



UNIVERSITETET I AGDER

# Verifisering av informasjon produsert av enheten

En studie om revisjonspraksis knyttet til verifisering av informasjon produsert av enheten i ulike revisjonsselskap

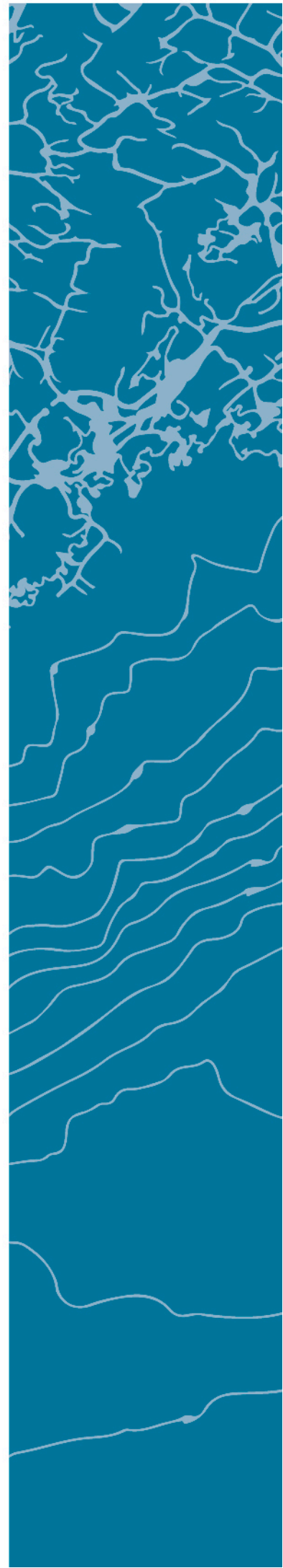
ANJA MEISDALEN & JOHANNE RASMUSSEN

## VEILEDERE

Sylvi Nerskogen & Geir Haaland

**Universitetet i Agder, 2018**

Handelshøyskolen ved UiA



## **Forord**

Masteroppgaven vår er skrevet som en del av utdanningen innenfor Master i Regnskap og Revisjon ved Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. Oppgaven, skrevet som en avsluttende del av studiet, består av 30 studiepoeng.

Årsaken til at vi valgte å skrive en masteroppgave med tema innenfor revisjon var at vi ønsket å skrive om noe som var relevant for vår studieretning Regnskap og Revisjon. Vi valgte å skrive om informasjon produsert av enheten da vi gjennom samtaler med utøvende revisorer fikk inntrykk av at det i nyere tid foreligger et økt fokus rundt verifisering av informasjon produsert av enheten benyttet som revisjonsbevis. Som følge av dette ble vi nysgjerrige på hva det er, hva det inkluderer og hvordan det revideres. Vi er også av den formening at emnet vil være relevant for vår fremtidige praksis innen revisoryrket.

Prosessen med å utarbeide masteroppgaven har vært krevende og lærerik, spesielt da det ikke foreligger mye tidligere forskning direkte knyttet til emnet.

Vi ønsker å takke våre veiledere Sylvi Nerskogen og Geir Haaland for alle konstruktive tilbakemeldinger, engasjement og innspill underveis. Det rettes også en stor takk til alle revisorene som stilte opp i intervjuprosessen midt i deres høysesong.

Kristiansand, 01.06.2018

Anja Meisdalen og Johanne Rasmussen

## **Sammendrag**

Et begrep som har fått økt fokus i nyere tid, både i revisjonsbransjen og i næringslivet generelt, er informasjon produsert av enheten (IPE). Men hva er egentlig IPE og hvorfor er dette viktig? Revisors arbeidsoppgaver varierer med type kunden. Likevel foreligger det fellestrekk da revisor mottar mye informasjon som må analyseres og verifiseres for å kunne avgi en revisjonsberetning. Informasjon produsert av enheten kan inkludere alt fra ledelsesvurderinger til analyser utarbeidet av kunden og kommer i ulike formater. Men hvordan kan revisor forsikre seg om at mottatt informasjon fra kunden er korrekt? Vil verifisering av IPE påvirke kvaliteten på revisors arbeid? Slike spørsmål kan være utfordrende å besvare da det foreligger lite relevant forskning direkte knyttet til informasjon produsert av enheten. Vi har derfor valgt å studere begrepet IPE i masteroppgaven. I tillegg undersøkes spørsmålet om IPE verifiseres ulikt i de fem store revisjonsselskapene versus i de øvrige revisjonsselskapene, samt om denne verifiseringen påvirker revisjonskvaliteten. For å utforske sammenhengen ble det intervjuet tolv praktiserende revisorer i Norge fordelt på de fem store og øvrige revisjonsselskap. Det er også innhentet informasjon tilgjengelig på Internett relatert til begrepet, herunder tilsynsrapporter nasjonalt og internasjonalt.

En del tidligere internasjonal forskning indikerer at revisjonskvaliteten er høyere hos de store revisjonsselskapene enn hos øvrige selskap. Etterfølgelse av lover og regler er inkludert i definisjonen av god revisjonskvalitet utarbeidet av standardsettere internasjonalt. Med bakgrunn i dette legges det til grunn at verifisering av informasjon produsert av enheten, slik det fremgår av ISA 500 punkt 9 (DnR, 2009d), vil bedre revisjonskvaliteten. Under intervjuene fremkommer det at de fem store revisjonsselskapene har et tydeligere fokus på verifisering av IPE enn øvrige revisjonsselskap, eksempelvis i form av kurs og interne retningslinjer. En gjennomgang av praktiske scenarier, med formål om å belyse revisors praksis, indikerer at forskjellen ikke er så stor som først antatt. Scenariene tilsier at øvrige revisjonsselskap verifiserer informasjon produsert av enheten integrert i øvrige revisjonshandlinger fremfor å spesifikt utøve handlinger rettet mot IPE. Gjennomgangen av tilsynsrapporter i perioden 2015-2017 fra Norge underbygger dette funnet. Videre følger det av tilsynsrapportene fra USA at revisjonsselskap i kategorien de fem store har flere påpekte feil knyttet til verifisering av IPE enn øvrige selskap. Legges dette til grunn er revisjonskvaliteten ikke høyere hos de fem store revisjonsselskapene slik tidligere forskning indikerer.

# **Innholdsfortegnelse**

Forord.....	I
Sammendrag.....	II
Akronymer .....	VI
Oversikt over figurer .....	VIII
Oversikt over tabeller .....	VIII
Kapittel 1: Innledning.....	1
1.1 Tema og problemstilling.....	1
1.2 Oppgavens struktur.....	2
Kapittel 2: Bakgrunnsinformasjon. Revisjon - sett opp mot et informasjonsteknologisk perspektiv .....	3
2.1 Historisk perspektiv - Utvikling fra hullkort til digitalisering.....	3
2.2 Teknologitvillingens påvirkning på revisjon .....	4
2.3 Fremtidens revisjon .....	5
Kapittel 3: Teori .....	8
3.1 Revisjonskvalitet .....	8
3.1.1 Begrepet revisjonskvalitet .....	8
3.1.2 Tidligere forskning om revisjonskvalitet.....	12
3.1.3 Tilsynsmyndighetenes fokus på revisjonskvalitet.....	14
3.2 Informasjon produsert av enheten .....	15
3.2.1 Begrepet IPE .....	15
3.2.1.1 IPE som en del av selskapets egen internkontroll .....	17
3.2.1.2 IPE som grunnlag for revisjon.....	18
3.2.2 Fremgangsmåte for verifisering av IPE.....	21
3.2.3 Tilsynsmyndighetenes fokus på IPE .....	24
3.3 Revisors profesjonelle skjønn.....	26
3.4 Tilsynsmyndigheter .....	27
3.4.1 Finanstilsynet .....	27
3.4.2 Financial Reporting Council (FRC) .....	27
3.4.3 Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) .....	28
3.4.4 International Forum of independent audit regulators (IFIAR) .....	28
Kapittel 4: Metode.....	29
4.1 Undersøkellesdesign .....	29
4.2 Type data .....	29
4.2.1 Kvalitativ versus kvantitativ metode.....	29

4.2.2	Fordeler og ulemper ved kvalitativ metode.....	30
4.2.3	Metode for datainnsamling.....	31
4.2.4	Primær- og sekundærdata.....	32
4.3	Innsamling av data.....	32
4.3.1	Intervjuprosessen.....	32
4.3.1.1	Utvelgelse av informanter .....	32
4.3.1.2	En presentasjon av informantene.....	33
4.3.1.3	Om intervjuguiden.....	35
4.3.1.4	Utførelse av intervju.....	37
4.3.1.5	Et kritisk blikk på intervjuprosessen .....	38
4.3.2	Tilsynsrapporter .....	40
4.3.2.1	Utvelgelse.....	40
4.3.2.2	Gjennomføring .....	41
4.3.2.3	Et kritisk blikk på gjennomgang av tilsyn.....	44
4.4	Reliabilitet og validitet .....	45
Kapittel 5: Presentasjon av funn.....		48
5.1	Funn fra intervju utført .....	48
5.1.1	Begrepet informasjon produsert av enheten .....	48
5.1.2	Viktigheten av å ha sikkerhet for at IPE er uten vesentlig feil.....	48
5.1.3	Risiko for feil knyttet til IPE .....	49
5.1.4	Fokus på behandlingen av IPE i informantenes selskap .....	51
5.1.5	Mulige faktorer som kan påvirke omfanget av revisjon av IPE.....	52
5.1.5.1	Faktor - Kundens størrelse: .....	53
5.1.5.2	Faktor - Revisors tilknytning til kunden:.....	53
5.1.5.3	Faktor - Revisors erfaring og opplæring: .....	54
5.1.5.4	Faktor - Revisors skjønn og profesjonell skepsis:.....	54
5.1.5.5	Faktor - Kundens kjennskap til IT:.....	54
5.1.5.6	Faktor - Outsourcing av regnskapsføring: .....	55
5.1.5.7	Faktor - Type IT-system kunden bruker, hyllevare versus egenutviklet:.....	55
5.1.5.8	Faktor - Selskapets risikoprofil: .....	56
5.1.6	Behovet for å verifisere data som revisor selv henter ut .....	56
5.1.7	Praktiske Scenarier .....	57
5.1.7.1	Praktisk scenario 1.....	57
5.1.7.2	Praktisk scenario 2.....	58
5.1.7.3	Praktisk scenario 3.....	59

5.1.7.4 Praktisk scenario 4.....	60
5.1.7.5 Praktisk scenario 5.....	61
5.1.8 Revisjonskvalitet og hvordan påvirker revisjon av IPE revisjonskvaliteten? .....	62
5.1.9 Fokus på IPE i fremtiden.....	65
5.1.10 Er det ønskelig med ytterligere opplæring relatert til behandling av IPE i ditt selskap? ...	67
5.2 Funn fra tilsynsrapporter .....	68
<b>Kapittel 6: Analyse.....</b>	<b>70</b>
6.1 Forskningsspørsmål 1 .....	70
6.2 Forskningsspørsmål 2 .....	72
6.3 Forskningsspørsmål 3 .....	76
<b>Kapittel 7: Konklusjon .....</b>	<b>80</b>
7.1 Konklusjon og avsluttende betraktninger .....	80
7.2 Styrker og svakheter med studien.....	82
7.3 Forslag til videre forskning .....	82
<b>Litteraturliste .....</b>	<b>83</b>
Vedlegg 1: Forespørsel om deltakelse i forskningsprosjektet .....	93
Vedlegg 2: Intervjuguide.....	95
Vedlegg 3: Refleksjonsnotat Anja Meisdalen .....	100
Vedlegg 4: Refleksjonsnotat Johanne Rasmussen.....	103

## **Akronymer**

Under er en oversikt over akronymer benyttet i masteroppgaven.

AS	Auditing Standards
AS 1105	Auditing Standards, Audit Evidence
CISA	Certified Information Systems Auditor
COBIT	Control Objectives for Information and related Technology
COSO	The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission
DnR	Den norske Revisorforening
ERP	Enterprise resource planning
EUC	End User Computing
FRC	Financial Reporting Council
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IBM	International Business Machines
IFAC	International Federation of Accountants
IFIAR	International Forum of independent audit regulators
IFRS	International Financial Reporting Standards
IPE	Informasjon produsert av enheten

ISA	Internasjonal Standard on Auditing
ISA 200	Internasjonal revisjonsstandard, Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene
ISA 315	Internasjonal revisjonsstandard, Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser
ISA 330	Internasjonal revisjonsstandard, Revisors håndtering av anslåtte risikoer
ISA 500	Internasjonal revisjonsstandard, Revisjonsbevis
ISACA	Information Systems Audit and Control Association
ISO	International Organization for Standardization
ISQC1	Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester
IT	Informasjonsteknologi
NGAAP	Norwegian Generally Accepted Accounting Principles
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SAF-T	Standard Audit File-Tax
SAP	Systems, Applications, and Products
SOX	Sarbanes-Oxley Act



## **Oversikt over figurer**

Figur 1: Uttrekk fra A Framework for Audit Quality (IAASB, 2013, s. 18). .....	10
--	----

## **Oversikt over tabeller**

Tabell 1: Presentasjon av informanter.....	34
Tabell 2: Presentasjon av tilsyn.....	41
Tabell 3: Oppsummering av faktorenes påvirkning på omfang av IPE .....	52
Tabell 4: Oversikt over antall avvik avdekket relatert til IPE.....	68
Tabell 5: Prosentvis fordeling av avvik relatert til IPE.....	69

# **Kapittel 1: Innledning**

## 1.1 Tema og problemstilling

Det foreligger omfattende tidligere forskning rundt emnet revisjonskvalitet. En vinkling som ofte benyttes er om det foreligger en forskjell i kvalitet mellom de fire store internasjonale revisjonsselskapene i forhold til øvrige revisjonsselskap. Studiene har benyttet ulike måleenheter for å måle revisjonskvalitet hvor konklusjonene både har støttet og motbevist påstanden om bedre revisjonskvalitet hos de fire store revisjonsselskapene. Grunnet konklusjonenes uenighet har vi blitt nysgjerrighet på om det faktisk foreligger en forskjell i revisjonskvalitet. Utfordringen videre er å finne en god måte å måle revisjonskvalitet på. Det velges derfor å gå inn på et område som har fått større fokus de siste årene innen revisjon. Revisor er pålagt å utføre en tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjon som følge av ISA 200 punkt 5 (DnR, 2009b). Hverdagen til revisor blir stadig mer kompleks som følge av den økte utviklingen innenfor informasjonsteknologisystemer (IT-systemer) hos foretak. Som følge av økt digitalisering produseres finansiell informasjon i større omfang og innehar en større kompleksitet enn tidligere, noe som har ført til et økt fokus hos revisor og tilsynsmyndigheter knyttet til behovet for å verifisere informasjon produsert av enheten (IPE) benyttet som revisjonsbevis. IPE anses som et interessant emne også fordi det finnes lite tidligere forskning knyttet til begrepet.

I masteroppgaven undersøkes det om det foreligger en høyere revisjonskvalitet hos de fem største revisjonsselskapene enn i øvrige revisjonsselskap, som følge av revisors verifisering av IPE. De fem største, sett med norske øyne, er BDO, Deloitte, EY, KPMG og PwC. Øvrige revisjonsselskap er alle andre revisjonsselskap i Norge. I tillegg vil oppgaven ta for seg om det foreligger en forskjellig tilnærming til fremgangsmåten for å verifisere informasjon produsert av enheten mellom de fem store revisjonsselskapene og øvrige revisjonsselskap.

*Problemstillingen er: Påvirker verifisering av informasjon produsert av kunden revisjonskvalitet, og kontrolleres slik informasjon ulikt i de fem store revisjonsselskapene i forhold til i de øvrige revisjonsselskapene?*

Basert på problemstillingen presentert over er det utarbeidet tre forskningsspørsmål:

- 1. Er revisjonskvaliteten bedre i de fem store revisjonsselskapene enn i de øvrige revisjonsselskapene?*
- 2. På hvilken måte påvirker ulike forhold omfanget av verifisering av informasjon produsert av kunden, og hvordan påvirker omfanget revisjonskvalitet?*
- 3. Verifiserer revisor informasjon produsert av kunden indirekte i form av andre revisjonshandlinger?*

For å besvare problemstillingen og forskningsspørsmålene gjennomgås først tilgjengelig teori, tidligere studier og lover og regler. Deretter utføres semistrukturerte dybdeintervju og en gjennomgang av tilsynsrapporter fra ulike lands tilsynsmyndigheter.

## 1.2 Oppgavens struktur

Kapittel 2 tar for seg utviklingen av informasjonsteknologi hos foretak i et historisk perspektiv og omhandler hvordan dette har påvirket revisors arbeid. Til slutt i kapitlet settes det fokus på fremtidens revisjon. I kapittel 3 presenteres tidligere studier knyttet til revisjonskvalitet. Videre omtales begrepet informasjon produsert av enheten, samt tidligere undersøkelser rundt temaet. I tillegg trekkes både selskapets internkontroll og revisors plikter frem, herunder relevante revisjonsstandarder. Revisors profesjonelle skjønn kommenteres også. Til slutt i kapitlet presenteres nasjonale og internasjonale tilsynsmyndigheter. Det gis en beskrivelse av og begrunnelse for valg av metode i oppgaven i kapittel 4. Kapittel 5 er en presentasjon av funn fra både intervju og tilsynsrapporter. Analyse av funnene presenteres i kapittel 6, mens en konklusjon, samt forslag til videre forskning, er inkludert i kapittel 7.

## **Kapittel 2: Bakgrunnsinformasjon. Revisjon - sett opp mot et informasjonsteknologisk perspektiv**

### 2.1 Historisk perspektiv - Utvikling fra hullkort til digitalisering

Fra begynnelsen av 1900-tallet ble det mer og mer vanlig å benytte hullkort til regnskapsføring i de store bedriftene (IBM, 2001). Dette gjorde behandlingen og analyseringen av regnskapsinformasjon betraktelig mer effektivt enn tidligere. I 1961 ble det første datastyrt elektroniske regnearket utviklet (Mattessich, 1961). Mer enn et tiår senere, på slutten av 1970-tallet, ble VISICALC og Peachtree Software lansert for mikro-maskiner. Disse maskinene var ansett svært dyre frem til dette tidspunkt, men som følge av ny teknologi ble maskinene billigere å produsere, noe som resulterte i en utvidet bruk av mikro-maskiner i næringslivet. VISICALC og Peachtree Software ble derfor tilgjengelig for flere brukere da VISICALC var en programvare som gjorde elektroniske regneark til hylleware, mens Peachtree Software var et regnskapssystem (Sherman, 2017). På midten av 1980-tallet ble det mer og mer vanlig med personlige datamaskiner i næringslivet (IBM, 2003; Sherman, 2017). Med den raske endringen innenfor teknologi ble det utviklet stadig flere regnskapsprogram og elektroniske regneark utover 80- og 90-tallet. Datidens VISICALC har i senere tid blitt erstattet med Lotus (1-2-3), som igjen har blitt erstattet av dagens Microsoft Excel.

Enterprise resource planning (ERP) system var det nye innen informasjonsteknologi på slutten av 1980-tallet og begynnelsen av 1990-tallet. Brukergruppen var store og komplekse selskap. ERP-systemene var og er fremdeles komplekse, dyre og krever en stor grad av spesialtilpasninger for at de skal fungere optimalt. Ved implementeringen er det ikke uvanlig at selskapene må endre sine interne rutiner for å være kompatible med ERP-systemet. En av fordelene med ERP-systemer er at de integrerer alle prosessene i et foretak slik at blant annet informasjonsflyten blir mer oversiktlig (Rashid, Hossain & Patrick, 2002).

Cloud Computing (lagring i skyen) var det neste store utviklingsområdet innenfor informasjonsteknologi. Som følge av utviklingen har Cloud Accounting tatt form. Ved bruk av Cloud Accounting lagres regnskapsinformasjon på eksterne servere (i skyen) fremfor lokalt og er en faktor som tilrettelegger for enklere og raskere rapportering av økonomisk informasjon til brukerne av regnskapet.

For tiden foreligger det et stort fokus på digitalisering. I en artikkel i Magma defineres begrepet som: “ ... transformasjonen fra at IT er et støtteverktøy i virksomheten til at det er en del av dens DNA. Det betyr at forretningsmodell og -praksis samt organisasjon og prosesser er designet for å utnytte dagens og morgendagens teknologi” (Andersen & Sannes, 2017, s. 18).

## 2.2 Teknologeutviklingens påvirkning på revisjon

Bror Petter Gulden (2016) uttaler i boken *Revisjon: teori og metode* at “Ordet revisjon kommer fra latin og betyr ‘ettersyn’ eller ‘gjensyn’” (s. 27). Revisjon er et yrke som har eksistert i mange tusen år. Begynnelsen på ekstern finansiell revisjon slik man kjenner den i dag kom på 1800-tallet som følge av en lov vedtatt av parlamentet i England i 1844. Loven gikk ut på at aksjeselskap må revideres (Deloitte, 2016). Finansiell revisjon defineres slik av Bror Petter Gulden (2015): “Finansiell revisjon går ut på at en kompetent person som er uavhengig av alle interesserte parter, kontrollerer og attesterer økonomisk informasjon som et foretak gir til omverdenen” (s. 17).

Frem til rundt 1960-tallet ble revisjonen utført i stor grad ved bruk av manuelle handlinger, men som følge av den stadige utviklingen i bruk av IT-systemer hos selskaper verden over ble IT-revisjon utviklet som en egen del av den finansielle revisjonen. Behovet for IT-revisjon kom fra ulike hold, blant annet fra revisorer som innså at bruken av IT-systemer hos sine kunder hadde påvirket revisors mulighet til å attestere regnskapet med betryggende sikkerhet (Senft & Gallegos, 2004, s. 3). Det økende behovet for IT-revisjon medførte at den globale uavhengige organisasjonen Information Systems Audit and Control Association (ISACA) ble grunnlagt i 1969 (ISACA, 2018c). Formålet med ISACA er å utarbeide guider, prosedyrer og standarder om revisjon av IT-systemer til 140.000 profesjonelle revisorer fordelt på 180 land (ISACA, 2018a). En av utgivelsene til ISACA er et rammeverk med navn Control Objectives for Information and related Technology (COBIT). COBIT ble for første gang introdusert i 1996 og er et rammeverk for styring av IT-virksomheter (Stroud, 2012). I tillegg til utviklingen av COBIT utøver ISACA en anerkjent sertifisering av IT-revisorer kalt Certified Information Systems Auditor (CISA). Denne sertifiseringen er med på å kvalitetssikre utøvelsen av IT-revisjon (ISACA2018b).

Hovedformålet med utviklingen av IT-revisjon har i senere tid vært å sikre integriteten i informasjonssystemene (Senft & Gallegos, 2004, s. 3). Andre endringer i IT-verdenen, eksempelvis Cloud Computing, har blant annet medført at risikobildet i bransjen har endret seg på nytt. Revisor må utvikle seg i tråd med den teknologiske utviklingen for å kunne overleve. Dette har blant annet medført et fokus på digitalisering fra revisors side. I et intervju i tidsskriftet *Revisjon og Regnskap* fikk styreleder i Revisorforeningen (DnR), og CEO i BDO, Trond-Morten Lindberg spørsmålet “Hva med digitaliseringen i revisjonsbransjen?” (Asklund, 2016, s. 13). Lindberg uttaler (2016, s. 13) at de store revisjonsselskapene har kommet langt innen digitalisering, eksempelvis ved bruk av Big Data, samt “innen deling av kunnskap, effektivisering av arbeidsprosesser og kommunikasjon med kundene” (Asklund, 2016, s. 13). Videre presiserer Lindberg (2016, s. 14) at det er viktig å dele innad i bransjen og uttaler: “Jo mer vi deler med hverandre, jo bedre blir vi” (Asklund, 2016, s. 14). KPMG har vært mye i media i den siste tiden, relatert til digitalisering. Blant annet har selskapet slått seg sammen med Microsoft for å “lage teknologi som kan skape innovasjon og vekst hos kunder i alle vektklasser” (KPMG, 2018). PwC på sin side inngikk et partnerskap med Google i 2014 for å “bring new and innovative services to companies around the world” (PwC, 2014). Det foreligger også et fokus på digitalisering hos Revisorforeningen da temaet på DnR-dagen 2018 er “... digitaliseringsutfordringene i bransjen og alt du som revisor må vite om Blockchain og digitale penger” (DnR, 2018b).

Den raske utviklingen i kundens IT-systemer har medført at kundene selv enklere kan få tak i den økonomiske informasjonen de trenger slik at de kan få en effektiv internkontroll. Som følge av dette har revisjonsprofesjonen endret fokuset fra å kun revidere regnskap til å også kunne gi verdi til sine kunder på andre måter, eksempelvis ved bruk av dataanalyser. Revisor skal være allmennhetens tillitsperson ifølge § 1-2 i Revisorloven (1999). Med dette følger også et ansvar om å til stadighet være oppdatert på de nyeste trendene hos revisors kunder samt lover og regler.

### 2.3 Fremtidens revisjon

Hvordan fremtidens revisjon kommer til å bli er vanskelig å vite. Derimot finnes det noen indikatorer på endringer som kommer i nær fremtid. Slike endringer kan ha en påvirkning på revisors verifisering av IPE.

Et eksempel på at revisjonsprofesjonen er i stadig endring er at Revisorloven av 15.01.1999 oppdateres (NOU 2017:15, 2017). Tidligste mulig ikrafttredelse for den nye loven er, ifølge Revisorforeningen, fra 2019 (DnR, 2018a). Noen av de viktigste endringene er innen uavhengighetsreglene, revisors oppgaver og ansvar, revisors rapportering og bekreftelser, samt sanksjoner og erstatningsansvar. Årsaken til disse endringene er blant annet å oppnå et større samsvar med internasjonale regler (DnR, 2018a), herunder ISA-ene hvor krav til verifisering av IPE foreligger.

Et annet eksempel er Standard Audit File-Tax (SAF-T) som vil være gjeldende fra 1.januar 2020 (Skatteetaten, 2018). SAF-T er et standardformat for regnskapsrapportering. Skatteetaten (2018) uttrykker at et slikt format vil utgjøre en forenkling for bokføringspliktige i de tilfeller hvor de får beskjed om å oversende regnskapsmateriale til det offentlige. Videre nevnes det at en slik standardisering også kan være til fordel for ekstern revisor som følge av en enklere tilgang til økte datamengder.

Et tredje område hvor det ser ut til å foreligge endringer innen revisjonsbransjen er robotisering. Robotisering i revisjonsbransjen er avhengig av revisors kunder og deres systemer (Kinserdal, 2017). Da virksomheter generelt har hatt en økende grad av automatisering i sine systemer de siste årene blir revisor også nødt til å utvikle seg teknologisk. I tidsskriftet *Revisjon og Regnskap 7.utgave 2017* forklarer Jo Sigurd Pedersen (direktør og leder for Data & Analytics) og Lars Inge Pettersen (leder for Revisjon) (2017) fra KPMG at “ ... selskapet allerede nå kan automatisere omkring 80 prosent av et revisjonsoppdrag, men sier at det fortsatt gjenstår noen regulatoriske utfordringer” (s. 20). På spørsmålet om hvordan revisors oppgaver vil endres som følge av en slik robotisering svarer begge at revisor ikke vil trenge å utføre like mange rutinepregede revisjonshandlinger som før, men heller vil kunne fokusere på vanskeligere oppgaver som vurderinger. Det legges til at “Klienten får et mer tidsmessig produkt og med en høyere kvalitet enn i dag” (Asklund, 2017, s. 21). Revisorene er av den formening at en slik utvikling i revisjonsbransjen vil kreve mer spesialkompetanse hos ansatte i fremtiden. PCAOB står for the Public Company Accounting Oversight Board og ble dannet av Kongressen i 2002 for å føre tilsyn med revisjonsselskap som reviderer foretak på den amerikanske børs (PCAOB, 2018d). På et årlig møte i 2017 uttrykte Steven B. Harris, et av styremedlemmene i PCAOB, sin mening om at en revisor i dag ikke er like avhengig av å gjøre et utvalg på samme måte som før da en revisor i mange tilfeller effektivt kan analysere 100% av transaksjonene i et selskap grunnet de teknologiske

utviklingene. Ifølge Harris (2017) resulterer dette i at revisor vil ha mer tid tilgjengelig til å fokusere på komplekse områder som innehar en høyere risiko og som krever profesjonelt skjønn. Revisor vil også, i større grad, kunne tilby kunder verdiøkende tjenester som følge av økt kunnskap om kunden. Selv om en slik teknologisk utvikling innehar mange fordeler kan den også by på utfordringer. Harris presiserer at det er spesielt viktig at revisor ikke stoler blindt på dataanalyser da slike verktøy ikke kan erstatte revisors kunnskap og profesjonelle skjønn (Harris, 2017).



## **Kapittel 3: Teori**

Innledningsvis i kapittelet presenteres begrepet revisjonskvalitet, samt at det gjennomgås tidligere forskning utført på området. Neste tema er informasjon produsert av enheten hvor det tas for seg betydningen av begrepet, fremgangsmåten for verifisering, herunder lover og regler, samt tilsynsmyndighetenes fokus. Deretter utdypes revisors profesjonelle skjønn som er en elementær del av revisors arbeid, også ved verifisering av informasjon produsert av enheten. Avslutningsvis introduseres ulike tilsynsmyndigheter på tvers av landegrensar som kan være med på å belyse praksis. Det foreligger et internasjonalt samarbeid mellom tilsynsmyndigheter, som igjen gjør at funn fra andre land kan være relevante for norske revisorer.

### **3.1 Revisjonskvalitet**

Det er viktig at finansiell informasjon som legges til grunn for beslutninger utført av eksempelvis banker og investorer er korrekt. Skandaler som Enron og WorldCom svekket tilliten til finansiell informasjon på begynnelsen av 2000-tallet. Som et ledd i å forsøke å øke tilliten har det blitt innført strengere regler for blant annet revisorer. Et av områdene med økt fokus er revisjonskvalitet. Revisjonskvalitet er et vidt begrep hvor det finnes mange ulike definisjoner. Likevel tar begrepet utgangspunkt i felles verdier. Det fremkommer av Revisorloven §1-2 (1999) at revisor skal være samfunnets tillitsperson ved å utføre sitt arbeid med høy grad av forsiktighet, integritet og objektivitet. Slike kvaliteter er nødvendige for at revisor skal bli oppfattet som en uavhengig tredjepart, noe som igjen vil kunne gi høyere revisjonskvalitet for brukerne av årsregnskapet generelt.

#### **3.1.1 Begrepet revisjonskvalitet**

Linda DeAngelo er en av de mest siterte når det kommer til å definere begrepet revisjonskvalitet. Som en del av en studie fra 1981, hvor det ble utviklet en hypotese om at revisjonsselskapets størrelse er en indikator på revisjonskvalitet, uttaler DeAngelo (1981b, s. 186) at revisjonskvalitet er avhengig av to aspekter. Det første aspektet angir at revisor faktisk innehar tilstrekkelig kunnskap og erfaring til å oppdage feil i regnskapet til en klient. Aspekt nummer to dreier seg om sannsynligheten for at revisor vil rapportere til klienten avdekkede feil. Sistnevnte aspekt er avhengig av den faktiske uavhengigheten revisoren har til sin klient (DeAngelo, 1981b). I en tidligere studie, også utført av DeAngelo, hevdes det at insentivene en revisor har for å selektivt opplyse om feil i ettertid vil kunne påvirke kvaliteten av en

revisjon også før den utføres (DeAngelo, 1981a). For å oppnå god revisjonskvalitet er det derfor ikke tilstrekkelig at revisor utfører riktige revisjonshandlinger og innehar relevant erfaring og kunnskap for å kunne avdekke eventuelle feil eller mangler. Revisoren må også være tilstrekkelig uavhengig fra sin klient slik at han eller hun ikke har insentiver til å frastå fra å rapportere eventuelle funn i etterkant (DeAngelo, 1981b).

Som følge av et behov for å styrke revisjonsprofesjonen av allmenn interesse på tvers av landegrensene ble the International Federation of Accountants (IFAC) grunnlagt i 1977 (IFAC, 2016). The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) ble grunnlagt i 1978 av IFAC for å utvikle internasjonale revisjonsstandarder som går under navnet the International Standards on Auditing (ISA) (IFAC, 2018c). Dagens versjon av standardene består av 37 internasjonale standarder i tillegg til en internasjonal standard relatert til kvalitetskontroll (ISQC1) (IFAC, 2018b). For å øke klarheten rundt standardene startet IAASB et omfattende program hvor noen standarder ble revidert mens andre ble skrevet om (IFAC, 2018c). Dette for å blant annet øke tilliten til den finansielle rapporteringen og tilhørende revisjonskvalitet (IFAC, 2018a). Standardene ble gjeldende fra 2009 for blant annet medlemmer av EU, herunder EØS- og Schengen-medlemmer, som følge av Revisjonsdirektivet vedtatt av EU i 2006 (Finansdepartementet, 2006). Siden Norge er medlem av Schengen er derfor de internasjonale standardene gjeldene for norske revisorer.

Videre, som en del av IAASBs arbeid, ble det i 2013 utarbeidet et eget rammeverk som tar for seg elementer relatert til revisjonskvalitet, herunder hva begrepet inneholder (IAASB, 2013). IAASB sendte i forkant ut en spørreundersøkelse til interessegrupper i ni forskjellige land, samt til noen medlemmer av IAASB's Consultative Advisory Group, som omhandlet ulike faktorer som kunne påvirke revisjonskvalitet. Formålet med rammeverket er, ifølge standardsetterne, å øke bevisstheten rundt kjernen av revisjonskvalitet, bedre dialogen rundt emnet mellom hovedinteressentene, samt å finne nye metoder for å bedre kvaliteten i revisjonen. Innledningsvis i rammeverket kommer IAASB med kommentarer knyttet til vanskeligheter rundt det å definere revisjonskvalitet. En av disse er at en uoppdaget vesentlig feil ikke nødvendigvis vil tilsi at det foreligger dårlig revisjonskvalitet. Dette fremkommer av punkt 7 i rammeverket fra 2013 (IAASB, 2013), samt av ISA 200.05 (DnR, 2009b), hvor det står at en revisjon skal gi revisor betryggende men ikke absolutt sikkerhet for at det ikke foreligger vesentlige feil i årsregnskapet som helhet. Rammeverket angir at ansvaret for revisjonskvalitet i det enkelte oppdraget ligger hos revisor selv. Revisor skal påse at det

foreligger en gjennomgående kvalitet i alt arbeid (IAASB, 2013, pkt 18 & 22). IAASB (2013, s. 18-65) er av den formening at følgende faktorer, som vist i figur 1, er med på å definere begrepet revisjonskvalitet.

Figur 1: Uttrekk fra *A Framework for Audit Quality* (IAASB, 2013, s. 18).



- Inputs: Inkludert i denne faktoren er revisors verdier, kunnskap og erfaring, effektiviteten av revisjonsprosessen og rutiner for kvalitetskontroll.
- Outputs: Revisjonsberetningen er det viktigste produktet som følger av en revisjon. Denne er relativt standardisert basert på kravene i standardene, noe som gjør at interessentene i liten grad kan påvirke innholdet.
- Key interactions: Måten interessentene samhandler på kan påvirke revisjonskvaliteten, herunder interaksjon mellom revisor og ledelsen i selskapet.
- Contextual Factors: De lovregulerte rammene rundt den finansielle rapporteringen, herunder NGAAP (Norwegian Generally Accepted Accounting Principles) og IFRS (International Financial Reporting Standards), samt bransjespesifikke lover, vil alle kunne påvirke revisors tidspunkt, type og omfang av arbeidet som utføres. I tillegg vil kundens informasjonssystem, kulturelle faktorer, styringen av ledelsen og tidsplan for rapportering kunne påvirke.
- Special Considerations: IAASB understreker at det ikke er tilstrekkelig å vurdere revisjonskvaliteten på et oppdrag kun basert på de fire første faktorene i figuren over. Den siste kategorien angir at man også må hensynta revisjonsbevis innhentet for å dekke identifisert risiko for vesentlig feil, revisors profesjonelle skjønn, samt overholdelse av relevante standarder.

På begynnelsen av 2000-tallet oppstod mange finansielle skandaler, hvor de mest kjente er Enron og WorldCom. Disse skandalene svekket tilliten til selskaps finansielle rapportering og ledelse, herunder kvaliteten på regnskapene. The Sarbanes-Oxley Act (SOX) ble vedtatt av den amerikanske kongressen i 2002. SOX er et sett med strenge retningslinjer utarbeidet for å hindre regnskapsmanipulasjon, samt for å bedre selskapets presentasjon av finansiell informasjon (Investopedia, 2018). Alle børsnoterte selskap i USA har et SOX-krav om å ha en uavhengig revisjonskomité som skal utnevne revisor, sette revisjonshonoraret og kontrollere

jobben til selskapets eksterne revisor. Som følge av SOX ble det i 2002 dannet en ny organisasjon i USA ved navn the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Kongressen stiftet PCAOB for å overvåke revisjon av selskap og meglere på børs i USA. Organisasjonens oppgaver går ut på å utarbeide revisjonsstandarder i tillegg til å foreta inspeksjoner (PCAOB, 2018d). Standardene som PCAOB har utviklet kalles for Auditing Standards (AS) og må følges av alle revisjonsselskap som reviderer klienter på børs i USA, herunder norske revisjonsselskap.

SOX gir PCAOB ansvaret for å sikre høy revisjonskvalitet som investorer igjen vil kunne dra nytte av i form av økt tillitt til finansiell informasjon (PCAOB, 2018d). For å bidra til denne jobben startet PCAOB i 2013 et prosjekt for å utarbeide indikatorer som vil lette målingen av revisjonskvalitet. I tillegg var det ønskelig at indikatorene også kunne være med på å stimulere til økt konkurranse mellom revisjonsselskap med utgangspunkt i revisjonskvalitet (PCAOB, 2015). PCAOB (2013b, s. 2-4) definerer revisjonskvalitet ut fra brukerne av regnskapet sitt ståsted, herunder investorer, kreditorer, revisjonskomitéer og aksjonærer. I sin første uttalelse om prosjektet definerer PCAOB (2013b) revisjonskvalitet som:

*“ ... meeting investors’ needs for independent and reliable audits and robust audit committee communications on:*

- 1. financial statements, including related disclosures;*
- 2. assurance about internal control; and*
- 3. going concern warnings” (s. 3-4).*

Prosjektet inkluderte også utarbeidelsen av et rammeverk for revisjonskvalitet som er delt inn i tre segmenter. Hvert segment innehar ulike indikatorer og totalt har PCAOB listet opp 28 indikatorer på revisjonskvalitet. Første segment er revisjonsprofesjonen og inneholder tolv indikatorer. Disse indikatorene måler tilgjengelighet, kompetansen og fokuset som den utøvende revisor har. Neste segment er revisjonsprosessen. Inkludert i dette segmentet er åtte indikatorer som tar for seg blant annet ledelsen i revisjonsselskapenes holdninger og lederskap, uavhengighet og fokus på infrastrukturen i selskapet. De resterende åtte indikatorene inngår i segmentet revisjonsresultat. Her er fokuset på blant annet kommunikasjon mellom revisorer og revisjonskomitéen, samt overholdelse av revisjonsstandarder. PCAOB (2015, s. 7) understreker viktigheten av at en indikator alene ikke kan måle revisjonskvalitet. For å kunne få en korrekt balanse i målingen må indikatorene

ses i sammenheng. I tillegg må konteksten rundt revisjonsselskapet og hver enkelt revisjon også hensyntas i vurderingen av revisjonskvaliteten. Dette for å bedre forstå meningen og implikasjonene til indikatorene som benyttes. Ikke alle indikatorene som påvirker revisjonskvaliteten er like enkle å måle. Dette gjelder særlig faktorer som profesjonell skepsis og rimelig aktsomhet (PCAOB, 2015). Ved vurderingen av revisjonskvaliteten er det derfor mange ulike forhold som må hensyntas og de 28 indikatorene er ikke en uttømmende liste.

### 3.1.2 Tidligere forskning om revisjonskvalitet

Det finnes mye forskning rundt begrepet revisjonskvalitet og forskjeller mellom de store revisjonsselskapene og øvrige selskap. Noen av studiene opererer med terminologi som Big 4 og Big N hvor Big 4 tilsvarer revisjonsselskapene Deloitte, EY, KPMG og PwC. Big N defineres som de største revisjonsselskapene og inkluderer alt fra Big 4 til Big 6. Begrepet revisjonskvalitet er i seg selv vanskelig å måle. For å gjøre begrepet målbart har ulike studier benyttet seg av ulike måleenheter, noe som kan påvirke konklusjonene. Nedenfor presenteres noen av de mest sentrale tidligere forskningene avdekket relatert til begrepet revisjonskvalitet.

Som omtalt under 3.1.1 er en av de mest siterte studiene relatert til revisjonsselskapets størrelse og revisjonskvalitet utført av Linda DeAngelo. Studien konkluderte med at jo flere kunder et revisjonsselskap har, jo mindre avhengig vil det være av hver enkelt kunde, slik at risikoen blir lavere for at revisor vil ha en opportunistisk oppførsel. Dette vil igjen øke revisjonskvaliteten opplevd av utenforstående. Større revisjonsselskap har flere kunder og vil derfor, basert på studien, inneha høyere revisjonskvalitet (DeAngelo, 1981b).

En studie fra 2010, utført av Boone, Khurana og Raman, tok for seg spørsmålet om Big 4 revisjonsselskap leverer lik revisjonskvalitet sammenlignet med de nest største revisjonsselskapene. Valget av måleenheter for revisjonskvalitet var sannsynligheten for at en revisjonsberetning med forbehold om fortsatt drift ble avgitt, ytelsesbaserte unormale periodiseringer ble bokført, samt egenkapitalens risikopremie ved årsslutt. Sistnevnte faktor er knyttet til hvordan revisjonskvaliteten oppfattes av investorer. Utvalget var revisjoner utført i perioden 2003-2006. Konklusjonen viste ingen klare indikasjoner på at tilbøyeligheten for å utstede forbehold om fortsatt drift i revisjonsberetningen eller ytelsesbaserte unormale periodiseringer var påvirket av størrelsen på revisjonsselskapet. Derimot konkluderte studien med at egenkapitalens risikopremie ved årsslutt ble lavere ved revisjon utført av Big 4 revisjonsselskap. Det var derfor kun den oppfattede revisjonskvaliteten som ble påvirket av

revisjonsselskapets størrelse og ikke den faktiske revisjonskvaliteten (Boone, Khurana & Raman, 2010).

I 2011 utførte Lawrence, Minutti-Meza og Zhang en studie knyttet til klientkarakteristikk og deres påvirkning på den ulike revisjonskvaliteten hos de store revisjonsselskapene i forhold til de mindre selskapene. Studien benyttet en statistisk matching-teknikk med navn Propensity Score Matching for å estimere effekten av de ulike karakteristikkene og samtidig hensynta andre mulige variabler. Utfallet av studien tilsier at effekten på revisjonskvalitet i stor grad ikke var påvirket av størrelsen på revisjonsselskapet, men heller kundekarakteristikk, særlig kundens størrelse (Lawrence, Minutti-Meza & Zhang, 2011).

DeFond, Erkens og Zhang tok i 2014 utgangspunkt i studien utført av Lawrence et al. fra 2011 for å undersøke om det virkelig er slik at kundekarakteristikk har en positiv påvirkning på Big N-revisjonskvalitet. DeFond et al. kom frem til en konklusjon som var motstridende til den opprinnelige studien. De konkluderte med at effekten av Big N på revisjonskvaliteten fremdeles var tilstede under mange av Propensity Score Matching-variablene. Big N-effekten var også tilstede ved bruk av mange av de mest benyttede måleenhetene av revisjonskvalitet. De mente derfor det var for tidlig å uttale seg om hvorvidt ulike klientkarakteristika påvirker revisjonskvaliteten utført av Big N-revisjonsselskap (Defond, Erkens & Zhang, 2014).

Studien til John Daniel Eshleman og Peng Guo fra 2014 tok for seg å undersøke om det virkelig ikke foreligger et skille mellom de fire store revisjonsselskapene og de øvrige selskapene når det kommer til revisjonskvalitet. For å måle revisjonskvaliteten benyttet studien korrigeringer av innsendte regnskap som måleenhet. Utfallet av studien ble at kundene til de middels store og øvrige revisjonsselskapene hadde en høyere sannsynlighet for å måtte korrigere innsendte regnskap enn kundene til de fire store revisjonsselskapene. Konklusjonen antydte derfor at de fire store revisjonsselskapene faktisk innehar høyere revisjonskvalitet i sitt arbeid (Eshleman & Guo, 2014).

Ved å måle revisjonskvaliteten i form av disiplinære sanksjoner mot revisorer som følge av manglende overholdelse utførte Sundgren og Svanström i 2013 en studie basert på svensk data. Studiens formål var å undersøke om revisjonskvaliteten eller revisjonshonoraret ble påvirket av endringer i størrelsen på revisjonsselskap eller størrelsen på kontoret til revisor. Det viste seg at det forelå en høyere sannsynligheten for at en revisor i et revisjonsselskap

som ikke inngår i de seks største revisjonsselskapene mottar en sanksjon. Størrelsen på selve revisjonskontoret ble også funnet å ha en negativ påvirkning på muligheten for å få en sanksjon for øvrige revisjonsselskap. Revisjonskontorets påvirkning var ikke like signifikant hos de seks største revisjonsselskapene i Sverige. Når det kom til revisjonshonorar avdekket studien at også her var sannsynligheten for sanksjoner mot revisor lavere hos de seks store revisjonsselskapene eller selskaper med store kontorer som følge av at revisorene her ofte innehar bredere ekspertise. Konklusjonen ble som følge av dette at det foreligger en høyere revisjonskvalitet hos de seks store revisjonsselskapene i forhold til øvrige revisjonsselskap (Sundgren & Svanström, 2013).

Mark DeFond og Jieying Zhang utførte i 2014 en litteraturstudie av tidligere forskning utført rundt revisjonskvalitet. Studien likestilte høy revisjonskvalitet med en tilsvarende høy kvalitet på den finansielle rapporteringen. Tidligere forskning tilsier at det er blitt benyttet en stor variasjon blant forskerne ved valg av måleenhet for revisjonskvalitet og at det derfor ikke forelå en klar definisjon av hva revisjonskvalitet var. Som følge av at det forelå mange ulike måleenheter har litteraturstudien evaluert de sterke og svake sidene til tidligere benyttede måleenheter. Konklusjonen ble at det foreligger et behov for å utarbeide en klarere veiledning for de ulike måleenhetene slik at det vil bli enklere å skille mellom revisjonskvalitet og selskapenes rapporteringssystemer og iboende karakteristikk (DeFond & Zhang, 2014).

### 3.1.3 Tilsynsmyndighetenes fokus på revisjonskvalitet

Etter de store finansskandalene på begynnelsen av 2000-tallet i USA ble det lagt betydelig større vekt på revisjonskvalitet fra myndighetenes side. Som et ledd i arbeidet mot å stadig forbedre revisjonskvaliteten internasjonalt utarbeidet IAASB en egen standard for kvalitetskontroll med navn ISQC 1 som trådte i kraft 30. juni 2005 (Lagat, 2017). Det følger av standardens punkt 11 at målet er som følger:

*“Revisjonsfirmaets mål er å etablere og vedlikeholde et kvalitetskontrollsystem som gir revisjonsfirmaet rimelig sikkerhet for at:*

- 1. Revisjonsfirmaet og personalet etterlever faglige standarder og relevante lovmessige og regulatoriske krav; og*
- 2. Uttalelser som avgis av revisjonsfirmaet eller oppdragsansvarlige revisorer er hensiktsmessige ut fra omstendighetene” (DnR, 2009e, s. 5).*

IAASB har også utarbeidet en strategiplan for 2017 og 2018 for å styrke revisjonskvalitet ytterligere. Her angis formålet til IAASB for å være å øke kvaliteten samt å utarbeide en felles revisjonspraksis på tvers av landegrenser. Dette skal gjøres ved å utarbeide og forbedre internasjonale standarder av høy kvalitet. På denne måten forsøker IAASB å forsterke tilliten til den globale revisjonsprofesjonen (IAASB, 2017). Gjennom sitt arbeid med å utarbeide og forbedre prinsippene rundt revisjonskvalitet demonstrerer PCAOB at også de har et stort fokus på revisjonskvalitet.

## 3.2 Informasjon produsert av enheten

### 3.2.1 Begrepet IPE

IAASB trekker frem i sin definisjon av revisjonskvalitet at overholdelse av relevante revisjonsstandarder, eksempelvis ISA 500.09 som angir retningslinjer for hvordan IPE skal behandles (DnR, 2009d), er et viktig element som må hensyntas ved vurderingen av kvaliteten på revisors arbeid (IAASB, 2013). Overholdelse av revisjonsstandarder er også en av de 28 indikatorene som PCAOB fremhever at vil påvirke revisjonskvalitet (PCAOB, 2015). Det er ikke avdekket en allmenn kjent definisjon av hva som inngår i begrepet informasjon produsert av enheten. Det foreligger et økt fokus fra blant annet PCAOB knyttet til informasjon produsert av enheten slik at en del av de fem store revisjonsselskapene har holdt fagsamlinger og kurs rundt om i verden relatert til slik informasjon. Her presenteres noen av de ulike definisjonene av IPE som fremkom i informasjonsmaterialet fra slike fagsamlinger og kurs som er offentlig tilgjengelig på Internett.

EY benyttet seg, i forbindelse med en presentasjon i USA for ISACA i 2014, av begrepet Electronic Audit Evidence fremfor å benytte IPE. EY (2014) definerte dette som “ ... data generated or processed through an IT application, and/or end user computing solution (e.g., Excel, data warehouse tools, slide decks), be it in electronic or printed form, used to support audit procedures” (s. 4). Ifølge EY (2014, s. 4) kan Electronic Audit Evidence eksempelvis være underliggende data i en internkontroll eller dokumentasjon knyttet til en substanshandling. EY var av den formening at alle revisorer har et ansvar om å identifisere og vurdere Electronic Audit Evidence benyttet som revisjonsbevis, uavhengig av regnskapspostens risikoprofil.



Deloitte holdt et foredrag i 2015 for ISACA i USA med tittelen *Emerging Issues in Information Technology Auditing*. Ifølge Deloitte (2015b) kan informasjon produsert av enheten defineres som følgende: “Information Provided by the Entity (IPE) is often provided in the form of a ‘report’ which may be either system-generated, manually-prepared, or a combination of both” (s. 4). Eksempler på dette kan, ifølge Deloitte, være egendefinerte rapporter, sluttbrukerapplikasjoner herunder regneark, samt analyser utarbeidet av ledelsen. Videre ble det nevnt at det foreligger flere fremgangsmåter å verifisere informasjon produsert av enheten på da revisjonshandlingene vil variere med eksempelvis typen og formålet med IPE, internkontrollrisikoen, samt utfallet av test av de generelle IT-kontrollene (Deloitte, 2015b).

I en presentasjon holdt i USA knyttet til IT-kontroller i revisjonen kom ikke KPMG (2015b, s. 14) med en direkte definisjon av begrepet informasjon produsert av enheten, men de presiserte at begrepet blant annet kan inkludere hovedbokrapporter i tillegg til ekstern data utenfor regnskapssystemet (KPMG, 2015b).

Holtzman Partners (et lite revisjonsselskap lokalisert i USA) presenterte i 2016 en todelt definisjon av informasjon produsert av enheten. Begrepets første del består av “Information presented in reports used in the operation of a control” (Holtzman Partners, 2016, s. 13) mens andre del av begrepet omhandler “Reports run and data extractions used to support audit tests” (Holtzman Partners, 2016, s. 13). Slik informasjon kan eksempelvis være utarbeidet av et IT-system, herunder en aldersfordelt saldoliste, eller være manuelt utarbeidet i form av kalkulasjoner i Excel.

I et dokument utarbeidet av the Office of Internal Control, U.S. Coast Guard i 2017 var informasjon produsert av enheten definert som: “Any information created by the entity using the entity's IT applications, end-user computing tools or other manually prepared information” (Office of Internal Control U.S. Coast Guard, 2017, s. 24). Videre forelå det visse tilleggskrav, eksempelvis at informasjonen må være utarbeidet med tilstrekkelig arbeidsdeling (Office of Internal Control U.S. Coast Guard, 2017).

Som en oppsummering kan man se at de fleste en tilnærmet lik definisjon av begrepet informasjon produsert av enheten. Eksempelene som gis understreker dette ytterligere. Noen ulikheter foreligger det likevel. EY benyttet i 2014 begrepet Electronic Audit Evidence

fremfor IPE og tok derfor ikke med manuelt utarbeidet informasjon i sin definisjon, slik andre selskap nevnt over gjør. US Coast Guard ser informasjon produsert av enheten fra internkontroll-perspektivet og presiserer ikke at IPE benyttes som revisjonsdokumentasjon. Videre gis en presentasjon av informasjon produsert av enheten sett fra selskapets egen internkontroll og fra revisors ståsted.

#### 3.2.1.1 IPE som en del av selskapets egen internkontroll

The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) lanserte COSO-modellen første gang i 1992. COSO-modellen er et rammeverk som skal bistå ledelsen i selskap til å implementere en effektiv internkontroll. På denne måten vil selskapene bedre kunne oppnå sine mål innenfor områdene regnskapsrapportering, overholdelse av lover og regler, samt effektiv drift (COSO, 2013b). COSO relanserte sin modell i 2013. Endringene fra det opprinnelige rammeverket fra 1992 kom som en følge av blant annet store endringer i forretningsmarkedet, herunder større globalisering, mer komplekse selskap og høyere grad av avhengighet av teknologi (COSO, 2013a). Rammeverket er ikke obligatorisk, men benyttes av mange selskaper. Rammeverket er delt inn i fem komponenter: Kontrollmiljø, risikovurdering, kontrollaktiviteter, overvåkningsaktiviteter samt informasjon og kommunikasjon. Videre er det utarbeidet 17 prinsipper fordelt på disse komponentene. Ved å innføre disse 17 prinsippene sikrer selskapet at alle de fem komponentene i COSO-modellen er tilstede. Dette er viktig for at selskapet oppnår de overordnede målene knyttet til en effektiv internkontroll. Styret i COSO (2013) “... believes each principle adds value, is suitable to all entities, and, therefore, is presumed relevant” (s. 5). Selv om alle prinsippene er relevante er noen mer aktuelle knyttet til temaet IPE. Prinsipp 13 tilhører komponenten informasjon og kommunikasjon og sier følgende: “The organization obtains or generates and uses relevant, quality information to support the functioning of internal control” (COSO, 2013b, s. 7). Under samme komponent krever prinsipp 15 at selskapet kun skal kommunisere relevant informasjon utad. Disse prinsippene er trukket ut som relevante relatert til IPE da prinsippene omhandler informasjon generert av organisasjonen som benyttes eksternt.

God internkontroll er viktig. Uten god internkontroll er det vanskelig for et selskap å utføre daglig ledelse på en effektiv måte, herunder å forhindre, avdekke og korrigere bevisste og ubevisste feil. Tilliten til selskaps finansielle rapportering og ledelse, herunder kvaliteten på regnskap, ble svekket som følge av skandaler ved tusenårsskiftet. I et forsøk på å bedre denne tilliten ble SOX innført i 2002. Seksjon 404 av SOX-reglementet krever at alle børsnoterte

selskap i USA årlig skal avgi en redegjørelse sammen med årsregnskapet. Redegjørelsen skal inneholde en beskrivelse som angir om selskapet har etablert en effektiv internkontroll, samt hvilket rammeverk som er lagt til grunn for den interne kontrollen. SOX setter på denne måten internkontroll i system. Loven angir ikke hvilket rammeverk som skal benyttes, men COSO-modellen er et eksempel på et rammeverk som benyttes av mange børsnoterte selskap (Haukerud & Sandanger, 2003). Informasjon produsert av enheten er som følge av strenge SOX-krav også blitt et fokusområde for mange selskaper som er børsnoterte i USA. Ved gjennomgang av presentasjoner fra blant annet revisjonsselskapene EY (EY, 2017) og KPMG (KPMG, 2015a) knyttet til implementeringen av internkontroll og de nye COSO-reglene fremkom det at verifisering av fullstendighet og nøyaktighet av IPE er noe som også de børsnoterte selskapene bør fokusere på. Mange selskap, også i Norge, velger å basere sin internkontroll på den anerkjente COSO-modellen, selv om de ikke kommer inn under kravene til SOX. Som følge av dette er en forståelse av COSO-modellen en viktig del av revisors arbeid, også her i Norge.

Selskapets revisor skal årlig attestere redegjørelsen om internkontroll fra selskapet, jamfør SOX 404b (Act, 2002). For å kunne utføre dette arbeidet må revisor kartlegge kundens internkontroll. Dette er også et lovkrav i ISA 315 punkt 12 hvor det fremgår at revisor er pliktig til å “ ... opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen som er relevant for revisjonen” (DnR, 2012, s. 5). Videre utdyper punkt 13 i samme standard at “Når revisor opparbeider seg en forståelse av kontroller som er relevante for revisjonen, skal revisor vurdere utformingen av disse kontrollene og fastslå hvorvidt de er iverksatt ved å utføre handlinger i tillegg til forespørsler til ansatte i enheten” (DnR, 2012, s. 6). Kravene i SOX gjelder kun virksomheter som er registrert på børs i USA, samt deres revisorer uavhengig av geografisk tilhørighet (PCAOB, 2018d). Revisjonsselskap i Norge som reviderer selskap registrert på børs i USA vil også bli påvirket av ovennevnte krav.

### 3.2.1.2 IPE som grunnlag for revisjon

Her presenteres de internasjonale revisjonsstandardene (ISA-ene) utarbeidet av IAASB og revisjonsstandardene (AS-ene) utarbeidet av PCAOB. PCAOB er relevant da norske revisorer også reviderer selskap på børs i USA. ISA 500 og AS 1105 omhandler begge revisjonskvalitet og presenteres kort under.

De internasjonale revisjonsstandardene (DnR, 2009a) er delt inn i ulike fokusområder. Utgangspunktet for revisjonen er *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* (DnR, 2009b). ISA 315 er en sentral standard i revisjonsutførelsen og setter fokus på revisors tilnærming til risiko gjennom blant annet forståelse av kunden (DnR, 2012). Identifiserte risikoer vil påvirke revisors videre arbeid, herunder overholdelse av de øvrige revisjonsstandardene. Revisjonsbevis, herunder informasjon produsert av enheten, er inkludert i ISA 500 som følgelig vil bli omtalt videre i masteroppgaven (DnR, 2009d). Det følger av ISA 500.01:

*“Denne revisjonsstandard (ISA-en) beskriver hva som utgjør revisjonsbevis ved revisjon av regnskaper, og omhandler revisors oppgaver og plikter ved utforming og utførelse av revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å kunne trekke rimelige konklusjoner som grunnlag for revisors mening” (DnR, 2009d, s. 4).*

Begrepet revisjonsbevis inkluderer all informasjon mottatt under revisjonen som benyttes som beslutningsgrunnlag for revisjonsberetningen. Punkt 6 til 11 i standarden angir ulike krav til revisjonsbevis. Masteroppgaven fordyper seg i punkt 9 som omhandler krav til revisors tilnærming til informasjon generert av enheten:

*“Ved bruk av informasjon som er generert av enheten, skal revisor evaluere hvorvidt informasjonen er tilstrekkelig pålitelig for revisors formål, herunder, slik revisor finner det nødvendig ut fra omstendighetene:*

*(a) Innhente revisjonsbevis om informasjonens nøyaktighet og fullstendighet; og (Jf. punkt A49–A50)*

*(b) Evaluere hvorvidt informasjonen er tilstrekkelig presis og detaljert for revisors formål. (Jf. punkt A51)” (DnR, 2009d, s. 5).*

Standarden AS 1105, utarbeidet av tilsynsmyndighetene i USA, omhandler også revisjonsbevis (PCAOB, 2018b). Revisjonsstandarden trådte i kraft den 31.12.2016 og erstattet den tidligere standarden AS no. 15 (PCAOB, 2018c). Det legges hovedvekt på AS 1105.10 da denne paragrafen angir retningslinjer for informasjon produsert av enheten:

*“When using information produced by the company as audit evidence, the auditor should evaluate whether the information is sufficient and appropriate for purposes of the audit by performing procedures to:*

- *Test the accuracy and completeness of the information, or test the controls over the accuracy and completeness of that information; and*
- *Evaluate whether the information is sufficiently precise and detailed for purposes of the audit” (PCAOB, 2018b).*

For å få en bedre forståelse av informasjon produsert av enheten er det forsøkt å spore opp første gang begrepet informasjon generert av enheten er omtalt i standardene. Den tidligste uttalelsen funnet, relatert til begrepet, henviser til *Statements on Auditing Standards No. 04 Audit Evidence* fra Taiwan med virkedato fra 1.oktober 1984: “When information produced by the entity is used by the auditor to perform audit procedures, the auditor should obtain audit evidence about the accuracy and completeness of the information” (Accounting Research and Development Foundation, 2018).

I gjennomgangen av relevante standarder fremkommer det at det foreligger mange likheter mellom standardene som omhandler revisjonskvalitet. Dette kan tyde på at det foreligger et samarbeid mellom de ulike standardsetterne. Versjonen fra 2004 av ISA 500 er den tidligste versjonen vi har klart å finne (IAASB, 2004). Her er begrepet informasjon generert av enheten inkludert i punkt 11. Fra desember 2009 har begrepet vært en del av ISA 500.09 (DnR, 2009d). Information produced by the entity, eller informasjon generert av enheten slik det omtales i den norske oversettelsen, kan omfatte mye. Revisjonsstandarden, inkludert veiledningspunkt, angir hvordan slik informasjon skal behandles, men det gis ingen definisjon av hva som inngår i begrepet. Det foreligger heller ingen offisiell definisjon på hva begrepet inngår på hjemmesidene til Finanstilsynet, IAASB og PCAOB. Noen avgrensninger foreligger det likevel i standarden. Punkt 9 i ISA 500 ligger under overskriften informasjon som skal brukes som revisjonsbevis (DnR, 2009d). Mottar revisor informasjon fra kunden som han eller hun velger å ikke benytte som revisjonsbevis er revisor heller ikke pliktig til å blant annet verifisere fullstendigheten og nøyaktigheten av denne informasjonen.

### 3.2.2 Fremgangsmåte for verifisering av IPE

Når revisor har identifisert hva som er informasjon produsert av enheten angir både ISA 500.09 og AS 1105.10 relativt like krav for hva som skal kontrolleres. Revisor skal, der han eller hun finner det nødvendig, vurdere om: “ ... informasjonen er tilstrekkelig pålitelig for revisors formål ... ” (DnR, 2009d, s. 5). Dette innebærer at revisor skal dokumentere informasjonens fullstendighet og nøyaktighet, i tillegg til om den er presis og detaljert slik at den vil underbygge hensikten med revisjonen. ISA 500 har også tre veiledningspunkt (A49-A51) knyttet til informasjonen som produseres av kunden. Punkt A49 angir eksempler på hvordan revisjonshandlinger, samt effektiviteten og påliteligheten av disse, påvirkes dersom informasjonen som er generert av kunden, og som legges til grunn for revisors revisjonsberetning, ikke er fullstendig og nøyaktig. Videre følger det i veiledningspunkt A50 at fullstendigheten og nøyaktigheten av informasjon generert av enheten kan innhentes på tre ulike måter. Revisor kan også velge å teste selskapets interne kontroller som dekker selve utarbeidelsen og vedlikeholdet av informasjonen. Tredje måte er at revisor vurderer det som nødvendig å utføre ytterligere revisjonshandlinger for å verifisere nøyaktigheten og fullstendigheten av informasjonen som er mottatt fra kunden og som skal benyttes som revisjonsbevis (DnR, 2009d).

Problemstillingen forsøker å undersøke om det foreligger en forskjellig behandling av informasjon produsert av enheten i de fem store revisjonsselskapene og i de øvrige revisjonsselskapene, samt om dette har en innvirkning på revisjonskvaliteten. Vi har ikke klart å oppdrive tidligere forskning direkte knyttet til emnet informasjon produsert av enheten, men har funnet beskrivelser av begrepet, herunder informasjon om mulige handlinger for å verifisere slik informasjon.

I henhold til EY sin presentasjon fra 2014 kan revisor enten velge å teste informasjon produsert av enheten direkte, teste internkontrollen knyttet til utarbeidelsen av slik informasjon eller å benytte seg av benchmarking. I presentasjonen presiserte EY (2014, s. 12) at End-user computing, eksempelvis Excel, ikke vil bli dekket av generelle IT-kontroller. For å verifisere denne typen IPE foreslo EY (2014, s. 12) at revisor kan utføre test av input, tilgangskontroll til Excel-arket eller å teste versjonshåndteringen. Videre nevnte EY (2016, s. 20), i en fasilitator-guide utarbeidet knyttet til opplæring i IT-revisjon, at dersom de generelle IT-kontrollene er ineffektive må blant annet IPE testes direkte gjennom hele revisjonsperioden. Alternativt angav EY (2016, s. 21) at dersom en eller flere generelle IT-

kontroller er ineffektive kan revisor velge å teste IT-substanshandlinger. På denne måte kan revisor konkludere med at økt risiko som følge av ineffektive generelle IT-kontroller ikke har hatt vesentlig påvirkning på selve utarbeidelsen av informasjon produsert av enheten (EY, 2016).

I en presentasjon utført av Deloitte med tittelen *Risks and Controls - COBIT Audits* (Deloitte, 2013) nevnes kontrolltesting av informasjon produsert av enheten som en måte å verifisere fullstendighet og nøyaktighet på, eksempelvis i form av test av generelle IT-kontroller eller gjennom test av kontroller på enhetsnivå. Revisjonshandlinger direkte knyttet mot informasjon produsert av kunden presenteres i dokumentet og inkluderer eksempelvis:

- “• *Substantively test IPE*
- *Re-performance of the report*
  - *Obtain raw data and re-perform certain portions that are being used.*
- *Agree IPE to underlying data or third party source documents*
- *Reconcile IPE from one report to a different report using the same IPE*
- *Assess program integrity of the report*
  - *Validate the query used to pull the report to understand the criteria, population, exclusions, and report purpose” (Deloitte, 2013, s. 40).*

Videre presiseres det at nøyaktigheten og fullstendigheten av IPE ikke testes tilstrekkelig ved å kun teste effektiviteten av de generelle IT-kontrollene (Deloitte, 2013). Et par år senere, i 2015, ble det avholdt en ny presentasjon relatert til samme tema med tittelen *Emerging Issues in Information Technology Auditing* (Deloitte, 2015b). Her uttales det at “A detailed understanding of the IPE also allows us to design appropriate testing procedures” (Deloitte, 2015b, s. 8). Deloitte (2015b, s. 12) uttalte at de, for å teste IPE, utfører handlinger rettet mot blant annet dataens kilde og relevante parametere som ble benyttet for uttrekk. Her ble det presisert at “We may also address the accuracy and completeness of source data through a test of controls” (Deloitte, 2015b, s. 16). Ved valg av utvalgsstørrelse for å verifisere mottatt informasjon benytter Deloitte seg av revisors profesjonelle skjønn i henhold til revisjonsstandarder utarbeidet av PCAOB. Deloitte hensyntar to element som inkluderer hvor mange hovedtyper og underkategorier av IPE det er mulig å teste. Hvor mange som velges innenfor hver kategori avhenger av flere faktorer, eksempelvis kompleksiteten og postens vesentlighet og risiko (Deloitte, 2015b). I november 2015 utførte Deloitte et seminar i India

(Deloitte, 2015a). Her nevnes viktigheten av å forstå, samt å avdekke hvilke forhold relatert til IPE som er relevante for kontrollens effektivitet. På samme måte som i presentasjonen avholdt tidligere samme år nevnes eksempelvis dataens kilde og relevante parametere som områder som må hensyntas ved verifisering av informasjon produsert av kunden benyttet som revisjonsbevis når en kontroll er avhengig av en annen. Informasjon produsert av enheten kan verifiseres på forskjellige måter, eksempelvis ved å teste kontroller relatert til dataens kilde, ved å teste kontroller relatert til automatikken i rapportene eller ved å teste de generelle IT-kontrollene (Deloitte, 2015a).

I en presentasjon avholdt i regi av KPMG (2015b, s. 12) i USA uttales det at informasjon produsert av enheten må vurderes for både fullstendighet og nøyaktighet slik det fremkommer av lovkrav, i tillegg til at man må vurdere presisjonen og detaljene. Dersom en rapport produsert av kunden benyttes i test av substans kan man enten utføre substanshandlinger eller så kan fullstendigheten og nøyaktigheten av kontrollen testes. Det presiseres at “If automated or manual controls over the C&A [completeness & accuracy] of IPE do not exist, or are not effective, we cannot use the IPE as the basis of the related process-level control” (KPMG, 2015b, s. 12). Videre nevnes det tre påminnelser rundt begrepet, herunder “Understand and Properly Identify IPE”, “Apply Appropriate Testing Method for C&A” og “Consider End-user Computing” (KPMG, 2015b, s. 14). Eksempelvis nevnes det, som del av den siste påminnelsen, at rapporter må testes dersom de brukes i den finansielle rapporteringen. Et annet element som trekkes frem relatert til generelle IT-kontroller i presentasjonen er at revisor ofte glemmer å kontrollere for påvirkningen av ikke-effektive generelle IT-kontroller på blant annet informasjonen produsert av kunden. I slike tilfeller anbefalte KPMG bruk av IT-revisor (KPMG, 2015b).

Holtzman Partners (2016) uttaler i sin revisjons- og kontrolloppdatering at: “The effectiveness of the control depends on both the review of operation and evaluation of the underlying data used” (s. 15). Som følge av dette mente revisjonsselskapet at informasjon produsert av enheten er viktig. Det forespeiles ulike revisjonshandlinger for å verifisere slik informasjon som deles i to grupper basert på om informasjonen er generert fra et IT-system eller manuelt utarbeidet. Ved manuell utarbeidelse angav Holtzman Partners (2016, s. 16) at revisor kan teste enten inputen eller outputen til rapporten. Kontroll av rapportlogikken, parametere benyttet, kildedata eller generelle IT-kontroller nevnes som mulige revisjonshandlinger dersom rapporten er produsert i et IT-system. Videre kom de med et spesifikt eksempel av



hvordan fullstendighet og nøyaktighet av en aldersfordelt saldoliste for kundefordringer kan kontrolleres. Nøyaktigheten kan eksempelvis testes ved å rekalkulere alderskategorien. Ved å “Select a random sample of invoices from the subledger and agree to the Aging listing” (Holtzman Partners, 2016, s. 17), eller ved å avstemme saldolisten mot hovedboken, kan fullstendigheten av informasjon produsert av enheten testes.

### 3.2.3 Tilsynsmyndighetenes fokus på IPE

PCAOB utgir blant annet et skriv om revisjonspraksis med navn Staff Audit Practice Alert. Slike skriv er ment å fremheve nye trender eller andre nevneverdige forhold som revisor bør hensynta i sitt arbeid (PCAOB, 2018e). I 2013 utga PCAOB *Staff Audit Practice Alert No. 11* som omhandler gjentakende observasjoner fra tilsyn de siste tre årene knyttet til revisjon av internkontroll. Et av forholdene som går igjen i tilsynene er manglende testing av interne kontroller som er tilstede for å sikre system-generert data og rapporter som kontrollene bygger på (PCAOB, 2013a). Videre utdyper rapporten at “... if a control selected for testing uses system-generated data or reports, the effectiveness of the control depends in part on the controls over the accuracy and completeness of the system-generated data or reports” (PCAOB, 2013a, s. 27). Dette er krav som direkte er knyttet til testing av IPE i revisjonsstandard AS 1105 punkt 10 (PCAOB, 2018b). Som følge av flere feil knyttet til verifisering av IPE har derfor PCAOB valgt å ta dette opp i en egen rapport for å gjøre revisorer ekstra oppmerksomme på forholdet.

Andre utgivelser fra PCAOB er Staff Inspection Briefs som gir informasjon om hvordan tilsynsmyndighetene utfører sine kontroller med revisjonsselskapene, hvilke fokusområder som vektlegges, samt en oppsummering av viktige funn fra tilsynene (PCAOB, 2018f). I *Staff Inspection Brief* under “Information about 2017 Inspections” fra august 2017 kommer det frem at et av fokusområdene for inspeksjonene av regnskapsåret 2016 er gjentakende revisjonsmangler i eksempelvis test av internkontroll (PCAOB, 2017a). I en oppsummering om foreløpige funn fra disse tilsynene, utgitt i november 2017, uttaler PCAOB (2017b, s. 6-7 & s. 9) at det fremdeles avdekkes feil knyttet til verifiseringen av fullstendighet og nøyaktighet av data som benyttes som grunnlag for interne kontroller. Som følge av dette er det nærliggende å forvente at PCAOB vil ha et fokus på verifisering av IPE også i fremtiden. Dette er forhold som revisjonsselskap her i Norge, som reviderer selskap registrert på amerikanske børser, også bør fokusere på.

Det globale konsulentfirmaet Protiviti fokuserer tilsvarende på IPE. Protiviti spesialiserte seg blant annet på internrevisjon, risiko og teknologi. Konsulentfirmaet leverer objektive innblikk og bidrar med tilrettelagte løsninger gjennom ekspertise. Ved å vise bedriftsledere hvordan endringer i fremtiden kan bli til muligheter kan de enklere møte fremtiden med selvtillit (Protiviti, 2018). Protiviti har utført en undersøkelse ved navn *the Sarbanes-Oxley Compliance Survey* siden innføringen av The Sarbanes-Oxley Act blant private bedrifter på børs (McKenna, 2011). Spørsmålene utarbeides i noen grad basert på hva PCAOB kommenterer i sine årlige oppsummeringer av tilsyn. Første gang begrepet IPE ble nevnt i denne undersøkelsen var i 2014 (Protiviti, 2014). For å få et korrekt bilde av hvordan fokuset er i dag er det valgt å fokusere på studien fra 2017 da det er den nyeste og mest oppdaterte versjonen av studien. Her fremkom det at en av de nye trendene som organisasjoner fokuserer på er verifisering av informasjon produsert av enheten. Studien ble utført via Internett i første kvartal i 2017 og hadde 468 deltakere fra private selskap (Protiviti, 2017b). Et par av spørsmålene i studien er relatert til IPE og er derfor relevant for masteroppgaven. Deltakerne i studien ble bedt om å avklare hvor mange timer selskapet i snitt brukte i 2016 på “Testing other information produced by entity (IPE) for data used to execute key controls” (Protiviti, 2017b, s. 18). I snitt ble det brukt 5,4 timer i 2016 (Protiviti, 2017b, s. 18) sammenlignet med 6,2 i 2015 (Protiviti, 2016, s. 14). Det følger av studien at PCAOB har valgt informasjon produsert av enheten som et av deres satsingsområder. Årsaken til denne endringen er at PCAOB har funnet avvik i mange revisjonsfirma rundt behandlingen av IPE ved tidligere inspeksjoner. Dette har også ført til at selskapene som revisorene reviderer selv har økt graden av tester av IPE. Protiviti (2017b, s. 24) uttaler at IPE ble et kritisk fokusområde da kravene i Sarbanes-Oxley Act ble satt i verk i 2002 for børsnoterte selskap i USA. Konsulentfirmaet uttaler videre at fokuset rundt IPE fra 2015 til 2016 har økt betraktelig da kun om lag 20% testet IPE hver gang en kontroll som baserer seg på IPE ble brukt i 2015 mens tallet i 2016 var rundt 30% (Protiviti, 2017b). Protiviti har gjennomgått PCAOB sin Inspection Brief fra august 2017 og uttaler på sin hjemmeside at:

*“The PCAOB inspection process continues to evolve, and it is important that issuers not only prepare for the new areas of emphasis, but also continue to focus on areas that the PCAOB emphasized in Staff Inspection Briefs in prior years, including but not limited to auditor independence, information produced by entity (IPE), non-financial assets, allowance for loan loss, and receivables.*

*Our experience is that PCAOB seems to never take any area of focus off the list” Closing Thoughts, Flash Report (Protiviti, 2017a).*

Over presiseres det at det foreligger et fokus fra PCAOB knyttet til revisjon av IPE også for norske revisjonsselskap som følge av at de reviderer selskap registrert på børse i USA. Derfor er begrepet IPE viktig her i Norge. IPE vil også være viktig å forstå for revisjonsselskap som ikke reviderer foretak på amerikansk børse som følge av kravene i ISA 500.09 (DnR, 2009d).

### 3.3 Revisors profesjonelle skjønn

Revisors profesjonelle skjønn er en viktig del i utførelsen av en revisjon. Det fremkommer i Revisorloven § 5-1, 1.ledd (1999) at revisor blant annet skal utføre en vurdering av hvorvidt årsregnskapet er avlagt i henhold til fastsatte lover. Ordet vurdering er synonymt med bedømmelse og evaluering og er et subjektivt begrep. For å kunne vurdere må revisor også benytte sitt profesjonelle skjønn. Videre følger det av § 5-2, 1.ledd i Revisorloven (1999): “Revisor skal utføre revisjonen etter beste skjønn, herunder vurdere risikoen for at det kan foreligge feilinformasjon i årsregnskapet som følge av misligheter og feil”.

Også de internasjonale revisjonsstandardene inneholder regler knyttet til revisors profesjonelle skjønn. Både punkt 7 og 16 i ISA 200 (DnR, 2009b) angir at revisor må benytte seg av profesjonelt skjønn gjennom hele revisjonen. Hva IAASB legger i begrepet profesjonelt skjønn er definert i punkt 13 bokstav k i samme standard: “Anvendelsen 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” (DnR, 2009b).

Opplæring, kunnskap og erfaring er individuelle elementer som vil kunne medføre at revisors profesjonelle skjønn i stor grad vil variere fra revisor til revisor. Dette vil også i noen grad være tilfellet for revisjonen av informasjon produsert av enheten. En medvirkende årsak til dette er at standardsetterne ikke har en offisiell definisjon av hva som inngår i begrepet informasjon produsert av enheten. Dette åpner for at revisor på hvert enkelt revisjonsoppdrag må benytte sitt profesjonelle skjønn når det kommer til tilnærmingen til informasjonen mottatt fra kunden.

### 3.4 Tilsynsmyndigheter

Som nevnt tidligere er en av rollene til PCAOB å utføre tilsyn med revisorer som reviderer kunder på børs i USA. Tilsynsmyndighetene skal blant annet påse at revisjonsselskapene overholder revisjonsstandarder. Mange land har egne tilsynsmyndigheter som skal sikre at revisorene i landene utfører revisjon i henhold til lover og regler, samt for å sikre god revisjonskvalitet. Videre presenteres noen av tilsynsmyndighetene som anses mest relevante for oppgaven.

#### 3.4.1 Finanstilsynet

I Norge er det Finanstilsynet som utfører tilsyn med blant annet revisor. Det fremkommer av Finanstilsynets hjemmeside at: “Finanstilsynet er eit sjølvstendig myndigheitsorgan som arbeider med grunnlag i lover og vedtak frå Stortinget, Regjeringa og Finansdepartementet” (Finanstilsynet, 2016a). Ved å blant annet gjennomføre tilsyn med markeder og bedrifter skal Finanstilsynet sikre finansiell stabilitet. Arbeidet skal også bidra til at det finansielle markedet fungerer tilfredsstillende (Finanstilsynet, 2016a). Tilsynet skal sikre at revisor/revisjonsselskapet følger lover og regler i sitt arbeid, samt ivaretar sin uavhengighet. Når Finanstilsynet velger ut revisjonsselskap for tilsyn benyttes blant annet risikovurderinger og mottatte innrapporteringer fra eksempelvis Revisorforeningen (Finanstilsynet, 2017a). Revisorloven §5b-2 1.ledd (1999) angir føringer for hyppigheten av tilsyn med revisjonsselskapene. Reviderer et revisjonsselskap et foretak av allmenn interesse skal Finanstilsynet føre tilsyn minst hvert tredje år. For øvrige revisjonsselskap er det et krav om tilsyn hvert sjette år. § 5a-1 (Revisorloven, 1999) definerer foretak av allmenn interesse som enten en bank eller annen kredittinstitusjon, et forsikringselskap eller et foretak som utsteder verdipapirer på et regulert marked i et EØS-land. Finanstilsynet har myndighet til å tilbakekalle eller suspendere en godkjenning av en revisor eller et revisjonsselskap dersom det skjer overtredelser av lover, revisjonsstandarder og god revisjonsskikk. Regler rundt dette følger av § 9-1 og § 9-2 i Revisorloven (1999).

#### 3.4.2 Financial Reporting Council (FRC)

For å bidra til å bedre offentlig tillit, samt å gjøre det attraktivt å investere i bærekraftige bedrifter, har den britiske tilsynsmyndigheten FRC et mål om å fremheve virksomhetens åpenhet og integritet. Arbeidet FRC utfører består blant annet av å overvåke regnskapsførere og revisorer, herunder utføre tilsyn og implementere revisjonsstandarder for å overvåke

revisjonsselskaper (FRC, 2018a). FRC har det overordnede ansvaret for å utføre tilsyn med revisjonsselskaper som reviderer foretak registrert på børs i Storbritannia eller de største selskapene som blant annet kommer inn under kategorien store alternative investeringsmarkeder (FRC, 2017). Videre har FRC delegert ansvaret med å utføre tilsyn av øvrige revisjonsselskap til underorganer som går under samlebetegnelsen Recognised Supervisory Bodies (FRC, 2018b).

### 3.4.3 Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Fra og med 2002 har PCAOB vært en uavhengig organisasjon med hovedformål om å ivareta investorinteresser og tilliten til finansmarkedet ved å blant annet overvåke revisjonen av børsnoterte selskaper. PCAOB deltar også i arbeidet med å sikre og forbedre revisjonskvaliteten (PCAOB, 2018a). Organisasjonen utfører mange oppgaver, herunder utarbeidelse av revisjonsstandarder, tilsyn med revisjonsselskap som reviderer foretak som er registrert på børs i USA og ileggelse av sanksjoner for blant annet revisorer ved overtredelser av lover og regler (PCAOB, 2018d).

### 3.4.4 International Forum of independent audit regulators (IFIAR)

I 2006 ble IFIAR stiftet av 18 uavhengige nasjonale kontrollorgan innen revisjon. Medlemslandene er i dag 52 stykker og kommer fra hele verden. IFIAR fungerer som en paraplyorganisasjon for sine medlemmer og har som hovedformål å forbedre global revisjonskvalitet. Dette for å på best mulig måte tjene og sikre offentlige interesser, herunder investorer. Forumet er delt opp i seks arbeidsgrupper som fokuserer på blant annet områder som tilsyn, internasjonalt samarbeid og utarbeidelse av revisjonsstandarder. Det gis også ut mange publikasjoner, holdes kurs og samlinger gjennom året. Hvert år utfører IFIAR en global undersøkelse for å bistå med å måle trender innen revisjonskvalitet. Undersøkelsen tar sikte på å innhente informasjon fra de årlige tilsynene som medlemslandene utfører (IFIAR, 2018a). Finanstilsynet, PCAOB og FRC er alle medlemmer av IFIAR.

## **Kapittel 4: Metode**

Kapittel 4 tar for seg metodeaspektet i oppgaven. Her presenteres først teorien rundt valgt metode for så å gi en utfyllende beskrivelse av hvordan informanter og tilsynsrapporter har blitt valgt ut, hvordan spørsmålene er utarbeidet og bearbeidet, samt kommentarer til forhold avdekket i gjennomføringen. Til slutt vurderes påliteligheten og gyldigheten av studien.

### **4.1 Undersøkellesdesign**

Et undersøkelsesdesign er en skisse for hvordan en forsker, basert på spørsmålene i studien, innhenter, måler og analyserer data. Studier kan forekomme i tre forskjellige former. Enten er de undersøkende (eksplorativ), beskrivende (deskriptiv) eller årsakssammenhengende (kausal), alt etter hva hensikten med studien er (Sekaran & Bougie, 2013, s. 96). En deskriptiv studie forklares av Sekaran og Bougie (2013) slik: “The objective of a descriptive study is to describe. Descriptive studies are often designed to collect data that describe the characteristics of persons, events, or situations. Descriptive research is either quantitative or qualitative in nature” (s. 97). I oppgaven benyttes et deskriptivt design for å beskrive hvordan verifisering av informasjon produsert av enheten påvirker revisjonskvalitet. I tillegg vil det bli utforsket om det foreligger en forskjell mellom de fem store og øvrige revisjonsselskap på dette området.

### **4.2 Type data**

#### **4.2.1 Kvalitativ versus kvantitativ metode**

Når man skal innhente data kan man velge mellom to ulike metoder. Disse er kvantitativ og kvalitativ metode. Kvantitativ metode er mest hensiktsmessig dersom forskeren ønsker å innhente data fra et stort antall respondenter ved bruk av strukturerte spørsmål. Dataen er ofte i form av tall noe som gjør det enklere å analysere store datamengder. En kvalitativ tilnærming til datainnsamlingen medfører at forskeren kan benytte mer åpne spørsmål enten i form av intervjuer eller spørreundersøkelser og dataen består for det meste av ord (Sekaran & Bougie, 2013, s. 336).

Hensikten med masteroppgaven er å undersøke hvorvidt det foreligger ulik revisjonspraksis knyttet til verifiseringen av informasjon produsert av kunden i de ulike revisjonsselskapene. Som følge av revisors profesjonelle skjønn vil revisjonshandlingene kunne variere fra revisor til revisor. For å kunne belyse alle elementer som er relevante for problemstillingen vil en

kvantitativ undersøkelse med forhåndsgitte svaralternativer derfor ikke kunne gi tilstrekkelig tolkningsdata. Kvalitativ metode gjør det mulig å gjøre dypere undersøkelser av et tema (Patton, 1990). Ved å benytte en kvalitativ metode vil man få muligheten til å komme nærmere informantene slik at man vil kunne få en bedre forståelse av hva revisor faktisk gjør i praktisk. Derfor utføres det et delvis strukturert åpent intervju. Informantene er praktiserende revisorer delt inn i to grupper. Stratifiseringen består av de fem store revisjonsselskapene sett opp mot øvrige revisjonsselskap.

Undersøkelsen tar for seg hvordan revisorer verifiserer informasjon produsert av enheten i praksis og om størrelsen på revisjonsselskapet vil ha noen påvirkning på omfanget av revisjonshandlinger som gjøres. En måte å underbygge resultatene i en studie på er å kombinere flere metoder i form av triangulering. Ved å kombinere kvantitativ og kvalitativ metode vil man, i noen tilfeller, kunne øke tilliten til resultatene dersom begge metodene fører til samme svar (Sekaran & Bougie, 2013, s. 104). Alle revisjonsselskap er underlagt tilsyn fra myndighetene. Tilsynsrapporter fra myndighetene, innhentet i form av en kvantitativ metode, vil være et supplement til oppgaven og vil derfor være med på å underbygge hva revisor faktisk gjør i praksis. Ved å benytte både kvalitativ og kvantitativ metode vil man få et større grunnlag å trekke en konklusjon på.

#### 4.2.2 Fordeler og ulemper ved kvalitativ metode

Det foreligger visse fordeler ved å benytte seg av kvalitativ metode fremfor kvantitativ metode. Da en slik tilnærming til metode innebærer en dialog med objektet foreligger det rom for å avklare misforståelser, samt for å utdype spørsmål. I tillegg, ved en kvalitativ fremgangsmåte, som for eksempel ved personlig intervju, vil det være mulig for intervjuer å tolke ansiktsuttrykk og annet kroppsspråk som ubehag og nervøsitet (Sekaran & Bougie, 2013, s. 124). Jacobsen (2005, s. 129) uttrykker i boken *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* at en kvalitativ tilnærming legger til rette for åpenhet og fleksibilitet. Dette kan føre til en tilpasning av blant annet problemstilling etter hvert som forskningen pågår, noe Sekaran og Bougie (2013, s. 124) er enige i.

På den andre siden vil det være vanskeligere å generalisere resultatene av undersøkelser med en kvalitativ fremgangsmåte fremfor studier med en kvantitativ fremgangsmåte. Dette skyldes i stor grad at antall deltakere er betraktelig lavere i en kvalitativ undersøkelse (Jacobsen, 2005, s. 171). Videre presiserer Jacobsen (2005, s. 142) at en kvalitativ fremgangsmåte er

ressurskrevende da det tar lang tid å utføre intervju og man ofte må ta til takke med få respondenter. Slike faktorer kan redusere representativiteten av studien (2005, s. 130 & s. 171). Jacobsen (2005, s. 130) uttrykker også at dataene som fremkommer fra intervju ofte er komplekse, at det er vanskelig å holde oversikt for forskerne, og uttaler: “Mennesker er lært opp til å se noe og overse noe annet. Dermed vil det alltid være fare for at vi foretar en ubevisst siling av informasjon” (Jacobsen, 2005, s. 130). Jacobsen (2005, s. 130) legger til at det kan foreligge et problem knyttet til nærhet. I noen tilfeller kan forskeren bli for oppslukt av det han eller hun observerer. Dette er ønskelig til et visst punkt, men det kan også føre til problemer da det er vanskeligere å være en kritisk tredjepart (Jacobsen, 2005, s. 130). En annen ulempe er at det kan være vanskelig å ha et åpent sinn under intervjuprosessen, både for intervjuer og for informanten, da det kan forekomme bias blant annet i form av hvordan man oppfører seg og hvordan man ser ut (Jacobsen, 2005, s. 151). Intervjuer er nødt til å innhente relevant informasjon for at et intervju skal kunne klassifiseres for å være godt. For at intervjuer skal kunne klare dette er det viktig å etablere tillit mellom intervjueren og informanten, noe som kan være vanskelig å etablere på den korte tiden et intervju foretas (Jacobsen, 2005, s. 149). Det viktigste er dog å tilpasse intervjustilen til den som intervjues (Jacobsen, 2005, s. 153). Til slutt bør det nevnes at det kan forekomme bias i intervjuprosessen dersom informanten er i dårlig humør eller er veldig opptatt (Sekaran & Bougie, 2013, s. 124). Revisjonsprofesjonen har sin høytid på våren, noe som har ført til at informantene har hatt mye å gjøre i perioden som intervjuene ble utført. Derimot oppleves det ikke at dette har påvirket intervjuene i nevneverdig grad da revisorene tok seg tid og ikke virket stresset under intervjuet.

#### 4.2.3 Metode for datainnsamling

Et semistrukturert intervju er å foretrekke i dybdeundersøkelser hvor man ønsker å kartlegge mindre kjente fenomener. En slik intervjumetode vil si at spørsmålsformuleringen ikke er 100% fastsatt på forhånd, men at det er rom for at intervjuer kan formulere spørsmålet litt mer fritt enn ved et strukturert intervju (Store Norske Leksikon, 2015). Noe som anses for å være en stor fordel er å ta opp intervju på lydfil fremfor å notere underveis. Bias kan forekomme uten opptak, for eksempel i form av at svarene tolkes feil ved første gjennomgang, eller at man noterer ufullstendig, noe som igjen gjør at man kan legge feilaktige ord i munnen på informanten (Jacobsen, 2005, s. 148). Den største ulempen med et semistrukturert intervju er at reliabiliteten er lavere enn ved et strukturert intervju. Dette som følge av at



spørsmålsformuleringen kan avvike noe fra informant til informant ved semistrukturerte intervju (Store Norske Leksikon, 2015).

#### 4.2.4 Primær- og sekundærdata

Når man skal innhente data kan man benytte seg av primærdata eller sekundærdata (Sekaran & Bougie, 2013, s. 113). Førstehånds informasjon som er innhentet selv anses å være primærdata. Sekundærdata er informasjon som allerede eksisterer som følge av at den er blitt innhentet av andre. I oppgaven vil det benyttes både primærdata og sekundærdata. Et semistrukturert dybdeintervju, hvor informantene intervjues hver for seg, er valgt. Informasjonen som mottas fra disse intervjuene vil være primærdata og gir innsikt i hvordan hver enkelt revisor forholder seg til informasjon produsert av enheten. Triangulering, som nevnt under punkt 4.2.1, kan også benyttes ved å innhente ulike former for data. En slik form for datatriangulering betyr at forskeren velger å innhente data fra ulike kilder eller på ulike tidspunkt. Er resultatene fra de ulike datakildene samsvarende vil man kunne være mer sikker på konklusjonen i studien (Sekaran & Bougie, 2013, s. 104). For å få et større bilde av virkeligheten velges det derfor å innhente tilsynsrapporter fra ulike lands tilsynsmyndigheter. Ved å bruke slik sekundærdata vil man kunne få en indikasjon på hvordan kontrollerte revisorer utfører verifisering av informasjon produsert av enheten i praksis. Sekundærdata vil også innhentes, før det går i gang med intervjuene, i form av tidligere undersøkelser som er gjort knyttet til temaet. På denne måten vil man få viktig informasjon om tidligere funn som vedrører emnet.

### 4.3 Innsamling av data

#### 4.3.1 Intervjuprosessen

##### 4.3.1.1 Utvelgelse av informanter

Populasjonen i en undersøkelse kan defineres som: “ ... the entire group of people, events, or things of interest that the researcher wishes to investigate” (Sekaran & Bougie, 2013, s. 240). I utgangspunktet vil populasjonen være alle revisorer i Norge. Det vil være for tid- og ressurskrevende å intervju alle sammen, derfor er det nødvendig å sette noen kriterier for populasjonen. Informantene er i hovedsak valgt ut basert på arbeidsgivers størrelse. Da problemstillingen har som formål å belyse om det er en forskjell på behandlingen og verifiseringen av informasjon produsert av enheten i de fem store selskapene (BDO, Deloitte, EY, KPMG og PwC) kontra øvrige revisjonsselskap, har det blitt valgt ut revisorer fordelt på

disse to klassifikasjonene. Revisorene må ha tilholdssted enten i Agder, i Hedmark eller i Oppland da Sørlandet og Innlandet er lokasjoner innen rekkevidde. Det anses for tidkrevende å reise ytterligere rundt om i Norge for å gjøre personlige intervjuer da det finnes tilstrekkelig med informanter som kvalifiserer i disse områdene. I tillegg må informantene være praktiserende revisorer hvor erfaring settes som et kriterium da det er ønskelig å intervju revisorer med ulik erfaring for å se om dette har noen påvirkning på hvordan verifiseringen av IPE utføres. Basert på disse kriteriene er det hentet ut en oversikt over revisjonsselskap fra [www.proff.no](http://www.proff.no). Oversikten er vår utvalgsramme og dermed utgangspunktet for utvelgelsen av informanter. Utvelgelse av enheter kan enten utføres med et sannsynlighetsutvalg eller et ikke-sannsynlighetsutvalg. I kvalitativ metode er et ikke-sannsynlighetsutvalg hvor mindre utvalg velges med omhu, mer utbredt som følge av at man fokuserer på dybden i informasjonen som innhentes (Patton, 1990). I henhold til Sekaran og Bougie (2013, s. 252) finnes det tre ulike ikke-sannsynlighetsutvalg. Disse er kvoteutvalg, bekvemmelighetsutvalg og vurderingsutvalg. Felles for alle ikke-sannsynlighetsutvalgene er at sannsynligheten for at en utvalgsenhet blir valgt ikke er kjent (Sekaran & Bougie, 2013, s. 252-253). For å få mest mulig hensiktsmessig informasjon til å kunne svare på problemstillingen velges det å bruke vurderingsutvalg i utvelgelsen av informanter. Årsaken er at man ved å benytte seg av vurderingsutvalg på best mulig måte vil kunne velge ut enheter som innehar ønskede kriterier.

Når man skal velge ut informanter er det viktig å tenke på utvalgsstørrelsen. I en kvalitativ undersøkelse vil utvalgsstørrelsen i stor grad avhenge av hva forskeren ønsker å finne ut i studien, formålet med studien, hva som vil være pålitelig og hvilken tidsramme og ressurser som er tilgjengelig for å utføre studien. Det foreligger derfor ingen regler når det kommer til utvalgsstørrelse i en kvalitativ undersøkelse (Patton, 1990, s. 184). Likevel er det en tommelfingerregel som sier at man i kvalitativ metode bør ha en utvalgsstørrelse på rundt 20 objekter (Jacobsen, 2005, s. 171). Masteroppgaven går over vinter/vår, en tid som er høysesong for revisorer. Forventningen og ønsket var derfor å få mellom ti og 15 revisorer å intervju.

#### 4.3.1.2 En presentasjon av informantene

Forespørsler om deltakelse på intervjuer ble sendt ut allerede i slutten av januar. Dette resulterte i at tolv revisorer sa seg villig til å stille til intervju, syv revisorer fra de store revisjonsselskapene og fem revisorer fra mindre revisjonsselskap. Vi har påsett at det er minst en informant fra hvert av de fem store revisjonsselskapene. En av ulempene med en kvalitativ

tilnærming, som nevnt tidligere, er at funnene ikke kan generaliseres til hele populasjonen og derfor ikke innehar en høy reliabilitet. Revisorene som er valgt ut har forskjellig fartstid, stilling, utdannelse, sertifisering og kundemasse, dog er fordelingen mellom kjønn noe skjevdelt. Dette er elementer som gjør en etterprøvelse av studien noe vanskelig og som dermed hindrer en høy reliabilitet.

Informantene har fått tildelt bokstaver i alfabetet fra A til L. Revisorene i de store selskapene presenteres først, etterfulgt av revisorer fra øvrige selskap. Kategorien Stort inkluderer de fem store revisjonsselskapene BDO, Deloitte, EY, KPMG og PwC, mens kategorien Øvrig består av resterende revisjonsselskap i Norge. Revisors tittel er oppført i tabellen under og fremkommer av stillingen som revisor har på intervju tidspunktet. Dersom revisor er registrert eller statsautorisert er dette påført her. Videre er det oppført revisors fartstid i form av relevant arbeidserfaring som revisor, samt revisors IT-erfaring. Med erfaring fra IT-revisjon legges det til grunn test av IT-system, erfaring med å vurdere risiko med IT-system og lignende. Dette grunnlaget er videreformidlet til informantene slik at informasjonen i tabellen vil være så sammenlignbar som mulig. Størrelsen på kunden som er listet opp i tabellen under viser hva slags kunder informantene har mest erfaring med. Størrelse på kunden er delt opp i tre kategorier: Små, Øvrige og Børs. Regnskapslovens grenser er lagt til grunn i skillet mellom Små og Øvrige foretak. Det følger av Regnskapsloven § 1-6 (1998) at små foretak er foretak som ikke oppfyller to av følgende tre vilkår, nemlig en salgsinntekt på 70 millioner kroner, en balansesum på 35 millioner kroner eller 50 årsverk i snitt i løpet av et regnskapsår. Foretak som ikke inngår i definisjonen små er som følge av en antitetisk tolkning øvrige. Definisjonen av Børs følger naturlig av kravene for børsnotering i Norge, jamfør Børsforskriften kapittel 2 (Børsforskriften, 2007). Det er viktig å nevne at det ikke har blitt presisert et skille mellom børs i Norge og i utlandet ovenfor informantene.

Tabell 1: Presentasjon av informanter

Informant	Selskap	Tittel	Erfaring	IT-erfaring	Størrelse på kunden
A	Stort	Senior Revisor	2,5 år	Noe erfaring med praktisk IT-revisjon	Øvrige Børs
B	Stort	Senior Manager - Statsautorisert	20 år	Risikovurdering av IT	Små Øvrige

C	Stort	Senior Revisor	2,5 år	Risikovurdering av IT	Små Øvrige
D	Stort	Senior Manager - Statsautorisert	40 år	Ingen erfaring	Små Øvrige
E	Stort	Senior Revisor	2,5 år	Risikovurdering av IT	Børs Små
F	Stort	Senior IT-revisor	17,5 år	Mye erfaring innen IT- revisjon	Øvrige Små
G	Stort	Senior Manager - Statsautorisert	10 år	Noe erfaring med praktisk IT-revisjon	Øvrige
H	Øvrig	Partner - Statsautorisert	23,5 år	Risikovurdering av IT	Små
I	Øvrig	Partner - Registrert	35 år	Ingen erfaring	Små
J	Øvrig	Partner - Statsautorisert	25 år	Ingen erfaring	Små
K	Øvrig	Partner - Registrert	41 år	Risikovurdering av IT	Små
L	Øvrig	Senior Manager - Statsautorisert	12 år	Noe erfaring med praktisk IT-revisjon	Små Øvrige

#### 4.3.1.3 Om intervjuguiden

Dersom en informant har vært usikker vedrørende spørsmål eller praktiske scenarier har det blitt svart etter beste evne og har blitt tatt til følge videre i intervjuprosessen. Slik ble det påsett at intervjuguiden og intervjuprosessen belyser forskningsspørsmålene og problemstillingen på beste mulige måte. Revisorene fikk også mulighet til å komme tilbake til oss hvis de følte behov for å undersøke noe.

Prosessen med å utforme spørsmålene startet ved å gå igjennom informasjon knyttet til IPE funnet på Internett. Eksempler på dette er revisjonsstandarden ISA 500.09 og tilhørende veiledningspunkt, hjemmesidene til PCAOB, IAASB, Revisorforeningen og Finanstilsynet, samt tidligere forskning rundt begrepet informasjon produsert av enheten. Denne gjennomgangen gav et utgangspunkt for videre undersøkelser i oppgaven som gav forslag til ulike intervju spørsmål.

Intervjuguiden består i stor grad av åpne spørsmål. På denne måten ble det åpnet for at informantene kunne svare fritt på spørsmålene uten å bli påvirket av eventuelle svaralternativer. Intervjuguiden består av fire deler. Den første delen omhandler generell informasjon om revisoren som intervjues. Her kartlegges personlig karakteristikk som antall år med erfaring, revisorenes stilling i selskapet, om de har IT-erfaring og hvilke type kunder de har arbeidet mest med. Ved å stille disse spørsmålene vil man enklere kunne identifisere om disse karakteristikkene medførte eventuelle likheter eller ulikheter i svarene. I tillegg kan slike innledende spørsmål medføre at informantene slapper mer av og samtalen kommer i gang da dette er spørsmål som de enkelt kan svare på.

Neste del omhandler teorispørsmål relatert til begrepet informasjon produsert av enheten, samt revisors behandling av IPE. Med denne delen er det kartlagt blant annet hva informantene la i begrepet informasjon produsert av enheten, om det forelå et fokus i deres selskap knyttet til verifiseringen av slik informasjon, hvilke risikoer som anses å være tilknyttet begrepet, samt hvordan behovet for å teste informasjon var i ulike scenarioer. Et spørsmål av interesse var hvilke faktorer som kunne påvirke omfanget av verifiseringen av IPE. Noen av faktorene medtatt i spørsmålet var direkte knyttet til tidligere forskning funnet om revisjonskvalitet. Årsaken til at revisjonskvalitet ble trukket inn i spørsmålene var at problemstillingen blant annet går ut på å undersøke om revisjonskvaliteten påvirkes av å teste informasjon produsert av enheten. Andre faktorer tatt med i intervjuguiden var eksempler fra vår side som vi var nysgjerrige på om ville ha en påvirkning. Det ble først stilt et åpent spørsmål hvor informantene kunne komme med de faktorene de selv mente ville spille inn. Deretter nevnte vi en del faktorer og spurte revisorene om de mente disse også ville kunne påvirke omfanget av verifiseringen av informasjon produsert av enheten. Spørsmålene i teoridelen ble medtatt for å kartlegge informantenes kjennskap og bevisstgjøring av IPE.

Deretter, i del tre, gjennomgikk vi fem ulike praktiske scenarier sammen med informantene. Her var hensikten å se hvordan revisor faktisk tester og verifiserer informasjon produsert av enheten i praksis. Vi ønsket å se om forhold som størrelse på selskapet, risiko og vesentligheten knyttet til regnskapsposten, type informasjon produsert av enheten (systemgenerert rapport, pdf eller Excel-ark), kundens regnskapssystem og type revisjonshandling (risikovurdering, test av kontroll eller substanshandling) ville ha en innvirkning på hvordan og hvor mye revisorene valgte å teste IPE-ene eventuelt om de valgte å utføre alternative handlinger for å dekke regnskapspostene. Vi utarbeidet derfor fem ulike

praktiske scenarier hvor hvert enkelt scenario hadde ulike elementer av de ovennevnte forhold inkludert. De praktiske scenariene ble bevisst gjennomgått etter teorispørsmålene. Dette slik at revisorene hadde fått mulighet til å sette i gang tankene rundt temaet IPE før den praktiske delen.

Til slutt, i del fire, var det noen spørsmål knyttet til revisjonskvalitet og fremtidens revisjon. I gjennomgangen av tidligere studier om revisjonskvalitet kom det klart frem at det foreligger mange ulike definisjoner av revisjonskvalitet og hvilke faktorer som påvirker kvaliteten av revisors arbeid. Problemstillingen har, blant annet, til formål å undersøke om verifisering av IPE vil påvirke revisjonskvaliteten. Som følge av dette ble det stilt spørsmål til informantene om hva de la i begrepet revisjonskvalitet, om de mente at testing av IPE hadde en innvirkning på revisjonskvalitet, samt om det var ønskelig med mer opplæring knyttet til IPE. Det store fokuset på IPE fra blant annet PCAOB og den stadige endringen i informasjonsteknologien og revisjonsprofesjonen gjorde oss nysgjerrige på hvilke tanker revisorene selv hadde om fremtidens revisjon.

De praktiske scenariene ble delt ut på forhånd slik at informantene fikk mulighet til å danne seg noen tanker rundt dette. Derimot valgte vi å ikke gi ut spørsmålene for å hindre at revisorene gjenga teori og ikke praksis i svarene sine, samt for å redusere bistand fra kolleger som nevnt under presentasjon av informantene. Ved å gi scenariene, samt at informantene tidligere har mottatt samtykkeerklæring som inneholder informasjon om studien (jamfør vedlegg 1), hadde revisorene likevel mulighet til å lese seg noe opp på emnet informasjon produsert av enheten.

#### 4.3.1.4 Utførelse av intervju

Før intervjuene ble utført avholdt vi et testintervju med en erfaren revisor som ikke har tatt del i studien videre. Testinformanten gav god tilbakemelding på klarheten og forståelsen av spørsmålene og de praktiske scenariene, samt på intervjuets lengde. Intervjuene er utført ansikt til ansikt i form av et semistrukturert intervju med utgangspunkt i en egenutviklet intervjuguide (jamfør vedlegg 2) da dette gir rom for mer flyt i dialogen.

Intervjuene ble tatt opp på lydfil for så å bli transkribert. Ved å ta opp intervjuene kunne man fokusere på dialogen med informanten fremfor å notere underveis, noe som gir flyt i samtalen (Jacobsen, 2005, s. 148). Ved å ha opptak tilgjengelig fikk man muligheten til å høre på

samtalen gjentatte ganger ved presentasjon av funn, samt i analysen, slik at innhentet data ble gjengitt på beste mulige måte. Dette har vært til stor hjelp i mange tilfeller da revisorene har hatt en tendens til å begynne på en setning for så å avslutte den på en helt annen måte. På den andre siden kunne opptak påvirke informantenes svar da mange reagerer negativt på å bli tatt opp på bånd, hvorav eldre personer har en tendens til å være skeptiske (Jacobsen, 2005, s. 148). Informantene ble garantert at lydfilene blir slettet ved prosjektslutt. Likevel kan det foreligge noe skepsis til å bli tatt opp på lydfil dersom revisorene ikke trodde at dette blir gjort.

Intervjuene har blitt utført på informantens arbeidsplass, eventuelt på en nøytral grunn dersom dette var mer passende. På denne måten er det forsøkt å gi revisorene en omgivelse hvor de kan føle seg trygge, samt at de ikke trenger å være bekymret for deres anonymitet i henhold til deltakelse i oppgaven.

Etter at intervjuene hadde blitt utført og transkribert satte vi sammen en oversikt over spørsmål og svar i Excel. Denne oversikten er brukt som utgangspunkt for presentasjon av funn i kapittel fem og analysen i kapittel seks. Ved å sette opp en slik totaloversikt var det lettere for oss å trekke koblinger mellom informantene, samt å hente ut viktige funn. På bakgrunn av Excel-oversikten var det behov for å sende ut oppfølgingsspørsmål til noen få av respondentene.

#### 4.3.1.5 Et kritisk blikk på intervjuprosessen

Under utførelsen av intervjuene oppdaget vi elementer med påvirkning på oppgaven som ønskes å kommenteres. Skillet mellom verifisering av informasjon produsert av enheten og andre revisjonshandlinger kan være noe uklart for revisor. Vi har stilt spørsmål rettet mot IPE, dog er noen svar formulert på en slik måte at de anses å omhandle generelle revisjonshandlinger. Vi ser i ettertid at vi kunne vært enda klarere på å skille verifisering av IPE fra øvrige revisjonshandlinger. Skillet er ikke klart definert av myndighetene, noe som gir rom for revisors profesjonelle skjønn. Flere av informantene har, gjennom sine svar, påpekt at verifiseringen av IPE ikke trenger å være et eget fokusområde innen revisjon. Andre har igjen vært tydelige på at IPE er et eget fokusområde som trenger særskilt gjennomgang og vurdering.

Noen av revisorene har mer IT-erfaring enn andre. Det var ønskelig å få perspektivet til revisorer med erfaring også innenfor IT for å se om en slik kompetanse påvirker revisors tilnærming til verifikasjon av informasjon produsert av enheten. Derfor er det spørsmål relatert til revisors IT-erfaring i intervjuguiden. Det foreligger en mulighet for å tolke spørsmålet om IT-erfaring på forskjellige måter da revisor har varierende erfaring på området og kan legge til grunn ulike forutsetninger. Én revisor har arbeidet betydelig mer med IT-revisjon enn de andre informantene og anses derfor i ytterkanten av å være representativ for populasjonen. Revisoren har også erfaring med finansiell revisjon og anses derfor å være relevant for studien.

Et av utgangspunktene for studien var å intervju hver enkelt revisor alene for å kunne eliminere eventuelle påvirkninger fra andre i svarene som ble gitt. En av revisorene ønsket imidlertid å ha en kollega tilstede under intervjuet for å sikre seg om at ingenting ble uteglemt i svarene. Dette kunne ha medført noe påvirkning fra kollegaen slik at revisoren kanskje ikke gav de mest naturlige svarene på spørsmålene. Under utførelsen av intervjuet viste det seg imidlertid at kollegaen ikke kom med mange innspill, men heller fungerte som en bekrefter av det som ble sagt av informanten. Svarene til revisoren anses derfor å være personlige og ikke påvirket i en betydelig grad av kollegaen. Vi velger derfor å ta med informanten i masteroppgaven.

I noen tilfeller har vi kommet med innspill under intervjuet i form av oppfølgingsspørsmål og lignende. Slike innspill kan i noen tilfeller anses for å være noe ledende. Dette hensyntas ved analysen og gjennomgangen av svarene i form av en kritisk sans fra vår side. Det bør videre nevnes at revisormiljøet på Sørlandet er oversiktlig slik at vi har hatt kjennskap til en del av informantene på forhånd. Vi er av den formening at kjennskapet til revisorene ikke har påvirket intervjuprosessen.

Ved en gjennomgang av funn fra intervjuene viser det seg i ettertid at noen av spørsmålene gir lite relevant informasjon relatert til forskningsspørsmålene og problemstillingen. På bakgrunn av dette velges det å utelate slike spørsmål videre i masteroppgaven. Spørsmålene som er utelatt omhandler blant annet hva informantene får fra kunden av IPE i de ulike fasene i revisjonen, samt hvordan IPE-ene ville verifiseres. Nevnte spørsmål ble i stedet brukt som en kickstarter for å få revisorene til å starte tankegangen.



## 4.3.2 Tilsynsrapporter

### 4.3.2.1 Utvelgelse

Når det kommer til tilsynsrapporter var populasjonen i utgangspunktet alle tilsynsrapporter fra alle land som utfører tilsyn med revisorer. Ikke alle land har publisert sine tilsynsrapporter slik at disse ikke ville være mulige å få tilgang til. Populasjonen ble derfor redusert til tilgjengelige tilsynsrapporter som kan finnes på Internett. Det ble satt et kriterium til populasjonen at rapportene enten måtte være på norsk, svensk, dansk eller engelsk slik at det ville være mulig å tolke innholdet i rapportene. Rapporter på andre språk enn norsk kan inneholde feilkilder i form av at tolkningen/oversettelsen kan være mangelfull. I tillegg ville det være mulig å overse elementer som kan være relevante ved gjennomgang av rapporter på sekundærspråk. Tids- og ressursbegrensninger medførte at et kriterium på årstall for når rapporten ble publisert ble angitt da noen land har svært mange tilsynsrapporter mens andre land ikke publiserte alle sine tidligere tilsyn. I tillegg har IPE også hatt et betydelig større fokus fra tilsynsmyndighetenes side de siste årene. Det velges derfor å kun se på tilsynsrapporter publisert i årene 2015-2017. Gjennom problemstillingen undersøkes det blant annet om det foreligger noen forskjell på hvordan IPE behandles i de fem store revisjonsselskapene i forhold til øvrige revisjonsselskap. For at dette skal la seg gjøre må tilsynsmyndighetene ha publisert rapporter som gjør det mulig å identifisere hvilke revisjonsselskap som er kontrollert og hvem som har hvilke merknader. En mulighet til gjenkjennelse av kontrollert revisjonsselskap (fem store vs. øvrige revisjonsselskap) er derfor også benyttet som et kriterium for populasjonen. Da dette ikke er mulig å skille ut i tilsynsrapportene fra Australia og Canada er det valgt å holde slike rapporter utenfor populasjonen. Ved en gjennomgang av tilgjengelige tilsynsrapporter fra Revisorinspektionen i Sverige viste det seg å være vanskelig å verifisere fullstendigheten av populasjonen da det var svært få publiserte rapporter. På bakgrunn av dette anses tilsynsrapportene fra Sverige ikke å være representative og medtas derfor ikke i populasjonen.

For å finne utvalgsrammen gikk vi inn på hjemmesiden til IFIAR. Her kan man finne en oversikt over de 52 medlemslandene og hva hvert enkelt lands tilsynsmyndigheter heter (IFIAR, 2018b). Med bakgrunn i denne oversikten er det utført et ikke-sannsynlighetsutvalg i form av vurderingsutvalg. Det velges altså land som innehar nevnte kriterier knyttet til tilgjengelighet, språk og årstall rapportene var publisert. Utvalgsstørrelsen ble bestemt av hvor mange rapporter som var publisert innenfor tidsrammen satt. Noen land, eksempelvis USA har rundt 150 tilsynsrapporter årlig, mens Norge har mellom 10-15 rapporter i året.

#### 4.3.2.2 Gjennomføring

Etter å ha gått igjennom utvalgsrammen og undersøkt hjemmesidene til de forskjellige tilsynsmyndighetene, basert på valgte kriterier, forelå følgende land hvor det ble innhentet tilsynsrapporter (sortert alfabetisk på land):

Tabell 2: Presentasjon av tilsyn

Land	Navn på tilsynsmyndighetene	Antall rapporter 2017	Antall rapporter 2016	Antall rapporter 2015
Norge	Finanstilsynet	Fem store: 4 Øvrige: 5	Fem store: 5 Øvrige: 9	Fem store: 4 Øvrige: 12*
Storbritannia	Financial Reporting Council	Fem store: 5 Øvrige: 1	Fem store: 5 Øvrige: 1	Fem store: 5 Øvrige: 3
USA	PCAOB	Fem store: 29 Øvrige: 121	Fem store: 46 Øvrige: 169	Fem store: 38 Øvrige: 180

\* En av tilsynsrapportene var ikke lagt ut på Finanstilsynets hjemmeside slik det var forespeilet. Derfor var det ikke mulig å kontrollere innholdet i rapporten. Som følge av dette er rapporten ikke inkludert i sum antall tilsyn for øvrige revisjonsselskap i tabell 4 under kapittel 5.

I tillegg ble det valgt å se på den årlige rapporten fra IFIAR for 2017 som gir en oppsummering av gjennomgående avvik avdekket av medlemslandenes tilsyn.

Antall tilsynsrapporter for de fem store revisjonsselskapene i forhold til de øvrige revisjonsselskapene var noe skjevdelt. Dette kan forklares med hvordan tilsynsmyndighetene velger ut hvilke revisjonsselskap som de tar tilsyn med. Finanstilsynet har uttalt følgende på sine hjemmesider: "Finanstilsynet gjennomfører tilsyn på bakgrunn av egne risikovurderinger,

innrapporteringer og andre signaler som for eksempel medieoppslag” (Finanstilsynet, 2017a). I tillegg angir Revisorloven § 5b-2 (1999) at det skal utføres tilsyn fra myndighetene hvert tredje år dersom revisjonsselskapet reviderer selskap av allmenn interesse og hvert sjette år for revisjonsselskap som ikke har kunder som er av allmenn interesse. Hvilke selskap som defineres å være av allmenn interesse fremkommer i Revisorloven § 5a-1 (1999):

*“Bestemmelsene i dette kapittelet gjelder for revisorer som reviderer årsregnskap for følgende revisjonspliktige foretak:*

- 1. foretak som har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i EØS-land,*
- 2. bank eller annen kredittinstitusjon,*
- 3. forsikringsselskap”.*

I henhold til et brev fra Finanstilsynet datert 24.01.2017 (Finanstilsynet, 2017b) var det i Norge ved utgangen av 2016 561 selskaper av allmenn interesse. 491 av disse selskapene var revidert av de fem store revisjonsselskapene. Resterende var fordelt på åtte øvrige revisjonsselskap. I tillegg hadde de fem store revisjonsselskapene 50,6% av alle revisjonsoppdrag ved utgangen av 2013 i Norge (Finanstilsynet, 2014). Samme rapport opplyste at antall revisjonsselskap, på samme tidspunkt, var 559. Dette er med på å underbygge at de revisjonsselskapene som naturlig vil få flere tilsyn i utgangspunktet vil være de fem store revisjonsselskapene. På den andre siden var det betraktelig flere øvrige revisjonsselskap slik at omfanget av tilsynsrapporter i kategorien øvrige ville være større enn for de fem store.

I USA foreligger det revisjonsplikt for selskaper som er på børs. Dette fremkommer i Securities Act fra 1933 og Securities Exchange Act fra 1934. I tillegg har en del ideelle organisasjoner plikt til å ha ekstern revisjon. Hvem dette gjelder reguleres i delstats- og føderale lover. Resterende selskaper har ikke lovkrav, men kan velge å ha ekstern revisor (Lohrey, 2018). For revisjonsselskap som har mer enn 100 børsnoterte kunder er PCAOB pålagt av SOX å utføre tilsyn hvert år. Har revisjonsselskapet 100 eller færre børsnoterte kunder er det tilstrekkelig med tilsyn hvert tredje år (Hermanson, Houston & Rice, 2007). De fem store revisjonsselskapene reviderer om lag 50% av de totalt 6.460 børsnoterte selskapene i USA. Ser man på de små børsnoterte selskapene, som utgjør 2.599 selskap, har de fem store en markedsandel på kun 7,85%. Videre fremkom det av statistikken fra 2017 at de resterende

2.395 foretakene ble revidert av over 300 andre revisjonsselskap. Basert på disse tallene vil det derfor, også for USA, være naturlig at det utføres flere tilsyn med øvrige revisjonsselskap sammenlignet med de fem store (Erickson, 2017).

FRC utfører tilsyn, som beskrevet under teorikapittelet, med revisjonsselskaper som blant annet reviderer selskap registrert på børs i Storbritannia. I 2016/2017 ble det utført 140 inspeksjoner av the FRC's Audit Quality Review team. Tilsvarende ble det utført 137 tilsyn året før og 126 i 2014/2015. Av disse tilsynene utgjorde 70% tilsyn hos revisjonsselskap i kategorien de fem store for 2016/2017. I 2015/2016 utgjorde de fem store revisjonsselskapene 71% av totale utførte tilsyn, mens i 2014/2015 ble 68% av tilsynene utført hos de fem store (FRC, 2017).

Med bakgrunn i ovennevnte forklaringer anses det derfor at utvalgsgrunnlaget knyttet til tilsynsrapporter vil være representativt for å kunne belyse problemstillingen.

For å kunne identifisere hvilke rapporter som inneholdt feil behandling av informasjon produsert av enheten ble det satt noen parametere. Noen av kravene i revisjonsstandardene ble ansett å være relativt like og gjorde det vanskelig å sette klare grenser mellom paragrafene. Dette gjaldt tilsvarende for Auditing Standards benyttet i USA. Tilsynsrapporter fra Finanstilsynet i perioden 2015-2017 ble gjennomgått for å få en klarhet i om det forelå andre punkt enn ISA 500.09 som også relaterte seg til IPE. I denne sammenheng ble det avdekket at kommentarene knyttet til ISA 500 punkt 6 kunne tolkes at har en tilknytning til IPE. Etter en vurdering kom vi frem til at det er mulig å bryte ISA 500 punkt 6 uten å være i strid med ISA 500.09 da revisorer kan ha testet en kunderseskontro for nøyaktighet og fullstendighet, men at denne handlingen alene ikke gir hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis for verdsettelsen av kundefordringene. Som følge av dette velges det å kun fokusere på ISA 500.09 videre i oppgaven. Dette er gjort da det ikke anses mulig å skille ut hva som er relatert til IPE på en effektiv måte. Samme konklusjon er lagt til grunn når det gjelder Auditing Standards (AS) fra USA som følge av likheten mellom ISA-ene og AS-ene. Med andre ord vil et revisjonsselskap som i en tilsynsrapport har fått kommentarer om manglende etterlevelse av ISA 500.09 eller AS no. 15.10/AS 1105.10 få status avvik i studien. Med bakgrunn i perioden 2015-2017 og at AS no. 15 var gjeldende for revisjonsårene 2015-2016 har vi valgt å henvise til begge standardene der det er relevant.

Alle tilsynsrapporter som passet inn i kriteriene er gjennomgått. Basert på slike rapporter ble det utarbeidet en oversikt i Excel som viste hvor mange rapporter som var publisert per år, samt hvor mange rapporter som inneholdt merknader knyttet til manglende overholdelse av ISA 500.09 og AS no. 15.10/AS 1105.10 (USA). Deretter ble funnene fordelt basert på kategoriene de fem store og øvrige revisjonsselskap.

#### 4.3.2.3 Et kritisk blikk på gjennomgang av tilsyn

En fordel med tilsynsrapporter er at de er utstedt av en uavhengig tredjepart. PCAOB og Finanstilsynet er eksempelvis en del av myndighetene i de respektive landene og vil derfor være uavhengige fra både revisjonsselskapene og deres kunder. Tilsynsmyndighetenes formål er å sikre at revisjonsselskapene følger vedtatte lover og regler. Ved å benytte slike tilsynsrapporter vil man få et uavhengig resultat om hvorvidt revisjonsselskap overholder regler knyttet til informasjon produsert av enheten, eller ikke, i praksis.

Ikke alle tilsynsrapportene har henvisninger til gjeldende ISA som ikke er overholdt. Dette kan være en ulempe da det derfor kan foreligge en risiko for at vi kan ha oversett en overtredelse av ISA 500.09 eller AS no. 15.10/AS 1105.10 på grunn av feiltolkning av innholdet i rapportene. Denne risikoen forsterkes også av språkbarrierer da en del av rapportene er på engelsk.

Som nevnt under teorikapittelet er det ikke identifisert en offisiell definisjon, verken av PCAOB, Finanstilsynet eller IAASB, av hva som inngår i begrepet informasjon produsert av enheten. Dette kan medføre at innholdet i tilsynsrapportene kan tolkes noe forskjellig fra hva tilsynsmyndighetene legger til grunn som følge av ulik formening av begrepet informasjon produsert av enheten.

FRC og PCAOB, fra hvor utvalgene er tatt, fører kun tilsyn med revisjonsselskap som har børsnoterte kunder. I Storbritannia har FRC delegert gjennomføringen av tilsyn med revisjonsselskap uten slike kunder til underliggende organer som har fellesbetegnelsen Recognised Supervisory Bodies (FRC, 2018b). Finanstilsynet utfører derimot tilsyn med alle godkjente revisjonsselskap i Norge, uavhengig av kundemassens tilknytning til børs. Denne forskjellen kan medføre et noe skjevt sammenligningsgrunnlag mellom landene. I Storbritannia, eksempelvis, er det vanskelig å innhente tilsynsrapporter fra Recognised Supervisory Bodies slik at andelen av innhentede tilsyn for øvrige revisjonsselskap vil være

lavere enn hva realiteten kan tilsi. Det velges å medta funn fra Storbritannia da rapportene gir et visst inntrykk av hvordan praksisen er rundt verifisering av IPE hos de fem store revisjonsselskapene.

Rapportene til FRC er utgitt per selskap, ikke per antall tilsyn utført, slik det er gjort hos PCAOB og Finanstilsynet. Dette gjør det ikke mulig å direkte sammenligne prosentvis avdekkede feil av totale tilsyn mellom de ulike tilsynsmyndighetene. Resultatene fra FRC vil, som følge av dette, ikke tilegnes like stor vekt som funnene fra Finanstilsynet og PCAOB i analysen.

#### 4.4 Reliabilitet og validitet

Det foreligger to krav til undersøkelser for å sikre høy kvalitet, nemlig pålitelighet og gyldighet (Jacobsen, 2005, s. 141).

Pålitelighet (reliabilitet) vil si at “... vi kan stole på de informasjonen vi har samlet inn” (Jacobsen, 2005, s. 141). I en studie styrkes derimot påliteligheten av informasjonen dersom det er mulig å gjennomføre samme undersøkelse gjentatte ganger med samme resultat (Jacobsen, 2005, s. 20). Høy reliabilitet tilsier tilnærmet like resultater hver gang man gjentar en undersøkelse. Valg av metode for datainnsamling vil, i tillegg til å måtte være egnet til å samsvare med problemstillingen, være viktig da metoden påvirker selve informasjonsinnsamlingen (Jacobsen, 2005, s. 141). I tillegg kan metoden ha en undersøkelseeffekt, noe som vil si at man måler noe man selv har skapt, da det foreligger en mulighet for at valgt metode har en effekt på resultatene (Jacobsen, 2005, s. 131). Kravene som stilles til pålitelighet avhenger av om metoden som benyttes er kvalitativ eller kvantitativ (Jacobsen, 2005, s. 87).

Det har blitt foretatt et semistrukturert intervju. I et slikt intervju er ikke svaralternativene definert på forhånd, noe som tilsier at man kan få mange forskjellige svar. Reliabiliteten er derfor lavere ved en slik fremgangsmåte enn ved et strukturert intervju. For å kunne uttale seg om reliabiliteten av resultatene må man hensynta undersøkelseeffekten. Det er ikke mulig å kontrollere fullstendig for undersøkelseeffekter (Jacobsen, 2005, s. 30). Derfor forsøkes det å redusere en slik effekt noe ved å blant annet utføre intervjuene på revisorens arbeidsplass eller på en nøytral grunn da dette er revisorens naturlige element, noe som kan gi en trygghet, men

som også åpner for forstyrrelser i form av avbrytelser av kollegaer (Jacobsen, 2005, s. 147). Ingen slike avbrytelser ble registrert i intervjuprosessen. Et annet element som kan redusere påliteligheten av resultatene er hvordan data har blitt registrert, samt hvordan analysen har blitt utført (Jacobsen, 2005, s. 228-229). Intervjuene ble tatt opp på lydfil og deretter transkribert. Slik ble risikoen for at viktig informasjon forsvant ved registrering av data minimalisert. Derimot foreligger det en liten risiko for at viktige elementer kan ha blitt oversett ved uttrekk fra dataen ved presentasjon av funn. Videre, i analysen, foreligger det bruk av skjønn da uttalelsene til informantene har blitt presentert i forskjellige kategorier. En slik fordeling kan inneholde unøyaktigheter, noe som kan redusere påliteligheten av undersøkelsen.

Gyldighet (validitet) vil si at “ ... vi måler det vi ønsker å måle ... ” (Jacobsen, 2005, s. 141). Validiteten sier derfor noe om hvorvidt metoden som benyttes er egnet som måleinstrument. Det er ønskelig å opprettholde både god intern og ekstern validitet for å påse at man har en god metode. Intern validitet sikter til graden av nøyaktighet som resultatene gir sett opp mot dataen som er innhentet. Ekstern validitet omhandler graden av generalisering av resultatet til andre undersøkelser (Sekaran & Bougie, 2013, s. 351). I boken *Hvordan gjennomføre undersøkelser?* uttrykker Jacobsen (2005, s. 229) at det er mulig å bedre gyldigheten og påliteligheten av innhentet data og fattede konklusjoner gjennom en såkalt datatriangleringsmetode. Jacobsen (2005, s. 214) forteller videre at det finnes to tiltak for å teste intern validitet, herunder “å kontrollere undersøkelse og konklusjoner mot hverandre” eller “å foreta en kritisk gjennomgang av resultatene selv” (Jacobsen, 2005, s. 214). Det fremkommer av Sekaran og Bougie (2013, s. 351) at det er mulig å øke validiteten dersom studiens fremgangsmåte forklares i detalj da en beskrivelse av intervjuprosessen kan gi leseren en forståelse av hvordan informasjonen har oppstått.

Metoden for datainnsamling har en tendens til å påvirke gyldigheten av data, derfor er det viktig å velge en innsamlingsmetode som samsvarer med problemstillingen (Jacobsen, 2005, s. 87). Problemstillingen krever en kvalitativ metodikk og legger derfor opp til en innsamlingsmetode av data i form av intervju. Da det ikke anses effektivt å intervju mer enn 20 respondenter er det umulig å få et representativt utvalg. Kvalitative metoder forsøker derfor å avdekke fenomener fremfor å uttale seg om det generelle og typiske (Jacobsen, 2005, s. 171). En slik metode vil derfor inneha en lavere ekstern validitet. I oppgaven har det blitt intervjuet tolv respondenter. Informantene ble valgt ut basert på utvelgesesmetodene bredde

og variasjon i et forsøk på å velge ut revisorer med forskjellig fartstid i profesjonen fordelt på kategorien de fem store og øvrige revisjonsselskap. En slik utvelgelse påser at man har relevante informanter fra hver gruppe, derimot er dette ikke synonymt med et representativt utvalg (Jacobsen, 2005, s. 174). Da en kvalitativ fremgangsmåte ikke gjør det mulig å generalisere funnene kan avdekkede funn likevel være interessante for leseren, samt at slike funn kan gi en antydning til hvordan informasjon produsert av enheten påvirker revisor i praksis. En gjennomgang av tilsynsrapporter gir en indikasjon på hvordan overholdelse av krav i revisjonsstandardene er relatert til IPE i praksis. Ved å benytte triangulering i form av å kombinere funn fra intervju med funn fra gjennomgang av tilsynsrapporter vil den interne validiteten av funn og konklusjoner styrkes. I tillegg er fremgangsmåten i studien beskrevet i detalj tidligere i dette kapittelet slik som Sekaran og Bougie (2013, s. 351) anbefalte for å styrke validiteten.

Til slutt er det viktig å nevne at man gjennom studien bør klare å innhente og analysere data på en slik måte at den gir et resultat som viser realiteten i det virkelige liv. Uten høy reliabilitet av data kan ikke validiteten være høy (Sekaran & Bougie, 2013, s. 228). Gjennom handlinger som er beskrevet over forsøkes det å positivt påvirke reliabiliteten slik at også validiteten i studien øker.



## **Kapittel 5: Presentasjon av funn**

I dette kapittelet presenteres funn fra intervjuene samt fra gjennomgangen av tilsynsrapportene.

### **5.1 Funn fra intervju utført**

#### **5.1.1 Begrepet informasjon produsert av enheten**

Det foreligger ingen offisiell definisjon av hva begrepet informasjon produsert av enheten inneholder, hverken på hjemmesidene til standardsetterne eller tilsynsmyndighetene i Norge og USA. Vi valgte derfor å undersøke hva informantene selv legger i begrepet. Dette da vurderingen av informasjon mottatt fra kunden inngår i informasjon produsert av enheten og vil ha stor påvirkning på revisors videre behandling av revisjonsbevisene.

De fleste informantene er av samme formening. Det revisor får av kunden, som revisjonen baseres på, anses for å være IPE. Åtte av tolv informanter trekker spesifikt frem at eksterne bekreftelser og/eller dokumentasjon fra en uavhengig tredjepart dog ikke er å anses som IPE. Revisor D gir et eksempel på at et kontoutdrag fra nettbanken overført til Excel av kunden anse for å være informasjon produsert av enheten. Det skilles ikke på om IPE-en kommer direkte fra kunden eller fra en ekstern regnskapsfører, uttaler informant I. Begge deler anses å være IPE. En av informantene skiller seg litt mer ut. Revisor G anser ikke at det man avgir en mening rundt er IPE, eksempelvis hovedbok, saldobalanse og øvrige spesifikasjoner. Dette som følge av at revisoren ikke benytter dette som revisjonsbevis direkte.

#### **5.1.2 Viktigheten av å ha sikkerhet for at IPE er uten vesentlig feil**

ISA 200.11(a) (2009b) angir at et av revisors overordnede mål er “ ... å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil ...” (s. 5). For å oppnå en slik betryggende sikkerhet må revisor innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, jamfør ISA 500.06 (DnR, 2009d). Velger revisor å benytte informasjon produsert av enheten som revisjonsbevis, må dette oppfylle kravene i ISA 500.06. Vi stilte derfor informantene et spørsmål om hvordan de stiller seg til viktigheten av at informasjon produsert av kunden er korrekt.

At det er viktig at IPE-er er uten vesentlig feil er noe alle revisorene er enige om. Informant B forklarer at man må ha en rød tråd gjennom hele revisjonen. Kan ikke revisor stole på at

informasjon mottatt er foruten vesentlig feil, så er det heller ikke mulig å bekrefte regnskapet. Dette sier flere andre informanter seg enige i. Revisor E utdypet: “Vi trekker konklusjoner på revisjonsbevisene som er produsert av kundene. Hvis revisjonsbevisene da ikke er det vi tror det er, så har vi trukket konklusjoner på feil grunnlag”. Informant L føyer til at mange av IPE-ene som revisor mottar er dokumentasjon på vesentlige poster og det er derfor viktig at den ikke inneholder vesentlige feil.

Informant H fokuserer på viktigheten av tillit, kjennskap til kunden, revisors skepsis og fornuft for å redusere selskapets manipulasjon av regnskapet. Revisor K nevner også tillit til ledelsen og kjennskap til personene som utarbeider materialet, samt legger til ledelsens oppfølging. Gjennom å kjenne kunden, deres systemer og revisors erfaring med regnskap mener informant I at revisor vet hvem man får riktig informasjon av, og hvem man må være litt mer skeptisk til. Videre understrekes det at det er viktig å være trygg på informasjonen som produseres av kunden da dette vektlegges mye i revisjonen. Informant D er enig med uttalelsen til revisor I.

Mengden revisjonshandlinger som utføres avhenger av risiko, forteller revisor J. Informant C legger til grunn at dersom regnskapet inneholder mye feil vil revisor ha en formening om at den iboende risikoen øker som følge av at selskapet kan ha mindre kontroll.

Informant F trekker frem at revisorer tidligere stolte mer på det som kom ut fra de standardiserte systemene enn i dag. Nå er fokuset mer rettet mot hva som puttes inn i systemene og deres påvirkning på hva som kommer ut.

### 5.1.3 Risiko for feil knyttet til IPE

Risiko er et vesentlig begrep innenfor revisjon. I henhold til ISA 200 punkt A50 (DnR, 2009b) kan ikke brukerne av et regnskap forvente at revisor skal gå i dybden på alt av informasjon som regnskapet inneholder. Dette som følge av at revisor skal avgi sin revisjonsberetning innenfor rimelig tid og til en rimelig kostnad. Videre følger det av punkt A51 i samme standard at revisor derfor blant annet må rette sine revisjonshandlinger mot områder hvor det anses å være risiko for at informasjonen inneholder vesentlige feil. Som en del av revisjonen må revisor gjøre risikovurderingshandlinger for å avdekke områder hvor risikoen for vesentlig feilinformasjon foreligger og anslå hvor stor denne risikoen er. Dette følger av ISA 315.05 (DnR, 2012). Når revisor har identifisert de vesentlige risikoene skal

han eller hun videre utarbeide og gjennomføre revisjonshandlinger som vil kunne innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å dekke de identifiserte risikoene, jamfør ISA 330 punkt 6 (DnR, 2009c). Med dette i bakhodet ble informantene stilt et spørsmål om hvilke risikoer for vesentlig feilinformasjon de mener foreligger knyttet til IPE.

Felles for informantene er at alle har en klar formening om hva som kan gå galt knyttet til informasjonen de mottar fra kundene. Litt over halvparten av revisorene trekker særskilt frem at IPE innehar en risiko for manipulasjon. Informant E velger å hensynta mislighetsrisikoen i form av generell risikovurdering. Dette trekkes videre frem av mange av revisorene at også ubevisste feil kan oppstå, eksempelvis ved uttak av feil rapport, feilsummeringer og lignende.

Informant E skiller seg ut fra de andre ved at det nevnes fem spesifikke risikoer knyttet til IPE. Disse er:

- 1) Manglende fullstendighet ved overføring fra system til rapport.
- 2) Feil bruk av parametere hos den som trekker ut rapporten (riktig rapport men med feil innstillinger).
- 3) Mottakelse av feil rapport.
- 4) Feil ved End User Computing (EUC), at ikke alt overføres til for eks. Excel.
- 5) Linjer i Excel slettes før revisor mottar det (ikke bevisst handling).

I tillegg nevnes dataintegritet som en mulig risiko av informantene F og G. Informant F uttaler at det derfor er viktig at revisor verifiserer at data ikke er blitt endret. At man plukker fra en kilde som ikke skulle vært plukket fra eller at ting ikke henger sammen er noe revisor G inkluderer i dataintegritetsrisikoen. Versjonshåndtering av blant annet Excel er også en risiko i henhold til revisor F da det i Excel er mange formler som kan oppdateres feil.

Informant H er av den formening at manglende IT-kompetanse og dårlig oppfølging hos de som tar ut rapporten er forhold som øker risikoen for at IPE inneholder vesentlig feil. Dette kan medføre at revisor mottar ufullstendig data eller feil rapport. Informant I er også av den formening at manglende kunnskap av hva som skal gis til revisor kan medføre risiko for vesentlig feilinformasjon.

#### 5.1.4 Fokus på behandlingen av IPE i informantenes selskap

Tilsynsmyndighetene har hatt et økt fokus på verifiseringen av IPE de siste årene. Med bakgrunn i dette ble det undersøkt om revisjonsselskap i Norge har et tilsvarende økt fokus.

Informant A uttaler at det absolutt foreligger et fokus rettet mot IPE i bedriften. Derimot mener revisoren at det er vanskelig å verifisere 100% ved komplekse rapporter og at det i en ideell verden, hvor honorar ikke påvirker arbeidet som gjøres, ville blitt gjort mer. Det at det er vanskelig å verifisere fullstendig hensyntas ved vektleggelsen av revisjonsbeviset.

Informantene B, C, D, E, F og G har samme formening som revisor A om at det foreligger et fokus rettet mot verifisering av IPE i deres selskap. Dette fokuset er i form av kurs og faglige samlinger i tillegg til at det har blitt en del av den interne metodikken i selskapene. Revisor E uttrykker at det i tillegg til å være fokus i selskapet foreligger et fokus innad i revisjonsteamet. Informantene B og F forteller videre at fokuset på verifisering har økt de siste årene.

Informant L er av samme formening som revisorene A til G om at det foreligger et fokus på å verifisere IPE i selskapet, og legger til at dette fokuset har økt de siste årene, slik revisor B og F uttrykker. Selskapet til revisor L har derimot ikke interne retningslinjer på området, men selskapet har kurs med praktiske eksempler som viser hvordan revisorene skal gjøre ting i praksis. Videre tilføyer revisor L at:

*“Det er fokus på det, vi har begynt å jobbe med det, men vi er nok ikke der at vi gjør det på alle kundene. Vi vurderer hvor vesentlig er posten, litt mer risikoen på kunden, hva slags kunde dette er og hvordan får vi dekket oss opp på andre måter. Det er jo ting som er tungt og vanskelig å teste ofte. Det er ikke umulig å få det til, men det krever ofte mye tid fra revisor for å få verifisert ting. Hvis du skal tro at alle rapporter du får er feil så blir du jo aldri ferdig. Vi benytter derfor revisors skjønn for å se om det er risiko her eller ikke. Er det risiko så skal vi teste IPE”.*

Selskapet til informant H har ikke et direkte fokus rettet mot IPE, men revisoren har personlig mye erfaring med emnet gjennom praksis. Revisoren holder seg oppdatert på nye metoder for manipulasjon ved å delta på eksterne kurs og presiserer at det er viktig å ha en kritisk sans til det man mottar samtidig som man har tillit til kunden. Tilsvarende for informant H har revisor I og K i sine selskap ikke et konkret fokus på å verifisere IPE i form av fastsatte retningslinjer.

Derimot har selskapene i stor grad i praksis et internt fokus på at selskapene mottar korrekt informasjon fra kunder. Informant J uttaler at dersom revisorer ikke har et fokus på å verifisere IPE så gjør de heller ikke jobben sin da jobben går ut på å verifisere informasjon generelt. Derimot har ikke selskapet et spesifikt fokus på å verifisere akkurat IPE da revisor J anser dette for å være såpass selvfølgelig.

### 5.1.5 Mulige faktorer som kan påvirke omfanget av revisjon av IPE

Det er valgt mulige faktorer som kan påvirke omfanget av revisjonen av IPE basert på indikatorer på revisjonskvalitet fra tidligere forskning. Da det foreligger lite forskning på området informasjon produsert av enheten har informantene blitt spurt om faktorer som vi er nysgjerrige på. Først ble revisorene stilt det generelle spørsmålet Hvilke faktorer påvirker omfanget av revisjonen av IPE? Etter at informantene hadde svart generelt ble det stilt konkrete spørsmål rettet mot faktorer av interesse. Under er en tabell som oppsummerer revisorenes svar relatert til de forskjellige faktorene. X betyr at informanten mener at faktoren har en påvirkning på omfanget av verifisering av IPE.

Tabell 3: Oppsummering av faktorenes påvirkning på omfang av IPE

Faktor/Informanter	De fem store							Øvrige				
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L
Kundens størrelse	x	x	x	x	x	x						x
Revisors tilknytning til kunden	x	x	x	x		x	x	x		x	x	x
Revisors erfaring og opplæring	x	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x
Revisors skjønn og profesjonelle skepsis	x	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x
Kundens kjennskap til IT	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	N/A	x
Outsourcing av regnskapsføring	x	x	x	x		x	x	x	x	x	x	x
Type IT-system kunden bruker, hyllevare vs. egenutviklet	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Selskapets risikoprofil	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x

#### 5.1.5.1 Faktor - Kundens størrelse:

Flertallet av de som jobber i de fem store revisjonsselskapene mener at kundens størrelse vil ha påvirkning på omfanget av testingen av IPE. Det trekkes frem at revisor tester forholdsvis mer IPE på små kunder enn på store kunder, men at selve testingen av IPE skjer indirekte i revisjonshandlingene. Informant C påpeker at mindre kunder er mer gjennomsiktede slik at det er lettere å oppdage både vesentlige feil og risikoer. Revisor L uttaler at på mindre kunder vil man gjøre mer substanshandlinger fremfor å bygge på test av kontroller, samt at selve testingen av IPE vil bli inkludert i de generelle revisjonshandlingene som utføres. Informant E på sin side understreker at selve kvaliteten på testingen av IPE ikke påvirkes av kundens størrelse, selv om omfanget påvirkes. Omfanget er større på større kunder og da er det naturlig at revisor må bruke mer tid på å teste IPE på disse kundene. Når det gjelder mindre kunder bruker de ofte kjente systemer. Fire av informantene fremhever at kundens kompleksitet vil kunne påvirke i form av et økt omfang av revisjonshandlinger som utføres knyttet til IPE. I tillegg presiseres det at vesentligheten på posten påvirker mengden revisjonshandlinger som utføres.

Totalt er det fem av informantene som svarer nei på spørsmålet om hvorvidt kundens størrelse vil ha påvirkning på hvor mye IPE testes. Tre av disse mener at kundens størrelse ikke er relevant, men at det er selskapets risikoprofil som påvirker. I tillegg fremhever informant G at størrelsen og risikoen på posten som revideres er det som er relevant og uttaler følgende: "Det kan være en liten kunde men en veldig viktig post for regnskapet. Da må du gjøre bra arbeid relatert til denne. Det kan være en stor kunde men en lite viktig post for regnskapet. Da trenger du ikke å gjøre like mye. I den grad du skal basere revisjonen på IPE, må du teste dette". Informant K påpeker at denne faktoren ikke skal ha betydning da det ikke nødvendigvis er slik at de store kundene har alt på plass mens de små ikke har dette.

#### 5.1.5.2 Faktor - Revisors tilknytning til kunden:

Hele ti av de tolv informantene anser at faktoren revisors tilknytning til kunden vil ha en innvirkning på graden av hva som gjøres knyttet til testing av IPE. En av de ti, informant G, uttaler at selv om faktoren kan påvirke i praksis bør det ikke være slik i teorien. Det kommenteres at revisor til tider kan ha en tendens til å stole litt for mye på kunden slik at revisjonshandlingene reduseres basert på trynefaktor. God kjennskap til kunden kan inneha både fordeler og ulemper da eksempelvis god historikk med kunden kan i noen tilfeller redusere utvalgsstørrelsen eller at utvalgsstørrelsen øker gjennom dårlig historikk. To av

informantene, E og I, svarer nei på spørsmålet. Informant I uttaler: “Revisor skal ikke ha noen spesiell tilknytning til kunden annet enn rent forretningsmessig. Derfor skal ikke tilknytning til kunden påvirke omfanget i revisjonen”.

#### 5.1.5.3 Faktor - Revisors erfaring og opplæring:

Alle bortsett fra en av informantene har den oppfatningen at omfanget av verifisering av IPE vil påvirkes av revisors erfaring og opplæring. Grunnen til dette er at risikoen ved oppdrag kan reduseres som følge av erfaring i antall år jobbet eller med bransjer/kunder. Informant H poengterer at lang erfaring med ulike bransjer vil gjøre det enklere for revisor, gjennom sin kompetanse, å avdekke eventuelle feil. Revisor J kommenterer at en erfaren revisor i noen tilfeller enten gjør for lite eller reviderer for mye for å få den ekstra lille sikkerheten.

Informant G svarer nei på spørsmålet og begrunner svaret sitt slik: “Det vil kunne påvirke den enkelte revisors tankegang, men sammensetningen av revisjonsteamet vil veie opp for dette, slik at det i praksis ikke vil ha noen betydning for selve oppdraget”.

#### 5.1.5.4 Faktor - Revisors skjønn og profesjonell skepsis:

Alle informantene bortsett ifra en er enige i at revisors skjønn og profesjonelle skepsis påvirker omfanget av hva som gjøres for å verifiserer informasjon produsert av enheten. Det poengteres at bruk av revisors skjønn og profesjonell skepsis vil gjøre det enklere å fange opp eventuelle unormale forhold og at revisorer vil ha en forskjellig tilnærming som følge av en individuell risikovurdering. I noen tilfeller kan slik skjønn og profesjonelle skepsis erstattes med interne retningslinjer. Videre understrekes viktigheten av bruken av fornuft og logikk ved utøvelsen. Kompleksiteten av virksomheten vil også kunne spille inn. På den andre siden mener informant I at revisors skjønn og profesjonelle skepsis ikke vil påvirke omfanget av testingen av IPE og uttaler at det er årene som gir erfaring som er viktig.

#### 5.1.5.5 Faktor - Kundens kjennskap til IT:

Av de tolv informantene er det kun revisor K som ikke kan svare på spørsmålet. De resterende revisorene svarer alle ja. To tredeler fremhever at risikoen for manipulasjon øker betraktelig når kunden har høy IT-kompetanse og revisor bør derfor utvide kontrollene for å påse at systemene fungerer. Revisor H sier at risikoen for misligheter kan reduseres noe som følge av god historikk med kunden. Regnskapsførere med god IT-kunnskap kan også, på den andre siden, bidra til at det tilrettelegges slik at revisor kan verifisere IPE på en mer effektiv måte, eksempelvis ved bruk av dataanalyser, forklarer informant G. Kunder med lav IT-kunnskap

inneholder også en økt risiko, men da i form av risiko for ubevisste feil, mener fem av revisorene. Informant G forklarer at revisor vil ha en lengre vei å gå for å få et godt grunnlag for verifisering dersom kunden er lite IT-kyndig. Konsekvensen av dette kan føre til flere manuelle tester. Videre uttaler revisoren: “De aller fleste har jo mulighet til å få det ut gjennom en eller annen systemleverandør eller konsulent. Jeg tror nok at omfanget til slutt skal være dekkende uansett, sånn at det er mer snakk om hvilken tilnærming du velger for å løse problemet”.

#### 5.1.5.6 Faktor - Outsourcing av regnskapsføring:

Outsourcing av regnskapsføring vil kunne påvirke omfanget av revisjonshandlinger knyttet til verifisering av IPE i henhold til elleve av tolv informanter. Revisor I, J og L uttaler at en serviceorganisasjon i teorien er en forlengelse av selskapet og ledelsen, men at den eksterne regnskapsføreren anses å være som en ekstern part. Det at en tredjepart leverer dokumentasjonen gir en iboende kontroll slik at fokuset knyttet til revisjonshandlinger utført derfor vil endres noe. Videre trekkes det frem at en del av informantene føler seg tryggere ved bruk av en ekstern serviceorganisasjon da slike organisasjoner har et mindre insentiv til å manipulere. I tillegg nevnes kvalitetsrapporten som den eksterne regnskapsføreren skal ha som et element for å sikre kvaliteten på dokumentasjonen som utarbeides. Overnevnte forhold kan medføre at revisor ikke tester informasjon mottatt av ekstern regnskapsfører i like stor grad som dokumentasjon mottatt fra kunden direkte. Informant G legger til at kompleksiteten av dokumentasjonen har motsatt effekt på omfanget av testingen av IPE. Informanten som mener at bruken av ekstern regnskapsfører ikke vil påvirke revisors tilnærming til å verifiserer fullstendigheten og nøyaktigheten av rapporter begrunner dette med at kunnskapen til den som utarbeider rapportene har mer å si. Fullstendighet og nøyaktighet må verifiseres uansett hvem som produserer dokumentasjonen.

#### 5.1.5.7 Faktor - Type IT-system kunden bruker, hylleware versus egenutviklet:

Alle informantene er av den formening at type IT-system som kunden benytter vil ha en påvirkning på hvor mye revisor må gjøre for å verifisere IPE. Ti av informantene fremhever at dersom kunden har et skreddersydd system er det høyere risiko, særlig hvis det er veldig kompetente IT-folk. Videre poengterer informant F at det som gjør egenutviklede systemer så vanskelig i forhold til mer anerkjente systemer er at det er tidkrevende å sette seg inn i samt å forstå hvordan systemer fungerer. Dette medfører at revisoren må gjøre mer rettet mot system som er egenutviklet.



#### 5.1.5.8 Faktor - Selskapets risikoprofil:

Selskapets risikoprofil vil ha en påvirkning på omfanget av testingen av IPE. Dette er alle informantene enige om. Revisor B forklarer at dersom det er høyere risiko for vesentlige feil så vil man være mer skeptisk og mer detaljert i revisjonen. Informant F legger til at det er klart at revisor må gjøre mer ved høy risiko enn ved en lav risiko. Uttalelsen slutter også informant L seg til. I henhold til informant E så er sjansen større for at man vil oppdage feil i forbindelse med testingen av IPE dersom revisor har vurdert det til å være høy risiko for feil. Sannsynligvis ville revisoren ha testet flere ting i rapporten, men mest sannsynlig ville revisoren utvidet de generelle substanshandlingene og ikke IPE-handlingene. Informant C nevner at det foreligger en iboende risiko i selskap, særlig knyttet til inntekter, overstyring fra ledelsen og gjennom bransjespesifikke elementer.

#### 5.1.6 Behovet for å verifisere data som revisor selv henter ut

Det blir mer vanlig at revisor selv får tilgang til kundenes regnskapssystem som følge av utviklingen innenfor IT. Med egen tilgang kan revisor selv velge hvilken informasjon han eller hun ønsker å ta ut fra systemet. Data som hentes ut av revisoren produseres fremdeles fra regnskapssystemet til kunden. Et av spørsmålene stilt var hvordan informantene anså behovet for å verifisere data de selv henter ut fra kundens system.

Tre fjerdedeler av informantene er av den formening at det er mindre behov for å verifisere det som revisor selv henter ut fra kundens regnskapssystem. Revisor har mer kontroll over det som hentes ut og kan derfor stole mer på rapportene. Informant D presiserer at dette er gjeldende når informasjonen er produsert i et hyllewaresystem, men kommenterer videre at det er noe annet hvorvidt det som ligger inne i systemet faktisk er riktig. Flere informanter understreker at noen grunnleggende revisjonshandlinger fremdeles må utføres, herunder avstemming av rapporter mot hovedbok. Informant G legger til at det fremdeles vil være et behov for å verifisere at listen regner riktig da noen systemer regner annerledes enn andre, samt at rapporten er trukket ut med riktige parametere. Dersom kunden har et system som ikke har vært endret, og revisor har testet rapporten tidligere, så kan det være mulig å basere seg på historikk i noen grad.

Informant E er av den formening at når revisor selv henter ut rapporter fra kundens regnskapssystem så vil risikoene knyttet til IPE bli mindre som følge av at revisor setter

parameterne og bestemmer hvilken rapport som tas ut. Likevel mener revisoren at det fremdeles vil foreligge en risiko for at overføringen fra systemet til rapporten kan gå galt.

Informant C og K skiller seg noe ut fra de øvrige informantene. Revisor C anser det å foreligge et større behov for å verifisere det som revisor selv henter ut som følge av at revisor ofte har mindre kjennskap til regnskapssystemet i forhold til kunden. Informant K på sin side mener at det ikke er noen forskjell på om revisor selv henter ut en rapport fra systemet eller om den mottas direkte fra kunden.

### 5.1.7 Praktiske Scenarier

For å belyse hvordan informantene ville utført revisjon av IPE i praksis har vi gjennomgått fem scenarier utarbeidet av oss. Alle scenariene inneholder ulike forutsetninger og behandles separat. Dersom revisorene ikke ønsker å teste IPE direkte ble de bedt om å forklare hvilke alternative handlinger som eventuelt utføres.

#### 5.1.7.1 Praktisk scenario 1

Scenario 1 omhandler en aldersfordelt saldoliste generert i et utbredt regnskapssystem, eksempelvis Visma, i et selskap som er i kategorien små selskap. Kundefordringer er en vesentlig post med middels risiko for feil. Den aldersfordelte saldolisten benyttes i vurderingen av verdsettelsen av kundefordringene.

Handlingene som trekkes frem av informantene inkluderer blant annet avstemming av saldobalanse og hovedbok, rekalkulering av aldersfordelinger og innhenting av eksterne saldoforespørsler. Videre foreslås det å se på aldersfordelingen og å gjennomgå eldre poster med kunden hvor elementer som kredittid og eventuelle tapsføringer tas opp. Andre elementer som nevnes er innbetalingskontroll og kontroll av kreditnotaer i påfølgende regnskapsår. En informant benytter seg ikke av den aldersfordelte saldolisten men innhenter åpen post-liste da revisoren personlig mener at det er lettere å sjekke alderen på fakturaene da denne listen viser fakturadato. Kun tre av informantene, E, F og G, fokuserer spesifikt på å teste rapporten som en IPE. Revisor G forklarer at det er tre måter å revidere en slik liste på. Man kan rekalkulere aldersfordelingen, man baserer seg på IT-revisjon og test av generelle IT-kontroller gitt at de er effektive, eller man kan teste rapporten direkte basert på pre-definerte utvalgsstørrelser. Svarene avgitt viser at det er stor spredning i revisorenes fremgangsmåte.

### 5.1.7.2 Praktisk scenario 2

Scenario 2 tar for seg en varelagerliste i Excel hentet fra et egenutviklet varelagersystem som grunnlag for en halvårlig kontroll hvor varer uten bevegelse de siste tre måneder vurderes for avsetning for ukurans. Kunden er i kategorien øvrig selskap hvor varelager er en vesentlig post med lav risiko for vesentlig feil.

Få av informantene fokuserer på selve ukurans-aspektet ved besvarelsen av scenariet, men fokuserer mer på generelle handlinger rundt varelager. Informant B vil ikke bruke mye tid på kontroll av ukurans relatert til den halvårlige kontrollen. Revisoren vil heller innhente en ukuransvurdering fra ledelsen for så å sammenligne utviklingen av avsetningen med fjoråret. Informant K legger til at type selskap påvirker ukuransvurderingen og ville derfor gjennomgått listen på gruppenivå med noen på lageret for å vurdere ukurans.

Fremgangsmåten for å verifisere varelagerlisten varierer noe. Selv om spørsmålet er rettet mot test av kontroller var mange uklare på om revisjonshandlingen de ville utføre var substans eller en test av kontrollen. Informantene E og F har størst fokus på test av kontroll. Informant F vil se på en av de to halvårlige kontrollene i henhold til revisjonsselskapets metodikk. Revisor F uttaler følgende: “Her må vi teste at Excel-arket faktisk fungerer, at den tar med seg riktige verdier ut. Vi hadde nok også testet de generelle IT-kontrollene og change management kontroller. Så er det versjonshåndtering av denne Excel-listen i forhold til at det skal oppdatere seg. Jeg ville anbefalt at de kjører den ut i PDF og oppbevarer den slik at man ser at den oppdaterer seg riktig”. Videre vil revisor F sjekke at transaksjonene kommer riktig inn i Excel-oversikten. Informant E er enig i fremgangsmåten til revisor F og legger til at omfanget av verifisering av IPE avhenger av om du har testet rapporten i en tidligere revisjonshandling eller ikke. Informantene D og F vil teste systemet ved å forsøke å kjøre en fiktiv transaksjon inn og ut av systemet. Informant G er klar på at revisoren heller vil utføre substanshandlinger ved årsslutt fremfor å teste kontrollen midt i året. Revisoren ønsker kun å teste en slik halvårlig kontroll i tilfeller hvor informanten forventer at det vil være noen utfordringer. Videre uttaler revisor G: “Jeg ville primært sett om jeg kunne rekalkulert fordi det er en mye mer effektiv tilnærming. På denne måten får du med alle transaksjonene og det er ingen usikkerhet igjen. Dette er ofte raskere enn å teste et og et bilag”.

Mange av informantene trekker frem samme revisjonshandlinger, blant annet rekalkulasjon av listen, inspeksjon på varetelling, foreta stikkprøver i lagerlisten mot systemet, samtale med

lagersjefen, gjennomgang av en eventuell avviksrapport fra systemet. Avstemming av lagerlisten mot saldobalanse og hovedbok er også noe som ofte blir trukket frem. Et eksempel som fremheves av informant I er testing av systemet for å se hvordan registreringen inn og ut av varer utføres, herunder dateringen og prisingen. Videre viser informant J en interesse for hvordan listen eksporteres til Excel, samt hvilke kriterium som tilsier at en vare har vært uten bevegelse i tre måneder.

Informant H uttrykker at dersom et egenutviklet system fungerer bør ikke valg av system påvirke verifiseringen av IPE. Informant B derimot mener at et egenutviklet system påvirker noe, men at dersom revisoren har kontroll på totalen så er revisoren trygg på fullstendigheten av listen.

### 5.1.7.3 Praktisk scenario 3

Scenario 3 omhandler en liste fra et utbredt lønssystem over personer som har begynt og sluttet i løpet av året og benyttes som grunnlag for en substansanalyse. Selskapet er i kategorien små selskap, lønnskostnadene anses ikke for å være en vesentlig post, det er lav risiko for vesentlig feil og sum lønnskostnader er over arbeidsvesentlighetsgrensen.

De fleste informantene vil bruke listen som et utgangspunkt men velger å utføre andre handlinger fremfor å teste listen for nøyaktighet og fullstendighet grunnet selskapets størrelse og risikoprofil. Derimot vil alle revisorene utføre handlinger for å skaffe seg en forventning til lønn. Informantene A, I og L uttrykker at man i et lite selskap som regel har oversikt over hvem som jobber i selskapet og at det kun er behov for å se gjennom listen for å påse at den stemmer. Andre handlinger som foreslås utført av blant annet informant C, D og F er gjennomgang av timelister og verifisering av at personer som har sluttet og begynt faktisk er oppført på listen. En av revisorene, informant E, vil legge mer vekt på rapporten og anser det for å foreligge et behov for å verifisere rapporten i henhold til IPE. For å sikre fullstendigheten av rapporten vil revisoren verifisere de ansatte ved å se gjennom listen og eventuelt stille spørsmål ved navn som ikke kjennes igjen. I tillegg fremheves viktigheten av korrekt overføringen fra system til rapport, samt at parametere brukt er riktige. For å verifisere nøyaktigheten vil informant E påse at rapporten inneholder ansattnavn og sluttdato, samt lønnskostnader i form av både månedslønn og akkumulert saldo.

Fem av tolv informanter velger å ikke bruke listen men utfører heller alternative handlinger. Revisor B fokuserer på feriepengelisten og antall ansatte da man fort ser hvem som har vært ansatt hele eller deler av året og kan danne seg en forventning til lønn basert på dette. Informant G vil gjøre en automatisk import av A-meldingen til verktøyene som brukes i sitt selskap for å få en oversikt over alt som er innrapportert til myndighetene. Dette er noe revisorene H, J og K også foreslår.

#### 5.1.7.4 Praktisk scenario 4

Scenario 4 består av et øvrig selskap i byggebransjen som fører prosjektrekskap i Excel. Inntektene i selskapet anses å være en vesentlig post med middels risiko for vesentlige feil og føres etter løpende avregnings metode. Kort oppsummert utarbeider økonomisjefen i selskapet et Excel-ark hver måned som beregner fremdriften av hvert prosjekt på bakgrunn av påløpte kostnader mot totale budsjetterte kostnader. Påløpte kostnader hentes over i Excel fra lønssystemet Visma Lønn (lønnskostnader) og regnskapssystemet SAP (varekostnader). Totale inntekter hentes fra signerte kontrakter og eventuelle nye salgsordrer, mens totale budsjetterte kostnader kommer fra projektrapport og eventuelle manuelle justeringer etter månedlige møter mellom økonomisjefen og prosjektledere. Revisor benytter Excel-arket som revisjonsbevis for regnskapsposten prosjektinntekt. For ytterligere detaljer rundt scenariet henvises til intervjuguiden under vedlegg 2.

Det er stor konsensus blant informantene om at prosjektrekskap er vanskelig å revidere, samt om hvordan prosjektrekskapet i Excel skal verifiseres. Det er tydelig at mange av informantene har mye erfaring med revisjon av prosjektrekskap og mange trekker frem de samme momentene som må kontrolleres. Alle trekker frem viktigheten av å sikre nøyaktigheten og fullstendigheten av inputen i prosjektrekskapet og mange kommenterer også at rekalkulering av formler i Excel-arket er viktig. Informant G forklarer at å kontrollere inputen er viktig som følge av at informasjonen kommer fra ulike kilder. Inkludert i revisjonshandlingene nevnes blant annet kontroll av totalinntekter mot signerte kontrakter, samt å ta stikkprøver på lønns- og varekostnader for å kontrollere attestasjonsrutiner og at kostnadene er ført på riktig prosjekt. Informant I uttaler at det er ønskelig å hente ut en rapport fra regnskapssystemet som viser om det er kostnader eller inntekter uten prosjektnummer og vurdere rimeligheten av disse. Dette er også noe informant J trekker frem, revisoren ønsker dog å hente ut hovedboken i Excel format slik at det er mulig å filtrere på prosjektnummer og lignende selv. Informantene A, G og L forklarer også at etterberegninger av summeringer i

Excel-arket er viktig for å sikre nøyaktigheten. Både informant F og L forteller at som følge av størrelsen på selskapet og at inputen i prosjektregnskapet kommer fra ulike IT-systemer, vil det være behov for å utføre generelle IT-kontroller for alle systemene. Informant F ønsker også å teste versjonshåndteringen av Excel-arket og undersøke logikken i formlene da dette er en mulig risiko knyttet til Excel.

For å sjekke fullstendigheten av Excel-rapporten fremhever informant A viktigheten av å avstemme prosjektregnskapet mot hovedbok/finansregnskapet. Revisorene B, C, E, H, K og L kommenterer også dette og sier seg enige med informant A. Revisor L legger til at det kan være vanskelig å teste fullstendigheten av det som ikke er registrert i systemene.

Informant G sier at antall prosjekter selskapet har vil påvirke tilnærmingen til testingen. Dette kommenterer også informant E. Revisor G uttaler også at det er å foretrekke at kunden har prosjektregnskap integrert i regnskapssystemet som følge av at dette vil redusere risikoen for manuelle feil.

Fremdriftsberegningene i prosjektene er vesentlig uttaler informant D. Mange av de andre revisorene er av samme formening. Informant B legger til at å delta på to av de månedlige gjennomgangene mellom prosjektleder og økonomisjef er ønskelig da dette er kanskje den viktigste interne kontrollen selskapet har. I henhold til informantene I og L er erfaringen med prosjektleder og økonomisjefen viktig i forhold til vurderingen av fremdriften. Informantene E, H, K og L poengterer at revisor bør snakke mer med prosjektleder enn med økonomisjefen da det er prosjektleder som kjenner prosjektene best. En stor del av revisjonen av fremdrift i prosjekt er vurderinger, noe som gjør at vesentlighet og risiko også spiller inn uttaler revisor J og legger til at revisors profesjonelle skjønn må benyttes. Revisor H ønsker å følge opp fremdriften ved å innhente nytt prosjektregnskap på nyåret. Informant C trekker frem at revisor også bør sjekke mot historikk for å se hvordan selskapet har truffet på budsjetterte kostnader tidligere år. Informant I er enig i dette.

#### 5.1.7.5 Praktisk scenario 5

Det siste scenariet omhandler et selskap i kategorien øvrig hvor ledelsen har utarbeidet en analyse knyttet til forventet markedsutvikling. Revisor vil benytte denne analysen som revisjonsbevis i risikovurderingsprosessen.

Det er noe uenighet blant informantene om analysen fra ledelsen bør benyttes som revisjonsbevis eller ikke. Revisorene A, B, H og K vil ikke benytte ledelsens markedsanalyse i sin risikovurderingsprosess. Informant A uttaler at ledelsen ofte kan være for overoptimistiske og revisor H legger til at en slik markedsanalyse er vanskelig å etterkontrollere. At det foreligger vanskeligheter med å verifisere markedsanalysen er noe informantene B, D og F sier seg enige i.

Det er to revisjonshandlinger som går igjen hos informantene. Å se på historikken og å se hvordan selskapet har truffet tidligere med sine forventninger er noe informantene B, E, G og L trekker frem som en mulig måte å verifisere analysen på. Over halvparten foreslår å sjekke markedsanalysen opp mot ekstern informasjon som konkurrenter og bransjen generelt. Informant F sier at det også er viktig å benytte seg av revisors profesjonelle skjønn. Revisor C ønsker i tillegg å innhente ledelsens forklaring på forventningene som er benyttet.

Dersom markedsanalysen er utarbeidet for revisor vil informant E være skeptisk til analysen. Er det en finansiell (tallberegninger) analyse vil revisoren avstemme tallene i rapporten mot siste reviderte tall. Forhold som informant E også trekker frem er vurdering av om vekstfaktoren benyttet er fornuftig, etterkontroll av beregninger, påse at selskapet ikke har glemt å ta med noen kostnader, samt å sjekke opp mot historikk og bransjetall. Ved en ikke-finansiell analyse (kun tekst) vurderes ledelsens forklaringer opp mot egen kunnskap om kunde, markedet og lignende.

#### 5.1.8 Revisjonskvalitet og hvordan påvirker revisjon av IPE revisjonskvaliteten?

Revisjonskvalitet, slik det er redegjort for under teoridelen, er et begrep som ikke er klart definert i revisjonsprofesjonen da det er vanskelig å måle slik kvalitet på grunn av dets grad av subjektivitet. Revisjon består i stor grad av revisors profesjonelle skjønn og legger derfor opp til en slik subjektivitet. Vi er nysgjerrige på hva revisorene legger til grunn for begrepet og har derfor spurt dem om nettopp dette. Videre har informantene blitt spurt om hvordan revisjon av IPE påvirker revisjonskvalitet i deres øyne.

Informant A uttrykker at begrepet revisjonskvalitet innebærer at du kan svare for deg på alle aspekter fordi du har levert fra deg et helhetlig produkt og at du ikke sitter igjen med ubehag. Revisoren mener videre at revisjonshandlinger knyttet til IPE i veldig stor grad påvirker

revisjonskvaliteten, for hvis ikke rapportene er fullstendige, da nytter det heller ikke å se på underlagsdokumentasjonen.

Definisjonen som informant B har av revisjonskvalitet inkluderer hele revisjonsprosessen. I dette legges det at man har en kobling fra risikovurderingen gjennom revisjonen til regnskapet. Videre uttaler revisoren at ved å sjekke IPE øker kvaliteten da bevissthet rundt en slik verifisering er med på å øke revisjonskvaliteten.

Revisjonskvalitet er revisors arbeid i form av utøvelse av skjønn, herunder vurdering av risiko generelt og risikoen for vesentlig feil, uttaler informant C. For at verifisering av IPE skal bidrar til å øke revisjonskvalitet må flere faktorer være tilstede, blant annet om revisoren har gjort en god planlegging og har utført korrekte revisjonshandlinger.

Informant D er av den formening at produktet skal være riktig, punktum. Hvis ikke er det ikke revisjonskvalitet. Revisoren forklarer at jo bedre kvalitet produktet som mottas fra kunden eller fra en ekstern regnskapsfører innehar, jo bedre blir revisjonskvaliteten. Er det lav kvalitet på det som mottas kreves det mer verifisering av revisor, men økt omfang av verifisering vil ikke nødvendigvis bedre revisjonskvaliteten.

Revisjonskvalitet betyr at du har gjort riktige handlinger på riktig revisjonsbevis, altså at du har et riktig grunnlag å trekke konklusjoner på, forteller informant E. Videre nevner revisoren at kvaliteten på IPE ikke nødvendigvis har noe å si for revisjonskvaliteten, men at sannsynligheten for at du har gjort riktige handlinger på riktig revisjonsbevis øker dersom du har verifisert IPE. Med andre ord har det noe å si, i praksis, at du har gjort en god jobb relatert til IPE, for å vite at revisjonskvaliteten av det du har gjort er god.

Informant F er tydelig på at revisjonshandlinger knyttet til IPE vil bedre revisjonskvaliteten da det er veldig viktig å verifisere informasjonen som mottas for å sikre at revisorer ikke avgir konklusjoner på feil grunnlag, noe som kan skje. Revisor F legger til grunn i utsagnet at revisjonskvalitet er kvaliteten som revisor klarer å oppnå i forhold til revisjonsbevis, samt at revisoren klarer å ha tilstrekkelig med bevis for å kunne gjennomgå en kvalitetskontroll uten problemer. Personlig mener revisor F at kvaliteten stadig blir bedre og vektlegger her fokuset på IT-revisjon. Gjennom dataanalyser og andre handlinger innenfor IT-revisjon mener informant F at man kanskje får flere og bedre revisjonsbevis enn tidligere.



Etter informant G sin mening er begrepet revisjonskvalitet sammensatt. Begrepet handler både om opplæringsprogrammene i det enkelte revisjonsselskap, hvilke rutiner som ligger til grunn for å sikre at en revisjon er av høy kvalitet, samt metodikken til selskapet. I tillegg mener revisor G at kompetente folk er viktig for å sikre at revisjonen er av høy kvalitet. Den da riktige gjenværende risikoen definerer informant G som det beste begrepet på at det er god kvalitet. Videre forklarer revisoren at enkelte poster i regnskapet gjør at verifiseringen av IPE påvirker revisjonskvalitet i stor grad, eksempelvis ved skjønsmessige vurderinger med stor grad av manuelle elementer som må testes kritisk.

Revisor må gjøre nok slik at revisjonsbevisene er bra. Dette er hva informant H legger i begrepet revisjonskvalitet. For å oppnå dette presiserer revisor H at kunden bør ha god kontroll og gode rutiner, samt et godt økonomisystem som kan stoles på. Revisorer på sin side må i tillegg påse at det gjøres nok detaljkontroller, verifiseringer og påse at risikoområdene i revisjonen innehar god kvalitet. På spørsmålet om revisjonshandlinger knyttet til IPE påvirker revisjonskvaliteten mener revisor H at det kan påvirke. Noe som kan gå utover revisjonskvaliteten er eksempelvis når det mottas et regnskap til revisjon med kort frist. Da vil revisor muligens kun fokusere på overordnede handlinger for å påse at regnskapet ser fornuftig ut, selv om man kanskje burde ha gjort mer.

Det at revisor kan utføre en kontroll som ivaretar interessene for både myndighetene og for kunden, samt at revisoren oppfattes som en objektiv og uhildet person, er hva informant I definerer begrepet revisjonskvalitet som. Revisor I uttaler at jobben til revisorer går ut på å avdekke eventuelle feil. Videre presiseres det at det ikke nødvendigvis er god kvalitet dersom revisor ikke finner feil, det er måten man gjør revisjonen på, hvilket resultat man får og hvilken oppfatning kunder og det offentlige har av jobben som gjøres.

I likhet med revisor A mener informant J at revisjonskvalitet er at du kan stå inne for arbeidet som utføres, at du ikke har ubehag i etterkant. Revisor J forklarer videre at mye arbeid ofte vil føre til at revisjonskvaliteten øker, men at det mest avgjørende elementet er risikovurderingen som utføres i forkant. Her inkluderes hvem som har utarbeidet dokumentasjonen, hvilket system det kommer fra og dets kvalitet, samt hva ledelsens hensikter til å påvirke dokumentasjonen er.

Informant K legger vekt på at et godt planleggingsnotat er viktig for å påse revisjonskvalitet. Det utdypes at ved strammere honorarer er det ikke nødvendigvis planleggingen som rammes, men selve revisjonen. Det høye utdanningsnivået i revisjonsbransjen, på sin side, vil påvirke revisjonskvaliteten positivt trekker revisor K frem. Videre uttaler informant K at det er rapportene som er grunnlag for årsregnskapet og som det utarbeides en beretning på. Verifisering av IPE vil derfor påvirke revisjonskvaliteten.

Revisjonskvalitet betyr at revisor har gjort det han eller hun skal for å verifisere at regnskapet er uten vesentlige feil samt at det er i henhold til lover og regler, forklarer informant L. Personlig mener revisoren at verifisering av IPE er en viktig kontroll og ønsker at revisjonskvalitet blir bedre av slike handlinger, dessverre oppleves ikke dette i praksis. Det legges til at revisoren ennå ikke har avdekket noen vesentlige feil ved testing av IPE.

#### 5.1.9 Fokus på IPE i fremtiden

Fokuset på IPE har økt betraktelig de siste årene. Informantene ble spurt om hva de tror vil endres, både for revisor og for kunden fremover. Først og fremst fikk revisorene et åpent spørsmål om hvordan de tror at fokuset rundt IPE vil være i fremtiden. Deretter ble de spurt om hvilke elementer i revisjonsbransjen og hos kunden som de tror at vil ha størst innvirkning på IPE i fremtiden.

Informant A tror at det vil foreligge en stor endring da man ikke vil motta like mye informasjon fra kunden som man gjør i dag. Årsaken til dette er at informanten tror at regnskapssystemene vil være mer interaktive jo lengre frem man kommer i tid slik at regnskapsrapporteringen vil være real time-rapportering og gå løpende. Revisor L stiller seg bak denne uttalelsen. Videre forteller informant A at revisorer i dag har tilgang på mer ekstern informasjon enn tidligere. Revisor A tror det kommer til å være mer av slik ekstern informasjon tilgjengelig i fremtiden noe informant D er enig i. Dette kan gjøre jobben med å verifisere rapporter enklere for revisor da man kan basere seg på ekstern informasjon og vil kunne forhindre manipulasjon av rapporter i en større grad. Det presiseres videre av revisor A at det alltid vil være behov for en eller annen form for trygghet, dog kanskje mer relatert til systemer og kontroller. Revisor L legger til at det stadig blir flere systemer tilgjengelig da folk generelt blir mer datakyndige og derfor velger bort hyllevarer.

Det nye rapporteringsverktøyet SAF-T trekkes frem av informant B. Revisoren tror det vil være en større grad av standardisering men at det vil foreligge en forskjell på små og store revisjonsselskap da de store vil lage analyseverktøy basert på rapporter mottatt fra SAF-T som ivaretar verifiseringen av IPE. Informant H er enig med B og presiserer at SAF-T kan medføre endringer i hele bransjen. Videre uttaler revisor H at det offentlige vil sjekke mer, noe som kan øke behovet for revisor. Revisor kan bruke samme innhentingsmetode som det offentlige slik at det bør være mulig å stole mer på det som kommer ut av systemet, likevel må det gjøres en vurdering da kunden kan ha endret noe i systemet før revisor mottar data.

Revisor C tror at fokuset kommer til å økes da revisor stadig får ny informasjon om hvordan man kan manipulere dokumenter som man tidligere trodde var trygge. I tillegg nevnes det at en økende grad av digitalisering kan føre til en endring i informasjonsflyten, noe som gjør at det kreves andre måter for å kontrollere enn i dag. Informant C legger til at de store selskapene vil ha de nødvendige ressursene tilgjengelig for å utvikle og implementere systemer som gjør at deler av revisjonen kan automatiseres. Revisoren tror personlig at de øvrige revisjonsselskapene vil følge etter, dog ikke med det første.

Informant E på sin side trekker frem at informasjonen i større grad vil bli automatisert, samt at revisor vil få tilgang til mer dokumentasjon å basere revisjonshandlinger på fra kunden. Revisoren presiserer at jo mer som blir autorisert, jo mer må man vite at det man får er riktig. Dersom man automatiserer på feil grunnlag vil jo også outputen bli feil.

IT-aspektet vektlegges av informant F. Det påpekes at jo mer et system brukes, jo flere rapporter vil trenge verifisering. Flere tar i bruk større deler av sitt IT-system for styring. Revisor F er derfor klar på at revisor må komme etter og legger til at alle revisjonsselskap jobber med digitalisering for å bli mer effektive gjennom bruk av nye verktøy.

Fokuset rundt IPE kommer til å øke tror informant G, men legger til at testingen av IPE vil gå betydelig ned som følge av en automatisering av handlinger på et grunnleggende nivå innen revisjon. Automatisering vil medføre færre manuelle prosesser over tid hos kunden. Personlig tror informant G at utviklingen vil være slik at alle selskap en dag vil ha regnskapet sitt i skyen. Dermed kan revisor gå inn og hente dokumentasjonen selv, uten at den må innom kunden som mellomledd. Dette vil føre til et mindre behov for å dekke risikoen for

manipulasjon mellom systemet og revisor. I tillegg vil revisor kunne rekalkulere store deler av dokumentasjonen slik at grunnlaget totalavstemmes.

Fremtidens revisorer vil jobbe mer rettet mot rådgivning enn mot å avdekke feil i regnskap, uttaler informant I. Årsaken til dette er at revisoren tror det vil bli innført systemer i en større grad enn i dag slik at det ikke vil være mulig å gjøre endringer i systemet. I tillegg trekkes det frem at det er endringer på gang i det offentlige som gir mindre rom for feil.

Informantene J og K mener at fokuset vil være ganske likt. Revisor J begrunner påstanden med at bruken av datamaskiner gjør det kun mulig for revisor å håndtere flere transaksjoner på en gang. En økning i antall transaksjoner som følge av Big Data endrer kun teknikken som brukes for å verifisere data. Informant K kommenterer at fokuset ikke kan bli mindre og legger til at dersom det skal bli større må en omstilling til.

#### 5.1.10 Er det ønskelig med ytterligere opplæring relatert til behandling av IPE i ditt selskap?

Etter mange teoretiske og praktiske spørsmål om IPE var det ønskelig å kartlegge om revisorene ser et behov for ytterligere opplæring om behandlingen av IPE i sitt eget selskap.

Syv av informantene er av den formening at det bør være mer opplæring relatert til behandling av IPE i sitt selskap. Revisor A trekker frem at slik det er nå blir det mer individuell opplæring gjennom praktisk arbeid. Da vil behandlingen av IPE bli noe påvirket av revisors skjønn og diskusjoner i team i stedet for en felles opplæring. Revisoren legger dog til at som følge av at det finnes så mange ulike rapporter kan det være vanskelig å utarbeide en standard mal for verifisering av IPE. I tillegg mener revisor A at den gjennomsnittlige finansielle revisor kanskje mangler en generell IT-forståelse slik at det kan medføre problemer med å forstå hvordan rapportene genereres og å identifisere mulige risikoer.

Informantene E, I, J og K ser ikke behov for ytterligere opplæring direkte relatert til revisjon av IPE. Informant I utdyper at opplæringen naturlig vil tilpasse seg gjennom bruk av systemer og revisors skjønn ut fra hva det er behov for. Revisor D er noe usikker og tilføyer at de nyansatte får en grundig opplæring i begynnelsen av arbeidskarrieren.

## 5.2 Funn fra tilsynsrapporter

I dette avsnittet presenteres funn fra gjennomgang av tilsynsrapporter utstedt fra tilsynsmyndighetene i Norge, Storbritannia og USA, samt oppsummeringsrapporten fra IFIAR. Under er en tabell som oppsummerer funn fordelt på årstall, land og revisjonsselskapenes størrelse. Eksempelvis er det kontrollert fire tilsynsrapporter fra Finanstilsynet i kategorien de fem store revisjonsselskapene i 2017. Her ble det avdekket avvik i to av tilsynene. Funnet er presentert slik: 2/4, hvor tallet før skråstreken representerer antall tilsynsrapporter med avdekket avvik relatert til ISA 500.09 (DnR, 2009d) eller AS no. 15.10/AS 1105.10 (PCAOB, 2018b; PCAOB, 2018c). Tallet bak skråstreken representerer totalt antall rapporter kontrollert for avvik i kategorien fem store eller øvrige i det aktuelle år.

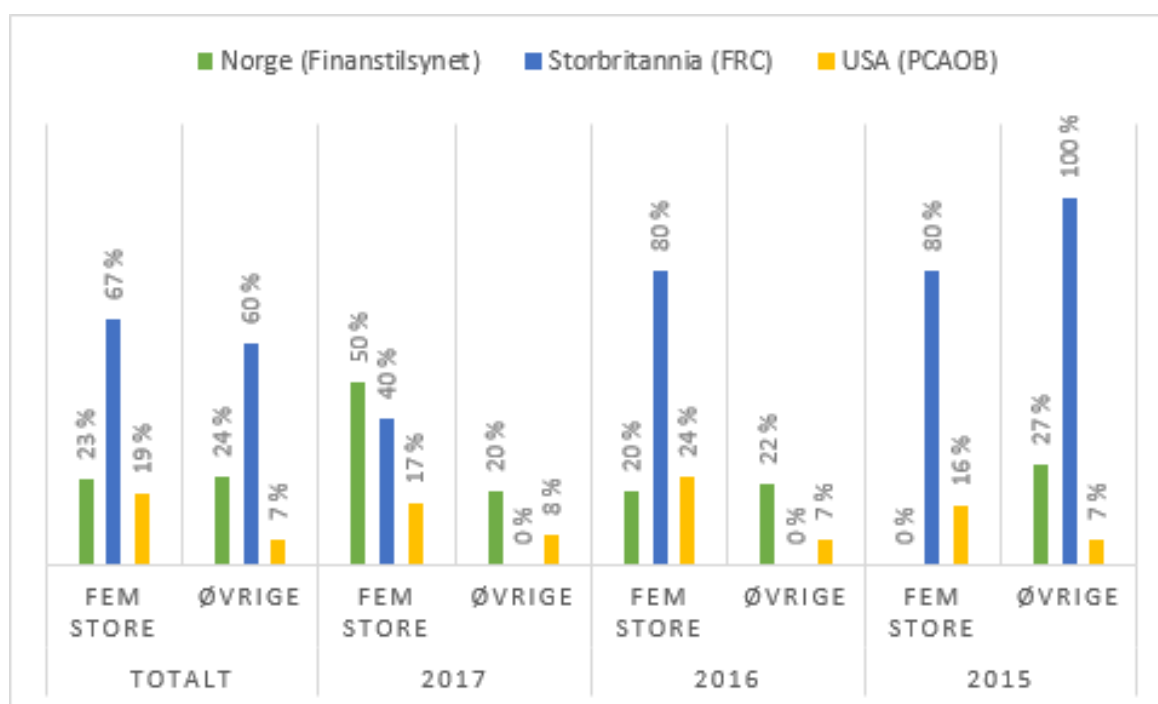
Tabell 4: Oversikt over antall avvik avdekket relatert til IPE

Land (tilsynsmyndighet)	2017		2016		2015		Totalt	
	Fem store	Øvrige	Fem store	Øvrige	Fem store	Øvrige	Fem store	Øvrige
Norge (Finanstilsynet)	2/4	1/5	1/5	2/9	0/4	3/11*	3/13	6/25
Storbritannia (FRC)	2/5	0/1	4/5	0/1	4/5	3/3	10/15	3/5
USA (PCAOB)	5/29	10/121	11/46	12/169	6/38	12/180	22/113	34/470

\* En av tilsynsrapportene var ikke lagt ut på Finanstilsynets hjemmeside slik det var forespeilet. Derfor var det ikke mulig å kontrollere innholdet i rapporten. Som følge av dette er rapporten ikke inkludert i sum antall tilsyn for øvrige revisjonsselskap fra 2015.

Videre ble det utarbeidet en tabell som viser den prosentvise fordelingen av avvik basert på tallene i tabell 4 over. Prosenten er beregnet ved å dividere antall tilsyn med påpekning på antall tilsyn utført, eksempelvis fra Norge i 2017 for de fem store selskapene blir  $2/4 = 50\%$ .

Tabell 5: Prosentvis fordeling av avvik relatert til IPE



En gjennomgang av tilsynsrapportene viser at avvikene relatert til IPE er knyttet til ulike regnskapslinjer, eksempelvis generelle IT-kontroller, ledelsesvurderinger og varelager. Det fremkommer, i et tilsyn utført av Finanstilsynet i Norge, at: “Revisor har avdekket svakheter i foretakets generelle IT-kontroller vedrørende IT-sikkerhet, herunder tilgangskontroller, og endringshåndtering. Dette medfører etter Finanstilsynets syn, at revisor heller ikke kan legge til grunn at registrert regnskapsinformasjon har den nødvendige integritet” (Finanstilsynet, 2016b). Uttalelsen fra Finanstilsynet tolkes dit hen at så lenge de generelle IT-kontrollene feiler kan revisor ikke implisitt stole på nøyaktigheten av informasjon produsert av enheten.

Rapporten fra IFIAR for 2017 publisert i mars 2018 trekker frem at en av to områder med mest avvik er testing av internkontroll. Av utførte tilsyn i 2017 hadde 17% avvik knyttet til dette området. Selv om dette tallet er noe høyt har det vært en jevn nedgang fra 2014 i antall avvik knyttet til testing av internkontroll (IFIAR, 2018c). Videre trekkes det frem at “The next most common type of finding was the failure to sufficiently test controls over, or the accuracy and completeness of, data or reports produced by management” (IFIAR, 2018c, s. 10). Funnene medtatt i rapporten til IFIAR er med på å underbygge funnene avdekket i gjennomgangen av tilsynsrapporter fra Norge, Storbritannia og USA.

## **Kapittel 6: Analyse**

I kapittel 6 analyseres funnene presentert i kapittel 5 opp mot forskningsspørsmålene presentert i kapittel 1. I tillegg er det forsøkt å trekke linjer mot teori, herunder tidligere forskning, samt lover og regler, der det er relevant.

### **6.1 Forskningsspørsmål 1**

Forskingsspørsmål 1 tar for seg om revisjonskvaliteten er bedre i de fem store revisjonsselskapene enn i de øvrige revisjonsselskapene. For å kunne besvare dette forskningsspørsmålet har vi valgt å spørre informantene hva de legger i begrepet revisjonskvalitet og om verifisering av IPE vil påvirke revisjonskvaliteten. Videre er det innhentet tilsynsrapporter for å underbygge funnene.

Alle revisorene som har blitt intervjuet sitter med en definisjon av hva revisjonskvalitet er. Svarene som er gitt viser at det foreligger en viss subjektivitet ved tolkning av begrepet. Som kommentert i kapittel 5 er det en tendens til at begrepet revisjonskvalitet defineres ut fra revisors arbeid. Dette er i tråd med IAASB sin definisjon av revisjonskvalitet. IAASB (2013, s. 18-65) trekker frem overholdelse av standarder, output i form av revisjonsberetning, revisors erfaring, samt risikovurderinger og profesjonelt skjønn som faktorer som kan påvirke revisjonskvaliteten. Informant K har et tilsvarende syn og trekker frem at det økende utdanningsnivået har en positiv påvirkning på revisjonskvaliteten. DeAngelo (1981b, s. 186) definerer revisjonskvalitet ved bruk av to aspekter hvor det ene går på revisors tilstrekkelige kunnskap og erfaring. Kommentaren til revisor K kan derfor kobles opp mot DeAngelos definisjon fra 1981. På samme måte som PCAOB (2013b) mener informant I at revisjonskvalitet må ses fra brukerne av regnskapet sitt synspunkt. Det at revisorene har ulike definisjoner av hva revisjonskvalitet er samsvarer med en studie utført av DeFond og Zhang fra 2014. Her ble det konkludert med at det ikke finnes en felles definisjon av hva revisjonskvalitet innebærer (DeFond & Zhang, 2014). Basert på informantenes definisjoner av revisjonskvalitet, herunder at revisors arbeid er tilstrekkelig utført i henhold til lover og regler, mener vi at det foreligger en positiv sammenheng mellom verifisering av IPE og revisjonskvalitet. To tredeler av informantene er også av den formening. Informant F påpeker at dersom informasjon som benyttes som grunnlag for revisors konklusjoner ikke verifiseres kan konklusjonene bli uriktige. Videre uttrykker revisoren at revisjonskvaliteten stadig bedres som følge av et større bruk av blant annet IT-revisjon. Informant G på sin side trekker frem at

IPE-verifiseringen er viktig ved enkelte poster som innehar skjønsmessige vurderinger og som innehar stor grad av manuelle elementer. Av de som mener at det ikke foreligger en positiv sammenheng mellom verifisering av IPE og revisjonskvalitet nevnes det blant annet, av informant L, at så lenge det ikke avdekkes vesentlige feil ved testing av IPE vil heller ikke opplevelsen av økt revisjonskvalitet være tilstede. Det er interessant at revisoren trekker frem at det må avdekkes feil for å indikere god revisjonskvalitet da IAASB (2013, s. 15) uttrykker i sin utarbeidelse av et rammeverk for revisjonskvalitet at en uoppdaget vesentlig feil ikke nødvendigvis vil tilsi at det foreligger dårlig revisjonskvalitet. Informant I mener derimot at dersom revisor ikke avdekker feil er ikke dette synonymt med god revisjonskvalitet. Det avgjørende vil være hvordan revisjonen oppfattes utført av kunden og av utenforstående. Både IAASB (2013) og PCAOB (2013b) trekker frem overholdelse av revisjonsstandarder som en viktig del i vurderingen av revisjonskvalitet. To tredeler av informantene svarte ja på om det foreligger en sammenheng mellom verifisering av IPE og revisjonskvalitet. Verifisering av IPE, slik det er fremstilt i revisjonsstandardene, vil altså bidra til at revisjonskvaliteten øker.

Videre er det undersøkt om vår antagelse underbygges av tilsynsmyndigheter, herunder i Norge, Storbritannia og USA, ved gjennomgang av tilsynsrapporter. Avvik avdekket i tilsynsrapportene relatert til IPE er fordelt på ulike regnskapslinjer, eksempelvis generelle IT-kontroller og varelager. Det er utarbeidet en prosentvis oversikt over påpekninger relatert til IPE, jmfør tabell 5. Forholdstallene fra Storbritannia anses noe misvisende da tilsynsmyndigheten FRC utsteder tilsynsrapporter per selskap og ikke per tilsyn slik det gjøres i Norge og i USA. Funn fra Storbritannia er derfor valgt å ikke vektlegges i like stor grad. Tabell 5 viser et større utslag for avvik knyttet til IPE for revisjonsselskap i kategorien de fem store i USA. Legges vår antagelse til grunn om at verifisering av IPE medfører høyere revisjonskvalitet er dette funnet motstridende med tidligere forskning utført av blant annet DeAngelo 1981, Sundgren & Svanström 2013 og Eshleman et al. 2014. Alle ovennevnte studier konkluderer med at det foreligger en høyere revisjonskvalitet hos de største revisjonsselskapene (DeAngelo, 1981b; Eshleman & Guo, 2014; Sundgren & Svanström, 2013). På den andre siden finnes det studier som sier at revisjonsselskapets størrelse ikke påvirker revisjonskvaliteten. Boone et al. (2010) uttaler at kun den oppfattede revisjonskvaliteten ble positivt påvirket av størrelsen på revisjonsselskapet, ikke den faktiske revisjonskvaliteten. Videre uttrykker Lawrence et al. (2011) på sin side at effekten på revisjonskvalitet ikke påvirkes av størrelsen på revisjonsselskapet, men av kundekarakteristikk, herunder særlig kundens størrelse. Konklusjonen til Lawrence et al.



motstrides av en etterfølgende studie utført av DeFond et al. (2014). De to ulike konklusjonene er med på å så tvil rundt påstanden om at de fem store revisjonsselskapene utøver høyere revisjonskvalitet enn øvrige revisjonsselskap.

For de store revisjonsselskapene i Norge har utviklingen vært negativ da avviksprosenten har gått fra å være 0% til 50% på kun to år. I hvert av disse årene har det vært utført 4-5 tilsyn, jamfør Tabell 4. Dette kan i noen grad forklares med, etter vår formening, at Finanstilsynet i 2015 og 2016 fokuserte mer på ISA 500 punkt 6 enn ISA 500 punkt 9 (DnR, 2009d) som omhandler IPE. I 2017 fremstår det som om fokuset på IPE har økt fra tilsynsmyndighetens side. Totalt sett foreligger det marginale forskjeller mellom avvik avdekket ved verifisering av IPE hos de fem store revisjonsselskapene og øvrige i Norge i tidsperioden 2015-2017. Denne marginale forskjellen kan indikere at revisjonsselskapets størrelse ikke har en like stor påvirkning på revisjonskvalitet som tidligere antatt og samsvarer med studien utført av Boone et al. hvor det konkluderes med at den faktiske revisjonskvaliteten ikke påvirkes av revisjonsselskapets størrelse (Boone et al., 2010). Videre finner vi det interessant at det ikke har vært noen påpekninger relatert til IPE i de fem tilsynene utført av PCAOB av norske revisjonsselskap i perioden 2015-2017. Dette kan indikere at revisjonskvaliteten i Norge er høyere enn i eksempelvis USA.

## 6.2 Forskningsspørsmål 2

Forskingsspørsmål 2 lyder som følger: *På hvilken måte påvirker ulike forhold omfanget av verifisering av informasjon produsert av kunden, og hvordan påvirker omfanget revisjonskvalitet?* Innledningsvis la vi til grunn at det finnes en kobling mellom verifisering av IPE og revisjonskvalitet. Det var derfor interessant å se hvordan ulike forhold påvirker hvor mye revisor verifiserer IPE, samt hvilken påvirkning omfanget av verifiseringen har på revisjonskvalitet.

Faktorene relatert til type IT-system kunden benytter og selskapets risikoprofil kan påvirke omfanget av revisjonen av IPE. Dette er alle informantene enige om. Av de tolv informantene fremhever ti revisorer at skreddersydde systemer innehar høyere risiko, noe som igjen fører til et økt behov for ytterligere tester av IPE. IAASB (2013, s. 38) uttaler i sin definisjon av revisjonskvalitet at kundens IT-system er en faktor som vil kunne påvirke tidspunkt, type og omfang av revisjonshandlinger generelt. I tillegg kommenterer IAASB (2013, s. 20 & s. 26) at

risikovurdering i form av revisors profesjonelle skjønn også må hensyntas i vurderingen av revisjonskvalitet. Kommentarene til informantene anses derfor å være i samsvar med IAASBs formeninger.

Hele elleve av de tolv informantene mener at faktorene revisors erfaring, revisors profesjonelle skjønn og skepsis, kundens kjennskap til IT og outsourcing av regnskapsførselen vil ha en påvirkning på hvor mye revisor velger å utføre knyttet til verifiseringen av IPE. Oppfatningen til de fleste informantene relatert til påvirkningen av revisors skjønn på omfanget som gjøres kan direkte knyttes til Revisorloven §§ 5-1 og 5-2 (1999), samt ISA 200 punkt 7 og 16 (DnR, 2009b), som omhandler revisors skjønn. En del av revisorene anser en serviceorganisasjon for å være en ekstern tredjepart slik at informasjon mottatt av slike organisasjoner vil kunne medføre et lavere behov for verifisering av IPE, basert på en antatt lavere risiko for vesentlig feil. Ved vurderingen av faktorene revisors profesjonelle skepsis, kundens kjennskap til IT og outsourcing av regnskapsførselen benytter informantene en risikovurdering for å identifisere hvor mye testing av IPE som er nødvendig. Det presiseres at ved økt risiko vil mengden tester av IPE øke. Revisors erfaring vil kunne redusere mengden tester av IPE som følge av at han eller hun vil kunne fange opp elementer gjennom andre revisjonshandlinger. En slik bruk av risikovurdering kan være med på å bedre revisjonskvaliteten.

Faktoren hvor svarene enklest kan grupperes mellom informanter fra de fem store revisjonsselskapene og øvrige selskap, er kundens størrelse. Hele seks av syv revisorer som jobber i et stort revisjonsselskap sier at kundens størrelse vil påvirke hvor mye IPE som testes. Bare en av de fem informantene fra de øvrige selskapene er av samme formening. Noen av informantene fremhever at testing av IPE ikke prioriteres på de minste kundene som følge av at slike kunder er mer oversiktlige, samt at verifiseringen av IPE inkluderes i de øvrige revisjonshandlingene som utføres. I en studie utført i 2011 av Lawrence et al. ble kundens størrelse funnet å ha en større påvirkning på revisjonskvalitet enn revisjonsselskapets størrelse (Lawrence et al., 2011). Informantene har trukket en kobling mellom verifisering av IPE og revisjonskvalitet slik det fremkommer under forskningsspørsmål 1. Dette tilsier at dersom det foreligger en positiv sammenheng mellom testing av IPE og kundens størrelse kan revisjonskvaliteten øke tilsvarende. Indirekte kan man derfor hevde at kundens størrelse vil påvirke revisjonskvalitet, noe som er i tråd med funnene til Lawrence et al. over.

Ti av tolv informanter er av den formening at revisors tilknytning til kunden vil ha en innvirkning på omfanget av handlinger som gjøres knyttet til IPE. Ved å ha kjennskap til kunden forespeiler informantene at omfanget av revisjonshandlinger utført for å verifisere IPE reduseres. Utgangspunktet i ISA 500.09 er at all informasjon produsert av kunden, som benyttes som revisjonsbevis, skal testes for fullstendighet og nøyaktighet (DnR, 2009d). Svarene til revisorene er derfor noe overraskende. De to som svarte nei på spørsmålet er, interessant nok, i hver sin ende på skalaen over fartstid i profesjonen. Informantene impliserer at tilknytning til kunden kan føre til at revisor ender opp med å gjøre for lite verifisering av IPE, noe som igjen kan redusere revisjonskvaliteten dersom ISA-ene ikke følges. På den andre siden kan kjennskap til kunden føre til økt kunnskap for revisor slik at det vil kunne være enklere å utføre en risikobasert og mer effektiv revisjon. Faktoren key interaction, som IAASB inkluderer i sin definisjon av revisjonskvalitet, går ut på interaksjon mellom revisor og kundens ledelse. IAASB (2013, s. 50-51) er av den formening at dersom det foreligger en god samhandling mellom revisor og kundens ledelse vil dette være med på å bedre revisjonskvaliteten. En tilknytning mellom revisor og ledelsen som fører til et redusert omfang av verifisering av IPE trenger derfor ikke å medføre lavere revisjonskvalitet.

Et par av revisorene, som innehar mest IT-erfaring og som arbeider i de fem store revisjonsselskapene, skiller seg ut ved at de spesifikt trekker frem risiko direkte knyttet til IPE, herunder dataintegritetsrisiko. Vurderinger av en slik risiko krever at revisor har tilstrekkelig IT-kompetanse og vil kunne være med på å påvirke omfanget av hva som gjøres for å verifisere IPE. PCAOB (2015, s. 2) trekker frem revisors kompetanse som en av indikatorene på god revisjonskvalitet, noe som kan tilsi at høyere IT-kompetanse er med på å bedre revisjonskvaliteten. Dette som følge av at revisor gjennom en bedre forståelse av hvordan informasjon produseres i kundens regnskapssystem vil kunne tilpasse revisjonshandlingene deretter.

Det kommer klart frem av intervjuene at de fem store revisjonsselskapene har et større fokus på verifisering av IPE i forhold til øvrige revisjonsselskap. Denne observasjonen er sammenstilt med den offentlige informasjonen rundt informasjon produsert av enheten tilgjengelig på Internett da slik informasjon i stor grad kommer fra de fem store. Vi finner det interessant at fem av de syv informantene som er ansatt i de fem store revisjonsselskapene, hvor det allerede foreligger fokus og interne retningslinjer for verifikasjon av IPE, ønsker ytterligere opplæring i behandling av slik informasjon. Dette kan tyde på at fokuset som

finnes har medført en bevisstgjøringen hos revisor på viktigheten av å verifisere informasjon produsert av enheten, noe som igjen har ført til et økt behov for ytterligere opplæring. Det er også verdt å nevne at et flertall av revisorene som jobber i de fem store til daglig arbeider med kunder av en viss størrelse. Dette kan medføre et større behov for verifisering av IPE relatert til kundens kompleksitet. Mange av de øvrige revisjonsselskapene følger oppdateringsprogrammene til Den Norske Revisorforening. En gjennomgang av tilgjengelig kursmateriell på Revisorforeningens hjemmeside indikerer at det ikke foreligger kurs eller veiledning direkte knyttet til informasjon produsert av enheten per 2017. Dette er med på å underbygge funnet om at det foreligger et større fokus på IPE i de fem store revisjonsselskapene fremfor i de øvrige.

At det vil være et større fokus på informasjon produsert av enheten i fremtiden er noe de fleste informantene er enige om. Årsaker til dette forklares med elementer som eksempelvis SAF-T, robotisering og økt bruk av sanntidsrapportering. Mottar revisor informasjon produsert av kunden i et mer standardisert format, slik SAF-T forespeiler, kan det være mulig å utvikle verktøy som behandler data i form av mer standardiserte handlinger. Dette kan igjen redusere behovet for bruk av revisors profesjonelle skjønn ved verifikasjon av IPE. En slik ny mulighet vil være tilgjengelig for både de fem store og øvrige revisjonsselskap, noe som vil kunne bidra til å redusere skillet i revisjonskvalitet mellom dem. Som følge av nevnte elementer vil måten IPE verifiseres muligens endres noe, men viktigheten av å teste slik informasjon vil være uendret. Den økte bruken av IT-system hos kundene vil medføre at flere rapporter må verifiseres, fremhever informant F. Revisoren legger også til at revisjonsselskapene derfor må følge med i trendene, eksempelvis gjennom blant annet digitalisering i revisorbransjen. De større revisjonsselskapene har utarbeidet egne revisjonsroboter for å bedre kunne tilpasse seg utviklingen hos kundene. Informant G trekker frem at når revisor kan hente ut store datamengder selv kan verifiseringen enklere gjøres ved eksempelvis rekalkulasjoner og totalavstemming fremfor å teste informasjon produsert av enheten direkte. Dette kan tyde på at bruk av robotisering innen revisjonsbransjen kan medføre at metoden brukt for å verifisere IPE effektiviseres, noe som vil kunne være positivt for revisjonskvaliteten. Det bør også nevnes at de forespeilede endringene i Revisorloven utarbeidet for å oppnå større samsvar med internasjonale revisjonsstandarder kan medføre økt fokus knyttet til IPE hos flere revisorer. Årsaken til dette er at det foreligger krav til verifisering av informasjon produsert av enheten i ISA-ene.

Det økte fokuset på IPE, som de fleste informantene anser at vil komme, støttes opp av resultatene fra tilsyn utført av PCAOB. Den amerikanske tilsynsmyndigheten (PCAOB, 2017b, s. 6) nevner i sin oppsummeringsrapport fra tilsyn utført i 2016 at det fremdeles avdekkes en del avvik knyttet til verifisering av informasjon produsert av enheten. Konsulentselskapet Protiviti (2017a) er av den formening at så lenge PCAOB fortsetter å avdekke avvik knyttet til IPE vil de ikke redusere fokuset på dette området med det første. To av informantene uttaler at de ikke tror det vil bli større fokus på IPE i fremtiden. Begge revisorene er fra de øvrige revisjonsselskapene. Informant J begrunner svaret med blant annet at den økte datamengden revisor får vil kun endre teknikken for verifiseringen og ikke øke fokuset. Informant K uttaler at det allerede i dag er et stort fokus på det som mottas fra kunden og ser ingen grunn til at dette fokuset skal øke i fremtiden. Revisoren presiserer at fokuset heller ikke vil komme til å bli redusert. Det foreligger noe uenighet blant informantene relatert til hvorvidt fremtidens utvikling hos kunden og revisor vil medføre økt behov for å verifisere informasjon produsert av enheten, dog er alle enige i at behovet ikke vil bli redusert. IPE anses derfor å være en relevant faktor også i fremtiden når det kommer til revisjonskvalitet.

### 6.3 Forskningsspørsmål 3

Forskingsspørsmål tre handler om hvorvidt revisor verifiserer informasjon produsert og mottatt fra kunden indirekte i form av andre revisjonshandlinger. For å belyse forskningsspørsmålet er det utarbeidet spørsmål av både teoretisk og praktisk karakter.

De fleste informantene er enige i hva som inngår i begrepet IPE, viktigheten av at det revisor mottar fra kunden er uten vesentlige feil, samt at det foreligger risiko knyttet til emnet. Til tross for stor enighet om hva som inngår i begrepet IPE foreligger det noen ulike nyanser. Funnet er i tråd med det faktum at det ikke foreligger en klar tilgjengelig definisjon av begrepet IPE, noe som medfører at revisor må benytte sitt profesjonelle skjønn ved vurderingen av hva som inkluderes. Definisjonene til informantene sammenfaller også med definisjoner av IPE fra blant annet EY, Deloitte og Holtzman Partners (Deloitte, 2015b; EY, 2014; Holtzman Partners, 2016). Informantene med over 20 års erfaring vektlegger kjennskap til kunden og den som utarbeider regnskapet for å bedre kunne vurdere hvor risikoen for vesentlig feil ligger. Revisorer med kortere erfaring har ikke vektlagt dette i like stor grad. Her fokuseres det mer på konsekvensen for revisjonsberetningen og risikovurderingen dersom

det foreligger vesentlige feil knyttet til IPE. Begge innfallsvinklene anses for å være i overensstemmelse med ISA 200.11(a) (DnR, 2009b, s. 5) som beskriver at et mål med revisjon er at revisor sitter igjen med en betryggende sikkerhet for å kunne avgi sin revisjonsberetning. Dette er med på å understreke at IPE vurderes i stor grad som et ledd i den overordnede risikovurderingen informantene utfører, noe som også støttes opp av informantenes svar på spørsmålet om det foreligger risiko knyttet til IPE.

Informantene ble stilt ovenfor et tilfelle hvor revisor selv henter ut data fra kundens IT-system. Her ble revisorene spurt om hvordan behovet for verifisering av IPE påvirkes som følge av forespeilet problemstilling. Svarene mottatt er påvirket av revisors profesjonelle skjønn i stor grad. Dette er i tråd med ISA 200 punkt 7 og 16 (DnR, 2009b), samt Revisorloven § 5-2 første ledd (1999). Vår oppfatning er at revisors direkte fokus på test av IPE reduseres i situasjoner hvor revisor selv henter ut data fra kundens IT-system. I nevnte tilfeller trekker informantene frem alternative handlinger i større grad for å påse tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.

I tillegg ble det gjennomgått fem praktiske scenarier med informantene for å få et bedre bilde av hvordan revisor verifiserer IPE i praksis. I det første scenariet velger et stort antall av informantene å gjøre alternative handlinger fremfor å verifisere den aldersfordelte saldolisten, eksempelvis ved å utføre en innbetalingskontroll eller ved å innhente eksterne saldobekreftelser. Tre av informantene som jobber i de store revisjonsselskapene velger å verifisere rapporten direkte og trekker frem eksempler som rekalkulering av aldersfordelingen eller test av de generelle IT-kontroller. Dette er i tråd med tilgjengelige kurs og presentasjoner fra EY, Deloitte, KPMG og Holtzman Partners (Deloitte, 2013, 2015b; Ey, 2014, 2016; Holtzman Partners, 2016; KPMG, 2015b). De nevnte informantene har mest erfaring med IT og arbeider med kunder i kategorien øvrige og børser. Det er ofte i revisjon av slike selskap at verifisering av IPE settes mer i system, jamfør PCAOBs fokus på IPE hos revisjonsselskap som reviderer selskap på børser i USA.

Det andre scenariet presenteres som en test av kontroll, men en del av informantene behandler scenariet som en substanshandling og svarer deretter. Et interessant funn er at kun få av informantene trekker frem det at varelagersystemet er egenutviklet. Likevel gjøres det omfattende handlinger for å sikre tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av revisjonsbevis slik ISA 500.06 krever (DnR, 2009d). Igjen er det de samme tre informantene som setter

størst fokus på verifisering av IPE, hvor revisorene E og F vil teste kontrollen fremfor å utføre en substanshandling ved årsslutt slik informant G ønsker. Flere av revisorene trekker likevel frem handlinger som rekalkulering av Excel-listen og stikkprøver i lagerlisten mot systemet. Det følger av ISA 500 veiledningspunkt A50 (2009d) at “Innhenting av revisjonsbevis om nøyaktigheten og fullstendigheten av slik informasjon kan utføres samtidig med den faktiske revisjonshandlingen som anvendes på informasjonen når innhenting av slikt revisjonsbevis er en integrert del av selve revisjonshandlingen” (s. 14). Indirekte er vår formening derfor at flere av informantene faktisk tester IPE selv om de ikke direkte kommenterte dette i intervjuet.

Scenario tre omhandler en liste over personer som har startet og sluttet i løpet av året som ønskes å brukes i en substansanalyse ved årsslutt. De fleste informantene velger å benytte listen som et utgangspunkt, men vil utføre andre handlinger fremfor å direkte IPE-teste den. Alternative handlinger som nevnes er blant annet samtale med selskapets ledelse, kontroll av innsendt sammenstillingsoppgave i Altinn og test av timelister. Kundens størrelse fremheves av noen informanter at vil kunne medføre en større oversiktighet i selskapet og dermed indirekte vil kunne gi et mindre behov for å direkte verifisere listen. Denne konklusjonen samsvarer med retningslinjene i ISA 500 punkt 9 (2009d, s. 5), hvor det fremkommer at omfanget av behovet for verifisering av IPE gir rom for revisors profesjonelle skjønn som følge av setningen: “ ... slik revisor finner det nødvendig ut fra omstendighetene” (DnR, 2009d, s. 5).

I scenario fire foreligger det stor konsensus blant informantene om vanskelighetene knyttet til revisjon av prosjektregnskap. Svarene som fremkommer gir uttrykk for at mange av informantene har mye erfaring med revisjon av prosjektregnskap. Revisjonshandlingene som nevnes er relativt like i mange tilfeller, herunder er det et stort fokus på verifiseringen av nøyaktigheten og fullstendigheten av inputene i Excel-arket. Det er ønskelig å gjøre dette i form av rekalkulering av formler i Excel og ved kontroll mot signerte kontrakter. Slike revisjonshandlinger nevnes tilsvarende i de offentlige presentasjonene til blant annet EY, Deloitte og Holtzman Partners (Deloitte, 2013, 2015b; Ey, 2014, 2016; Holtzman Partners, 2016). Det er ingen klare skiller mellom svarene som gis, antall år med erfaring eller hva slags revisjonsselskap man jobber i. Vår oppfatning er at det i et slikt scenario vil, i praksis, bli utført et betydelig omfang for å verifisere IPE, selv om få av informantene spesifikt har nevnt begrepet.

Det siste scenariet tar for seg en analyse av forventet markedsutvikling utarbeidet av ledelsen. Informantene er uenige i hvorvidt de ønsker å benytte seg av denne analysen da en slik analyse er vanskelig å verifisere. Revisjonshandlinger som nevnes av de fleste informantene er å sammenligne analysen mottatt fra kunden mot ekstern informasjon tilgjengelig i markedet, eller å se på historikk. Det kan ikke trekkes noen klare linjer mellom svarene og karakteristikene til informantene. Skepsisen til å benytte analysen som revisjonsbevis, som fremheves av mange, tyder på at det foreligger et behov for revisors profesjonelle skjønn.

Fremgangsmåten for å verifisere IPE varierer, noe som særlig fremkommer i de praktiske scenariene. Her fremkommer det at særlig tre informanter fra de fem store revisjonsselskapene legger stor vekt på å verifisere IPE direkte. Selv om mange informanter påstår at de ikke har et direkte fokus på testing av IPE, kommer det frem i gjennomgangen av de praktiske scenariene at metodene som benyttes, eksempelvis i scenario 4 om prosjektregnskap, anses å inngå under verifisering av IPE. Dette kan indikere at det ikke foreligger en like stor forskjell mellom de store revisjonsselskapene og øvrige selskap knyttet til testing av IPE slik det fremstår fra teorispørsmålene, da en del revisorer ubevisst verifiserer IPE.



## **Kapittel 7: Konklusjon**

### 7.1 Konklusjon og avsluttende betraktninger

Problemstillingen var: *Påvirker verifisering av informasjon produsert av kunden revisjonskvaliteten, og kontrolleres slik informasjon ulikt i de fem store revisjonsselskapene i forhold til i de øvrige revisjonsselskapene?* Det ble tatt utgangspunkt i tre forskningsspørsmål:

1. *Er revisjonskvaliteten bedre i de fem store revisjonsselskapene enn i de øvrige revisjonsselskapene?*
2. *På hvilken måte påvirker ulike forhold omfanget av verifisering av informasjon produsert av kunden, og hvordan påvirker omfanget revisjonskvalitet?*
3. *Verifiserer revisor informasjon produsert av kunden indirekte i form av andre revisjonshandlinger?*

Det er utført semistrukturerte dybdeintervju, i tillegg til å innhente tilsynsrapporter fra ulike lands tilsynsmyndigheter, for å forsøke å besvare disse forskningsspørsmålene og dermed også problemstillingen. Tidligere forskning og internasjonale revisjonsstandarder har bidratt til å belyse problemstillingen fra et teoretisk perspektiv.

I revisjonsteori står revisors profesjonelle skjønn sterkt (DnR, 2009d). Informantenes oppfatning av begrepet revisjonskvalitet bærer preg av revisors profesjonelle skjønn og varierer derfor en del. Dette underbygges av tidligere forskning rundt revisjonskvalitet (DeFond & Zhang, 2014). Utgangspunktet er at revisjonskvaliteten bedres når revisor verifiserer IPE. Tilsynsrapportene fra Norge viser at det ikke foreligger en vesentlig forskjell mellom store revisjonsselskap og øvrige revisjonsselskap i antall påpekninger relatert til IPE. I USA er det flere påpekninger hos de store revisjonsselskapene enn hos de øvrige. Dette indikerer at det ikke foreligger bedre revisjonskvalitet i de fem store revisjonsselskapene, noe som understøttes av tidligere forskning utført av blant annet Boone et al (2010).

Faktorer som mange av informantene mener har en påvirkning på omfanget av verifisering av informasjon produsert av kunden er type IT-system kunden har, revisors erfaring, profesjonelle skjønn og skepsis, kundens størrelse, outsourcing av regnskapsførsel, revisors tilknytning til kunden, samt budsjettet tid og revisjonshonorarets størrelse. Felles for faktorene er at revisorene benytter seg av en risikovurdering og profesjonelt skjønn når de

vurderer behovet for verifisering av IPE. Høyere risiko for vesentlige feil medfører at informantene ser et økt behov for ytterligere testing av IPE. Verifisering av IPE vil til en viss grad bedre revisjonskvaliteten, men aktivt bruk av risikovurdering vil også ha en positiv påvirkning på en slik kvalitet. ISA 500 punkt 9 (DnR, 2009d) åpner for at revisor skal vurdere nødvendigheten av å teste IPE ut ifra omstendighetene. Dersom revisor vurderer at iboende risiko for vesentlige feil er lav vil dette innebære et mindre omfang av testing knyttet til informasjon produsert av kunden og trenger derfor ikke å indikere lavere revisjonskvalitet.

Teorispørsmålene i intervjuene gir en indikasjon på at revisorene i de fem store revisjonsselskapene har et klarere fokus på verifisering av IPE enn i øvrige revisjonsselskap. I de praktiske scenarioene ser man imidlertid at en del av revisjonshandlingene som foreslås er i tråd med forespeilede handlinger i ISA 500 veiledningspunkt A50 (DnR, 2009d), samt offentliggjorte kurs og presentasjoner relatert til IPE utarbeidet av blant annet EY, Deloitte og Holtzman Partners (Deloitte, 2013, 2015b; Ey, 2014, 2016; Holtzman Partners, 2016).

Det viser seg at selv om de fem store revisjonsselskapene har et større fokus på IPE enn de øvrige, herunder interne retningslinjer, tilsier resultatene fra tilsynsrapportene at de fem store i Norge har tilnærmet like mange påpekninger knyttet til IPE som øvrige revisjonsselskap. Dette antyder at selv om de fem store i teorien fokuserer mer på verifisering av IPE så tilsier ikke praksis dette. Det vil si at de øvrige revisjonsselskapene verifiserer IPE i like stor grad som de store, ofte indirekte og som en del av andre revisjonshandlinger.

Videre følger noen avsluttende betraktninger. Forventning til funnene var i utgangspunktet at verifisering av informasjon produsert av enheten ville gi en bedre revisjonskvalitet og at de fem store revisjonsselskapene utfører et større omfang av tester relatert til IPE enn øvrige revisjonsselskap, noe som tilsier at revisjonskvaliteten er bedre hos de fem store revisjonsselskapene. Undersøkelsen viser at å verifisere IPE gir en bedre revisjonskvalitet da dette er et lovkrav i ISA 500.09 (DnR, 2009d), samt at den økte kompleksiteten i IT-systemet til kunden medfører et økt behov for å sikre integriteten i revisjonsbevisene.

Risikovurderingen revisor utfører knyttet til IPE har også en relevant påvirkning på revisjonskvaliteten. For øyeblikket anses kanskje ikke dette som et stort problem, men kundene vil fortsette å utvikle seg teknologisk, noe som også vil ha påvirkning på informasjonen som produseres og som revisor vil benytte som revisjonsbevis. En økende kompleksitet vil medføre at revisor må bli mer bevisst på hvordan IPE produseres slik at det i

fremtiden er viktig å få en klarere definisjon av hva IPE faktisk er. Dette vil også øke behovet for en bevisstgjøring av handlinger relatert til IPE, også for øvrige revisjonsselskap som ikke har dette fokuset på nåværende tidspunkt.

## 7.2 Styrker og svakheter med studien

Ved å benytte både teoretiske spørsmål, praktiske scenarier og gjennomgang av offentlige tilsynsrapporter har studien belyst hvorvidt teori følges i praksis, noe som var en styrke ved studien. En annen styrke var at tilsynsrapportene tok for seg en større populasjon av revisorer enn antall informanter, både nasjonalt og internasjonalt, slik at konklusjonen fikk større tyngde. Det forelå også svakheter ved studien. Eksempelvis var inntrykket at informantene av og til svarte på spørsmålene ut ifra et generelt revisjonsståsted fremfor å fokusere spesifikt på informasjon produsert av enheten i svarene. Dette kunne være med på å komplisere tolkningen av svarene gitt i prosessen. De praktiske scenariene inneholdt ikke alle mulige forhold som burde hensyntas ved en faktisk revisjon da dette ville medført at intervjuene ble for tidkrevende og kompliserte. Informantene måtte derfor ta egne forbehold, noe som kunne tilsi at utgangspunktet for besvarelsene var noe individuell. Dersom studien hadde hatt flere elementer i scenariene kunne utgangspunktet vært kontrollert for i større grad.

## 7.3 Forslag til videre forskning

Funnene i oppgaven tilsier at det er mange ulike faktorer som påvirker omfanget av hva som gjøres av revisor for å verifisere IPE, ikke kun revisjonsselskapets størrelse. Et forslag til videre studier er derfor om det kan foreligge andre faktorer som kan påvirke omfanget av IPE.

I oppgaven har det kun blitt sett på behandlingen av IPE i tilsynsrapportene fra de forskjellige tilsynsmyndighetene i Norge, Storbritannia og i USA. Det hadde vært interessant å se om det foreligger store forskjeller mellom de fem store revisjonsselskapene og øvrige selskap i praksis knyttet til antall påpekninger totalt sett. I tillegg kan man undersøke sammenhengen mellom detaljerte interne retningslinjer og antall påpekninger ved tilsyn.

Videre synes vi det hadde vært interessant om noen hadde utført en kvantitativ undersøkelse for å kartlegge revisors kjennskap til IPE, i tillegg til å undersøke om det foreligger en sammenheng mellom revisors IT-kunnskap og forståelsen av IPE.

## **Litteraturliste**

Accounting Research and Development Foundation. (2018). *SAS No. 04 Audit Evidence*.

Hentet 06.05.2018 fra <http://www.arfd.org.tw/english/as/as04.html>

Act, S.-O. (2002). *Sarbanes-Oxley Act*. Hentet

fra [https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf).

Andersen, E. & Sannes, R. (2017). Hva er digitalisering? *Magma - Econas Tidsskrift for*

*Økonomi og Ledelse*, (6), 18-24. Hentet fra <https://www.magma.no/hva-er-digitalisering>.

Asklund, A. (2016). Digger digitaliseringen. *Revisjon og Regnskap*, (7), 12-15. Hentet

fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2016/7-12-4d.pdf>.

Asklund, A. (2017). Spiller på lag med teknologien. *Revisjon og Regnskap*, (7), 20-21. Hentet

fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2017/7-20-1d.pdf>.

Boone, J. P., Khurana, I. K. & Raman, K. K. (2010). Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of Accounting and Public Policy*, 29(4),

330-352. Hentet fra [https://ac.els-cdn.com/S0278425410000426/1-s2.0-S0278425410000426-main.pdf?\\_tid=2cf13c0c-b61d-4c1f-846c-](https://ac.els-cdn.com/S0278425410000426/1-s2.0-S0278425410000426-main.pdf?_tid=2cf13c0c-b61d-4c1f-846c-b018f24a352e&acdnat=1525617297_947f914621d569fc00497d795134ab8b)

[b018f24a352e&acdnat=1525617297\\_947f914621d569fc00497d795134ab8b](https://ac.els-cdn.com/S0278425410000426/1-s2.0-S0278425410000426-main.pdf?_tid=2cf13c0c-b61d-4c1f-846c-b018f24a352e&acdnat=1525617297_947f914621d569fc00497d795134ab8b).

Børsforskriften. (2007). *Forskrift om regulerte markeder av 29.06.2007 nr. 875*. Hentet

fra <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2007-06-29-875?q=børsforskriften>.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013a). *COSO*

*Internal Control-Integrated Framework Frequently Asked Questions*. Hentet

06.05.2018 fra [https://www.coso.org/Documents/COSO-FAQs-May-2013-](https://www.coso.org/Documents/COSO-FAQs-May-2013-branded.pdf)

[branded.pdf](https://www.coso.org/Documents/COSO-FAQs-May-2013-branded.pdf)

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013b). *Internal*

*Control - Integrated Framework*. Hentet

fra <https://www.coso.org/Documents/990025P-Executive-Summary-final-may20.pdf>.

DeAngelo, L. E. (1981a). Auditor independence, 'low balling', and disclosure regulation.

*Journal of accounting and economics*, 3(2), 113-127. Hentet fra [https://ac.els-](https://ac.els-cdn.com/0165410181900094/1-s2.0-0165410181900094-main.pdf?_tid=a346acd0-072b-485f-821a-d0d2a15339e3&acdnat=1525676296_3c60a595ca315985af5ffb6e552f9f82)

[cdn.com/0165410181900094/1-s2.0-0165410181900094-main.pdf?\\_tid=a346acd0-](https://ac.els-cdn.com/0165410181900094/1-s2.0-0165410181900094-main.pdf?_tid=a346acd0-072b-485f-821a-d0d2a15339e3&acdnat=1525676296_3c60a595ca315985af5ffb6e552f9f82)

[072b-485f-821a-](https://ac.els-cdn.com/0165410181900094/1-s2.0-0165410181900094-main.pdf?_tid=a346acd0-072b-485f-821a-d0d2a15339e3&acdnat=1525676296_3c60a595ca315985af5ffb6e552f9f82)

[d0d2a15339e3&acdnat=1525676296\\_3c60a595ca315985af5ffb6e552f9f82](https://ac.els-cdn.com/0165410181900094/1-s2.0-0165410181900094-main.pdf?_tid=a346acd0-072b-485f-821a-d0d2a15339e3&acdnat=1525676296_3c60a595ca315985af5ffb6e552f9f82).

- DeAngelo, L. E. (1981b). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199. Hentet fra [https://ac.els-cdn.com/0165410181900021/1-s2.0-0165410181900021-main.pdf?\\_tid=b706b385-0d71-4463-8df1-dfbc4bc5e963&acdnat=1525618596\\_3b853079daa8909836dbec6d473635d0](https://ac.els-cdn.com/0165410181900021/1-s2.0-0165410181900021-main.pdf?_tid=b706b385-0d71-4463-8df1-dfbc4bc5e963&acdnat=1525618596_3b853079daa8909836dbec6d473635d0).
- DeFond, M., Erkens, D. H. & Zhang, J. (2014). Do Client Characteristics Really Drive the Big N Audit Quality Effect? *Marshall School of Business Working Paper No. ACC*, 2. Hentet fra <https://www.gsb.stanford.edu/sites/gsb/files/working-paper-accounting-2014-defond.pdf>.
- DeFond, M. & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2-3), 275-326. Hentet fra [https://ac.els-cdn.com/S0165410114000536/1-s2.0-S0165410114000536-main.pdf?\\_tid=ed608a26-61ab-495a-a68b-0003571837cf&acdnat=1525621421\\_fbeda5a3d045dcbb7910d59ffb2fdda1](https://ac.els-cdn.com/S0165410114000536/1-s2.0-S0165410114000536-main.pdf?_tid=ed608a26-61ab-495a-a68b-0003571837cf&acdnat=1525621421_fbeda5a3d045dcbb7910d59ffb2fdda1).
- Deloitte. (2013). *Risks and Controls – COBIT Audits*. Hentet fra [https://cluster10-files.instructure.com/files/29323472/download?download\\_frd=1&verifier=es0DG5uSsZvSTRQT31P51XkXd8V64ExkvBVPoHFu](https://cluster10-files.instructure.com/files/29323472/download?download_frd=1&verifier=es0DG5uSsZvSTRQT31P51XkXd8V64ExkvBVPoHFu)
- Deloitte. (2015a). *Internal Financial Control over Financial Reporting*. Paper presentert på ICAI Seminar. Hentet fra [https://www.wirc-icai.org/material/ICAI\\_Seminar\\_IFC%20presentation.pdf](https://www.wirc-icai.org/material/ICAI_Seminar_IFC%20presentation.pdf)
- Deloitte. (2015b). *ISACA: Emerging Issues in Information Technology Auditing*. Hentet fra <http://isaca-denver.org/Chapter-Resources/EmergingIssuesinITAuditing.pdf>
- Deloitte. (2016). *Revisjonens historie: Sammendrag av boken Verdien av tillit*. Hentet fra <https://www2.deloitte.com/no/no/pages/about-deloitte/articles/revisjonens-historie.html>.
- Den norske Revisorforening. (2009a). *Internasjonal revisjonsstandard*. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarter-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>.
- Den norske Revisorforening. (2009b). *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarter-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-200-overordnede-mal-for-den-uavhengige-revisor-og-gjennomforingen-av-en-revisjon-i-samsvar-med-de-internasjonale-revisjonsstandardene.pdf>.

- Den norske Revisorforening. (2009c). *ISA 330 Revisors håndtering av anslåtte risikoer*. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-330-revisors-handtering-av-anslatte-risikoer.pdf>.
- Den norske Revisorforening. (2009d). *ISA 500 Revisjonsbevis*. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-500-revisjonsbevis-pr-18-12-2017.pdf>.
- Den norske Revisorforening. (2009e). *ISQC 1 Kvalitetskontroll for revisjonsfirmaer som utfører revisjon og forenklet revisorkontroll av regnskaper samt andre attestasjonsoppdrag og beslektede tjenester*. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isqc-1-kvalitetskontroll-for-revisjonsfirmaer-som-utforer-revisjon-og-forenklet-revisorkontroll--av-regnskaper-samt-andre-attestasjonsoppdrag-pr-18-12-2017.pdf>.
- Den norske Revisorforening. (2012). *ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feil informasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser (revidert)*. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-315-revidert-identifisering-og-vurdering-av-risikoene-for-vesentlig-feilinformasjon-gjennom-forstaelse-av-enheten-og-dens-omgivelse-26-10-2017.pdf>.
- Den norske Revisorforening. (2018a). *Ny revisorlovgivning*. Hentet 05.05.2018 fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/ny-revisorlovgivning/>
- Den norske Revisorforening. (2018b). *DnR-dagen 2018*. Hentet 27.04.2018 fra [https://www.revisorforeningen.no/kurs/kursliste/dnr-dagen-2018/?utm\\_campaign=unspecified&utm\\_content=unspecified&utm\\_medium=email&utm\\_source=apsis-anp-3](https://www.revisorforeningen.no/kurs/kursliste/dnr-dagen-2018/?utm_campaign=unspecified&utm_content=unspecified&utm_medium=email&utm_source=apsis-anp-3)
- Erickson, M. (2017). Who Audits Public Companies – 2017 Edition. *Audit Analytics*. Hentet 07.05.2018 fra <http://www.auditanalytics.com/blog/who-audits-public-companies-2017-edition/>
- Eshleman, J. D. & Guo, P. (2014). Do Big 4 Auditors Provide Higher Audit Quality after Controlling for the Endogenous Choice of Auditor? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 197-219. Hentet fra <http://aaajournals.org/doi/10.2308/ajpt-50792?code=aaan-site>.

- EY. (2014). *Electronic Audit Evidence (EAE) and Application Controls*. Tulsa ISACA Chapter. Hentet fra [http://www.isaca-tulsa.org/ISACA\\_Tulsa\\_Chapter\\_Presentation\\_12\\_11\\_2014.pdf](http://www.isaca-tulsa.org/ISACA_Tulsa_Chapter_Presentation_12_11_2014.pdf)
- EY. (2016). *Facilitator Guide: IT Audit Essentials, Execute Tests of ITGCs*. Hentet fra <http://www.regiscompany.com/wp-content/uploads/EY-RISK-Facilitator-Guide-Execute-Tests-of-ITGCs.pdf>
- EY. (2017). *Are your internal controls in harmony with your business?* Hentet fra [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-are-your-internal-controls-in-harmony-with-your-business/\\$FILE/ey-are-your-internal-controls-in-harmony-with-your-business.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-are-your-internal-controls-in-harmony-with-your-business/$FILE/ey-are-your-internal-controls-in-harmony-with-your-business.pdf)
- Financial Reporting Council. (2017). *Key Facts and Trends in the Accountancy Profession*. Hentet fra <https://www.frc.org.uk/getattachment/77fc8390-d0d1-4bfe-9938-8965ff72b1b2/Key-Facts-and-Trends-2017.pdf>.
- Financial Reporting Council. (2018a). *About Us Leaflet*. Hentet 06.05.2018 fra <https://www.frc.org.uk/getattachment/931ad43d-62f1-4726-8ca3-d665e7e9824e/The-FRC-About-Us-Leaflet-February-2018.pdf>
- Financial Reporting Council. (2018b). *Audit Quality Review*. Hentet fra <https://www.frc.org.uk/auditors/audit-quality-review>.
- Finansdepartementet. (2006). *Revisjonsdirektivet (8. selskapsdirektiv): Kvalitetssikring av godkjente revisorer*. (Prop. 81, 2006-2007). Hentet fra <https://europolov.no/rettsakt/revisjonsdirektivet-8-selskapsdirektiv-kvalitetssikring-av-godkjente-revisorer/id-68>.
- Finanstilsynet. (2014). *Rapport etter dokumentbasert tilsyn med revisorer og revisjonsselskaper*. Hentet fra <https://www.finanstilsynet.no/contentassets/428bb2fdeec747c49633a95c2f6c47c8/rapport-etter-dokumentbasert-tilsyn-med-revisorer-og-revisjonsselskaper-hosten-2014.pdf>.
- Finanstilsynet. (2016a). *Om Finanstilsynet*. Hentet 06.05.2018 fra <https://www.finanstilsynet.no/om-finanstilsynet/>
- Finanstilsynet. (2016b). *Brev: Merknader etter selskapstilsyn Grant Thornton Revisjon AS*. Hentet fra <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/brev/2016/merknader-etter-selskapstilsyn2/>.
- Finanstilsynet. (2017a). *Tilsyn: Revisjonsselskap*. Hentet 06.05.2018 fra <https://www.finanstilsynet.no/tilsyn/revisjonsselskap/>

- Finanstilsynet. (2017b). *Brev: Likelydende brev til et utvalg av revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse*. Hentet fra <https://www.finanstilsynet.no/nyhetsarkiv/brev/2017/likelydende-brev-til-et-utvalg-av-revisorer-som-reviderer-foretak-av-allmenn-interesse/>.
- Gulden, B. P. (2015). *Den Eksterne Revisor* (9 utg.). Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.
- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon: teori og metode* (7 utg.). Oslo: Cappelen Damm.
- Harris, S. B. (2017). *Technology and the Audit of Today and Tomorrow*. Hentet 05.05.2018 fra <https://pcaobus.org/News/Speech/Pages/Harris-statement-PCAOB-AAA-4-20-17.aspx>
- Haukerud, A. & Sandanger, K. (2003). Ny renessanse for internkontroll. *Magma - Econas Tidsskrift for Økonomi og Ledelse*, (6). Hentet fra <https://www.magma.no/ny-renessanse-for-internkontroll>.
- Hermanson, D. R., Houston, R. W. & Rice, J. C. (2007). PCAOB Inspections of Smaller CPA Firms: Initial Evidence from Inspection Reports. *21*(2), 137-152. Hentet fra [https://www.researchgate.net/publication/240303140\\_PCAOB\\_Inspections\\_of\\_Smaller\\_CPA\\_Firms\\_Initial\\_Evidence\\_from\\_Inspection\\_Reports](https://www.researchgate.net/publication/240303140_PCAOB_Inspections_of_Smaller_CPA_Firms_Initial_Evidence_from_Inspection_Reports).
- Holtzman Partners. (2016). *2016 Accounting & Controls Update*. Hentet fra <http://holtzmanpartners.com/wp-content/uploads/documents/2016-12/2016-Holtzman-Partners-CPE-Presentation.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2004). *International Standard on Auditing 500 Audit Evidence*. Hentet fra [http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008\\_Auditing\\_Handbook\\_A120\\_ISA\\_500.pdf](http://www.ifac.org/system/files/downloads/2008_Auditing_Handbook_A120_ISA_500.pdf).
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2013). *A Framework for Audit Quality*. Hentet fra <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>.
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2017). *IAASB Work Plan for 2017–2018: Enhancing Audit Quality*. Hentet fra <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Work-Plan-for-2017-2018-Enhancing-Audit-Quality.pdf>.
- International Business Machines. (2001). *IBM Highlights, 1885-1969*. Hentet fra <https://www-03.ibm.com/ibm/history/documents/pdf/1885-1969.pdf>.



- International Business Machines. (2003). *IBM Highlights, 1970-1984*. Hentet fra <https://www-03.ibm.com/ibm/history/documents/pdf/1970-1984.pdf>.
- International Federation of Accountants. (2016). *History*. Hentet 06.05.2018 fra <https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>
- International Federation of Accountants. (2018a). *IFAC Reforms*. Hentet 06.05.2018 fra <https://www.ifac.org/about-ifac/structure-governance/ifac-reforms>
- International Federation of Accountants. (2018b). *The Clarified Standards*. Hentet 06.05.2018 fra <https://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards>
- International Federation of Accountants. (2018c). *About IAASB*. Hentet 06.05.2018 fra <https://www.iaasb.org/about-iaasb>
- International Forum of Independent Audit Regulators. (2018a). *About IFIAR*. Hentet 06.05.2018 fra <https://www.ifiar.org/about/>
- International Forum of Independent Audit Regulators. (2018b). *Member Directory*. Hentet 07.05.2018 fra <https://www.ifiar.org/members/member-directory/>
- International Forum of Independent Audit Regulators. (2018c). *Survey of Inspection Findings*. Hentet fra [http://www.ifiar.org/activities/annual-inspection-findings-survey/index.php?wpdmdl=7970&ind=SZBsEQ6B77k58U1TZ7B5C2eIjFbW7Wg6XpmRUqglV4CxQaoeY1XyIvOV8d8D-9H5rqR1gEvglxRlm6M1UZSBLQW3gD-QkFXpTQ46zHcMVa3Uwtd1mAqiDvKNwEsAt7VKLJRxg\\_2W8m4CdrCec-Gg&#zoom=100](http://www.ifiar.org/activities/annual-inspection-findings-survey/index.php?wpdmdl=7970&ind=SZBsEQ6B77k58U1TZ7B5C2eIjFbW7Wg6XpmRUqglV4CxQaoeY1XyIvOV8d8D-9H5rqR1gEvglxRlm6M1UZSBLQW3gD-QkFXpTQ46zHcMVa3Uwtd1mAqiDvKNwEsAt7VKLJRxg_2W8m4CdrCec-Gg&#zoom=100).
- Investopedia. (2018). *Sarbanes-Oxley Act Of 2002 - SOX*. Hentet 06.05.2018 fra <https://www.investopedia.com/terms/s/sarbanesoxleyact.asp>
- ISACA. (2018a). *History of ISACA*. Hentet 27.04.2018 fra <http://www.isaca.org/About-ISACA/History/Pages/default.aspx>
- ISACA. (2018b). *Sertifiseringer*. Hentet 08.05.2018 fra [http://www.isaca.org/chapters2/norway/certification/Pages/default.aspx?utm\\_referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.no%2F](http://www.isaca.org/chapters2/norway/certification/Pages/default.aspx?utm_referrer=https%3A%2F%2Fwww.google.no%2F)
- ISACA. (2018c). *About ISACA*. Hentet 27.04.2018 fra <http://www.isaca.org/about-isaca/Pages/default.aspx>
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (2 utg.). Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Kinserdal, F. (2017). NHH skal forske på digitalisering i revisjonsbransjen. *Magma - Econas Tidsskrift for Økonomi og Ledelse*, (6), 79-86. Hentet fra <https://www.magma.no/nhh-skal-forske-pa-digitalisering-i-revisjonsbransjen>.

- KPMG. (2015a). *COSO 2013/SOX – Lessons Learned and What’s Next*. Hentet fra <https://chapters.theiia.org/san-diego/Documents/Presentations/SD%20IIA%20COSO%20Update%20May%202015.pdf>
- KPMG. (2015b). *Information Technology Controls in the Audit*. Baltimore Chapter - Association of Government Accountants. Hentet fra <http://agabaltimore.org/wp-content/uploads/2015/09/Information-Technology-Controls-in-the-Audit-Ramsey.pptx>
- KPMG. (2018). *Digitalisering handler ikke om å fylle bedriftene med teknologi*. Hentet 27.04.2018 fra <https://home.kpmg.com/no/nb/home/nyheter-og-innsikt/2018/04/digitalisering-handler-ikke-om-a-fylle-bedriftene-med-teknologi.html>
- Lagat, A. (2017). *Quality Control Standards*. Hentet fra <https://www.icpak.com/wp-content/uploads/2017/03/ISQC-1.pdf>
- Lawrence, A., Minutti-Meza, M. & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*, 86(1), 259-286. Hentet fra <http://www.aapubs.org/doi/10.2308/accr.00000009?code=aaan-site>.
- Lohrey, J. (2018). What Companies Have External Audits? *Small Business - Chron.com*. Hentet 07.05.2018 fra <http://smallbusiness.chron.com/companies-external-audits-74107.html>
- Mattessich, R. (1961). Budgeting Models and System Simulation. *The Accounting Review*, 36(3), 384-397. Hentet fra <https://www.jstor.org/stable/pdf/242869.pdf?refreqid=excelsior%3Acd432ae2b9e711c347f93713774979d9>.
- McKenna, F. (2011). The State of Sarbanes-Oxley Compliance According To Protiviti. *Forbes*. Hentet fra <https://www.forbes.com/sites/francinemckenna/2011/06/21/the-state-of-sarbanes-oxley-compliance-according-to-protiviti/#2fa063ce6f89>.
- McNally, J. S. (2013). *The 2013 COSO Framework & SOX Compliance: One Approach to an Effective Transition*. Hentet fra [https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof\\_5-31-13.pdf](https://www.coso.org/documents/COSO%20McNallyTransition%20Article-Final%20COSO%20Version%20Proof_5-31-13.pdf).
- NOU 2017:15. (2017). *Revisorloven — Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/>.

- Office of Internal Control U.S. Coast Guard. (2017). *Examining Financial Reporting Processes for Effective Internal Control Test Work*. Hentet fra <http://pdi2017.org/wp-content/uploads/2017/06/74-Danish-Cole.pdf>
- Patton, M. Q. (1990). *Qualitative evaluation and research methods* (2 utg.). Newbury Park, California: Sage Publications.
- PricewaterhouseCoopers. (2014). *PwC and Google Announce Joint Business Relationship*. Hentet 05.05.2018 fra <https://press.pwc.com/News-releases/pwc-and-google-announce-joint-business-relationship/s/091c203d-1de7-466c-8574-f0ac96593edc>
- Protiviti. (2014). *Keeping Pace with SOX Compliance: COSO, Costs and the PCAOB. Highlights from Protiviti's 2014 Sarbanes-Oxley Compliance Survey*. Hentet fra [https://www.protiviti.com/sites/default/files/united\\_states/insights/2014-sox-compliance-survey-protiviti\\_0.pdf](https://www.protiviti.com/sites/default/files/united_states/insights/2014-sox-compliance-survey-protiviti_0.pdf).
- Protiviti. (2016). *Understanding the Costs and Benefits of SOX Compliance*. Hentet fra [https://www.protiviti.com/sites/default/files/united\\_states/insights/2016-sox-survey-protiviti.pdf](https://www.protiviti.com/sites/default/files/united_states/insights/2016-sox-survey-protiviti.pdf).
- Protiviti. (2017a). *PCAOB Issues Preview of 2017 Inspection Process of Registered Auditors and Their Audits of Issuers*. Hentet 06.05.2018 fra <https://www.protiviti.com/US-en/insights/pcaob-issues-preview-2017-inspection-process>
- Protiviti. (2017b). *Fine-Tuning SOX Costs, Hours and Controls. Assessing the Results of Protiviti's 2017 Sarbanes-Oxley Compliance Survey*. Hentet fra [https://www.protiviti.com/sites/default/files/united\\_states/insights/2017-sox-compliance-survey\\_protiviti.pdf](https://www.protiviti.com/sites/default/files/united_states/insights/2017-sox-compliance-survey_protiviti.pdf).
- Protiviti. (2018). *About Us*. Hentet 07.05.2018 fra <https://www.protiviti.com/US-en/about-us>
- Public Company Accounting Oversight Board. (2013a). *Staff Audit Practice Alert no. 11*. Hentet fra [https://pcaobus.org/Standards/QandA/10-24-2013\\_SAPA\\_11.pdf](https://pcaobus.org/Standards/QandA/10-24-2013_SAPA_11.pdf).
- Public Company Accounting Oversight Board. (2013b). *Standing Advisory Group Meeting Discussion – Audit Quality Indicators*. Hentet fra [https://pcaobus.org/news/events/documents/05152013\\_sagmeeting/audit\\_quality\\_indicators.pdf](https://pcaobus.org/news/events/documents/05152013_sagmeeting/audit_quality_indicators.pdf).
- Public Company Accounting Oversight Board. (2015). *Concept Release on Audit Quality Indicators, PCAOB Release No. 2015-005*. Hentet fra [https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release\\_2015\\_005.pdf](https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf).

- Public Company Accounting Oversight Board. (2017a). *Staff Inspection Brief*. Hentet fra <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/inspection-brief-2017-3-issuer-scope.pdf>.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2017b). *Staff Inspection Brief*. Hentet fra <https://pcaobus.org/Inspections/Documents/inspection-brief-2017-4-issuer-results.pdf>.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2018a). *Mission and Vision*. Hentet 06.05.2018 fra <https://pcaobus.org/About/History/Pages/default.aspx>
- Public Company Accounting Oversight Board. (2018b). *AS 1105: Audit Evidence*. Hentet 06.05.2018 fra <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS1105.aspx>
- Public Company Accounting Oversight Board. (2018c). *Auditing Standard No. 15*. Hentet 06.05.2018 fra [https://pcaobus.org/Standards/Auditing/pages/auditing\\_standard\\_15.aspx](https://pcaobus.org/Standards/Auditing/pages/auditing_standard_15.aspx)
- Public Company Accounting Oversight Board. (2018d). *About the PCAOB*. Hentet 06.05.2018 fra <https://pcaobus.org/About>
- Public Company Accounting Oversight Board. (2018e). *Guidance: Staff Audit Practice Alerts*. Hentet fra <https://pcaobus.org/Standards/Pages/Guidance.aspx>.
- Public Company Accounting Oversight Board. (2018f). *Staff Inspection Briefs*. Hentet fra <https://pcaobus.org/Inspections/Pages/staff-inspection-briefs.aspx>.
- Rashid, M. A., Hossain, L. & Patrick, J. D. (2002). *The Evolution of ERP Systems: A Historical Perspective*. Hentet fra <https://faculty.biu.ac.il/~shnaidh/zooloo/nihul/evolution.pdf>.
- Regnskapsloven. (1998). *Lov om årsregnskap m.v. av 17.07.1999 nr.56*. Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>.
- Revisorloven. (1999). *Lov om revisjon og revisorer av 15.01.1999 nr.2*. Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2>.
- Sekaran, U. & Bougie, R. (2013). *Research methods for business: A skill building approach* (6 utg.). Chichester: John Wiley & Sons.
- Senft, S. & Gallegos, F. (2004). *Information Technology Control and Audit*. Hentet fra [https://books.google.no/books?hl=no&lr=&id=ygLLBQAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR5&dq=history+of+information+technology+audit&ots=3W26FgoNXY&sig=OGIW8R\\_JMc71foOcrjLy0T2Pj5Q&redir\\_esc=y#v=onepage&q=history%20of%20information%20technology%20audit&f=false](https://books.google.no/books?hl=no&lr=&id=ygLLBQAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR5&dq=history+of+information+technology+audit&ots=3W26FgoNXY&sig=OGIW8R_JMc71foOcrjLy0T2Pj5Q&redir_esc=y#v=onepage&q=history%20of%20information%20technology%20audit&f=false)

- Sherman, F. (2017). *The History of Computerized Accounting*. Hentet 27.04.2018  
fra <https://careertrend.com/about-6328213-history-computerized-accounting.html>
- Skatteetaten. (2018). *SAF-T Regnskap*. <https://www.skatteetaten.no/bedrift-og-organisasjon/starte-og-drive/rutiner-regnskap-og-kassasystem/saf-t-regnskap/>.
- Store Norske Leksikon. (2015). *Strukturert intervju*. Hentet 07.05.2018  
fra [https://snl.no/strukturert\\_intervju](https://snl.no/strukturert_intervju)
- Stroud, R. E. (2012). *Introduction to COBIT 5*. Paper presentert på North America cacs, USA.  
Hentet fra <http://www.isaca.org/education/upcoming-events/documents/intro-cobit5.pdf>
- Sundgren, S. & Svanström, T. (2013). Audit office size, audit quality and audit pricing: evidence from small- and medium-sized enterprises. *Accounting and Business Research*, 43(1), 31-55. Hentet  
fra <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/00014788.2012.691710>.

## Vedlegg 1: Forespørsel om deltakelse i forskningsprosjektet

### ***“Informasjon produsert av enheten (IPE)”***

#### **Bakgrunn og formål**

Studien utføres som en del av en masteroppgave i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder. Vi ønsker å undersøke hvordan revisor sikrer fullstendigheten og nøyaktigheten av informasjon produsert og mottatt fra revisjonskunden. Dette for å sikre at revisjonsdokumentasjonen er pålitelig og hensiktsmessig.

Utvalget er gjort basert på subjektets arbeidssted, arbeidsgiver og arbeidserfaring mv., for å kartlegge om det foreligger forskjeller på hvordan IPE behandles basert på geografisk lokasjon, størrelse på revisjonsselskap og arbeidserfaring/stillingstype.

#### **Hva innebærer deltakelse i studien?**

Hovedtrekkene i studien vil være dybdeintervju med varighet på om lag en og en halv time. Spørsmålene vil omhandle subjektets behandling av informasjon mottatt av revisjonskunden (IPE), samt generell informasjon om subjektet (geografisk lokasjon, erfaring/stillingstype mv). Vi ønsker å utføre intervjuene i februar. Vi har stor forståelse for at det kan være litt hektiske tider nå om dagen og er derfor fleksible når det kommer til tidspunkt.

#### **Hva skjer med informasjonen om deg?**

Alle personopplysninger vil bli behandlet konfidensielt. De som vil ha tilgang til personopplysningene vil være studentene som skriver masteroppgaven, samt deres veiledere. Dataene registreres på PC i form av notater og lydopptak. Personopplysningene/opptak lagres på PC med personlig passordbeskyttelse som regelmessig oppdateres, for å ivareta konfidensialiteten (navneliste/koblingsnøkkel lagres adskilt fra øvrige data).

Deltakerne skal ikke kunne gjenkjennes i publikasjoner.

Prosjektet skal etter planen avsluttes 01.juni 2018. Personopplysningene/opptak vil bli oppbevart etter dette tidspunkt og frem til endelig karakter er satt. Opplysningene vil bli oppbevart på PC med passordbeskyttelse som kun studentene har tilgang til.

### **Frivillig deltakelse**

Det er frivillig å delta i studien, og du kan når som helst trekke ditt samtykke uten å oppgi noen grunn. Dersom du trekker deg, vil alle opplysninger om deg bli anonymisert.

Dersom du ønsker å delta eller har spørsmål til studien, ta kontakt med Johanne Rasmussen på e-post [johannerasmussen@hotmail.com](mailto:johannerasmussen@hotmail.com) eller på tlf. 40 63 94 77, evt. veileder Sylvi Nerskogen på [Sylvi.Nerskogen@riksrevisjonen.no](mailto:Sylvi.Nerskogen@riksrevisjonen.no).

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 er villig til å delta

-----  
(Signert av prosjektdeltaker, dato)

## Vedlegg 2: Intervjuguide

### Del 1: Generelt

1. Hva er din stilling/posisjon i selskapet?
  - Hvor lenge har du hatt denne stillingen?
2. Hvor mange år har du med erfaring?
  - Har du erfaring fra IT-revisjon? Med IT-revisjon mener vi test av IT-system, erfaring med å vurdere risiko med IT-system o.l.
  - Har du tidligere erfaring fra andre revisjonsselskap?
    - I så fall hvilke? Fem store vs. øvrige.
3. Hva er din utdannelsesbakgrunn?
4. Er du registrert eller statsautorisert revisor?
5. Hva slags kundemasse har du mest erfaring med?
  - Kundestørrelse? Små [regnskapsloven § 1-6 = balansesum 35 millioner kroner, omsetning 70 millioner kroner, 50 årsverk], øvrige [antitetisk tolkning av regnskapsloven § 1-6] eller børsnoterte?
  - Næring? (Bygg, produksjon, handel, petroleum og lignende)

### Del 2: Informasjon produsert av enheten

6. Hva legger du i begrepet informasjon produsert av enheten (IPE)?
  - Kan du komme med noen eksempler på hva som inngår/ikke inngår etter din formening?
7. Hva slags IPE mottar du vanligvis:
  - I planleggingsfasen?
  - Ved test av kontroller som utføres?
  - Ved substanshandlinger?
8. Hvordan vil du definere ditt kjennskap til informasjon produsert av enheten?
  - Veldig godt = tatt stilling til og har testet ofte.
  - Godt = tatt stilling til og har testet noe.
  - Middels = har tatt stilling til og fått opplæring, men ikke utført selv.
  - Begrenset = har hørt om begrepet, men har begrenset/ingen opplæring.
  - Ingenting = har ikke hørt om det.



9. Hvor viktig anser du at det er å ha sikkerhet for at det du får fra kunden, som benyttes som revisjonsbevis, er uten vesentlige feil?
- Hvis viktig, på hvilken måte? Kan du utdype?
  - Hvis ikke viktig, hvorfor ikke? Kan du utdype?
10. Foreligger det, etter din formening, et fokus rettet mot kontroll av fullstendighet og nøyaktighet av IPE i ditt selskap? Med fullstendighet mener vi all relevant data, men kun relevant. Med nøyaktighet mener vi at dataen er korrekt. Med fokus mener vi kurs, opplæring, temakvelder, informasjonsskriv og lignende.
11. Hva sier retningslinjene hos dere ang. behandling av informasjon mottatt fra kunden?
- Dersom dere ikke har interne retningslinjer, finnes det da noen eksterne retningslinjer som dere følger? Hvilke?
12. Hvilke risikoer anser du at foreligger knyttet til IPE?
- Hvilke feil kan IPE inneholde?
  - Hvilke bransjer/næringer/regnskapssystem er utfordrende å revidere iht. IPE?
13. Vi går tilbake til eksemplene oppgitt i spørsmål 7:
- Hvordan går du frem for å verifisere fullstendigheten (all relevant data, men kun relevant) og nøyaktigheten (dataen er korrekt) til IPE, benyttet som revisjonsbevis, i:
    - Planleggingsfasen?
    - Test av kontroller som du ofte gjør?
    - Substanshandling?
  - Hva gjør dere hvis ikke IPE testes direkte?
14. Hvilke faktorer mener du at påvirker revisjon av IPE?
15. Hvordan anses behovet for å utføre særskilte revisjonshandlinger relatert til IPE dersom IPE mottas fra økonomiavdelingen/ledelsen hos kunden, fra internrevisor hos kunden eller fra serviceorganisasjon innleid av kunden?
16. Hvordan anses behovet for verifisering av data som revisor selv henter ut fra kundens regnskapssystem?
17. Hvordan stiller du deg til en rapport mottatt fra kundens IT-system som skal brukes som revisjonsbevis, gitt at de generelle IT-kontrollene (GITC) er testet og har feilet? Med generelle IT-kontroller mener vi retningslinjer og rutiner som skal sikre at for eks. informasjonssystemet er oppdatert, forhindre uautorisert tilgang og endring, og at informasjon lagres på riktig måte.
- Hvordan ville du sikret fullstendigheten og nøyaktigheten av rapporten?

### **Del 3: Praktiske Scenarier**

18. Under foreligger det fem selvstendige scenarier. Hvordan vil du gå frem for å verifisere informasjon produsert av enheten (IPE) tilstrekkelig i de påfølgende eksemplene? Evt. hvilke alternative handlinger ville du utført, dersom du velger å ikke verifisere IPE?

#### **Scenario 1: Aldersfordelt saldliste generert i regnskapssystemet**

- Kunden er i kategorien “små selskap”.
- Kundefordringer er en vesentlig post, middels risiko for vesentlige feil.
- Listen skal benyttes i vurderingen av verdsettelsen av kundefordringene.
- Selskapet benytter et utbredt regnskapssystem (eks. Visma).

#### **Scenario 2: Varelagerlisten i Excel, hentet ut ifra varelagersystemet**

- Kunden er i kategorien “øvrig selskap”.
- Varelager er en vesentlig post, liten risiko for vesentlige feil.
- Selskapet har selv utviklet varelagersystemet hvor dataen er hentet fra.
- Listen benyttes av økonomisjefen som en del av en halvårlig kontroll hvor varer uten bevegelse de siste 3 månedene vurderes for avsetning for ukurans. Vi som revisor ønsker å teste denne kontrollen.

#### **Scenario 3: Liste som viser personer som har begynt/sluttet ilt året, fra lønnsystemet**

- Kunden er i kategorien “små selskap”.
- Lønnskostnader er ikke en vesentlig post, lav risiko for vesentlig feil. Sum lønnskostnader er over arbeidsvesentligheten.
- Lønnsystemet er et utbredt regnskapssystem (eks. Visma Lønn).
- Listen skal benyttes til å sette en forventning til lønnskostnader i en substansanalyse ved årsslutt.

#### **Scenario 4: Prosjektregnskap**

- Kunden er i kategorien “øvrigt selskap”.
- Selskapet er i byggebransjen og fører prosjektregnskap i Excel.
- Inntektene anses for å være en vesentlig post, med middels risiko for vesentlige feil.
- Prosjektinntekter:
  - Inntektene føres etter løpende avregnings metode.
  - Totalinntekt per prosjekt kommer fra signerte kontrakter, eventuelt nye salgsordre, og legges inn manuelt i Excel – oversikten av økonomisjefen hver måned.
- Lønnskostnader:
  - Hver ansatt logger inn i timeføringssystemet og fører sine timer med prosjektnummer. Prosjektleder må godkjenne førte timer hver måned.
  - Hver ansatt og hver arbeidsoppgave/aktivitet har sine faste timesatser i timesystemet.
  - Ved månedsslutt generer økonomisjefen en Excel – rapport fra timeføringssystemet som viser påløpte lønnskostnader per prosjekt.
  - Kun godkjente timer medtas i prosjektregnskapet i Excel (foreligger en sperre i systemet).
- Varekostnader:
  - Budsjetterte totalkostnader, basert på prosjektrapport utarbeidet ved oppstart av prosjektet, legges inn manuelt i Excel – oversikten av økonomisjefen.
  - Alle innkjøp registreres med et PO – nummer som er knyttet opp mot et prosjektnummer.
  - Det foreligger en attestasjonsmatrise for alle innkjøp.
  - Ved uttak av varer fra varelager må det registreres med et prosjektnummer.
  - Ingen innkjøp/uttak fra varelager kan overføres til regnskapssystemet før det foreligger godkjenning iht. attestasjonsmatrisen.
  - Ved månedsslutt generer økonomisjefen en Excel – rapport fra regnskapssystemet (SAP) som viser påløpte kostnader per prosjekt.
- Beregning av fremdrift:
  - Regnskapssjefen har utarbeidet en egen arkfane i Excel – oversikten som henter informasjon fra de andre arkfanene som nevnt over. Med bakgrunn i dette beregnes en fullføringsgrad og tilhørende inntekt som skal inntektsføres.

- Excel – oversikten benyttes i et månedlig møte mellom prosjektledere og økonomisjef, hvor prosjektene gjennomgås og eventuelle behov for nedskrivning vurderes. Evt. endringer i forventede totalkostnad per prosjekt endres manuelt på bakgrunn av informasjon som fremkommer i møte med prosjektleder.
- Betydning for revisor:
  - Revisor benytter seg av økonomisjefens Excel – oversikt som grunnlag for revisjon av selskapets prosjektinntekt.
  - Basert på informasjonen over, hvordan vil du sikre fullstendigheten og nøyaktigheten av Excel – oversikten? Ta nødvendige forutsetninger. Her er det ikke behov for en detaljert plan, men en overordnet gjennomgang av handlinger.

**Scenario 5: Se for deg at du mottar en analyse fra ledelsen relatert til forventet markedsutvikling. Denne brukes som revisjonsbevis i risikovurderingsprosessen**

- Hvordan ville du verifisert denne analysen?

**Del 4: Revisjonskvalitet og fremtiden**

19. Hva er revisjonskvalitet for deg?

20. Hvordan påvirker revisjonshandlingen knyttet til IPE revisjonskvaliteten?

21. Helt til slutt har vi et spørsmål knyttet til fremtidens revisjon:

- Hvordan mener du at fokuset rundt IPE vil endres i fremtiden?
  - Hvilke elementer i revisjonsbransjen vil ha størst innvirkning på IPE fremover?
  - Hvilke elementer hos kunden vil ha størst innvirkning på IPE fremover?
  - Er det ønskelig med mer opplæring relatert til behandling av IPE?
  - Bør IT integreres i noen grad i dagens Master i Regnskap og Revisjon?

### Vedlegg 3: Refleksjonsnotat Anja Meisdalen

Masteroppgaven tar for seg temaene revisjonskvalitet og informasjon produsert av enheten (IPE). Følgende problemstillingen er gitt: *Påvirker verifisering av informasjon produsert av kunden revisjonskvalitet, og kontrolleres slik informasjon ulikt i de fem store revisjonsselskapene i forhold til i de øvrige revisjonsselskapene?* Hva som legges i begrepet informasjon produsert av enheten er ikke offisielt definert av hverken standardsettere eller tilsynsmyndigheter, men det tas utgangspunkt i hva som revisor mottar av dokumentasjon som er produsert av kunden og som benyttes som revisjonsbevis. Kunden produserer store deler av dokumentasjonen som revisor benytter i sitt arbeid og det er derfor viktig at revisor har en forståelse av hva denne informasjonen inneholder, hvordan den er utarbeidet og hvilken betydning den får for selve revisjonen. En viktig del av dette er å utarbeide revisjonshandlinger for å sikre seg at informasjonen produsert av kunden er korrekt. Ved å utføre semistrukturerte dybdeintervjuer med 12 praktiserende revisorer, samt gjennomgang av tilsynsrapporter fra både norske og internasjonale tilsynsmyndigheter har studien forsøkt å kartlegge hva revisor faktisk gjør i praksis for å verifisere IPE og om det foreligger ulik praksis hos de fem store revisjonsselskapene sammenlignet med de øvrige revisjonsselskapene. Funnene tilsier at de fem store revisjonsselskapene har et større fokus direkte rettet mot å verifisere informasjonen som er produsert av kundene, mens de øvrige revisjonsselskapene ofte heller inkluderer en slik verifisering i sine øvrige revisjonshandlinger. PCAOB og IAASB definerer overholdelse av standarder som en del av god revisjonskvalitet. Å verifisere informasjon produsert av enheten er en del av revisjonsstandardene og overholdelse av dette vil derfor ha en positiv påvirkning på revisjonskvaliteten. Tidligere forskning tilsier at de fire store internasjonale revisjonsselskapene har høyere revisjonskvalitet i forhold til de øvrige revisjonsselskapene. Funnene i studien tilsier at dette ikke er korrekt da bl.a. flere av de fem store har fått påpekninger knyttet til feil behandling av IPE enn de øvrige i USA, og i Norge er det ingen stor forskjell på antall feil påpekt hos de ulike revisjonsselskapene.

#### **Internasjonalisering**

Temaene i masteroppgaven er sterkt knyttet til begrepet internasjonalisering på flere måter. Både informasjon produsert av enheten (IPE) og revisjonskvalitet er forankret i de internasjonale revisjonsstandardene. Norske revisorer må også forholde seg til disse revisjonsstandardene som følge av revisjonsdirektivet vedtatt av EU i 2006.

Revisjonsstandardene gjennomgås og endres med jevne mellomrom. Dette medfører at revisor er avhengig av å holde seg oppdatert på de nyeste internasjonale standardene for å kunne utføre en tilfredsstillende og hensiktsmessig revisjon. De siste årene har tilsynsmyndigheter også satt et fokus på behandlingen av IPE. Dette gjelder særlig de amerikanske tilsynsmyndighetene PCAOB som utfører tilsyn med revisorer som reviderer foretak på børs i USA. Årsaken til det økte fokuset er at tidligere tilsyn har avdekket gjentatte svakheter i verifiseringen av IPE hos revisjonsselskapene. Funnene er aktuelle også for revisorer her i Norge som følge av at en del norske revisjonsselskap reviderer også selskap som er registrert på børs i USA. De store revisjonsselskapene i Norge har valgt de siste årene å fokusere direkte på verifiseringen av IPE i sine interne retningslinjer.

Et annet moment knyttet til internasjonalisering er kundene til revisor. Kundene blir oftere mer internasjonale. En del blir kjøpt opp av internasjonale konsern og får en internasjonal organisasjonskultur som også påvirker økonomidelen i selskapet, herunder selve regnskapsføringen og IT-systemet. Store konsern benytter seg ofte av store internasjonale regnskapssystem som SAP og Oracle. Dette er viktige forhold som revisor må sette seg inn i for å kunne utføre sin revisjon mest mulig hensiktsmessig. En del av en kunnskapen om kundens omgivelser, som beskrevet i ISA 315, er å forstå hvordan regnskapsdata går gjennom IT-systemet. Dette er også viktig i forhold til vurderingen av hvordan revisor skal revidere informasjon produsert av enheten og som benyttes som revisjonsbevis. Alle norske børsnoterte selskap må følge den internasjonale regnskapsloven IFRS. En del av jobben til revisor er å verifisere at kunden følger gjeldende regnskapslov slik at også denne internasjonaliseringen påvirker revisors hverdag.

## **Innovasjon**

Innovasjon er et viktig begrep innenfor revisjonsprofesjonen. Den stadig økende utviklingen hos kunder, herunder blant annet i IT-systemer og produktsammensetninger, medfører at revisor må kontinuerlig fornye seg i sin utøvelse av revisjonen. Som følge av at informasjonen som produseres av et selskap og som revisor benytter som revisjonsbevis blir mer utarbeidet i et IT-system, er det et økende behov for nye handlinger som skal sikre at slik informasjon er foruten vesentlig feil. De siste trendene innenfor revisjonsbransjen, som er med på å dekke dette behovet, er blant annet at de store revisjonsselskapene utvikler egne roboter som skal bistå revisor i sine daglige arbeidsoppgaver. I tillegg benyttes det mer dataanalyser for å lettere kunne prosessere store datamengder. Dataanalyser kan også benyttes som en

konkurransfordel for revisjonsselskapene i den forstand at de kan analysere store mengder finansiell data og gi kundene nyttig informasjon tilbake, noe som tidligere ikke var like lett.

Det blir også et økende behov for at revisor innehar kunnskap om IT. Dette for å lettere kunne identifisere mulige risikoer knyttet til IPE, samt mulige revisjonshandlinger for å dekke disse risikoene. Dagens utdanning for en revisor inneholder minimalt med slik IT-opplæring. Det er derfor min oppfatning at IT bør integreres i større grad i et masterstudie innenfor revisjon og regnskap slik at fremtidige revisorer er mer rustet til å møte utfordringer på arbeidsplassen. IT-erfaring og IT-kunnskap er noe som også revisjonsselskapene legger større vekt på i en rekrutteringsprosess av nyansatte revisorer slik at en innovasjon i MRR studiet for å tilpasse seg endrede behov i arbeidsmarkedet vil være nødvendig.

### **Ansvar**

I henhold til Revisorloven § 1-2 skal revisor være samfunnets tillitsperson. Dette betyr at revisor, gjennom å følge lover og regler som eksempelvis de internasjonale revisjonsstandardene, skal utføre et arbeid og avgi en konklusjon som medfører at brukerne av regnskapet får en økt tillit til den finansielle informasjonen. Ansvar er derfor en viktig del av revisors hverdag. Dagens revisjon blir mer preget av konkurranse hvor det er større press på honorarer for å få nye kunder. Lavere honorarer kan ha en negativ påvirkning på revisors arbeid, selv om det ikke skal være slik. For å kunne tjene på oppdrag med lave honorarer kan revisor bli fristet til å gjøre færre revisjonshandlinger enn hva som er nødvendig, herunder velge å ikke verifisere IPE, for å få en tilfredsstillende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlige feil. Press fra kundens ledelse om å godta en lavere nedskrivning av en eiendel enn hva som egentlig er funnet nødvendig av revisor for å kunne beholde kunden er også et eksempel på mulige etiske dilemmaer som revisor kan bli stil ovenfor. Det er viktig å poengtere at en del av ansvaret som revisor har er å utføre sin revisjon med et profesjonelt skjønn og skepsis samt å være en uavhengig tredjepart. De etiske retningslinjene som Revisorforeningen har utarbeidet, i tillegg til revisors erstatningsansvar, er med på å sikre at revisor utøver sitt ansvar. Revisorer som utfører arbeidet sitt ansvarlig vil også kunne få et godt rykte utad i markedet. Dette kan være en fordel i den harde konkurransen om å tiltrekke seg nye kunder. Fremover vil det fremdeles være viktig at revisorer fortsetter å utøve en ansvarlig revisjon, særlig som følge av de raske endringene innen IT og lover og regler. For å kunne klare dette må revisjonsselskapene opprettholde og gjennomføre nødvendig opplæring av sine ansatte, samt sikre god revisjonskvalitet gjennom blant annet intern kvalitetskontroll.

## Vedlegg 4: Refleksjonsnotat Johanne Rasmussen

Hovedtemaet for masteroppgaven er verifisering av informasjon produsert av enheten (IPE) og er koblet opp mot begrepet revisjonskvalitet. Populasjonen som det er tatt utgangspunkt i er revisorer i Norge fordelt på de fem store revisjonsselskapene og øvrige revisjonsselskap.

Problemstillingen er: *Påvirker verifisering av informasjon produsert av kunden revisjonskvaliteten, og kontrolleres slik informasjon ulikt i de fem store revisjonsselskapene i forhold til i de øvrige revisjonsselskapene?* Basert på denne problemstillingen er det utarbeidet tre forskningsspørsmål som er forsøkt besvart i oppgaven: (1) *Er revisjonskvaliteten bedre i de fem store revisjonsselskapene enn i de øvrige revisjonsselskapene?* (2) *På hvilken måte påvirker ulike forhold omfanget av verifisering av informasjon produsert av kunden, og hvordan påvirker omfanget revisjonskvaliteten?* (3) *Verifiserer revisor informasjon produsert av kunden indirekte i form av andre revisjonshandlinger?*

Til grunn i oppgaven forelå det en antakelse om at de fem store revisjonsselskapene avgir bedre revisjonskvalitet enn øvrige revisjonsselskap, herunder i form av verifisering av informasjon produsert av enheten. Denne antakelsen er basert på teori eksempelvis fra DeAngelo. Svar fra informantene i masteroppgaven støtter opp om denne påstanden da de fem store revisjonsselskapene uttrykker et større på fokus på verifisering av IPE enn øvrige selskap i form av eksempelvis kurs og interne retningslinjer knyttet til IPE. Det legges videre til grunn en kobling mellom verifisering av IPE og revisjonskvalitet da det foreligger et lovkrav i ISA 500.09 om at revisor skal verifisere informasjon produsert av enheten benyttet som revisjonsbevis, samt at overholdelse av lover og regler fører til bedre revisjonskvalitet. Funn fra oppgaven indikerer derimot at det ikke foreligger en like stor forskjell i verifisering av IPE mellom de fem store og øvrige revisjonsselskap som først antatt. En gjennomgang av tilsynsrapporter fra Norge i perioden 2015-2017 viser at praksisen på å verifisere IPE ikke er betydelig bedre hos de store revisjonsselskapene enn hos øvrige revisjonsselskap. Dette indikerer at øvrige revisjonsselskap verifiserer informasjon produsert av enheten som en del av øvrige revisjonshandlinger. Konklusjonen om at det ikke foreligger en bedre revisjonskvalitet i de fem store revisjonsselskapene støttes opp om av blant annet Boone et al.

I refleksjonsnotatet gjennomgås tre tema, nemlig internasjonalisering, innovasjon og ansvar.



## **Internasjonalisering**

Selv om revisjonsutdanningen i Norge ikke legger opp til at man kan dra på utveksling under studiet, som følge av at utdanningen inneholder en betydelig grad av norske lover og regler, er revisjonsbransjen relativt internasjonalt preget etter min mening. I oppgaven har det blitt fokusert på ISA-er utstedt av IAASB. Disse standardene er internasjonale og gjelder for revisorer blant annet i Norge. I tillegg har oppgaven fokusert på PCAOB som fører tilsyn med revisorer som reviderer selskap på børs i USA. Da noen av revisjonsselskapene i Norge har slike kunder er informasjon, standarder og tilsyn fra PCAOB relevant også for nevnte revisorer i Norge. I tillegg har de store revisjonsselskapene fagavdelinger som utarbeider eksempelvis kurs og retningslinjer. Disse fagavdelingene har ofte et samarbeid internasjonalt innad i det globale konsernet slik at selskapet i Norge påvirkes av hva som skjer andre steder i verden. Revisorer i Norge, spesielt i de fem store revisjonsselskapene, påvirkes derfor i stor grad av hva som skjer internasjonalt. Da øvrige revisjonsselskap ikke har denne internasjonale tilknytningen i like stor grad har de en tendens til å være noe på etterskudd med å innføre endringer basert på internasjonale hendelser. Retningslinjer for å verifisere informasjon produsert av enheten er et eksempel på et område som har fått mye fokus internasjonalt og som nå er videreført til fagavdelingene i de store revisjonsselskapene i Norge. Øvrige revisjonsselskap har ikke innført slike retningslinjer, etter min kunnskap, dog trenger ikke dette å bety at revisorene i slike selskap ikke verifiserer IPE tilstrekkelig. Om øvrige revisjonsselskap klarer å henge med på alle trender som kommer fra internasjonale hold vil vise seg i fremtiden.

ISA-ene og IAASB er eksempler på noe av det som jeg har fått kjennskap til gjennom masterstudiet Regnskap og Revisjon ved Handelshøyskolen ved UiA. Bakgrunnskunnskap på dette området har vært til hjelp i masteroppgaven.

## **Innovasjon**

Revisjonsbransjen er i stadig endring. Robotisering og SAF-T er eksempler på dette. Som følge av robotisering innen revisjon har stadig flere av revisjonshandlingene blitt automatisert slik at det utføres færre manuelle revisjonshandlinger enn tidligere. SAF-T på sin side bidrar til effektivitet og forenkling i eksempelvis revisjonsbransjen. Ved at man kan innhente informasjon i form av et standardformat vil revisjonsselskapene, først og fremst de største, kunne utvikle systemer som kan bearbeide slik informasjon på en effektiv måte. Robotisering og SAF-T gjør det derfor mulig for revisor å fokusere på noe av det viktigste innen revisjon,

nemlig områder som innehar høy risiko og vanskelige vurderinger. Det antas at verifisering av informasjon produsert av enheten kan utføres i form av slike handlinger. Utvikling av verktøy er kostbart. Derimot antas det at spesialiserte verktøy vil kunne få stor betydning innenfor revisjonsbransjen da det på sikt anses å være lønnsomt. Mindre revisorer antas å imøtekomme en utfordring på dette området når automatiseringen blir utbredt da slike revisorer har færre ressurser enn de fem største revisjonsselskapene. Dette vil igjen kunne påvirke deres overlevelsesmuligheter i et revisjonsmarked som stadig har lavere revisjonshonorarer.

### **Ansvar**

Ansvar er et element som sitter i ryggmargen til revisor da revisor er allmennhetens tillitsperson slik det følger av Revisorloven §1-2 av 1999. I tillegg må revisor følge regler relatert til eksempelvis hvitevasking, etiske krav fra Den norske Revisorforening, revisor innehar et rapporteringsansvar, revisor har et krav til vandel og økonomisk stilling ved sertifisering, samt har et krav til å være forsikret økonomisk. Integritet, objektivitet og aktsomhet er begrep som er viktige i profesjonen og revisor skal ikke la seg styre av andre. Med andre ord er revisor alltid stilt ovenfor ansvarskonseptet.

I dårlige økonomiske tider er revisor viktigere enn ellers. I slike situasjoner kan det foreligge et sterkere press fra kunden som revisor er nødt til å motstå. Nevnte begrep som integritet, objektivitet og aktsomhet blir derfor ekstra viktig. Revisor skal skape tillitt mellom en investor og et selskap. Grensene for revisjonsplikt blir stadig høyere, likevel har en del selskap, som ikke er revisjonspliktige, valgt revisjon. En årsak til dette kan være at banken eller at en annen tredjepart krever dette.