Dette gjør det lettere å tilpasse fremtidig ukjent utvikling. Ulempene er at de kan gi forskjeller i implementeringer og

bruk. De kan gi utilsiktet revisjon, og gjør håndheving ved tilsyn vanskeligere da den er mer skjønnsbasert (Burns & Fogarty, 2010).

Burns og Fogarty (2010), mener at de prinsipielle standardene kan benyttes både på store eller komplekse og små virksomheter. «Dette synet tillater ulike tolkninger av standarder avhengig av, ikke bare variasjoner i fakta, men også avhengig av kultur, erfaring og utdanning til revisor» (Burns & Fogarty, 2010, s. 312). De standardene som blir utviklet, er ofte en kombinasjon av preskriptiv og prinsipiell. «En kombinasjon av de to er sannsynlig nødvendig for å oppnå optimalt resultat» (Burns & Fogarty, 2010, s. 312).

4 Metoder

I dette kapittelet vil det bli redegjort for valg knyttet til den metodiske delen av oppgaven. Valgene blir presentert og begrunnet ut ifra de ulike metodiske valgene for å besvare problemstillingen:

Har den nye standarden i praksis oppnådd en mer ensartet og konsistent anvendelse av;

- Risikovurderinger og påstander?
 - Særskilt vurdering av iboende risiko og påstander?
 - Vesentlig, men ikke signifikant?
- Prosesskartlegging og test av implementering og design?
- IT-risiko og IT-systemer?

Hvordan er implementeringene i praksis, og tar den i betraktning kompetanse og erfaring hos revisorene som gjennomfører risikovurdering og identifisering av informasjonsteknologirisikoer?

- Opplæring og implementering

4.1 Teoretisk tilnærming og valg av undersøkelsesdesign

4.1.1 Tilnærming til teori

Da det ikke er gjennomført noen tilsyn etter ny standard, så finnes det ikke data for å evaluere, i hvilken grad den nye standarden har oppfylt sine mål. Jeg må derfor ta utgangspunkt i hvordan revisjonsselskapene har implementert standarden i sine revisjonsverktøy og metodikk. Ved å belyse dette, og undersøke om det er forskjeller mellom selskapene, kan jeg se dette opp mot tilgjengelig teori. For å kunne si om den nye standarden oppfyller sine hovedmål tilsier dette en induktiv tilnærming, da jeg har lite forkunnskaper, og ønsker å knytte funnene opp mot teori.

Erfaringsmessig har jeg vært med på implementeringen i PwC denne høsten, og har også erfaringer fra tidligere endringer i standarder fra samme selskap. I tillegg kjenner jeg godt hvordan ISA 315(R) er dokumentert og tatt inn i revisjonsmetodikken til PwC.

Intervjuene er satt opp semi-strukturelt, med bakgrunn i et ønske om å styre intervjuene inn på temaet det blir forsket på, og samtidig ha mulighet til å utdype temaer hvor det fremkommer forhold utenfor intervjuguide, eller forhåndsdefinerte temaer. Den semistrukturale tilnærmingen gir også rom for å stille oppfølgingsspørsmål for å få frem og å forstå nyansene ved praksis.

Intervjuguiden ble ikke oversendt i forkant av intervjuet. Hensikten var å få svar nært opp til hvordan intervjuobjektene opplever standarden i praksis, og ikke bli forstyrret av muligheten til å forberede svarene i tråd med kunnskap direkte fra standarden, mer enn det de faktisk vil gjøre.

4.1.2 Valg av forskningsdesign

Begrunnelse for valg av induktiv eller deduktiv forskningsdesign er at deduktiv tilnærming vil forskeren legge vekt på problemstillingen å gå fra teori til empiri og teoritestning. I motsatt fall, ved en induktiv tilnærming vil, forskeren ønske å fortolke og å bygge opp mot en teoretiskforståelse gjennom empiriske analyser (Grønmo, 2017).

Deduktiv og induktiv er henholdsvis teoridrevne og datadrevne metoder. I teoridreven analyse har teorien bestemt på forhånd hva som er interessante data. I motsatt fall har vi datadreven analyse, hvor dataene styrer. I en datadreven analyse starter en uten å ha bestemt teori, isteden oppdaterer man «underveis hva som er de mest treffende observasjonene eller de mest interessante spørsmålene» (E.F.Johannssen, Witsø, & Rasmussen, 2018, s. 38). I en induktiv analyse vil en kunne oppdage nye interessante forhold under dataanalysen, fordi man ser på alle data, og ikke bare har et fokus fra forskningsteoriens data. Et annet kjennetegn ved induktive analyser, er at vi kan endre på våre teoretiske antagelser underveis. I min analyse har jeg kategorisert ut fra teorien og endringer i standarden. Det er som en følge av en åpen intervjusituasjon, gjort funn i dataanalysen, som ikke direkte ligger i kategoriseringen.

Kvalitative intervjuer vil bidra til en dypere forståelse av meninger, holdninger og erfaringer (Johannessen, Christoffersen, & Tufte, 2020).

Ut fra problemstillingen ønsker jeg å se på:

- Forskjeller mellom revisjonsselskaperes praksis, personer og deres holdninger i forhold til de endringer som er gjennomført i revidert standard: Er det fortsatt vesentlige tolkningsforskjeller?
- Intervjuobjektene erfaringer vil kunne belyse om standardsetterne oppnår sine målsetninger om mer ensartede vurderinger. Gir det mer ensartede vurderinger og bedre vurderinger av iboende risiko?
- Hvordan vurderer forskjellige revisorer og selskaper de nye kravene til skalering og dokumentasjon av informasjonsteknologi?

Jeg ønsker, i tillegg til erfaringer og oppfatninger, å be om at intervjuobjektene deler noen av sine egne erfaringer gjennom implementeringsprosessen, når det gjelder både kunder, internopplæring og utøvelse.

Analysen er arbeidet ved å bringe spørsmål, data og teori sammen. I denne oppgaven har jeg forsøkt å gjennomføre en analyse basert på fortellingsteori, med inspirasjon fra teori om kategorisering. Fortellingsteorien har i sin helhet lagt til grunn for alle de små fortellingene som er gitt fra intervjuobjektene, innenfor de forskjellige temaene.

Tematikken er fordelt og sammenstilt med inspirasjon fra kategoriseringsteorien. I det videre presenteres tankene bak fortellingsteorien og hvordan den er benyttet. Videre følger en kort introduksjon til de delene som er hentet fra kategoriseringsteorien (E.F.Johannssen, Witsø, & Rasmussen, 2018).

4.2 Valg av metode

Kvalitativ forskningsmetode er når forskeren setter seg godt inn i intervjuobjektene situasjon, og finner nøkkelbegreper ut fra intervjuer som kan benyttes til å forstå intervjuobjektene situasjon eller handlinger (Ringdal K. , 2013, s. 104). I denne

oppgaven er det benyttet en kvalitativ forskningsmetode, som gir en dyptgående forståelse av hvorfor og hvordan endringen i ISA 315 er implementert i praksis.

Det er ønskelig å se på implementeringsprosessen og det antas at det er de mest erfarne som har best innblikk i fastsettelsen av iboende risiko for selskapet(revisjonskunden), og eventuelle endringer sett opp mot tidligere år. Her vil det være interessant å se på eventuelle ulikheter i skjønnsmessige vurderinger. Ulikheter som kan skyldes, eller kan være påvirket av kompetanse, erfaring og kultur i revisjonsselskap, mm.

Problemstillingen har blitt spisset inn etter hvert som kunnskap er opparbeidet, gjennom revisjonsplanlegging og implementering av ny standard for revisjonskunder høsten 2023. I tillegg har alle interne diskusjoner med fagavdelinger og partnere beriket problemstillingen. Valget av kvalitativ metode gjorde det mulig å tilpasse problemstillingen underveis (Ryen, 2012).

Ulempen ved den kvalitative metoden, er at den er tidkrevende, med henblikk på planlegging og gjennomføring av intervjuer, transkribering, og analysering. Dette medfører at det ikke er mulig å gjennomføre et representativt utvalg av intervjuer hvor resultatene og funnene kan generaliseres. En annen ulempe er at i intervjusituasjonen, sitter intervjuer og intervjuobjektet tett i konversasjon og kan lett påvirke hverandres svar og dialog. Intervjuobjektene har mulighet for å svare i retninger som favoriserer, eller setter seg selv i et godt lys (Grønmo, 2017, s. 171).

Kvalitative intervjuer er fleksible, hvor intervjuobjektet kan utdype og komme med eksempler på det de mener er korrekte tolkninger (Grønmo, 2017). I tillegg er det mulig å rette intervjuet inn i ønskede retninger, dersom det skulle være mulig å tolke spørsmålene i forskjellige retninger eller det er forskjeller i begrepsbruken hos intervjuobjektet og intervjuer.

4.3 Innsamling av data

4.3.1 Utvelgelse av intervjuobjekter

Utvalgsstrategi, for kvalitative undersøkelser er stort sett ikke et tilfeldig utvalg, da det er ønskelig å få inngående kjennskap til det området som skal forstås. Det er da viktig at en treffer på intervjuobjekter som har den relevante erfaringen eller kunnskapen. I dette studiet er utvalget gjennomført etter en «Homogeneous Purposive Sample» metode (Crossman, 2023). Det vil si at det er søkt etter en type intervjuobjekter med spesifikt sett med egenskaper hos de kildene som velges ut.

Homogenitetsutvalget er partnere, som gjerne er ansvarlig for utførelsen av, og avleggelsen av revisjonsberetningen. For å nå de ønskede intervjuobjektene, er det benyttet bekjentskap og relasjoner. I utvelgelsen er det valgt revisjonspartnere fra forskjellige selskaper, store og små revisjonsselskaper. Det ble tatt direkte kontakt via mail med åtte partnere hvor jeg fikk svar fra fem partnere og en manager. Alle 6 som svarte, ble intervjuet.

Utvalget vil ikke være representativt, men representerer en homogen gruppe statsautoriserte revisorer. Det har vært viktig å velge strategisk ut fra forskjellige revisjonsselskaper når det gjelder størrelse. Da det antas at det kan være forskjeller med henblikk på opplærings- og revisjonsprogrammer. Jeg får dermed innsikt i implementeringsprosessen og metodikkene i forskjellige typer revisjonsselskaper. Det har vært viktig å rekruttere intervjuobjekter innenfor et geografisk område hvor det muliggjør fysiske intervjuer innenfor samme uke.

4.3.2 Etikk

Intervjuobjektene fikk, i forkant av intervjuet, oversendt formålet med intervjuet, tidsrammen og hensynet til personvern.

Informasjonsskriv med samtykke-erklæring ble gjennomgått, og signert på papir i oppstart av intervjuene. I skrivet ble intervjuobjektene opplyst om hvordan lydfiler, transkripsjoner og arbeidspapirer blir arkivert eller behandlet med henblikk på General

Data Protection Regulation (GDPR) og at det er lagt in pseudonym for navn i selve artikkelen. Lyd og transkripsjonsfiler er oppbevart i tråd med USNs retningslinjer. Det er sendt og godkjent meldeskjema til Norsk senter for forskningsdata (NSD), med henblikk på behandling av navn ved samtykke-erklæring og oppbevaring av lydopptak av personer.

4.3.3 Intervjusituasjon

Intervjuobjektene fikk velge møtested for at de skulle føle seg komfortable. De fleste ønsket å avholde intervjuet i egne lokaler til avtalt tid i sitt møterom, hvor de «føler seg hjemme» (Repstad, 2019, s. 87). Et møte ble avholdt i lokalene til forfatterens arbeidsgiver. Alle intervjuene ble avholdt i uke 51, rett før jul. Dette var for å sikre at de var godt i gang og hadde ferdigstilt planleggingen for dette revisjonsåret³. Det var i tillegg viktig å gjennomføre intervjuene i en relativt kort periode, for å sikre at intervjuobjektene var relativt likt i modningen av implementeringen.

Alle intervjuene startet med en innledende fase med introduksjon hvor det ble informert om opptaket og transkriberingen, og lett prat. Noen begrepsutfordringer var det, da ingen av intervjuobjektene hadde lest den oppdaterte standarden fra a-å. De fra de større selskapene hadde fulgt intern metodikk og kurs for oppdatering, mens de fra de mindre selskapene hadde deltatt på kurs via Revisorforeningen.

4.3.4 Intervjuguide

Det ble satt opp en semistrukturert intervjuguide, som var temabasert med åpne spørsmål, om de temaene som ble ønsket belyst. Intervjuguiden ble ikke delt med intervjuobjektene, og den ble brukt som en sjekklister under intervjuene for å sikre at alle temaer var inkludert eller tatt opp. Det var for å få til en best mulig samtale med frie ord.

4.3.5 Intervjuprosessen

Det ble gjennomført kun seks intervjuer, relativt få og dermed lite generaliserbart. Det er noe ulikheter i intervjuobjektene beretninger som kan være med å belyse eventuelle

³ Revisjonsåret starter 1. august, og løper til 30. juni året etter.

forskjeller. Dette er som en følge av at intervjuobjektene kommer fra forskjellige revisjonsselskaper, med litt forskjell i terminologi, revisjonsmetodikk og revisjonsverktøy.

Dårlig kommunikasjon mellom intervjuobjektet og forskeren kan gi svake analysedata. For å unngå dårlig kommunikasjon, er intervjuguiden gått igjennom med henblikk på å unngå kommunikasjonsproblemer som feiltolkning av spørsmålene. Det er flere personer som har bistått i gjennomgangen av intervjuguiden, for å sikre ensartet forståelse. Et annet problem med intervju, er at forskeren kan påvirke svarene ubevisst, i ønsket retning (Grønmo, s 173).

En fordel med intervjuprosesser er muligheten for å stille spørsmål underveis for å unngå uklarheter, feiltolkninger osv., samt muligheter for å stille oppfølgende kontrollspørsmål. En annen fordel er at jeg har hatt mulighet til en oppfølgende samtale etter transkriberingen av intervjuene, hvor jeg har utarbeidet en tabell over forhold som fremkom i analysen. Denne har jeg benyttet som en fullstendighetssjekk for å sikre at jeg har fått med meg alle forhold. Dersom det var noe som manglet, har jeg verifisert dette i den oppfølgende samtalen med intervjuobjektene i august. Tabellen er vedlagt oppgaven som vedlegg 3.

I løpet av intervjuene så jeg at intervjuobjektene var mer dedikerte til sin egen revisjonsmetodikk enn revisjonsstandard. Ingen av intervjuobjektene hadde lest standarden fullt ut. Det medførte behov for ytterligere avklaringer under intervjuene for å verifisere at vi pratet om samme forhold. Intervjuguiden ble derfor ikke fulgt slavisk, men heller som en sjekklister. Noen spørsmål forble ubesvart. Intervjuene har dermed vært relativt åpne, men det er likevel sørget for at alle har blitt stilt overfor de samme temaene. Spørsmålene har blitt oppfatte litt varierende, og noen utdypninger var nødvendig.

4.4 Analyse av intervjuene

Da det er valgt å gjøre en analyse av fortellinger, som er kategorisert etter tema, vil jeg i det følgende, beskrive narrative analyser - også kalt fortellingsanalyser.

Kjennetegnet til en fortelling, er at fortellingen er relevant, spennende, forståelig og brukes av fortelleren for å beskrive forhold. I intervjuene ble det stilt relativt åpne spørsmål rundt forskjellige temaer som standarden for risikovurderingshandlinger omhandler, og hvor det nå er blitt gjennomført endringer sett mot tidligere standard.

Da hvert selskap har sine egne revisjonsmetodikker og -verktøy, samt interne opplæringsprogrammer, har intervjuobjektene forklart med eksempler og billedlige metaforer, om de forskjellige temaene. Det kan sies at et intervju er en samling av flere små fortellinger.

Et av intervjuobjektene tegnet også diagrammer for å forklare sin metodikk. Revisor 5 forklarer at endringene i den nye standarden ISA 315 (R) er ikke så store, og det er ikke slik at du ikke kan dette fra tidligere standard. Som vedkommende sa: «Det er ikke slik at du står ved hoppkanten og ikke kan hoppe, du er mer ute og styrer litt med den ene armen.»

4.4.1 Årsakssammenheng

Årsakssammenhenger i fortellingene fremkommer ved at intervjuobjektene forteller om et tema og forklarer gjerne hvor de var og hvordan de har kommet frem til den løsningen eller antatt løsning.

Revisor 2 sier:

Da vi så at det var endringer i Descartes, når vi startet opp med planleggingen, skjønte vi at vi måtte delta på et kurs. På kurset til Revisorforeningen kom det frem vesentlig, men ikke signifikant. Denne var ikke jeg kjent med og jeg tror at den kommer jeg til å bruke, for eksempel på andre driftskostnader og varekostnader og spare litt tid. Spart tid kan brukes på innsats på andre områder for eksempel inntektsprosessen.

Intervjuobjektet sier her at kursdeltagelse medførte bruk av kategorien «vesentlig, ikke signifikant». Behovet for kurs ble først identifisert når de så at det var endringer i revisjonsverktøyet i arbeidet med planleggingen av kundene.

4.4.2 Hvordan intervjuene analyseres som fortellinger

Det er flere begreper i forbindelse med analyse av fortellinger som vil belyses her.

I fortellingene har vi flere karakterer, gjerne en hovedperson, som her er intervjuobjektene og deres revisjonsselskaper. De beskriver sine situasjoner og hvordan deres opplevelse er i forhold til sitt utgangspunkt. Det er også en motstander som er motsatsen til hovedpersonen «den karakteren i fortellingen som kjemper mot hovedpersonene» (E.F.Johannssen, Witsø, & Rasmussen, 2018, s. 100). I dette tilfelle er det standardsetterne og fagavdelingene som implementerer endringene.

Plott, er hendelsesforløpet i fortellingen, som starter med innledning, hva og en avslutning. Det er viktig å være kritisk til når fortellingen starter og slutter. (E.F.Johannssen, Witsø, & Rasmussen, 2018). For noen av temaene vil det helt klart ha en betydning hvilken type revisjonskunde som temaet diskuteres rundt. Risikovurdering av investeringer i datterselskaper i konsernregnskap på IFRS vil ha andre krav enn NRS, og vil gi en annen slutt.

Poengene i fortellingene må leses ut fra budskapene direkte eller indirekte:

Kampen mellom formalismen og det praktiske og da er det litt sånn hvem vinner, er litt sånn i hvert fall jeg opplevde det, der jeg var før da. Det som overrasket meg, var at det fagmiljøet som da lagde metodikken, og oppdaterte metodikken og som jobber med den, var ikke en stor gruppe

Intervjuobjektet sier her at mye makt er sentralisert hos fagavdelingene.

Intervjuene er lagt opp til samtaler hvor målet har vært å få til en åpen dialog hvor deltakerne kan være uredde for å vise at de ikke vet eller kan, og at de kan forklare om sin praksis uten å bli vurdert.

4.4.3 Maktforhold fra fortellerne og makt i fortellingen

I fortellinger kan enkelte intervjuobjekter ha mer makt enn andre. En har et dypt kjennskap til den tidligere standarden, og har jobbet med fagavdelinger i forskjellige revisjonsselskaper, i tillegg til å undervise i revisjonsfaget. Jeg vet (bevisst) at denne fortelleren har mer makt i sin bakgrunn og kompetanse, sett mot de andre intervjuobjektene.

Alle parter i intervjusituasjonene er statsautoriserte revisorer, inkludert intervjuer. Alle har over 20 års erfaring i revisjonsbransjen, og er partnere, unntatt en som er manager og har seks års erfaring.

Jeg er bevisst på at enkelte fortellinger, blir understreket av andre billedlige eller samfunnsmessige holdninger, som kan skape en ønsket holdning fra fortelleren. Min opplevelse er at det virker som en generell holdning i bransjen at det ikke er behov for like mye revisjon for små som større kunder.

For å analysere de forskjellige temaene opp mot hverandre, har jeg valgt å kategorisere noen av temaene etter der hvor det har vært endringer i standarden. Da jeg gjennomførte analysen, har også andre forhold fremkommet.

4.4.4 Praktisk gjennomføring av analysen

Intervjuene er transkribert, først ved at lydopptaket ble automatisk nedtegnet ved hjelp av «tale til tekst» i Word-funksjon. Deretter ble hvert av transkriberingene nøye lyttet igjennom og korrigerert hvor det var feil i den automatiske transkriberingen. Word har vanskeligheter med å nedtegne korrekt hvor det er dialekter eller rask tale.

I transkriberingen ble fyllord som «jo», «ja», «ehh» og andre lyder fjernet, samt at faguttrykk fra intervjuobjektene revisjonsmetodikk endret til tilsvarende uttrykk fra standarden. Dette ble gjort for å sikre fortsatt anonymitet.

Transkriberingen ble lyttet igjennom og korrigert i flere omganger, for så å bli importert i Excel-snipperfunksjon, for enkelt å kunne sammenstille de ulike kategoriene eller teamene fra intervjuene.

Svarene er satt opp mot teori og tidligere forskning fra kapittel 3. Funnene ut fra analysen blir presentert i neste kapittel kategorisert som følger:

- Risikovurderinger:
 - Iboende risiko og påstander.
 - Vesentlig, men ikke signifikant.
- It-risiko og systemer.
- Prosesskartlegging og test av implementering og design.
- Opplæring og implementering.

4.5 Forskningskvalitet

Forskningskvalitet er en viktig del av forskningsprosessen, som består i å vurdere den kritiske kvaliteten på gjennomført forskning gjennom hele prosjektet (Repstad, 2019). I dette kapitlet belyses det hva som er lagt vekt på for å oppnå god forskningskvalitet gjennom sentrale kriterier for forskningskvalitet, som er pålitelighet, og validitet eller gyldighet.

4.5.1 Pålitelighet

Pålitelighet handler om i hvilken grad man kan stole på resultatene, og funnene i studiet. Har det vært en nøyaktig analyse og koding av data, og er alle data intakt? Det kan også være forstyrrelser som gjør at data fra intervjuobjektet mister pålitelighet. Jeg har derfor beskrevet prosessen for utvelgelse av intervjuobjekter, intervjusituasjon, transkribering og hvordan analyse av dataene er gjennomført i prosjektet. Dette for at leseren skal få en inngående beskrivelse av konteksten/fenomenet som det studeres

innenfor, og med detaljert beskrivelse av forskningsprosessen (Johannessen, Christoffersen, & Tufte, 2020).

4.5.2 Validitet eller gyldighet

Gyldighet eller troverdighet omfatter både den interne og eksterne validiteten.

Intern validitet er i hvilken grad det er belegg for de fremkommende sammenhenger som kommer ut fra intervjudataene, og i hvor stor grad fremgangsmåter i studien og funnene oppriktig reflekterer studiet, og representerer virkeligheten (Johannessen, Christoffersen, & Tufte, 2020).

Ekstern validitet, handler om hvor overførbare konklusjonene og resultatene er til andre. Denne studien har sine begrensninger da det er relativt få intervjuobjekter, men studiene er styrket ved relativt fylldige beskrivelser av resultatene. (Johannessen, Christoffersen, & Tufte, 2020)

4.5.3 Bekreftbarhet eller objektivitet

Bekreftbarhet er i hvilken grad forskningsstudiets resultater kan bekreftes av andre forskere gjennom tilsvarende undersøkelser (Johannessen, Christoffersen, & Tufte, 2020).

Det er i konklusjoner og resultater vist til teorier og eventuelt andre forskningsresultater av tilsvarende art. Forhold som eventuelt kan påvirke resultatene, gi skjevheter eller forutinntatte holdninger, blir belyst (Johannessen, Christoffersen, & Tufte, 2020).

5 Analyseresultat og drøftelse

I dette kapittelet presenteres og analyseres svarene fra intervjuobjektene.

Analyseresultatene er presentert etter inndelingen fra kapittel 4.4.4. Jeg vil fremheve forskjeller og likheter i svarene.

5.1 Bakgrunnsinformasjon

I dette kapittelet har jeg laget en oppsummering av Intervjuobjektene bakgrunnsinformasjon, om deres stilling, bakgrunn, og erfaringer som revisorer, samt geografisk tilhørighet.

Informasjonen ble innhentet som et grunnlag for om erfaring, med henblikk på antall år og størrelse på revisjonsforetaket, ville ha noen påvirkning på den praktiske utførelsen av revisjon etter ny ISA 315(R).

5.1.1 Intervjuobjektene

Intervjuobjektene ble stilt følgende spørsmål vedrørende bakgrunnsinformasjon:

- Om de jobbet i et av de store selskapene Big 5, som da innbefatter PwC, KPMG, Deloitte, E&Y eller BDO, alternativt annet kontor.
- Stilling/arbeidstittel.
- Hvilke revisjonsverktøy de benyttet, egenutviklet eller annet.

Arbeidssted blir omtalt som enten Big 5 eller annet kontor, alle andre kontorer enn Oslo blir betegnet med distriktskontor. For å lette identifiseringen, har jeg merket revisorene fra andre konterer med henholdsvis 2A og 4A.

Revisor	Big 5 eller annet kontor	Stilling	Erfaring (år)	Revisjonsprogram
1	Big 5	Partner	28	Egenutviklet
2A	Annet kontor	Partner	26	Descartes
3	Big 5	Partner	27	Egenutviklet
4A	Annet kontor	Partner	26	Descartes
5	Big 5	Manager	6	Egenutviklet
6	Big 5	Partner	20	Egenutviklet

To av intervjuobjektene er fra mindre revisjonsselskaper, alle partnerne har mange års erfaring i bransjen. En av partnerne har også erfaring fra arbeid i fagavdelingen i et av Big 5 selskapene.

Intervjuobjektene 2A og 4A, som benyttet Revisorforeningens revisjonsverktøy, informerte også om at de benyttet Revisorforeningen som fagavdeling. De andre fra Big 5 hadde egne fagavdelinger.

Alle revisorene hadde erfaring fra små og mellomstore selskaper. Revisor 1 og 3 hadde også erfaring med børsnoterte selskaper samt US GAAS revisjon. Alle hadde varierende bransjeerfaring fra eiendom, handel og produksjon. Ingen hadde bransjeerfaring med betalings- og finansforetak.

5.2 Risikovurderinger

I forbindelse med vurdering av risiko, spurte jeg innledningsvis om risikovurderingsprosessen, og hvordan de gjennomførte denne i praksis. Har standardsetterne oppnådd sine mål om «Likere og mer robust revisjonspraksis ved identifisering og vurdering av risiko»?

Analyseresultatene presenteres sammen med drøfting i følgende underkapitler:

- Særskilte vurdering av iboende risiko og påstander.
- Vesentlig, men ikke signifikant risiko.

5.2.1 Særskilt vurdering av iboende risiko og påstander

I dette kapitlet tar jeg for meg hvordan praksis er for vurdering av iboende risiko, og hvordan den er dokumentert. Hvordan er praksis etter implementeringen av ISA 315 (R)?

5.2.1.1 *Analyse og drøftelse av resultater*

Alle revisorene fremhever at de nå har gått over til en særskilt skalert vurdering av iboende og kontrollrisiko på påstandsnivå. Revisor 6 fremhever at: «I forhold til når vi kartlegger ulike regnskapspåstander på regnskapslinjene, så har vi ikke hatt

revisjonsrisikomodellen, som sier revisjonsrisikoen er iboende risiko kontrollrisiko. Vi har ikke hatt den så tydelig inn i vår metodikk tidligere.»* Revisjonsrisikomodellen som er forklart i kapittel 3.1 er ikke endret i den oppdaterte ISA 315 (R). Det er kun fremhevet at det nå skal være en særskilt skalert vurdering. Se omtalt i endringene kapittel 2.3.1.

Revisor 4A sier at det er vanskelig å skille mellom iboende- og kontrollrisiko i den skjønnsmessige vurderingen. *«Det har vært litt prøving og feiling, det er vel kanskje det vanskeligste å skille mellom iboende risiko og kontrollrisiko [...] Skal du ta hensyn til tidligere års erfaringer, rutinene deres og kompetansen til personen som gjør jobben?»* Dette indikerer at de fortsatt, ikke helt, ser hva som er de iboende risikoene og kan inkludere deler av internkontrollelementene i vurderingen av den iboende risiko. Dette er tidligere indikert av Miller et al. (2012), at revisor kan ta med interkontroll i vurderingen. (Miller, Cipriano, & Ramsay, 2012). Ingen av de andre revisorene hentydet at det var vanskelig å skille iboende- og kontrollrisiko.

Da ingen har lest standarden er de avhengige av at opplæringsprogrammet eller at revisjonssystemet hensyntar alle forhold som er oppdatert i den nye standarden. Dette gjelder for eksempel det nye vedlegget om forståelsen av «iboende risikofaktorer», som skal bistå revisor i skjønnsvurderingen av iboende risiko. Dersom det ikke er en del av opplæringen, må det ligge i en sjekklister, eller på annen måte være inkludert i revisjonsverktøyet.

Det er kun Revisor 3, som bekrefter at de har revisjonsverktøy hvor revisor er tvunget til å ta stilling til alle faktorene ved å krysse ut elektronisk, hen sier:

I vårt revisjonsprogram må en inn på alle vesentlige regnskapslinjer og gjennomføre en vurdering av hver enkelt påstand, helt ned på avkryssing av faktorer som påvirker den iboende risikoen. Estimerer kan få en forhøyet iboende risiko, medium eller høy, fordi det ofte er subjektivitet, usikkerhet, og manglede objektivitet hos ledelsen kan forekomme eller det er noen estimerer som er komplekse. [...] Dersom flere av faktorene opptrer på en revisjonspåstand er det

en «alert om forhøyet risiko». For alle forhøyede iboende risikofaktorer kommenteres det ut grunnlag for vurderingen.

Revisjonsverktøyet har en applikasjon, som sørger for at alle forhøyede iboenderisikofaktorer må vurderes. Når enkelte forhøyede faktorer opptrer sammen, vil det automatisk komme opp et «rødt-flagg», som må dokumenteres dersom risikoen ikke settes opp til medium eller høy. Ved å tilpasse revisjonsverktøyet til denne type sjekklisterprogram, sørges det for at alle forhold blir dokumentert og avkrysset. Dette støttes av Boritz og Timoshenko (2014), nærmere omtalt i kapittel 3.7.4.1.

Det er ikke et krav i standarden om at disse risikofaktorene skal dokumenteres, men det kan være at de store revisjonsselskapene tar dette inn i sine revisjonsverktøy som et hjelpemiddel for skjønnsutøvelse og et hjelpemiddel for mindre erfarne medarbeidere. Boritz & Timoshenko (2014), hevder også store revisjonsselskaper med flere medarbeider krever en viss grad av standardisering i revisjonsutførelsen.

Revisor 5 og 6 var heller ikke kjent med vedlegg 2 fra ISA 315 (R), som beskriver faktorene for vurdering av iboende risiko. De kjente heller ikke igjen faktorene fra sine respektive revisjonsprogram eller revisjonsmetodikk. Revisor 6 har i etterfølgende samtale bekreftet at faktorene ligger beskrevet i deres revisjonsmetodikk.

Revisor 2A var opptatt av at den iboende risikoen skulle sees ut fra sannsynlighet og betydning for feil i regnskapet, og sa at de hadde hatt en intern diskusjon «*på huset*». Hen var ikke kjent med vurderingsfaktorene for iboende risiko. Tilsvarende var det for Revisor 4A som også benytter Descartes. Det var ingen av revisorene fra Big 5 som måtte sette nivå på sannsynlighet og betydning, De gjorde vurderingen kun ut fra lav, medium eller signifikant per iboende risikofaktor.

Skjønnsutøvelsen i vurdering av iboende risiko, vil kunne påvirkes av revisormedarbeiderens bransjeerfaring, opplæring, kompetanse og personlighet. ISA 315 (R) vedlegg 2 «Forståelsen av iboende risikofaktorer» skal bistå revisor i risikovurderingen. I det videre omtales bransjeerfaring og kompetanse.

Bransjeerfaringen har påvirkning for risikovurderingen av iboende risiko, manglende erfaring eller dersom det blir satt feil risikonivå på vurderingen, vil det medføre mer tid. Ingen av intervjuobjektene hadde erfaring med revisjon av særskilte bransjer, annet enn eiendom, små mellomstore selskaper. Det var imidlertid flere av revisorene som hevdet at erfaring hadde innvirkning på skalering av risikonivå. Jo mer erfaring man hadde, jo mindre ville risiko være. Dette støttes av annen litteratur (Low, 2004; Taylor, 2000).

Det kan hevdes at oppfølgingen og implementeringen er mangelfull, da alle revisorene ikke var kjent med vedlegg 2, som omhandler faktorene for vurdering av iboende risiko. Dette vedlegget er ment å bistå revisor i skjønnsvurdering av iboende risiko, jfr. kapittel 2.4.9. Dersom opplæringen eller revisjonsverktøyet ikke bistår de utøvede revisorenes vurdering av skjønn, oppnår man ikke standardsetternes målsetninger om at vedleggene er ment å bistå revisor i å sette det skjønnsmessige nivå på den iboende risiko. (IAASB, 2022). For å unngå skjevheter i skjønnsvurderinger i revisjonsprosessen, fremhever Knechel et al. (2013), «viktigheten av å matche riktig nivå av revisors erfaring og ekspertise kritisk» (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013, s. 393). I risikovurderingen bør revisor ha en viss kjennskap til revisjonsoppgaven, for å oppnå en god revisjonskvalitet.

Revisorene fra de store revisjonsselskapene hadde enten risikofaktorene forklart i revisjonsverktøyet eller i form av en sjekkliste. I Descartes, som benyttes av de mindre revisjonsselskapene, var sjekklister eller beskrivelse ikke inkludert i verktøyet eller metodikken.

For de store revisjonsselskapene (Big 5) kan den hierarkiske organisasjonsstrukturen være avhengig av en revisjonsmetodikk tilpasset ferdighetsnivået til revisjonsmedarbeideren. Organisasjonsstrukturen er dermed «ikke nødvendigvis egnet for en metodikk som skjønnsmessig og tvetydig i sin anvendelse er mer krevende når det gjelder ferdighetsnivå som kreves av medarbeideren» (Curtis & Turley, 2007, s. 459). Mer veiledende og sjekklisterbaserte revisjonshandlinger for skjønnsutøvelse i den iboende risikovurderingen, vil kunne styrke revisjonskvaliteten i de store revisjonsselskapene.

Alle revisorene oppgir at de ikke har vurdert fullt ut alle påstander for hver regnskapslinje eller transaksjonsklasse. Dersom alle påstander står på «normal» og ingen fjernes, kan det oppstå bias og at vurderingen ikke gjennomføres tilfredsstillende. Dette forekommer gjerne dersom det er tidspress eller manglete kompetanse, eller det kan være sjekklister designet som er feil (Boritz & Timoshenko, 2014). Dersom sjekklisten har forhåndsutfyllt alle påstander, og det er opp til utførende revisor å fjerne ikke aktuelle påstander, kan det medføre at for mange påstander blir liggende. Revisor ruller bare videre det som står. Glover et al. (1997), fremhever at: «mekanisk bruk av et hjelpemiddel kan lede til passiv forståelse som er en mekanisk forståelse av hjelpemiddelet» (Glover, Prawitt, & Spilker, 1997, s. 237).

Det er de internasjonale fagavdelingene som gjør valget av løsning i revisjonsverktøyene i de store revisjonsselskapene. Fagavdelingen utarbeider også opplæringsmateriell og formidler denne ut til alle selskapene. Tidligere forskning har vist at dette gir grunnlag for forskjeller i revisjonspraksis. (Dowling & Leech, 2007).

Alle intervjuobjektene mente at det, generelt sett, var de samme antall signifikante risikoene etter endringen av vurderingene over, unntatt en som mente at de hadde justert seg noe ned. Revisor 6 sier: *«Jeg opplever at vi tidligere satte for mange forhøyede risikoer i risikovurderingen, og at vi nå har fått justert oss litt inn og fått noen færre signifikante risikoer».*

Det var også bred enighet om at den individuelle og skalerte vurderingen var mer tidkrevende, men at denne jobben ville bli enklere neste år med erfaringen fra det første året.

5.2.1.2 Oppsummering

Standardsetterne hadde som målsetning med standarden, å fremme konsistens i anvendelse av prosedyrer for risikoidentifikasjon (IAASB, 2019) *I intervjuene fremkommer det at alle revisorene mener at den endrede standarden har medført at revisjonsverktøyene deres har implementert en separat vurdering av den iboende risikoen på påstandsnivå, med skalering av den iboende risiko fra lav til medium eller*

signifikant. I ISA 315 (R) punkt 31 fremkommer det at revisor skal «vurdere iboende risiko» (ISA 315 (R), 2019, s. 15). Dette er en «skal handling», et preskriptivt punkt i standarden, som vi ser er implementert hos alle intervjuobjektene. Burns og Fogarty (2010), fordeler og ulemper diskutert i kapittel 3.7.4

Jeg ser at det er forskjeller i den praktiske utøvelsen når det gjelder skjønnsutøvelsen ved fastsettelse av iboende risikonivå. Dette er som følge av at revisjonsverktøyene i forskjellig grad har lagt inn de iboende risikofaktorene. I revisjonsverktøyet Descartes ble den iboende risikoen satt ut fra sannsynlighet og betydning for feil i regnskapet, uten at risikofaktorene nevnes. De egenutviklede systemene hadde mer skaleringen satt ut fra nivået på iboende risikofaktorer, enten som sjekklisterformat eller at de var nevnt i de standardiserte revisjonshandlingene. ISA 315 (R) punkt 31(a) sier at revisor skal ta i betraktning risikofaktorene og jfr.A241. Her skaleres det ned slik at det ikke er behov for å dokumentere alle risikofaktorene for mindre komplekse enheter. Det gir en mer prinsippbasert standard på området for dokumentasjon av iboende risikofaktorer.

I praksis var det bred enighet om at det stort sett var de samme signifikante risikoene etter endringen, en revisor mente at det kanskje var blitt noen færre. Det var kun en av revisorene som uttrykte at det var vanskelig å skille mellom, iboene og kontrollrisiko.

Noen av de store selskapene har hjelpemidler i sine revisjonsverktøy som bistår revisjonsmedarbeideren i skjønnsutøvelsen ved å sikre at alle faktorene i iht. vedlegg 2 blir benyttet, men de mindre revisjonsselskapene har ikke samme hjelpemidler eller sjekklister.

Det at påstander ikke vurderes eller fjernes, kan skape en manglende «rød tråd» i revisjonen. Dette var ikke fullstendig vurdert hos noen av intervjuobjektene. Alle hentydet at dette var noe de ville følge opp neste år, eller etter hvert. Eksternt ettersyn via Finanstilsynet vil eventuelt påpeke manglene og revisjonsselskapene kan deretter eventuelt gjøre oppdateringer.

5.2.2 Vesentlig, men ikke signifikant

I dette kapittelet tar jeg for meg hvordan praksis er for benyttelse av kategorien «vesentlig, men ikke signifikant» og hvordan den er dokumentert. Er praksis endret etter implementeringen av ISA 315 (R)?

5.2.2.1 Analyse og drøftelse av resultater

Alle revisorene hadde denne kategorien implementert i sine risikovurderinger av iboende risiko, i revisjonsverktøyene og metodikken. De er pålagt å vurdere om transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger er signifikant, ikke vesentlig og ikke signifikant eller vesentlig. Ikke signifikant forskjellen er forklart i kapittel 2.2.2 «ISA 315 (R) Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser».

Alle revisorene ble forespurt om de hadde benyttet seg av kategorien «vesentlig, men ikke signifikant», samt begrunnelse og konsekvens for revisjon.

Det var forskjeller i bruk av kategorien «vesentlig, men ikke signifikant». Noen mente at den er veldig viktig, mens andre mente at det ikke er noe å tjene på å benytte denne kategorien. I eksemplene hvor de vil benytte seg av denne kategorien, fremkommer det også forskjeller i praksis. Det er en som vil benytte den på andre driftskostnader og varekostnader, og en på varelager. Det er flere som er enige, om at det er fornuftig å benytte denne kategorien på egenkapital og investeringer, for eksempel i aksjer. Det at Revisor 2A nevner andre driftskostnader, antar jeg kommer av at dette ble fremhevet som et eksempel, på kurset til Revisorforeningen. I kurset til Revisorforeningen ble det begrunnet med, at dersom det ikke var noen vesentlige endringer i andre driftskostnader, uendret husleie- og forsikringsavtale, så vil det være tilstrekkelig å gjennomføre en analyse mot tidligere år. Det forutsatte at analysen ikke viste vesentlige avvik eller endringer. Dette er kanskje en mulighet for mindre kunder, men dess større kunden er, jo mer vil det være endringer som alltid vil kunne kreve mer.

Både Revisor 2A og 4A benytter Descartes som revisjonsverktøy, og de har begge deltatt på kurs i regi av Revisorforeningen. De vil benytte seg i begrenset grad av

kategorien «vesentlig, ikke signifikant», på forskjellige områder. De har litt forskjellig oppfatning om det kan være besparende og korrekt.

Revisor 4A vil eventuelt benytte kategorien på egenkapitaltransaksjoner, da de som oftest, bistår kundene med årsavslutningen og bokføring av disponering. Revisor 2A vil forenkle revisjon av driftskostnader. Revisor 4A sier: *«Etter det som tydelig kom frem på kurset til Revisorforeningen. Dette har jeg ikke tenkt så nøye på før. Selv om det er en vesentlig transaksjonsklasse hvis den har lav risiko, kan en strengt talt kun bare gjøre en analyse.»*

Revisor 4A bemerket at det noen ganger kunne være mer effektivt ikke å velge disse kategoriene, da bruken må begrunnes, og at det i tillegg må gjennomføres noen substanshandlinger mot posten, og sier:

Er det noe vits [...] når vi likevel må gjøre noen handlinger knyttet til posten når den er vesentlig? Du skal jo begrunne hvorfor, og da er det jo mange ganger at du bruker like mye tid på å begrunne hvorfor [...], som om du hadde [...] gjort jobben med lav risiko.

Deres personlige skjønn, erfaring og kompetansen ser ut til å være styrende for om de skal benytte kategorien og når, sammen med opplæringen i kurset fra Revisorforeningen.

Revisor 2A indikerer at den tiden han vil spare på å benytte denne kategorien, vil hen bruke på andre revisjonsområder for å heve kvaliteten for eksempel på inntektsrevisjon. I forskning vises det til at det er flere forhold som påvirker revisors skjønn og revisjonskvalitet som tidspress, opplæringsprogram, erfaring, risiko for juridisk erstatninger o.s.v. I forskningsartikkel på små selskaper i Sverige ble det påvist sammenheng mellom opplæring til revisor og adferd. Opplæringen ga mindre dysfunksjonell revisoradferd. Funn i studiet viste at «revisorer som oftere deltar på opplæring og kurs, som seminarer og bransjesamlinger, reduserer dysfunksjonaliteten i revisjonsadferden» (Svanstöm, 2016, s. 49). I samme artikkel finner man funn på at høyt

tidspress i mindre revisjonsselskaper kan medføre dysfunksjonell adferd (Svanstöm, 2016).

Revisor 3 sier at de ikke har benyttet denne kategorien tidligere, og har ingen planer om å benytte den i årets revisjon. Revisor 3 henviser til interne kurs som satte strenge krav til å benytte denne kategorien, selv om den er implementert i revisjonsselskapets metodikk, ble det fremhevet skepsisene til bruk av kategorien i opplæringen, med referanse i at det ikke er rimelig mulighet for feil. Revisor 3 sier:

Interne kurs, fremhevet at rimelig mulighet for feil tilsvarer en liten sjanse og det ble henvist til standarden for usikre forpliktelser. Jeg oppfattet det slik at det skulle være veldig liten sjanse for feil. I tillegg er det strenge krav til dokumentasjon av begrunnelse ved et valgt av denne kategori.

Jeg opplever at det heller ble oppfordret til bruk i kurs i regi av Revisorforeningen, som er gjenspeilet i svarene fra Revisor 2A og 4A. Dette indikerer at fagavdelingene i de store revisjonsselskapene har makt til å sette standarden via opplæringssystemet og revisjonsmetodikken. Flere forskere har påpekt at det, blant annet, kan være et maktforhold mellom administrasjon og den praktiske revisor (Curtis & Turley, 2007). Det at revisjonsarbeidspapirene kan bli gjenstand for gjennomgang av domstolene eller tilsyn, gir et behov for å produsere et sett arbeidspapirer som er kulturelt legitimt, formelt, og forsvaret revisjonsprosessen (Power, 2003). Dette kan være et insentiv for ikke å benytte denne kategorien dersom det blir sett på som skjønnsmessig vanskelig å dokumentere.

Revisor 1 og 5 har hatt denne kategorien både før og etter endringen i ISA 315 (R), Revisor 5 forklarte:

Vi klassifiserer først vesentlige regnskapslinjer, og deretter setter vi vurderingen på risiko. Det har vi gjort både før og etter endringene [...] Vi har en etterfølgende vurderinger om den skal fortsette å være vesentlig, eller om den skal ha det vi kaller begrenset risiko.

De fremhever at når denne kategorien blir benyttet, må det gjøres særskilte revisjonshandlinger for å underbygge at du ikke har risiko.

Revisor 1 eksemplifiserer:

Investering i datterselskaper bokført til kostpris hvor du er kjent med at virkelig verdi av datterselskap er langt høyere enn den bokført verdi. Den særskilte handlingen her vil være å vurdere virkelig verdi, ingen nedskrivningsindikatorer og kontrollere at inngående balanse er lik utgående balanse.

Bygg, med høye merverdier, lange avskrivningstider, det eneste du sjekker er at avskrivningsprofil er fornuftig, det er din særskilte handling, da du vet at inngående balanse minus avskrivninger er utgående balanse.

Revisor 2A og 6 er positive til å benytte seg av denne kategorien fremover. Revisor 6 hadde i tillegg i sin metodikk at når denne kategorien utgjorde 8-10 ganger vesentlighetsgrensen, måtte de konsultere med fag før benyttelse. Denne begrensingen mener hen vil sette en begrensing i hvor ofte kategorien benyttes. I de store revisjonsselskapene er det policyer for når det kreves konsultasjon med fagavdelingen i beslutningsprosesser, og dette er tatt i deres opplæringsprogrammer også når det gjelder etikk-programmer og at konsultasjon er viktig når en er i tvil. I mindre uformelle revisjonsselskap har de ikke tilsvarende fagavdelinger internt, skjønnsutøvelsen blir utøvd på partnernivå.

Revisor 6 vil eventuelt benytte kategorien på varelager eller investeringer i eiendom, tilsvarende Revisor 1. Revisor 6 vil nyanserer at substanshandlingene som vil bli gjennomført, kun vil rette seg mot en av påstandene. Revisor 6 forklarer: «vi tester bare en av påstandene [...] f.eks. varelager, tester kun eksistens, da vi vurderer at det er hensiktsmessig å vite at varene eksisterer, og det er liten risiko på feil i verdsettelse og periodisering.»

Revisor 1 vil heller gjøre underbyggende handlinger for at det ikke er risiko for feil i posten. Det kan fremstå som om de oppfatter kravet til tilleggshandlingene på

forskjellig måte. Revisor 2A vil, som substanshandlinger rettet mot andre driftskonstanter, gjøre en analyse, og underbygge denne med at det ikke har vært vesentlige endringer sett mot fjoråret.

5.2.2.2 Oppsummering

Det er kun en av intervjuobjektene som ikke vil benytte seg av denne kategorien: «vesentlig, ikke signifikant». De andre vil benytte den i varierende grad. 2 av intervjuobjektene, Revisor 1 og 5, hadde begge denne kategorien allerede implementert før endringen i standarden i sine revisjonsmetodikker. Det var også et revisjonsselskap, som hadde lagt inn begrensinger for hvor stor posten kunne være.

Jeg ser av svarene fra intervjuobjektene at det er forskjeller i praksis, om de benytter kategorien «vesentlig, men ikke signifikant». De som vil bruke kategoriene viser, ved eksempler, at de vil bruke den i forskjellige tilfeller, og på forskjellige måter. En av dem uttrykte at hen «kun ville gjøre substanshandlinger rettet mot en påstand.» Dette gir grunnlag for forskjeller i praksis.

Eventuelle årsaker til at de ikke benytter kategorien «vesentlig, men ikke signifikant» kan være usikkerhet på skjønnsutøvelsen og eventuell redsel for tilsyn og erstatningsansvar, både på oppdragsnivå, i firma og internasjonalt. I de internasjonale selskapene kan det komme føringer i implementeringen, hen kom fra Big 5.

Partnere i revisjonsoppdraget vil uansett risikere sin autorisasjon, selv om eventuelle bøter og erstatningskrav blir tatt av revisjonsselskapet via forsikringer. Kurs og opplæring har også innvirkning for bruken. Revisorforeningen oppfordret til bruk i sine kurs, mens kurset til Revisor 3 var mer skeptiske i sin fremstilling.

5.3 Prosesskartlegging og test av implementering og design.

I dette kapittelet tar jeg for meg hvordan praksis er for nå og hvordan det blir gjennomført prosesskartlegging. I tillegg har jeg forespurt om, når det foretas testing av at kontrollen, er hensiktsmessig utformet, og tilfredsstillende implementert. Er praksis endret etter implementeringen av ISA 315 (R)?

Prosesskartleggingen er en del av revisors oppgaver rundt forståelsen av signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger. Kartlegging av selskapers internkontroll handler om å forstå selskapers rutiner og interkontroller, samt hvordan kontrollen er implementert i foretakenes IT-systemer. Kravene til når og hvilke kontroller som skal testes for implementering og design, er beskrevet i kapittel 2.4.6 «Endret definisjon av hvilke kontroller som skal testes for design og implementering.

5.3.1 Analyse og drøftelse av resultat

Revisor 2A og 4A er begge fra et mindre revisjonsselskap og benytter Descartes som revisjonsverktøy. De kartlegger prosessene med intervju og prosatekster, og har lite testing av implementering og design, da de går rett på substanskontroller. Dersom selskapet som blir revidert, f.eks. har dobbeltgodkjenning i banken, testes dette ved substanstesting i forbindelse med at revisor innhenter bankbrev. Det samme gjelder godkjenning av inngående fakturaer, da ser de på attesteringen i systemet.

«Vi kartlegger stort sett, så gjør vi nok ikke så mye testing. Hvis vi skal bygge på attestering av inngående faktura, logger jeg meg inn på dokumentserveret og sjekker at alle er godkjent.»

De sjekket ikke noe mer rundt tilgangshåndteringene, og startet eventuelt kartleggingen etter at tilganger var gitt. Det kan da være fare for at det er gjort noe feil i tilgangshåndteringene, slik at det er feil i godkjente fakturaer. I Descartes er eget punkt for kartlegging av prosesser og internkontroll. Det er ikke noe hjelp fra Descartes på om det bør foretas testing i planleggingsfasen av kontroller. Revisor må selv vurdere om kontrollen er en del av kontrollaktivitetskomponenten, jfr. kapittel 2.3.6. I Descartes er det kun lagt opp til at dersom revisor velger å bygge på internkontrollen, foretas testing.

Revisor 1, 3, 5 og 6 har full prosesskartlegging fra initiering til regnskap i forhold til risikonivå og vesentlighet av regnskapstransaksjoner og -linjer. De foretar også testing av design og implementering for alle kontroller i kontrollaktivitetskomponenten i tråd med standarden.

Det er kun Revisor 3 som bekrefter at de starter sin kartlegging nå, etter endringene i standarden med tilgangshåndtering til systemer *«Selve kartleggingen starter tidligere kanskje med tilgang til systemene av prosessene med tilganger til systemene.»* Hen kunne også fortelle at deres revisjonsverktøy ble endret i år, slik at alle kontroller definert inn i kontrollaktivitetskomponenten, se kapittel 2.3.6, skal spesifiseres i et eget arbeidspapir og linkes opp mot eventuell test av kontroll. Hen fremhever at det har vært tidkrevende og har krevd mer opplæring på område i organisasjon. Revisor 3 uttrykte: *«Denne endringen har vært tidkrevende og vi har brukt mye tid på å få på plass hvilke kontroller som må testes for implementering og design.* Det har vært mange interne avklaringsmøter og mye frustrasjon» Forskning har tidligere vist at det kan være krevende og krever kompetanse for å gjennomføre vurderinger av internkontroller (Curtis & Turley, 2007).

For områder med særskilt risiko, skal revisor kartlegge, forstå og teste. Det at kontrollen indirekte testes gjennom substanskontroll må ansees å være i tråd med standarden. Revisor 5 sier: *«Det er en plikt til å identifisere de kontroller som håndterer signifikant risiko, og dokumentere disse, men vi er i utgangspunktet ikke pliktig til å teste, hvis vi mener at risikoen håndteres via substanshandlinger.»* Når hen refererer til signifikant risiko, er det særskilt risiko, som det henvises til.

Det var ingen andre enn Revisor 3 som fremhevet endringer i revisjonsverktøyet og endringen i hva de tester for implementering og design.

Revisor 6 hadde også et tilleggskrav i sin metodikk om at de må teste internkontrollen på store foretak: *«Det er i utgangspunktet risikonivået som setter krav til å forstå internkontrollen hos oss [...] på inntekter for store foretak skal vi, eller det er pålagt å teste internkontroll eller effektiv internkontroll»*

5.3.2 Oppsummering

Det fremkommer her at det er forskjeller mellom de små og store revisjonsselskapene når det gjelder prosesskartleggingen. De store revisjonsselskapene vil foreta kartlegging i tråd med den oppdaterte standarden, mens de små vil gå rett til substanshandlinger.

Det fremkommer ikke av intervjuene om revisorene vil gjøre noen vurderinger av om det er kontroller som bør testes som følge av signifikant risiko, eller at det er andre kontroller som revisor bruker for å underbygge sin revisjonsplan.

Det er også variasjon i når de starter kartleggingen, om de starter med forsystemene, og tilgangshåndtering eller senere i prosessen. Det er kun Revisor 3 som bekrefter at kartleggingen starter ved tilganger i systemene.

At systemene legger opp til mer veiledning i forbindelse med hva som skal testes for implementering og design, vil kunne være en hjelp for yngre medarbeidere.

Fra tidligere forskning er det fremkommet at det å forstå og se helhet i den reviderte enhetens prosesser og internkontroll, gjerne krever mer kompetanse og er mer tidkrevende (Curtis & Turley, 2007). Kompetanse har direkte positiv påvirkning på revisjonskvalitet. (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013). Kompetanse og rett opplæring med tilstrekkelig revisjonsverktøy gir en vellykket implementering. Som nevnt i implementeringsteorien, er dette drivere i en implementeringsprosess.

5.4 IT-risiko og IT-systemer

Dette kapittelet omhandler hvordan endringen rundt IT-risiko og IT-systemer er håndtert i praksis i implementeringen av ny ISA 315 (R)

5.4.1 Analyse og drøftelse av resultater

Alle revisorene bekreftet at de nå dokumenterer de IT-systemene som er aktuelle for regnskapet som kunden benyttet. For noen kom dette mer tydelig frem etter endringen. En av revisorene fra Big 5 sier: *«Vi må legge inn system, applikasjon og database som referer seg til de forskjellige internkontrollprosessene. Det gjør vi ved å registrere dette inn i revisjonsverktøyet i en egen applikasjon»* I Descartes var det på tilsvarende måte, ved at det kommer opp en boks hvor revisor må skrive om bruk av IT. Ifølge Nygård (2022), skal IT- påvirkning når det gjelder forretningsmodeller, organisasjonsstruktur og enhetens IT-systemer og dataflyt av relevans for finansiell rapportering dokumenteres i Descartes. Det fremstår i intervjuene at det ikke blir

foretatt så dyptgående dokumentasjon, da arbeidspapirene er relativt tomme uten sjekklister eller lignende (Nygård, 2022).

I intervjuene kom det frem at de som var fra mindre revisjonsselskaper med små kunder, ikke har like mye fokus på IT og kompleksitet som de store, da deres kundeporteføljer i utgangspunktet er mindre kunder med standard hyllewaresystemer og enkle regnskapslinjer.

Revisor 4A sa:

Så lenge de bruker standard IT-systemer [...] tilbake til kundene våre, med regnskapssystemer hvor stort sett alt er integrerte [...] Da har vi begrunnet veldig mye med at det er standardsystemer som er kjent, og ikke noe spesielt tilpasset eller egenutviklet, også har vi avsluttet der. Den biten synes vi rett og slett er vanskelig.

Revisor 4A har heller ikke benyttet vedleggene 5 og 6, se kapittel 2.4.9, som hjelpemiddel for vurderingen av IT og kompleksitet av IT. ISA 315 (R) punkt 25 fremhever at revisor skal forstå IT-miljø og hvilke IT-systemer, mens det i ISA 315 (R) A131 fremheves det at i mindre enheter ofte er mindre komplekse IT-miljøer, men at det fortsatt er like viktig.

Både Revisor 2A og 4A påpeker at det nå er kommet inn en vurdering, som må legges inn på flere av risikovurderingshandlingene som omhandler IT i Descartes. Begge mener at dette er litt mye, sett i forhold til at de har kunder med standard hyllewaresystemer.

Det var heller ingen av revisorene som innhentet bekreftelser fra systemleverandører om at kunden ikke har tilgang til kildekoden, dersom det var kunde som benyttet hyllewaresystemer. Dette er omtalt i kapittel 2.2.3.

Revisor 4A og 2A har ikke gått noe dypere inn i det som gjelder IT, sett mot tidligere.

Revisorene fra de store selskapene har en litt annen holdning. Revisor 1 ser merverdien i det å sette seg inn i kunden på litt andre nivåer, samt at det gir noen nye utfordringer til revisjonsmedarbeiderne.

Revisor 1 sier:

Du kan du trygt si at vi har blitt bedre og mer strukturert rundt forståelsen av IT. På komplekse og ikke-komplekse systemer også hvordan du kan håndtere ITGCene, så nå håndterer vi det i revisjonsteamet, bruker ikke nødvendigvis IT-revisor på normalkundene da. Det gir oss på en måte et løft fordi det er flere som da må kaste seg litt utpå og prøve seg.

Alle de ansatte i selskapet Revisor 1 er ansatt i, hadde gjennomført et eget e-lærings kurs i ITGC. Dette gjør at revisjonsteamene selv vil være i stand til å gjennomføre ITGC på små og mellomstore revisjonskunder. Oppbyggingen av IT-kompetanse er rettet mot alle i revisjonsselskapet. Den ligger til grunn for revisjonskvaliteten, og god implementering.

Revisor 6 oppgir at deres selskap har interne policyer på årlig gjennomgang av partnernes revisjonsportefølje, som vurderer om klientene har komplekse eller ikke-komplekse systemer med IT-eksperter. Dersom det er komplekse systemer, vil IT-eksperter følge opp IT-risikoer og ITGC.

Big 5 revisjonsselskapene benytter seg av IT-revisorer, for både vurdering av kompleksitet og IT-risikoer. Dette støttes av Hunton et al. (2004) i at IT-eksperter vil styrke deres IT-risikovurderinger. Janvrin et al. (2008), har også funn som antyder at revisors IT-fokus varierer med revisjonsselskapets størrelse. Dette kan stemme med de forskjeller jeg ser på store og små revisjonsselskaper.

Det fremstår fra intervjuobjektene som om IT- risiko og IT-systemer er et område som krever særskilt IT-kompetanse og god opplæring. Det er varierende hvor mye fokus som har vært på opplæring på dette område. De mindre selskapene ser ikke noe større behov. De større selskapene ser at de må sette rett kompetanse på kartleggingsjobben,

da det kreves erfaringer både med IT og prosesskunnskap. Dette gjelder både prosesskartleggingen og kartlegging av IT-risiko og kontroller.

Uten rett kompetanse vil det være tidkrevende og risiko for at revisjonskvaliteten synker. Dette var tilfelle ved implementeringen av «business risk audit» ifølge Curtis og Turley (2007), som kom frem til at BRA-implementeringen viste at det var mer tidkrevende med internkontrollkartlegging og tilhørende risikovurderinger (Curtis & Turley, 2007).

Revisorene fra de store selskapene hadde alle en vurdering av om det var behov for IT-revisor eller ekspert, de mindre selskapene hadde imidlertid ingen IT-revisor eller eksperter på huset. De anså det heller ikke for å være noe behov, da de stort sett hadde kunder med hyllewaresystemer.

Revisor 5 sa at den store endringen i ISA 315 (R) er økt fokus på IT og IT-systemer, samt at det økte kartleggingskravet har gitt mer interessante diskusjoner med kundene, merverdi til kundene.

Revisor 6 hevdet at det ikke er ISA 315 (R) som har gitt økt fokus på IT. Hen mener det er kunden som i seg selv har drevet det dit, på grunn av at de har blitt mer IT-drivende. Fokus har likevel økt mot IT-risikoer, og særlig arbeidsdeling og tilgangskontroller.

Det var ingen av revisorene som hadde avdekket noen nye IT-risikoer som følge av implementering av den nye standarden. Dette kan selvsagt ha noe med at alle revisorene jobber mot markedet for små og mellomstore bedrifter.

Revisor 1 omtaler den nye standarden ISA 315 (R) som *«keiserens nye klær, kanskje litt mer fokus og litt mer tydelig på dette med IT-risikoer»*.

5.4.2 Oppsummering

De mindre revisjonsselskapene hadde ingen tilgjengelige IT-revisorer eller eksperter, de hevdet at de heller ikke hadde brukt for dette på grunnlag av sine kundemasser.

De store selskapene bruker IT-eksperter i litt forskjellige former. Disse vurderer kompleksitet i systemene og i hvilke grader revisjonsteamene selv kunne gjennomføre generelle IT-kontroller, eller om det må benyttes egne IT-revisorer.

Et av selskapene hadde en årlig vurdering av hele sin kundeportefølje med IT-eksperter for å identifisere behov for IT-ekspert. Dersom det var behov for ITGC-gjennomgang, var det også IT-eksperter som gjennomførte disse. Det vil si at de ikke hadde samme behov for å sette seg inn i vurderingene av vedlegg 5 og 6 revisjonsstandarder.

Forskjellen gjenspeiles i forskjellig implementering i revisjonsmetodikken til de store revisjonsselskapene. Der hvor det er forventet at revisjonsteamet håndterer mer av IT-oppgavene, hadde de også hatt mer opplæring rettet mot IT i implementeringen.

De mindre revisjonsselskapene hadde alle deltatt på kurs i regi av Revisorforeningen. Dette kurset var rettet mot mindre revisjonsselskaper, som hadde mindre komplekse kunder, og i praksis dokumenterte de ikke annet enn at det er hyllewaresystem som benyttes.

Alle revisorene hadde fokus rettet mot tilganger til systemer og arbeidsdelinger, særskilt for betalinger og inngående fakturaer.

Revisorene fra de store revisjonsselskapene fremhever at dette er et område hvor de har blitt tydeligere på hvor de nå dokumenter IT-risikoer. Det kunne eksempelvis være en IT-risiko i forbindelse med elektronisk godkjenning av inngående fakturaer, med henblikk på tilgangskontroller og administratorrettigheter.

De mindre revisjonsselskapene gjennomførte imidlertid ingen tydelig generelle IT-kontroller, men gjorde en test i forbindelse med substansrevisjon. Revisor 4A sier: «*Hvis vi skal bygge på attestering av inngående faktura, så logger jeg meg bare inn på dokumentsenteret og sjekker at alle er godkjent. Vi gjør nok ikke så mye testing før vi kommer til substanshandlingen.*» Dette indikerer at det kan være noen manglende

forståelse av generelle IT-kontroller rundt tilgangskontroll og administrasjon av rettigheter.

Det var ingen av revisorene som var opptatt av å innhente bekreftelser fra systemleverandør, om at kunden ikke hadde tilgang til kildekode til systemet. En av revisorene fremhevet at de innhentet avtalen med tredjepartsleverandør som revisjonsbevis, på at kunden ikke hadde direkte tilgang til kildekode eller database.

5.5 Opplæring og implementering

I dette kapitlet vil jeg belyse noen utfordringer i implementering og opplæring. En del av implementeringsprosessen er utvikling av revisjonsverktøy og revisjonsmetodikk, samt opplæring av praktiserende revisorer.

Fravær av en god opplæring, interne rutiner og metodikk tilpasset organiseringen i selskapet og revisjonsoppdrag, vil gi en dårligere revisjonskvalitet.

5.5.1 Analyse og drøftelse av resultat

Intervjuobjektene svar på hvordan de har gjennomført opplæring, og implementering.

Alle revisorene ga inntrykk av at det hadde gått med mange timer til oppdateringer for alle ansatte på implementering av den oppdaterte standarden. Budsjett og tid er viktig, både sett i forhold til implementering og kvalitet på revisjon. Budsjettpress er vist i tidligere forskning at kan gi negativ innvirkning på revisjonskvaliteten. Dette er oppsummert av Knechel et al.(2013) (Knechel, Krishnan, Pevzner, Shefchik, & Velury, 2013, s. 392).

Alle revisorene hevder at det har påløpt mertid, pga. økt omfang av IT-fokus i planleggingshandlinger, og etter oppfølging av intervjuobjektene. I august kunne de mindre revisjonsselskapene informere om at de hadde fakturert alle påløpte timer, det var litt mer varierende hos de store revisjonsselskapene. Tidligere forskning viser at tidspress kan gi dårligere revisjonskvalitet (McDaniel, 1990; Svanstöm, 2016)

Revisor 1 mente at de hadde fått fakturert det meste av timene, dette selskapet hadde valgt å gjennomføre opplæring av alle i ITGC.

Kursing og opplæring er en av driverne i implementeringsprosessen, samt at det er en viktig faktor i forhold til revisjonskvalitet. Det fordrer imidlertid at det er rett opplæring og kompetanse som gis. I tillegg er tid en viktig faktor i implementeringsprosessen.

Alle hadde gjennomført kursingen i den oppdaterte standarden, i løpet av høsten.

De mindre revisjonsselskapene hadde deltatt på et dagskurs via Revisjonsforeningen, og i tillegg hatt avklaringer og diskusjoner internt i sine organisasjoner for nærmere avklaringer. De hadde startet med oppdatering og kursing først på høsten da de hadde oppstart av planleggingen og så at det var kommet endringer i revisjonsverktøyet Descartes.

De store selskapene hadde alt fra tre dager til en uke med internkurs, samt at det hadde vært mange faglige avklaringer om hvordan de, i praksis, skulle implementere endringene i sine revisjonsmetodikker og verktøy. Det var ett av de store selskapene som hadde lagt mye vekt på intern opplæring i ITGC. Ellers var de andre mer opptatt av at kursene var rettet mot det som var gjort av endringer i revisjonsverktøyene og metodikken.

I kapittelet om IT-risiko og IT-systemer fremkommer det at IT-kompetanse er viktig for å for å kunne gjennomføre en effektiv revisjon, samt forstå standarden og hva de forskjellige begrepene innenfor IT er. Tidligere forskning konkluderer også med at dagens utvikling mot mer Enterprise Resource Planning (ERP) system, gir opphav for mer IT-risikoer (Hunton, Wright, & Wright, 2004).

Systemer krever mer forståelsen av IT-miljø og IT-integrasjon i selskapenes forretningsprosesser. Den nye standarden setter også mer krav til profesjonell skepsis, og for å kunne utøve profesjonell skepsis, kreves det at revisor har tilstrekkelig kompetanse for å kunne se problemene. Profesjonell skepsis oppstår når revisor

identifiserer et problem som medfører behov, for å gjennomføre ytterligere revisjonshandlinger. Dette setter større krav til IT-kompetanse hos revisorene. Noen av de store revisjonsselskapene hadde hatt forkurs rette mot IT- kompetanse i sine interne kurs og opplæringsprogrammer.

Revisor 2A fremhevet at det var et komplisert område:

Jeg burde vel egentlig si at vi har endret forkurs i forhold til IT-risiko, men vi synes egentlig hele det punktet der er litt overkill [...]. I Descartes, er det kommet til et punkt på nesten alle boksene vi skal fylle ut, hvor det popper opp, herunder IT-systemer som brukes. Vi har vært veldig i tvil om hvor mye vi skal gjøre, i forhold til dette med IT- risiko

Revisor 1 sier at «Alle hos oss har gjennomført ITGC kurset, som var på norsk og tilpasset norske forhold».

En av intervjuobjektene som hadde jobbet i fagavdelingen i et av de store revisjonsselskapene tidligere, påpekte at hen var overrasket over at «*fagmiljøet som lagde metodikken og oppdaterte denne, var en liten gruppe mennesker*».

Kurset til Revisorforeningen er utviklet av Sant Revisjon AS. Dette er et sentralisert kurs i utvikling og tolkning av standardens oppdateringer. To av revisorene fra de store selskapene uttrykte litt frustrasjon over at teoretikeren(fagavdelingen) er et stykke unna praktikerne (praktiserende revisor). Revisor 6 ønsket en ekstra gjennomgang før implementeringen startet, for å unngå mye ekstrajobb som kunden ikke vil betale for.

Revisor 1 konkluderer med at uansett om en ikke er helt enig med revisjonsselskapets metodikk, må en følge den metodikken som er utarbeidet globalt, inntil den blir endret enten av tilbakemeldinger internt, eller ved tilsyn. Revisor 1 uttrykte:

Det er ting i metodikk, som jeg har reagerer på der jeg jobbet før [...] blant annet på utvalg. Utvalgsgrensene mente vel jeg kanskje var for lave,[...] vi diskutert det,

*og utfordret global fagavdeling [...] Vi måtte være lojale til sånn det skulle gjøres.
Hvis det ikke er bra nok, så må tilsynet ta det opp*

I de store selskapene er det sentralisert styring av hvordan og når nye endringer skal implementeres i revisjonsverktøy og metodikk. Her mente Revisor 6 at de kunne bli bedre: «*Endringene kommer for sent og vi får for lite, tid, de kommer på etterskudd mot jul. Jeg tenker at fagavdelingen må kommunisere litt før, og de må sette en strek slik at ting som kommer, ikke endres etter 1. august*»

Revisorene fra de store revisjonsselskapene mente at opplæringen av praktiserende revisorer kom litt for sent i gang, først på høsten hvor planleggingsarbeidet allerede var startet. Hjelpemateriellet til opplæringen fra IAASB var først utgitt juli 2022 (IAASB, 2022), så den sene oppstarten må kunne legges litt på standardsetterne.

De største selskapene har en felles internasjonal metodikk og revisjonsverktøy, som det sitter kun fagpersoner og utvikler.

De små selskapene har ikke ansatte i egen fagavdeling som følger med direkte i utviklingen av standardiseringen. De oppdaget først endringer i standarden når de startet med planleggingsarbeidet på høsten. Først da de så at Descartes-revisjonsverktøyet hadde endret seg, og nye handlinger var lagt inn, ble de oppmerksomme på dette. Kjellevold (2018) hevder at de store selskapene har bedre revisjonskvalitet som følge av de store internasjonale fagavdelingene. Dette underbygger at det er forskjeller. (Kjellevold, 2018).

5.5.2 Oppsummering

Alle revisorselskapene hadde gjennomført opplæring og kurs, sett i forhold til endringene i ISA 315 (R).

Det var noe variasjon i hva kursene la vekt på, om det var IT-risiko og ITGC og risikovurderinger. Kursene var direkte rettet mot revisjonsselskapenes revisjonsmetodikk og revisjonsverktøy.

Implementeringen i revisjonsselskapene er ulik. De store internasjonale revisjonsselskapene har egne krav om å følge den internasjonale metodikken og opplæringsprogrammet. De små revisjonsselskapene følger opplæring og kurs i Revisorforeningen.

I de store revisjonsselskapene har fagavdelingen tatt noen valg i implementeringen for å sikre at de har rett kompetanse på IT-området:

- Et selskap hadde valgt kun å benytte IT-eksperter på alle IT-områder.
- Et annet selskap hadde valgt mer opplæring av revisjonsmedarbeideren, ved ITGC kurs.

Dette trenger ikke ha noen innvirkning på revisjonskvaliteten, så lenge opplæringen er tilstrekkelig. Det vil eventuelt bli testet ved senere tilsyn.

Det var noen forskjeller mellom store og små revisjonsselskaper.

Implementeringsprosessen var mer planlagt i de store, likevel ønsket de store selskapene at endringene hadde vært kommunisert ut tidligere.

6 Konklusjon, bidrag, videre forskning og kritikk

Undersøkelsen jeg har gjennomført, viser at det er forskjeller mellom selskapene, i forhold til områdene som er definert i problemstillingen.

- Risikovurderinger og påstander
 - Særskilt vurdering av iboende risiko og påstander
 - Vesentlig, men ikke signifikant
- Prosesskartlegging og test av implementering og design
- IT-risiko og IT-systemer

Undersøkelsen avdekket også at dette også gjaldt funn knyttet til forskjeller i implementeringsprosessen, som medfører forskjeller i revisjonsselskapenes revisjonsmetodikk og revisjonsverktøy

6.1 Konklusjon

I forhold til «Risikovurderinger og påstander» og underpunktet «Særskilt vurdering av iboende risiko og påstander» fant jeg at de forskjellige revisjonsverktøyene som benyttes i revisjonsselskapene, har implementert risikoen ulikt. Det er med andre ord forskjell her, som gjør at selve revisjonsverktøyet i seg selv, fører til en ulik praksis på tvers av revisjonsselskapene.

For underpunktet «Vesentlig, men ikke signifikant», under «Risikovurderinger og påstander» er det også forskjeller på tvers av revisjonsselskapene. Bruken av kategorien «vesentlig, men ikke signifikant» var ulik, noe som gir opphav til forskjeller i revisjonspraksis innenfor risikovurderinger.

For emnet «Prosesskartlegging og test av implementering og design» ble det avdekket at det er forskjeller mellom de små og store revisjonsselskapene når det gjelder prosesskartleggingen. Det var også variasjoner når de ulike revisjonsselskapene startet selve kartleggingen.

I forhold til «IT-risiko og IT-systemer», var det vesentlige forskjeller, primært mellom de store selskapene, som har tilgjengelige IT-revisorer eller eksperter, mens de små selskapene ikke har det. Det var også litt ulik bruk av IT-eksperter blant de store selskapene. De mindre revisjonsselskapene la mindre arbeid i forståelsen av IT-miljø, og det var varierende kompetanse på IT-området.

For opplæring og implementeringen ble det avdekket at denne var ulik i revisjonsselskapene. Det er et tydelig skille mellom de store internasjonale revisjonsselskapene, som har egne krav om å følge den sentralt egenutviklede internasjonale metodikken og opplæringsprogram. De små revisjonsselskapene, på den annen side, følger opplæring og kurs i Revisorforeningen.

Oppsummert ser vi at det er forskjeller i praksis innenfor alle områdene jeg har satt søkelys på i denne oppgaven. I så måte, er det grunn til å stille spørsmål om standardens mål om «Likere og mer robust revisjonspraksis, identifisering og vurdering av risikoer.» (IAASB, 2022) faktisk vil bli oppnådd.

6.1.1 Forskingsbidrag

Målet med oppgaven er å skape større forståelse for den praktiske implementeringen av endringene i ISA 315(R), for å se om standardsetterne oppnår sine målsetninger med endringene i praksis.

Opgaven har bidratt med ny innsikt i praktiske tilnærminger til standarden, ikke minst hvordan ISA 315(R) påvirker vurderinger av «vesentlige risikoer» i den finansielle rapporteringen. Som tidligere nevnt, er det relativt lite forskning på ISA 315 og ISA 315(R), og praksisen i revisjonsselskapene, vedrørende metodikk, revisjonsverktøy og av implementering av standarden. Da det ikke er gjort noen tidligere direkte studier vedrørende ISA315(R), er denne oppgaven vurdert som et bidrag til revisjonsbransjen. Bidraget viser det praktiske ved å belyse selve implementeringsprosessen, men også den teoretiske kunnskapen om hvordan ISA 315(R), med særlig fokus på iboende

risikovurdering , vurdering av «vesentlig ikke signifikant», IT-relaterte risikoer og IT-miljø.

Forskningen og drøftelser som er presentert i oppgaven, skal kunne brukes av revisorer og andre interessenter som påvirkes av risikovurderinger, i fremtiden.

Når en ny standard implementeres, kan det påvirke revisjonsprosessen. Som oppgaven viser, kan implementeringen kreve at revisjonsselskapet utvikler nye eller forbedrede prosedyrer for å oppfylle kravene i standarden, inkludert endringer i dokumentasjonskrav eller krav til videre innhenting av informasjon. Denne implementeringsprosessen er allerede godt i gang, men de tar ofte tid og må korrigeres etter erfaringer. Da kan denne oppgaven bistå i det videre arbeidet med å korrigere implementeringen, og interessentene kan hente inspirasjon fra oppgaven for løsninger.

Det stilles mer og mer krav til revisorer og revisjonsselskaper, både når det gjelder revisors rammebetingelser og kompetanse. Både IT- teknologisk og bransjekunnskap og lover og regler, med raske endringer, gjør det mer krevende å følge med på utviklingen. De store internasjonale selskapene har avdelinger som følger med på alle endringer. De er representanter direkte i ISSAB og Revisorforeningen.

Denne oppgaven føyer seg inn i andre forskningsprosjekter som viser forskjeller i de store og små revisjonsselskapene i praksis. De mindre revisjonsselskapene og revisorene har vanskeligheter med å følge med på alle endringer *« de så ikke at det var endringer i standarden før de startet planleggingen»*. I forhold til IT- miljø og systemer var holdningen *«vi har bare kunder med hyllewaresystemer[...] vi skjønner ikke helt hva vi skal dokumentere i denne IT- revisjonshandlingen»*.

Opgaven kan være med å bidra til at revisjonsbransjen setter fokus på de mindre revisjonsselskapene og revisorene med henblikk på etterutdanning og eventuelt tilpasninger for mindre revisjonsselskaper.

6.2 Videre forskning

Denne masteroppgaven er gjennomført, rett etter implementeringen av endringene i standarden. Derfor vil det være interessant å følge opp påfølgende år, for å se om revisjonsselskapene innretter seg etter hvert som de får gjennomført interne kontroller, og får tilbakemeldinger av de praktiserende revisorene.

Det kunne vært interessant å foreta enda dypere gjennomgang ved å ta utgangspunkt i tilvarende oppdrag hos forskjellige revisjonsselskaper og å se nærmere på arbeidspapirer, dokumentasjonsmetoder i revisjonsverktøyet og metodikken.

Kommende tilsyn vil kunne gi en indikasjon på om standarden faktisk oppnår sitt hovedmål. Hvis disse tilsynene avdekker at standarden ikke oppnår sitt hovedmål, er det flere funn jeg har gjort, som er verd å undersøke for å finne klarer årsaker til hvorfor dette skjer.

Standarden skal være for alle typer selskaper som skal revideres, både store og små, og uten mulighet for skalering ville den blitt veldig omfattende for små selskaper. Funnene mine viser at det er betydelige forskjeller på implementeringen i revisjonsselskapene, avhengig av deres størrelse. Disse funnene mener jeg det vil være interessant å forfølge.

Videre forskning kan derfor stille følgende spørsmål, basert på funnene i denne oppgaven:

- Bør man lage én standard for alle?
- Hvorfor ikke heller lage forskjellige standarder? (One size does not fit all?) Det er allerede et pågående arbeid med standard for Less Complex Entities i IAASB, noe som kan indikere at IAASB har sett tendenser som er i tråd med mine funn.
- Bør standarden være mer preskriptiv for å nå sitt mål om likere revidering? Skaleringsvurderingene danner grunnlag for skjønnsutøvelse, som igjen gir forskjeller ut fra erfaringer, opplæring og kompetanse.
- Bør det sees på endringer i opplæringssystemet? At det stilles krav til mer regelmessig oppdatering av autorisasjon, med praktiske og/eller faglige prøver?

Bør disse, eventuelt, være sentralt styrt, slik at man sikrer etterfølgelse av nye standarder og tilhørende temaer?

6.3 Kritikk

Utvalget av intervjuobjekter er ikke omfattende nok til å kunne sies å være statistisk signifikant, og det kan ikke uten videre regnes som generelt gyldig (Ringdal K. , 2013). Til tross for dette er det en sannsynlig relasjon mellom problemstilling og konklusjon i forskning med liten populasjon, dersom resultatene er veldig entydige (Ringdal K. , 2013).

Det at funnene såpass tydelig støtter oppunder oppgavens problemstilling, kan derfor tillegges stor vekt.

Det at intervjuobjektene ikke fikk tilsendt intervjuguiden i forkant av intervjuet, ga ikke intervjuobjektene anledning til å forberede seg til spørsmålene og temaene. Dette kan ha medført noen uoverensstemmelser når det gjelder begreper, da de har egne definisjoner og begreper som ikke tilsvarer begrepene i standarden.

Jeg har, ettersom masteroppgaven og kompetansen på området har utviklet seg, sett at de valgte, omtalte endringer, har vært omfattende, og kunne vært begrenset allerede i intervjusituasjonen og heller gått dypere inn i enkelte temaer.

7. Referanser/litteraturliste

- Bertram, R. M., Blase, K. A., & Fixsen, D. L. (2015). Improving Programs and Outcomes: Implementation Frameworks and organization Change. *Research on Social Work Practice*, 477-487. doi:10.1177/1049731514537687
- Boritz, J. E., & Timoshenko, L. M. (2014). On the Use of Checklists in Auditing: A Commentary. *Auditing American Accounting Association*, 8(1), C1-C25. doi:10.2308/ciia-50741
- Burns, J., & Fogarty, J. (2010, 09 16). Approaches to auditing standards and their possible impact on audit behavior. *International Journal of Disclosure and Governance*, 7(4), 310-319. doi:10.1057/jdg.2010.21
- Crossman, A. (2023, 04 05). *Understanding Purposive Sampling*. Hentet 06 06, 2023 fra ThoughtCo: <https://www.thoughtco.com/purposive-sampling-3026727>
- Curtis, E., & Turley, S. (2007). The business risk audit -A longitudinal case study of an audit engagement. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 439-461. doi:<https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.004>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Dowling, C., & Leech, S. (2007). Audit support systems and decision aids: Current practice and opportunities for future research. *International Journal of Accounting Information Systems*(8), 92-116.
- E.F.Johannssen, L., Witsø, T., & Rasmussen, E. B. (2018). *Hvordan bruke teori?* Oslo: Universitetsforlaget.
- Ege, M. S., Kim, Y. H., & Wang, D. (2020). Do Global Audit Firm Networks Apply Consistent Audit Methodologies across Jurisdictions? Evidence from Financial Reporting Comparability. *THE ACCOUNTING REVIEW*, 151-179. doi:10.2308/tar-2018-0294
- Eilifsen, A., Messier JR, W. f., Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). *Auditing & Assurance services*. Berkshire: McGraw-Hill Education.
- EUROPAPARLAMENTS- OG RÅDSFORORDNING. (2014, 04 16). om særlige krav til lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF(*). *Revisorforordningen*. EU. Hentet 07 07, 2023 fra <https://lovdata.no/static/NLX3/32014r0537.pdf>

- Finanstilsynet. (2021). *Tilsynsrapport RSM Norge AS 06.12.2021*. Oslo: Finanstilsynet.
Hentet 10 15, 2022 fra
<https://www.finanstilsynet.no/contentassets/238ce6e913ae44189f37283467afebff/tilsynsrapport-rsm-norge-as.pdf>
- Finanstilsynet. (2021). *Tilsynsrapport Ernst & Young AS 04.10.2021*. Oslo: Finanstilsynet.
Hentet 10 15, 2022 fra
<https://www.finanstilsynet.no/contentassets/a03f5a8c8f5e4f298414511b55e16b47/tilsynsrapport-ernst-young-as.pdf>
- Finanstilsynet. (2021). *Tilsynsrapport Mazars AS 20.12.2021*. Finanstilsynet. Hentet 05 05, 2023 fra
<https://www.finanstilsynet.no/contentassets/50539111351e4568975a0c8c6f338392/tilsynsrapport-mazars-as.pdf>
- Finanstilsynet. (2021). *Tilsynsrapport Moss Revisjonskontor AS 31.05.2022*.
Finanstilsynet. Hentet 05 05, 2023 fra
<https://www.finanstilsynet.no/contentassets/ed724f80183f4d8bb6663d2005a004e6/tilsynsrapport---moss-revisjonskontor-as.pdf>
- Finanstilsynet. (2021). *Tilsynsrapport-vedtak Plus Revisjon AS 28.06.2021*. Finanstilsynet.
Hentet 05 05, 2023 fra
<https://www.finanstilsynet.no/contentassets/d0d17a96bd394f8da31f11b7999a796a/tilsynsrapport--plus-revisjon.pdf>
- Finanstilsynet. (2022). *Tilsynsrapport-vedtak om overtredelsesgebyr S5-Revisjon AS 21.03.2022*. Finanstilsynet. Hentet 05 05, 2023 fra
<https://www.finanstilsynet.no/contentassets/c688d105485141f8a7903f6cf6871742/tilsynsrapport-s5-revisjon-as.pdf>
- FRC. (2008). *The audti Quality Framework*. Hentet 6 15, 2023 fra www.frc.org.uk:
<https://www.frc.org.uk/getattachment/46582304-32b1-43bb-b614-90318b295f28/The-Audit-Quality-Framework-Feb-2008.pdf>
- Glover, S. M., Prawitt, D. F., & Spilker, B. C. (1997, 11 2). The Influence of Decision Aids on User Behavior: Implications for Knowledge Acquisition and Inappropriate Reliance. *ORGANIZATIONAL BEHAVIOR AND HUMAN DECISION PROCESSES*, 72, 232-255.
- Grønmo, S. (2017). *Samfunnsvitenskaplige metoder*. Oslo: Vigmostad & Bjørke AS.

- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon- teori og metode*. Oslo: Cappelen Damm.
- Hunton, J. E., Wright, A. M., & Wright, S. (2004). Are Financial Auditors Overconfident in Their Ability to Assess Risks Associated with Enterprise Resource Planning Systems? *JOURNAL OF INFORMATION SYSTEMS*, 18(2), 7-28.
- IAASB. (2013). *THE CLARIFIED ISAS—FINDINGS FROM THE SUPPORTING INTERNATIONAL STANDARDS*. IAASB. Hentet 07 07, 2023 fra <https://www.iaasb.org/publications/clarified-isas-findings-post-implementation-review>
- IAASB. (2016). *REVISION OF ISA 315 (REVISED), IDENTIFYING AND ASSESSING THE RISKS OF MATERIAL MISSTATEMENT THROUGH UNDERSTANDING THE ENTITY AND ITS ENVIRONMENT*. IAASB. Hentet 07 07, 2023 fra https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/meetings/files/ISA-315-Revised-Project-Proposal_Final-September-2016.pdf
- IAASB. (2019, Desember). Fact Sheet Introduction to: ISA 315(revised 2019) Identifying and assessing the Risk of Material Misstatement. International Auditing and Assurance Standard Board. Hentet 11 11, 2022 fra https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Introduction-to-ISA-315.pdf
- IAASB. (2021). A framework for audit quality. *Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and related Services Pronouncements*, 3.
- IAASB. (2022, 07 27). *First-Time Implementation Guide; ISA 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*. IAASB. New York: IAASB. Hentet 11 12, 2022 fra <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-first-time-implementation-guide>
- Janvrin, D., Bierstaker, J., & Lowe, D. J. (2008). An examination of Audit Information Technology Use and Perceived importance. *Accounting Horizons*(22), 1-21. doi:<https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.1.1>
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2020). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Oslo: Abstrakt forlaget AS.
- Kjellevoll, K. (2018). Om Forskning og revisjon. *FORSKNING OG REVISJON*, 27-28. doi:<https://www.revregn.no/asset/pdf/2018/2-27-8.pdf>

- Kjelløkken, R., Granvang, T., Bruu, B., Ellefsen, A., & Nakstad, E. (2021). *Revisorloven og revisjonsforordningen; Kommentartutgave*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(supplement 1), 385-421.
- Low, K.-Y. (2004). The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decision. *THE ACCOUNTING REVIE*, 79(1), 201-219.
- Mamelund, E. (2021). Profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis. *Revisjon og Regnskap*, 8, 41-47.
- McDaniel, L. S. (1990). The Effects of Time Pressure and Audit Program Structure on Audit Performance. *Journal of Accounting Research*, 28(2), 267-285.
doi:<https://doi.org/10.2307/2491150>
- Meyers, D. C., Katz, J., Chien, V., Wandersman, A., Scaccia, J. P., & Wright, A. (2012, 05 23). Practical Implementation Science: Developing and Piloting the Quality Implementation Tool. *American Journal of Community Psychology volume*, 50, 481-496. doi:<https://doi.org/10.1007/s10464-012-9521-y>
- Miller, T. C., Cipriano, M., & Ramsay, R. J. (2012). Do auditors assess inherent risk as if there are no controls? *Managerial Auditing Journal*, 27(5), 448-461.
- Nygård, A. (2022). Den praktiske implementeringen av ny ISA 315. *Revisjon og Regnskap*, 7, 25-26. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/Utgaver/2022/07/RR0722-25-26.pdf>
- Pincus, K. V. (1989). The efficacy of a red flags questionnaire for assessing the possibility of fraud. *Accounting, Organizations and Society*, 14(1-2), 153-163.
doi:[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(89\)90039-1](https://doi.org/10.1016/0361-3682(89)90039-1).
- Power, M. K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28(4), 379-394.
- PwC. (2023, 07 07). *Network structure*. Hentet fra PwC Global: <https://www.pwc.com/gx/en/about/corporate-governance/network-structure.html>
- PwC Norge. (2022). Hentet 08 01, 2023 fra Åpenhetsrapport: <https://www.pwc.no/no/om-oss/aapenhetsrapport-2022.pdf>
- Repstad, P. (2019). *Mellom nærhet og distanse*. Oslo: Universitetsforlaget.

- Revisorforening. (2023, 08 08). *Vedtekter Den norske Revisorforening*. Hentet fra Revisorforening: <https://www.revisorforeningen.no/om-oss/om-revisorforeningen/vedtekter/-2-Medlemmer-og-medlemskap/>
- Revisorforeningen, G. i. (2022 b, 06 14). *Revisorforeningen*. Hentet fra Instruks for valgkomiteen i Revisorforeningen i Revisorforeningen: <https://www.revisorforeningen.no/om-oss/om-revisorforeningen/instruks-for-valgkomiteen-i-revisorforeningen/>
- Ringdal, K. (2013). *Enhet og Mangfold* (Vol. 3.utg). Bergen: Fagbokforlaget.
- Ryen, A. (2012). *Det kvalitative intervjuet - fra vitenskapsteori til feltarbeid*. Fagbokforlaget.
- Shelton, S. W., Whittington, O. R., & Landsittel, D. (2001, 03). Auditing Firms' Fraud Risk Assessment Practices. *Accounting Horizons*, 15(1), 19-33.
- Store norske leksikon (2005 - 2007): implementere*. (2023, 6 20). Hentet fra snl.no: <https://snl.no/implementere>
- Store norske leksikon(2005-2007)/metodikk*. (2023, 6 6). Hentet fra Snl.no: <https://snl.no/metodikk>
- Svanstöm, T. (2016). Time Pressure, Training Activities and Dysfunctional Auditor Behaviour: Evidence from small Audit Firms. *International Journal of Auditing*, 42-51.
- Taylor, M. H. (2000). The Effects of Industry Specialization on Auditors' Inherent Risk Assessments and Confidence Judgements. *Contemporary Accounting Research*, 17(4), 693-712. Hentet fra <https://www.proquest.com/scholarly-journals/effects-industry-specialization-on-auditors/docview/194211266/se-2?accountid=43239>
- The Financial Reporting Council Limited. (2022, 06). *FRC/Professional- udgement guidanceinancial*. Hentet 07 31, 2023 fra [frc.org.UK](https://www.frc.org.uk): <https://www.frc.org.uk/auditors/audit-assurance-ethics/professional-judgement-guidance>

8 Lover og revisjonsstandarder

- Lov om revisjon og revisorer (2021). *Lov om revisjon og revisorer*(LOV-2020-11-20-128). Hentet fra Lovdata: <https://lovdata.no/lov/2020-11-20-128>
- ISA 200. (2009). International Auditing and Assurance Standards Board. *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføring av en revisjon i samsvar med de internasjonale*. Hentet fra Revisorforeningen: <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-200-n-1122-20032023.pdf>
- ISA 220 (R). (2023). International Auditing and Assurance Standards Board. *Kvalitetsstyring ved revisjon av regnskaper*. Hentet fra Revisorforeningen: https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/no_isa-220-0623.pdf
- ISA 315 (R). (2019). International Auditing and Assurance Standards Board. *ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon*. Hentet fra Revisorforeningen: <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-315-0623.pdf>
- ISA 320 (2009). International Auditing and Assurance Standards Board. *ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*. Hentet fra Revisorforeningen: <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-320-n-0623.pdf>
- ISA 330 (2009). International Auditing and Assurance Standards Board. *ISA 330 Revisors håndtering av anslåtte risikoer*. Hentet fra Revisorforeningen: <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-09022021-regnskapsar-fra-15122021/isa-330-0221-fra-regnskapsar-som-begynner-15.12.21-eller-senere.pdf>
- ISQM 1 (2020). International Auditing and Assurance Standards Board; *Internasjonal standard for kvalitetsstyring 1, Kvalitetsstyring for revisjonsforetak som utfører revisjon eller forenklet revisorkontroll av regnskaper, eller andre*

attestasjonsoppdrag eller beslektede tjenester. Hentet fra Revisorforeningen;

<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isqm-1-0623.pdf>

- ISQM 2 (2020). International Auditing and Assurance Standards Board;
Internasjonal standard for kvalitetsstyring 2, Oppdragskontroll. Internasjonal standard for kvalitetsstyring 2; Oppdragskontroll. Hentet fra Revisorforeningen:
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isqm-2-0623.pdf>

9 Oversikt over tabeller og figurer

Figur 1 – ISA 315 i den store sammenheng (Revisorforeningen- kursdokumentasjon ISA 315).....	20
Figur 2 – revisjonsrisiko, hvor nivåene på risiko reflekteres med lav grønn, middels orange og høy rød.....	31
Figur 3 - «A framework for audit quality» hentet fra (IAASB, 2021)	40
Figur 4 - figur hentet fra (Meyers, et al., 2012) og oversatt til norsk	44
Figur 5- figur hentet fra (Bertram ,Blase & Fixsen 2015)	44
Figur 6-figur hentet fra (Bertram, Blase & Fixsen 2015)	45
Tabell 1- Forståelse av enhetens bruk av IT i informasjonssystemet (Revisorforeningen- kursdokumentasjon ISA 315)	22
Tabell 2 - kvalitativ metode for vurdering av revisjonsrisikomodellen (Eilifsen et al.(2014 s99). Tabellen er utvidet med to kolonner for iboende- og kontrollrisiko.	32

10 Vedlegg

Vedlegg 1: Informasjonsskriv til intervjuobjekter i forbindelse med deltakelse i forskningsprosjekt

Vedlegg 2: Intervjuguid

Vedlegg 3: Tabell oversikt over intervjuene

Informasjonsskriv til intervjuobjekter i forbindelse med deltakelse i forskningsprosjekt.

”Hvordan påvirker endringene i ISA 315 (R) revisors risikovurderingsprosess? Har standarden medført noen praktiske eller faktiske endringer, og har standardsetterne oppnådd sine mål med endringen? ”

Forskningsprosjektet er en masteroppgave i forbindelse med fullføringen av graden “Master i regnskap og revisjon” ved USN (Universitetet i Sørøst Norge).

Formålet med oppgaven

Det ønskes å belyse om standardsetterne oppnår sine mål om en mer ensartet praksis, som følge av oppdatert standard. I tillegg ønskes det å få belyst om det er forskjeller i implementeringsprosessen, med tanke på risikovurdering, skalering og informasjonsteknologi og dokumentering.

Dere som deltagere i studiet, er valgt ut med bakgrunn i at dere har en sentral rolle, hvor dere er involvert og beslutningstagere i planleggingsprosessen av revisjon. Dere vil være part i den endelige implementeringen av ny revisjonsstandard ISA 315(R). Dere har kompetansen og en dypere forståelse av risikovurderingsprosessen før og etter implementeringen.

Hva innebærer deltakelse i studien?

Intervjudeltakelsen innebærer gjennomføring av intervju, et intervju med en varighet på ca. 1-2 timer. Intervjuet omfatter gitte spørsmål som skal besvares. Ved samtykke fra dere, vil mobiltelefon/lydopptak benyttes, og det er ønskelig å ta notater under samtalen.

Hva skjer med den personlige informasjonen?

Intervjuobjektet får tilsendt utkast av oppgaven før publisering, for å verifisere hvordan studien har benyttet informasjonen fra intervjuet. Intervjuobjektet får mulighet til å korrigere, hvis ønskelig. Intervjuobjektets navn, og personlige informasjon, som kjønn, vil

være anonymisert. Arbeidsgiver blir kategorisert, som Big 5 (PwC, E&Y, Deloitte, KPMG og BDO) eller mindre revisjonsforetak. Stilling vil bli benyttet.

Behandlingsansvarlig er USN – Universitetet i Sørøst-Norge, Institutt for økonomi, historie og samfunnsvitenskap ved Ellen Hiorth Marthinsen Kulset.

Med innlevering av studien (prosjektslutt), vil notater og lydopptak fra intervjuet bli slettet.

Planen for innlevering av studien er 15.09.2023

Frivillig deltakelse.

Det er frivillig å delta. Du kan når som helst, trekke ditt samtykke uten å oppgi grunnlag.

Velger du å trekke deg, blir alle opplysningene om deg slettet. Alle opplysninger om deltakerne blir anonymisert. Dersom du har spørsmål til studien, ta kontakt med Vibeke Aaby 952 60 801. Veileder er Ellen Marthinsen Kulset.

Studien er meldt til Personvernombudet for forskning, NSD - Norsk senter for forskningsdata AS.

Samtykke til deltakelse i studien.

Jeg har mottatt informasjon om studien, og ønsker å delta.

Lier, 14.09.2022

Sted, dato



(Signert av intervjuobjektet)

Intervjuguide

1. Innledning

- Takke for at intervjuobjektet vil delta og bidra.
- Informere om formålet med intervjuet.
- Informere om hvordan dataene blir behandlet, og hvordan intervjuobjektens anonymitet vil bli ivaretatt.
 - Det blir gjort lydopptak av intervjuet. Opptaket blir slettet ved prosjektets avslutning.
 - Intervjuobjektens anonymitet vil bli ivaretatt. I oppgaven blir intervjuobjektene identifisert med Big-5 eller mindre selskap.
 - Vi vil identifisere intervjuobjektens kundeportefølje når det gjelder små, mellomstore og store kunder.
 - Erfaring blir identifisert med antall års erfaring i revisjonsbransjen.
 - Det skilles mellom tilhørighet til Oslo eller andre kontorer.
- Kort introduksjon om hovedlinjene i intervjuet.
- Informasjon om tidsplan for intervjuet.

2. Generelt

1. Kan du fortelle litt om din erfaringsbakgrunn innenfor revisjonsbransjen?
 - a. Tittel?
 - b. Antall års erfaring fra revisjon?
 - c. Hvilke byer eller områder har du erfaring fra?
 - d. Annet som kan være, av interesse for bransjen?

2. Hvilke typer av kunder?
 - a. Hvilke bransjeerfaringer har de forskjellige kundene?
 - b. Representerer kundene små, store eller mellomstore bedrifter?
 - c. Gjennomsnittlig klientportefølje; hva kan omsetningen til din gjennomsnittskunde være?
 - d. Har du hatt mange kunder innen samme bransje? Eventuelt hvilke andre bransjer?

3. Hvilket revisjonsprogram benytter du eller dere (egenutviklet/Descartes o.a.)?

4. Hvilket opplæringsprogram har du fulgt i forhold til ny ISA 315(R)?

5. Hva kan endringene i standarden ha ført til?

3. ISA 315 (revidert): Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser.
Iboende risiko
6. Hvilke vurderinger ligger til grunn for den iboende risikoen? Hvordan dokumenterer dere den? Er praksisen i forbindelse med implementeringen av ISA 315(R) endret?
7. Kan du beskrive når du vurderer regnskapslinjer til ikke signifikante, men vesentlige? Hvilke konsekvenser kan det få for revisjonen?
Prosesskartlegging
8. Kan du beskrive hvordan, og hvilke prosesser, som kartlegges, og hvilke av prosessene som blir testet, for implementering og design?
Informasjonsteknologi
9. Kan du fortelle hvordan du vurderer og dokumenterer IT-risiko? Har den nye standarden medført noen endringer på dette området?
10. Hvordan vurderer du behov for å innhente en IT-ekspert? Eventuelt på hvilke grunnlag og hvorfor?
11. Medfører den nye standarden økt fokus på IT? Eventuelt på hvilken måte?
Skalering
12. Den nye standarden fokuserer på skalering og ikke små og store virksomheter. Kan dette ha medført endringer? I tilfelle hvilke?
Skjønnsutøvelse
13. Hva er ditt inntrykk av skjønnsutøvelse i den nye standarden, på bakgrunn av tidligere standard?
Praktiske erfaringer
14. Hvilke positive og negative endringer har du identifisert i ISA 315(R)? Hvordan mener du disse endringene har påvirket revisjonen?
15. Har du noen tanker og erfaringer om at den nye standarden medfører bedre og mer ensartet revisjon på tvers av revisjonsselskapene og partnerne enn den tidligere? Eventuelt hva er forskjellene, og hvordan er de?
Implementering av endringene

16. Har du gjort deg noen tanker om implementeringsprosessen?

17. Hvordan har endringene blitt mottatt og gjennomført i organisasjonen?

18. Hvordan kan kundene ha opplevd implementeringen av en ny standard?

4. Avslutning

19. Har du andre erfaringer rundt ISA 315(R) som du ønsker å dele?

Vedlegg 3: Tabell oversikt over intervjuene

Revisor	1	2A	3	4A	5	6
Risikovurdering	J	J	J	J	J	J
Særskilt vurdering av iboende risiko	J	J	J	J	J	J
Skalert vurdering av iboende risiko	J	J	J	J	J	J
Risikovurdering på påstandsnivå	J	J	J	J	J	J
Påstander tilpasset oppdraget*	N	N	N	N	N	N
Vurdering sjekklister av faktorene for iboende risikovurdering	N	N	J	N	N	N
Bruk av vedlegg: <i>Forståelsen av iboende risikofaktorer</i>	N	N	N	N	J	N
Utføring på skille mellom IB og KR	I	I	I	J	I	I
Benyttet vesentlig, men ikke signifikant	J	J	N	J	J	J
Prosesskartlegging						
Gjennomføres prosesskartlegging for alle signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger	J	J	J	J	J	J
Prosatekst, prosesskartlegging eller andre hjelpemidler	J	J	J	J	J	J
Starter prosesskartlegging med tilganger til systemer og håndtering	J	N	J	N	J	J
Testet kontroller som er en del av kontrollaktivtetskomponenten, for design og implementering	J	I	J	I	J	J
IT-risiko og IT-systemer (IT-miljø)						
Vurdering kompleks - ikke kompleks	J	I/A	J	I/A	J	J
Ekspert ved ikke kompleks	J	N	J	N	J	J
Innhentet bekreftelse på kildekode ved standard hyllesystem	N	N	N	N	N	N
Vurdering av IT-miljø og generelle IT-kontroller	J	N	J	N	J	I
Brukt vedlegget for vurdering av kompleks ikke kompleks? Vedlegg: <i>Vurderinger knyttet til forståelsen av informasjonsteknologi (IT)</i>	N	N	N	N	N	N
Brukt vedlegget for vurdering av generell IT- forståelse? Vedlegg <i>Vurderinger knyttet til forståelsen av generelle IT-kontroller</i>	N	N	N	N	N	N

Opplæring						
Kurs internt utviklet av fagavdeling sentralt	J	N	J	N	J	J
Særskilte kurs rettet mot ITGC	J	N	N	N	N	N
Kurs via Revisorforeningen	N	J	N	J	N	N
Oppdatert revisjonsverktøy og metodikk	J	J	J	J	J	J
Implementeringen						
For lite tid kommer for sent før planlegging	J	J	J	J	J	J
Påløpt tid blir fakturert	J	J	N	J	J	N
Utfordringer mellom praktiker og administrasjon	J	I	J	I	I	J
<p>* fjernet påstander eller lagt på de som tilhører? I - intervjuobjektet har ikke gitt uttrykk for verken det ene eller andre I/A- Ikke aktuelt</p>						