

## **Koronapandemiens påvirkning på revisjonsbransjen**

En studie av koronapandemiens påvirkning på revisors  
risikoidentifisering, risikovurdering og risikohåndtering

Markus Haug Kjevik  
Jarle Vassvik

### **VEILEDERE**

Bjørn Einar Strandberg  
Geir Haaland

**Universitetet i Agder, 2022**

Handelshøyskolen ved UiA  
Institutt for økonomi

Master

# Forord

Denne masteroppgaven markerer den avsluttende delen på masterstudiet i regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen ved Universitet i Agder. Oppgaven er en obligatorisk del av studieløpet og utgjør 30 studiepoeng.

Arbeidet med masteroppgaven har vært en spennende, utfordrende og lærerik prosess som har gitt oss verdifulle erfaringer som vi vil ta med oss videre. Gjennom arbeidet med denne oppgaven har vi erfart hvordan koronapandemien har påvirket revisjonsbransjen og hvilke varige og forbigående konsekvenser dette har medført. Kunnskapen vi har tilegnet oss vil komme til god nytte i våre fremtidige karrierer som revisorer.

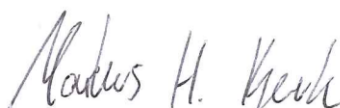
Vi ønsker å rette en stor takk til våre veiledere Bjørn Einar Strandberg og Geir Haaland for deres sterke akademiske og faglige innspill og oppfølging ved arbeidet med denne masteroppgaven.

Vi vil også takke alle informantene som har bidratt til vår oppgave og latt seg intervjuet av oss i sin mest travle periode. Uten deres bidrag ville ikke oppgaven vært mulig å gjennomføre. Til slutt vil vi takke familie, venner, samboer og studiekolleger for deres gode støtte og oppmuntring underveis.

Kristiansand, 1. juni 2022



Jarle Vassvik



Markus Haug Kjevik

# Sammendrag

Våren 2020 innførte den norske regjeringen de mest inngripende tiltakene i det norske samfunn i fredstid som følge av covid-19-pandemien. Nesten to år senere ble alt av tiltak opphevet etter flere lettelsler og innstramminger underveis som følge av utviklingen både nasjonalt og globalt.

Denne studien undersøker hvordan den norske revisjonsbransjen ble påvirket av covid-19-pandemien med tilhørende smitteverntiltak. Studien tar sikte på å finne ut om pandemien har påvirket revisors risikoidentifisering, risikovurdering og risikohåndtering med søkelys på om den har medført varige eller forbigående konsekvenser. Det undersøkes også om størrelsen på revisjonsselskapet har innvirket på effekten covid-19-pandemien har hatt.

Studien baserer seg på en kvalitativ undersøkelse med eksplorativt design med den hensikt å skape forståelse for temaet og problemstillingen. Det er utført dybdeintervju med ti erfarne revisorer, alle partnere i store og mindre revisjonsselskap, lokalisert over hele Norge. Intervjuene ble gjennomført digitalt på plattformer for videomøter som har blitt godt implementert i det norske samfunn som følge av koronapandemien. Dette ga også grunnlag for å undersøke om det var geografiske forskjeller.

Våre hovedfunn viser at covid-19-pandemien har hatt liten påvirkning på revisors risikoidentifisering og risikovurdering med unntak av at enkelte risikoområder har blitt mer fremtredende og at revisor revurderer risiko oftere, sammenlignet med før pandemien. Koronapandemien har derimot påvirket revisors håndtering av revisjonen vesentlig i enkelte forhold når det angår måten revisjonen utføres på, men i mindre grad arten og typen av revisjonsbevis og revisjonsavslutningen. Resultatene viser enkelte forskjeller blant store og mindre revisjonsselskap og både varige og forbigående endringer som følge av covid-19-pandemien.

# Abstract

In March 2020 the Norwegian government implemented the most intrusive restrictions on society since wartime as a response to the covid-19-pandemic. The restrictions were lifted almost two years after their implementation but the impact during those years of varying restrictions was substantial.

The purpose of this master's thesis is to describe how Norwegian auditors were affected by the covid-19 pandemic and the restrictions imposed by the Norwegian government. The thesis aims to understand the effect the pandemic has had on auditors risk identification, risk assessment and risk management. We try to analyze which effects are transient and which effects will remain and shape the industry for the future. The thesis also aims to uncover if the pandemic has affected audit firms and auditors differently depending on the size of the audit firm.

The research takes a qualitative approach with an exploratory design. The purpose of such an approach is to develop an understanding of the theme and research question. We conducted ten interviews with experienced auditors who all work as partners in their respective audit firms. The interviewees were situated all across Norway both in large audit firms and smaller audit firms. The interviews were conducted online using video conferencing tools. This method of communication was chosen because it has been widely implemented in Norwegian society and business due to the pandemic, allowing us to research whether there were geographical differences within the Norwegian industry.

Our findings show that the covid-19 pandemic has had little effect on the auditor's risk identification and risk assessment process. The exceptions are that some risk areas, which were already present, have become more prominent due to the pandemic, and that the process of identifying and assessing risk has become more dynamic, meaning that the need to reconsider the risks has become greater. The covid-19 pandemic has, on the other hand, had a significant impact on the auditor's risk management in the regard of the manner in which the audit is performed. However, there is less of an effect on the nature and type of audit evidence and the audit conclusion. The results indicate some differences due to the audit firm size and the results also imply that some consequences are considered to be transient, whilst others will be lasting.

# Innhold

Forord	i
Sammendrag	ii
Abstract	iii
Innhold	iv
Oversikt over figurer og tabeller	vi
Kapittel 1 - Innledning	1
1.1 Bakgrunn	1
1.1.1 Covid-19 i Norge	1
1.1.2 Tiltak i pandemien	2
1.1.3 Pandemiens generelle påvirkning på revisjonsbransjen	3
1.2 Tema og problemstilling	4
1.3 Oppgavens struktur	6
Kapittel 2 - Teori	7
2.1 Revisjon i Norge	7
2.1.1 Revisjonsbransjen i Norge	8
2.1.2 Store og mindre revisjonsselskap	10
2.1.3 Revisjonskvalitet	11
2.2 Revisorlov	12
2.3 Revisjonsstandarder (ISA)	13
2.3.1 Generelle prinsipper, oppgaver og plikter	14
2.3.2 Vesentlighetsbegrepet	15
2.3.3 Risikoidentifisering og vurdering	17
2.3.4 Risikohåndtering	20
2.3.5 Revisjonsbevis	20
2.3.6 Fortsatt drift	21
2.4 Tidligere forskning	22
Kapittel 3 - Metode	26
3.1 Forskningsprosess og design	26
3.2 Forberedelse	27
3.2.1 Tilnærming	27
3.2.2 Vitenskapelig metode	27
3.2.3 Utvalg og populasjon	28
3.3 Datainnsamling	31
3.3.1 Rekruttering av informanter	32
3.3.2 Utførelse av intervju	33
	iv

3.3.3 Presentasjon av informanter	35
3.4 Dataanalyse	35
3.5 Kvaliteten på metoden	37
3.6 Personvern og forskningsetikk	40
Kapittel 4 - Resultat	42
4.1 Risikoidentifisering og vurdering	42
4.2 Revisjonsbevis	50
4.3 Revisjonsutførelse	54
4.4 Revisjonsavslutning	58
Kapittel 5 - Diskusjon	62
5.1 Risikoidentifisering og vurdering	62
5.2 Revisjonsbevis	69
5.3 Revisjonsutførelse	75
5.4 Revisjonsavslutning	79
Kapittel 6 - Avslutning og konklusjon	83
6.1 Oppsummering og konklusjon	83
6.2 Oppgavens begrensninger	85
6.3 Forslag til videre forskning	86
Litteraturliste	88
Vedlegg	96
Vedlegg 1 - Intervjuguide	96
Vedlegg 2 - Informasjonsskriv til rekruttering av informanter	98
Vedlegg 3 - Diskusjonsnotat om «Internasjonalisering»	100
Vedlegg 4 - Diskusjonsnotat om «Internasjonalisering»	107

# Oversikt over figurer og tabeller

Figur 1: Nøkkeltall fra den norske revisjonsbransjen (Revisorforeningen, 2022, s. 25)	9
Figur 2: Pandemiens påvirkning på risikoidentifisering og -vurderingsprosessen	46
Figur 3: Vanskeligere eller mer tidkrevende å innhente revisjonsbevis	50
Figur 4: Kombinasjonen av test av kontroll og substanshandlinger	53
Figur 5: Kommunikasjon med kunden	56
Figur 6: Opplysning om tvil om evne til fortsatt drift	58
Figur 7: Koronapandemiens påvirkning på revisjonskvalitet	59
Tabell 1: Presentasjon av informanter	35
Tabell 2: Økt risiko for vesentlige feil som følge av koronapandemien	43
Tabell 3: Elementene av revisjonsrisikomodellen som informantene mente førte til en økt risiko for vesentlige feil	44
Tabell 4: Søknad om koronakompensasjon	48
Tabell 5: Nye metoder eller revisjonshandlinger for innhenting av revisjonsbevis	52
Tabell 6: Kombinasjon av test av kontroll og substanshandlinger	54
Tabell 7: Alternative handlinger ved varetelling som følge av manglende fysisk oppmøte	56

# Kapittel 1 - Innledning

Dette kapittelet presenterer tema og problemstilling, samt bakgrunnen for valg av tema. Dette inkluderer en introduksjon av koronapandemien i Norge og konsekvensene den medførte. Avslutningsvis presenteres oppgavens oppbygning og struktur.

## 1.1 Bakgrunn

Utbruddet av SARS-CoV-2 (Covid-19) utviklet seg til en verdensomspennende pandemi og har medført strenge tiltak og restriksjoner som har tvunget mange profesjoner til å tenke nytt for å opprettholde samme arbeidskvalitet. Pandemien har medført store skiftninger i markedsforholdene og bedrifter har måttet være tilpasningsdyktige for å kunne ri av stormen og komme styrket ut, inkludert revisjonsbransjen. Revisor er fortsatt forpliktet til å etterfølge kravene om god revisjonsskikk og gjeldende lovgivning, og har i likhet med andre deler av samfunnet sett seg nødt til å ta i bruk alternative metoder for å kunne utføre jobben sin tilfredsstillende. I denne oppgaven ønsker vi å undersøke hvordan koronapandemien har påvirket revisjonsbransjen, i hvilken grad det er forbigående eller varige endringer og hvordan situasjonen har utviklet seg for et utvalg av norske revisjonsselskaper.

### 1.1.1 Covid-19 i Norge

SARS-CoV-2 er et virus i koronavirusfamilien som kan forårsake sykdommen covid-19 og ble identifisert for første gang i januar 2020 (Folkehelseinstituttet, 2022a). Viruset kom sannsynligvis fra flaggermus og hadde sitt utspring i Kina mot slutten av 2019 og spredte seg videre til store deler av verden vinteren og våren 2020 (Folkehelseinstituttet, 2022a). Det første tilfellet i Norge ble påvist 26. februar 2020 og allerede i mars 2020 var viruset for alvor kommet til Norge og førte til en rask og ukontrollert spredning av smittetilfeller (Steen & Roland, 2020). Det er nesten to og et halvt år siden det første smittetilfellet ble registrert i Norge, og det er estimert at over 3 000 mennesker i Norge er døde med koronaviruset som hovedårsak (Folkehelseinstituttet, 2022b).

Siden oppdagelsen av SARS-CoV-2 har viruset vært i stadig endring og det er oppdaget flere nye varianter. Disse variantene utvikler nye egenskaper og kjennetegn, og de variantene av viruset som bedre unngår immunitet eller oppnår høyere smittsomhet blir den dominere virusvarianten (Folkehelseinstituttet, 2022c). Av de mange ulike variantene av koronavirus er



det enkelte varianter som er av ekstra bekymring og som blir omtalt som “VOC-variant of concern” av European Centre for Disease Prevention and Control og World Health Organization (Folkehelseinstituttet, 2022c). De mest bekymringsverdige variantene av SARS-CoV-2 er Alpha, Beta, Gamma, Delta og Omicron, hvorav Omicron er den nyligste med første dokumenterte funn i november 2021 (World Health Organization, 2022).

### 1.1.2 Tiltak i pandemien

Den 12. mars 2020 talte daværende statsminister Erna Solberg på den første av mange pressekonferanser knyttet til covid-19 og uttalte “I dag kommer regjeringen med de sterkeste og mest inngripende tiltakene vi har hatt i Norge i fredstid” (Regjeringen, 2020). I de påfølgende dagene ble barnehager og skoler stengt og de som kunne ble rådet til å jobbe hjemmefra. Dette var starten på flere år med tiltak og retningslinjer som ble endret og justert på bakgrunn av daværende smittetrykk fra covid-19.

Tiltakene knyttet til arbeidsmarkedet hadde som mål å gi bedrifter litt pusterom som følge av ringvirkningene av et nedstengt samfunn og tilhørende permitteringer og arbeidsledighet. Blant tiltakene knyttet til utsettelse av frister inngikk blant annet betalingsutsettelse for skatte- og avgiftskrav for både enkeltpersoner og næringsdrivende, som ble tilbudt de som var rammet av betalingsproblemer som følge av pandemien og kom i tillegg til de vanlige reglene om betalingsutsettelse (Skatteetaten, u.å.) Regjeringen innførte også mulighet for å utsette fristen for innsending av skattemelding for næringsdrivende og selskap, utsatte fristen for å fastsette årsregnskap, årsberetning, revisjonsberetning og generalforsamling med to måneder i 2020 og 2021, samt mulighet for å avholde digitale generalforsamlinger for å begrense fysisk oppmøte i tider med høyt smittetrykk (Revisorforeningen (a), u.å.).

For å forhindre økonomisk nedgang ble det utstedt ulike former for tilskudd og lånegaranti. Det ble iverksatt statsgaranti for nye lån hvor staten garanterte for 90% av lånesummen for selskap som stod overfor akutte likviditetsproblemer og som kunne vise til overskudd i 2019 (Revisorforeningen (b), u.å.). Dette tiltaket ble vedtatt i mars 2020 og vil være gjeldende for nye lån innvilget frem til 30. juni 2022 (Finansdepartementet, 2021). Videre ble det innført tiltak med noe mer direkte virkning i form av redusert skattesats og lønnsstøtteordning (Revisorforeningen (c), u.å.). Lav momssats ble redusert fra tolv til seks prosent, arbeidsgiveravgiften redusert med fire prosentpoeng og en rekke andre skattetiltak ble gitt som et forsøk på å opprettholde en stabil økonomisk situasjon (Revisorforeningen (c), u.å.).

I lys av restriksjoner og tiltak ble det besluttet at det skulle etableres kompensasjonsordninger rettet mot næringslivet generelt slik at bedrifter kunne få dekket noe av sine uunngåelige tap. Til sammen ble det gjennomført fire versjoner av kompensasjonsordninger for næringslivet hvor den seneste gjaldt for perioden november 2021 til februar 2022 (Brønnøysundregistrene, u.d.). Fra den første kompensasjonsordningen i mars 2020 ble lansert var det store endringer og revisor eller regnskapsførers rolle gikk fra å kunne bekrefte søknaden i ettertid på forespørsel fra skatteetaten til å være ansvarlig for å utføre kontrollhandlinger og bekrefte søknader før innsendelse til tilskuddsmyndigheten (Regjeringen, 2021).

Resultatet av kompensasjonsordningene er omtrent åtte milliarder kroner tildelt for faste uunngåelige kostnader og tapt varelager til totalt nærmere 14 000 foretak (Brønnøysundregistrene, 2022). Enkelte bransjer ble hardere rammet enn andre og over 44% av den totale kompensasjonen ble tildelt foretak i bransjene hotell, innenlands og utenlands sjøfart med passasjerer, restaurant og kafeer (Brønnøysundregistrene, 2022). Av regionale forskjeller er Agder og Møre og Romsdal fylkene med færrest foretak som har mottatt økonomisk kompensasjon med henholdsvis 590 og 532 foretak, mens Oslo på den andre siden har desidert flest foretak som har mottatt økonomisk kompensasjon med 3 214 foretak (Brønnøysundregistrene, 2022).

### 1.1.3 Pandemiens generelle påvirkning på revisjonsbransjen

Covid-19-pandemien har endret arbeidshverdagen og bydd på nye arbeidsoppgaver for revisorer og revisjonsbransjen i Norge. I flere perioder ble mange påbudt å jobbe hjemmefra, samt redusere reiser og fysiske kundebesøk i den grad det ikke strengt tatt var nødvendig (Revisorforeningen, 2021, s. 7). Kompensasjonsordningene medførte flere nye arbeidsoppgaver, deriblant forberedelse og bekreftelse av søknader, og behovet for revisjon bestod til tross for krevende tider i deler av arbeidsmarkedet (Regjeringen, 2021). Revisjonsbransjen har, gjennom sin tillits- og kontrollfunksjon, vært en sentral brikke i utformingen og gjennomføringen av myndighetenes kompensasjonsordning, og har i så måte bidratt positivt under covid-19-pandemien (Revisorforeningen, 2021, s. 7).

På flere måter hevdes det at revisjonsbransjen tilsynelatende er blant de bransjene som har vært gode på å tilpasse seg det nye samfunnet og som også har opplevd en god, hvis ikke forbedret posisjon i markedet som følge av den teknologiske utviklingen (Revisorforeningen, 2021, s. 7; Revisorforeningen, 2022, s. 19). Revisjonsbransjen påstår at de har endret måten å arbeide på,

eksempelvis med nye erfaringer rundt fast kontorsted, reising og fysisk kundekontakt, og har implementert og tatt i bruk bedre og mer avansert teknologi (Revisorforeningen, 2021, s. 7). Revisorforeningen påstår at teknologiske løsninger som skybasert regnskap og digitale verktøy muliggjorde opprettholdelse av revisjon og kommunikasjon med kunden på tross av begrensningene koronapandemien medførte (Revisorforeningen, 2021, s. 16). Igjen påstår Revisorforeningen at innovasjon og smartere bruk av teknologi har utviklet revisjonsbransjen og gjort den mer tilpasningsdyktig i en ny hverdag med økt usikkerhet og endring (Revisorforeningen, 2021, s. 16). Med smartere bruk av teknologi medfølger fordeler tilknyttet effektivitet, fleksibilitet og miljø som vil være nyttig og viktig i dagens arbeidsmarked, men også i fremtiden der revisjonsbransjen vil fortsette å utvikle seg for å imøtekomme kundens, samfunnets og verdens behov (Revisorforeningen, 2021, s. 16).

Sammen med en revisjonsbransje som har utviklet seg for å håndtere covid-19-pandemien, påstår Deloitte at også revisjonsrisikoperspektivet forandret seg (Deloitte, 2021, s. 16). De mente at skiftende økonomiske forhold og endrede omstendigheter rundt menneskers helse, nasjonalt og globalt, påvirket risikoene som forelå, eksempelvis med tanke på misligheter, nedskrivninger av eiendeler og fortsatt drift (Deloitte, 2021, s. 16). Deloitte mener, i sin åbenhetsrapport, at pandemien har skapt nye muligheter som kan kapitaliseres på, eksempelvis kan fordelene ved bruk av hjemmekontor, demonstrert ved økt effektivitet og større fleksibilitet, være med på å forme fremtidens arbeidsmarked (Deloitte, 2021, s. 16; Revisorforeningen, 2021, s. 17).

## 1.2 Tema og problemstilling

Målet med oppgaven er å undersøke konsekvensene forårsaket av covid-19-pandemien for revisjonsbransjen. Undersøkelsen vil ta for seg hvilke endringer pandemien medførte da smittetallene stod på som verst med lokale og nasjonale retningslinjer og begrensninger. Fokuset vil også være å undersøke om og i hvilken grad covid-19 har påvirket fremtidens revisjonsbransje etter hvert som pandemien dapper av og blir ubetydelig.

Med bakgrunn i dette har vi utarbeidet følgende problemstilling:

*Hvilken effekt har Covid-19 hatt på revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering i store og mindre revisjonsselskap?*

For å besvare problemstillingen har vi utledet tre forskningsspørsmål.

Vi ønsker å undersøke hvilken effekt covid-19-pandemien har på revisors arbeid knyttet til å identifisere og vurdere risiko hos sine kunder med tanke på feil i regnskapet og om pandemien har endret hvilke risikoelementer som foreligger. Hovedfokuset vil legges på planleggingsfasen av revisjonen, men det vil også rettes oppmerksomhet på prosessen underveis, spesielt med tanke på å revurdere risiko. Det vil vektlegges fokus på revisors fastsetting av risikoområder og vesentlighetsgrenser og vurdering av evne til fortsatt drift. Vi har på bakgrunn av dette formulert følgende forskningsspørsmål:

*Hvordan har Covid-19 påvirket revisors risikovurdering, identifisering av risikoområder, fastsetting av vesentlighetsgrenser og vurdering av evne til fortsatt drift?*

Med ulike tiltak og begrensninger ilagt det norske samfunnet av regjeringen fra mars 2020 er det aktuelt å rette oppmerksomheten mot hvordan dette har påvirket selve gjennomføringen av revisjonen, både med hensyn til art og type revisjonsbevis, og metoder for å innhente disse. Revisors håndtering av revisjonen aktualiseres, og vi vil undersøke konsekvensene pandemien har hatt på revisor og revisjonen. Vi har derfor utarbeidet forskningsspørsmål to slik:

*Hvordan har Covid-19 påvirket revisors håndtering av revisjonen?*

Sekundært til å identifisere covid-19-pandemiens påvirkning på revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering er det aktuelt å utpeke hvilke elementer som vil bestå også etter at pandemien er forbi og alt av restriksjoner er lempet. Dette innebærer å identifisere hvilke endringer revisjonsbransjen vil absorbere og adoptere i fremtiden som følge av pandemien, og hvilke endringer som hadde mer midlertidig karakter for å ta bransjen gjennom pandemien. Derfor er det tredje forskningsspørsmålet formulert slik:

*Hvis Covid-19 har ført til endring i revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering, er endringene varige eller forbigående?*

Første forskningsspørsmål vil i hovedsak legge fokus på pandemiens påvirkning på risikoidentifisering og risikovurdering. Andre forskningsspørsmål vil fokusere på revisors håndtering av revisjonen under en hverdag preget av pandemi. Det tredje forskningsspørsmålet vil ta for seg om endringene er av varige eller forbigående art. Alle tre vil hensynta forskjeller og likheter i erfaringene mellom revisorer i store og mindre revisjonsselskap.

### 1.3 Oppgavens struktur

Oppgaven er delt opp i totalt seks kapitler hvorav kapittel 1 introduserer bakgrunnen for valg av oppgaven og utvalgt problemstilling. I kapittel 2 gjennomgås relevant teori og tidligere forskning tilhørende revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering, samt koronapandemiens virkninger. Kapittel 3 omhandler valg av metode og utdyper de metodiske valgene vi har gjort for å kunne besvare vår problemstilling. Resultatene fra dybdeintervjuene vi har gjennomført presenteres i kapittel 4 og diskuteres opp mot teori og tidligere forskning i kapittel 5. Avslutningsvis i kapittel 6 vil vi avgi vår konklusjon knyttet til problemstillingen og forskningsspørsmålene, samt informere om oppgavens begrensninger og forslag til videre forskning.

# Kapittel 2 - Teori

I dette kapitlet vil vi gjøre rede for relevant teori som er aktuell for å forstå forskningsprosessen og presentasjonen og diskusjonen av resultatene. Først presenteres hovedtrekkene i revisjon i Norge. Deretter tar kapitlet for seg revisorloven og revisjonsstandarder som revisor må etterleve og som gir innsikt i hvordan revisjonsbransjen er utformet og hvordan revisor utøver sitt yrke. Til slutt aktualiseres en del tidligere forskning som er relevant å trekke inn i oppgaven.

## 2.1 Revisjon i Norge

En revisor er allmennhetens tillitsperson og har som formål å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlige feil (Revisorloven, 2020, § 9-1). Revisjon i Norge har røtter tilbake til slutten av 1800-tallet og oppstod som følge av selskapseieres behov for kontroll av ledelsen i selskapene (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 22). Fra 1800-tallet og til i dag har revisorrollen utviklet seg fra å ivareta selskapseiernes interesser til å også være en kontrollerende tillitsperson for flere interessenter, deriblant kapitalmarkedet, ansatte, samfunnet, offentlige myndigheter og kreditorer (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 23).

Årsaken til etableringen og fremveksten av revisoryrket baserer seg på prinsipal-agent-relasjonen mellom selskapseierne (prinsipal), som har behov for å kontrollere ledelsens (agent) arbeid på grunnlag av manglende oversikt og nødvendig informasjon (Jensen & Meckling, 1976, s. 308; Power, 1997, s. 16; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 22 & 47). Ved en slik situasjon kan man oppleve problematiske forhold ved at både ledelsen (agent) og aksjonærer (prinsipal) er interessert i å maksimere sin egen nytte. Revisors rolle i denne sammenhengen er å øke troverdigheten til regnskapsinformasjonen utarbeidet av ledelsen som brukes av aksjonærer og andre regnskapsbrukere (Degerstrøm, 2020, s. 48). Selve revisjonen er en risikoreduserende handling som vil gagne prinsipalen i den forstand at det vil forhindre verdireducerende handlinger fra agenten (Power, 1997, s. 5).

Revisor skal utføre lovfestet revisjon i samsvar med gjeldende lovkrav samt god revisjonsskikk, deriblant revisorloven og de internasjonale revisjonsstandardene (ISA) som noen av de viktigste (Revisorloven, 2020, § 9-4; ISA 200 pkt. 3). Lovtekster som er relevante i revisors arbeid

inkluderer regnskapsloven, bokføringsloven og hvitvaskingsloven. Videre er det utgitt et internasjonalt etisk regelverk ved navn *Code of Ethics for Professional Accountants* utgitt av International Federation of Accountants (IFAC) som fungerer som et veiledende supplement til de grunnleggende etiske prinsippene som følger av norsk lovgivning (Revisorforeningen (e), u.å.).

Virksomheter som har revisjonsplikt og dermed er pålagt lovfestet revisjon er regulert av revisorloven § 2-1 og inkluderer blant annet aksjeselskap som ikke unntas etter aksjeloven § 7-6, allmennaksjeselskap, stiftelser og foretak som det føres tilsyn med etter finanstillsynsloven § 1. Aksjeselskap som oppfyller vilkår om å ha under seks millioner kroner i driftsinntekter, mindre enn 23 millioner kroner i balansesum, samt mindre enn ti årsverk kan fravelge revisjon (Aksjeloven, 1997, § 7-6 (1)). Den lovpålagte revisjonen har som formål å sikre høy tillit til finansiell og ikke-finansiell informasjon fra norske selskap og omfatter en høy andel av norske virksomheter (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 48).

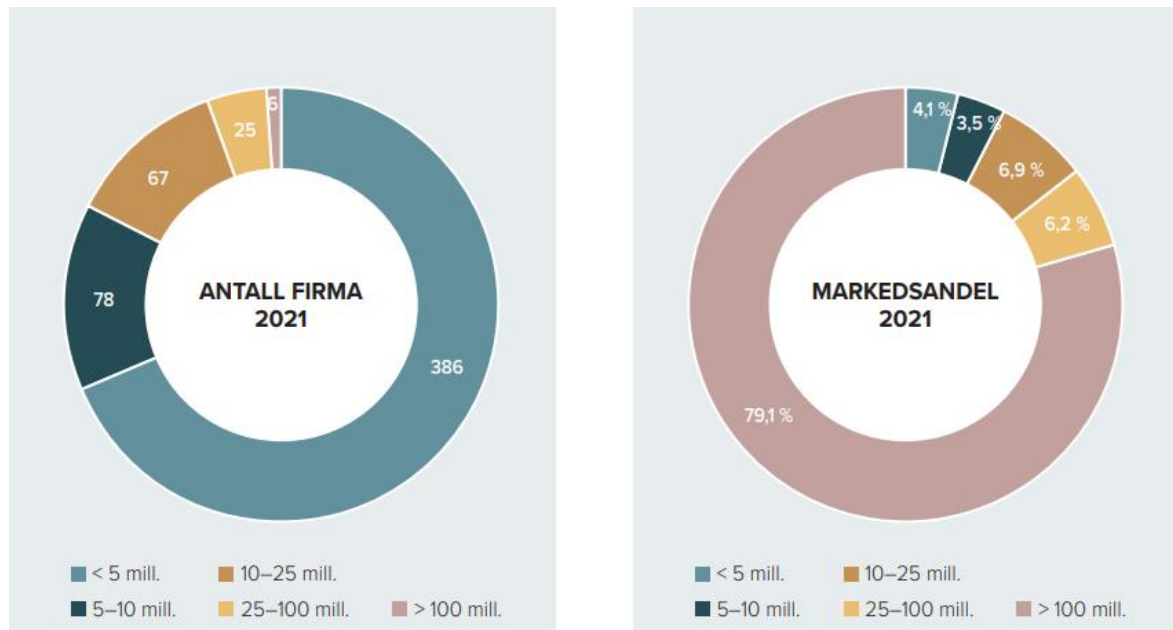
God revisjonsskikk er en dynamisk rettslig standard og et grunnleggende prinsipp som legger grunnlaget for utførelse av revisjonen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 28). Foruten revisorer er også andre sakkyndige instanser med på å forme hva god revisjonsskikk innebærer, deriblant domstolene som utformer rettsregler og utøver tolkning av god revisjonsskikk (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 28). Revisjonsstandardene og rettspraksis, med tilhørende veiledning og utfylling, er blant de viktigste kildene for å kunne definere og anvende god revisjonsskikk i revisors arbeid (NOU 2017:15, s. 140).

### 2.1.1 Revisjonsbransjen i Norge

Andelen av selskap som har lovpålagt og frivillig revisjon er stabil og inkluderer omtrent 40% av alle aksjeselskap i Norge (Kvalevåg, 2021). Det er dermed viktig at revisorer forstår og opprettholder sine plikter for å sikre tillit til den finansielle og ikke-finansielle informasjonen (Kvalevåg, 2021). Revisjonsbransjen i Norge er i stadig endring og stiller strenge krav både for å kunne bli statsautorisert revisor samt konsesjon til å drive revisjonsselskap. Totalt er det 562 virksomheter med konsesjon fra Finanstillsynet til å drive revisjonsvirksomhet, som til sammen sysselsetter 9842 personer (Revisorforeningen, 2022, s. 25).

Virksomheter som driver med lovfestet revisjon inkluderer alt fra små revisjonsselskap med én ansatt til store internasjonale grupperinger med tusenvis av ansatte og flere milliarder i omsetning. Rundt to tredjedeler av alle godkjente revisjonsselskap er små med en årlig

omsetning under fem millioner kroner (Revisorforeningen, 2022, s. 25). Revisjonsbransjen er kjent for å være dominert av noen få store, internasjonale kompetansehus som i 2021 oppnådde en markedsandel målt i omsetning på 79,1% fordelt på de seks største revisjonsselskapene (Revisorforeningen, 2022, s. 25). Revisjonsselskap innehar ofte en partnerstruktur hvor partnere opererer som både eiere og ledere og øvrige ansatte har mulighet til å jobbe seg oppover i et hierarkisk system og eventuelt ende opp som partnere (Jeppesen, 2007).



Figur 1: Nøkkeltall fra den norske revisjonsbransjen (Revisorforeningen, 2022, s. 25)

På de fleste nivåer er revisjonsbransjen kommet langt når det gjelder jevn kjønnsfordeling blant de ansatte. Forbedringen i revisjonsbransjens mangfold og kjønnsbalanse over tid er et godt eksempel på den dynamiske utviklingen som følger av samfunnet og som revisjonsbransjen tar innover seg. Totalt ligger kvinneandelen for de fem store innen revisjon i Norge på 46,4% per januar 2022 og de enkelte stillingsnivåene som medarbeider, senior og manager ligger alle i intervallet 40-60% kvinneandel (Revisorforeningen, 2022b). Det store unntaket er på partnernivå hvor andelen kvinner ligger på 18,2%, hvilket er en oppgang fra 17,3% i 2021 og 16,2% i 2020 (Revisorforeningen, 2022b). Undersøkelser viser også at store deler av næringslivet og politikerne har høy eller veldig høy tillit til den norske revisjonsbransjen, og at kundetilfredsheten med revisjonsselskapene er generelt høy, med noe forskjell mellom store og mindre revisjonsselskap (EPSI Rating Norge, 2021; Revisorforeningen, 2021, s. 9). Dette er forenlig med revisors oppgave og plikter om å skape tillit til årsregnskapet og gir en stor samfunnsøkonomisk gevinst (Revisorforeningen, 2021, s. 8).



Den Norske Revisorforeningen er en interesse- og kompetanseorganisasjon for norske revisorer som spiller en aktiv rolle i utviklingen av revisjons- og regnskapsstandarder både nasjonalt og globalt og bidrar med oversettelse og fastsettelse av de internasjonale revisjonsstandardene i Norge (Revisorforeningen (d), u.å.; NOU 2017:15, s. 89).

### 2.1.2 Store og mindre revisjonsselskap

I internasjonal sammenheng er det fire store selskap som dominerer revisjonsmarkedet: PwC, EY, Deloitte og KPMG, som går under betegnelsen “Big Four” (Fransen & LeBaron, 2019, s. 260). Disse dominerer også det norske revisjonsmarkedet sammen med BDO slik at det i norsk sammenheng er fem store revisjonsselskap (Losnegård, 2021). Disse fem selskapene betegnes som revisjonsselskap, men i realiteten er det kompetansehus som leverer tjenester over flere forretningsområder inkludert revisjon, regnskap, skatt, rådgivning og advokattjenester (BDO, 2021, s. 19; Deloitte, 2021, s. 42; EY, 2021, s. 29; KPMG, 2022, s. 3; PwC, 2021, s. 4). Revisjon står for en varierende andel av omsetningen til de fem ulike selskapene i Norge, fra 39% hos EY til 59% hos BDO, med et gjennomsnitt på 46% (BDO, 2021, s. 19; Deloitte, 2021, s. 42; EY, 2021, s. 29; KPMG, 2021, s. 36; PwC, 2021, s. 42).

I norsk sammenheng finnes det ingen klar definisjon på hva som er et lite revisjonsselskap, men figur 1 viser at det finnes mange mindre revisjonsselskap bak de seks største (Hermansen & Aker, 2019, s. 3; Revisorforeningen, 2021, s. 23). Comprix & Huang (2015) definerer små revisjonsselskap i USA som selskap som har færre enn hundre kunder ettersom de er underlagt andre regler om tilsyn og inspeksjon enn de selskapene som har flere enn hundre kunder (Public Company Accounting Oversight Board, u.å.). I den norske revisjonsbransjen er det ingen slik forskjellsbehandling basert på antall kunder (Finanstilsynet, 2021; Kjelløkken, Granvang, Bruu, Ellefsen, Nakstad, 2021, s. 592; Revisorloven, 2020, § 13-1).

Ifølge IFAC Small and Medium Practices Committee (2010) varierer det mellom land hva som er små og mellomstore revisjonsselskap. Likevel kjennetegnes små og mellomstore revisjonsselskap ved at de fleste kundene er små og mellomstore bedrifter, at de leier inn ekstern kompetanse for å supplere eksisterende kompetanse, og at det er et begrenset antall ansatte (IFAC Small and Medium Practices Committee, 2010, s. 10). Begrenset antall ansatte innebærer en skjønnsmessig vurdering sett opp mot forholdene i den norske revisjonsbransjen, men en internasjonal studie peker på at med begrenset antall ansatte menes revisjonsselskap som sysselsetter færre enn 50 ansatte (Albawwat, 2021, s. 7).

Rusmanto (2016) mener at størrelsen på revisjonsselskapet påvirker revisors uavhengighet, og begrunner det med at prosentandelen av inntekten enkelte kunder står for er ulik hos store og små revisjonsselskap, og dermed avhengigheten av den kunden. Rusmanto (2016) mener også at uavhengigheten er påvirket som følge av kapasiteten til store revisjonsselskap, der de har flere avdelinger som kan betjene kundens behov når det kommer til revisjonstjenester og ikke-revisjonstjenester. Han foreslår at det er grunnlag for å si at revisorer fra et større revisjonsselskap vil opptre mer uavhengig enn revisorer fra et mindre revisjonsselskap (Rusmanto, 2016, s. 2). Administrerende direktør i BDO, Martin Aasen, spekulerte om det var en fordel å være stor i forbindelse med covid-19-pandemien og nevnte problemstillinger knyttet til om hele kontor skulle bli smittet og at store revisjonsselskap har størrelse og posisjon til å håndtere det (Tellefsen, 2020). Han nevner også at store selskap har høyere investeringskraft med tanke på nødvendig verktøy, eksempelvis digitale verktøy (Tellefsen, 2020).

Fordelen med å være et mindre revisjonsselskap knytter seg til å være godt lokalt forankret, kunne tilby sine kunder stabil arbeidskraft med både erfarne ansatte og oftere til en lavere pris, og at de er mer tilgjengelig for kundene i den forstand at de er lettere å komme i kontakt med (Bredal, 2002, s. 4). Prisforskjellen underbygges av Wang som fant at de store revisjonsselskapene priser seg høyere enn mindre og spekulerer at begrunnelsen er at store revisjonsselskap levere bedre kvalitet eller at kunder betaler mer for høyprofilerte selskap (Langaas, 2007).

### 2.1.3 Revisjonskvalitet

Det finnes flere definisjoner på revisjonskvalitet, som kan være kontekstavhengig og variere ut ifra hvilken rolle man har. Tidligere forskning har flere ganger uttalt seg om hva revisjonskvalitet kan innebære og en ofte sitert definisjon knytter revisjonskvalitet til “sannsynligheten for at en revisjon både vil avdekke feil i klientens regnskapssystem og rapportere feilen” (DeAngelo, L. E., 1981).

Ut ifra denne definisjonen kan en anse revisjonskvalitet som nært sammenhengende med revisjonsrisiko med tanke på å oppdage vesentlige feil i regnskapet. En videre tolkning av denne definisjonen er at revisor også skal uttale seg om finansregnskapet gir et rettviseende bilde i revisjonsberetningen og anser dermed revisjonskvalitet som en del av det videre begrepet regnskapskvalitet (Kjellevold, 2017). Dette medfører videre at revisjonskvalitet er noe som ikke er mulig å observere og som vanskelig lar seg måle. Ofte baseres revisjonskvalitet på revisjon

utført av de store revisjonsselskapene, med bakgrunn i åpenhetsrapportene de utarbeider for å gi innsyn i blant annet revisjonskvalitet (Hope, Langli & Che, 2020; Smith, 2012).

## 2.2 Revisorlov

Første lov om statsautoriserte revisorer kom i 1929 og det har senere kommet nye og oppdaterte revisorlover som har erstattet de gamle, i 1964, 1999 og senest i 2020 (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 23). Den nåværende revisorloven ble kunngjort i slutten av 2020 og trådte i kraft 1. januar 2021 (Revisorlov, 2020). Lovendringen innebar at flere særnorske krav ble fjernet slik at den ble mer lik EU- og EØS-reglene, og endringen ble gjennomført for å gjøre loven noe mer omfattende og tydelig slik at den skal være enklere å forholde seg til (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 23). Lovens virkeområde omhandler godkjenning av revisor, revisors oppgaver og revisjonsplikt (Revisorloven, 2020, § 1-1). En gjennomgang av de viktigste reglene og prinsippene i revisorloven er nødvendig for å bygge forståelse rundt revisjonsbransjen og kravene som stilles til en revisor.

Det er finanstilsynet som gir godkjenning av revisor og revisjonsselskap såfremt visse vilkår er oppfylt (Revisorloven, 2020, §§ 3-1, 4-1). Godkjenning av revisor innebærer at vedkommende blir betegnet som statsautorisert og gis til personer som oppfyller kravene om utdanning, praktisk opplæring og skikkethet (Revisorloven, 2020, §§ 3-1, 3-2, 3-3, 3-4). Vilkåret om skikkethet er i tråd med revisors betegnelse som allmennhetens tillitsperson og forhindrer at personer som ikke kan utøve profesjonen på en forsvarlig måte forkludrer revisors rykte og tillitsfunksjon (Revisorloven, 2020, §§ 3-4, 9-1). Godkjenning av revisjonsselskap innebærer at enkelte formkrav og formalia, eksempelvis organisasjonsform og styresammensetning, må oppfylles før Finanstilsynet gir godkjenning (Revisorloven, 2020, § 4-1).

Det er etterutdanningskrav til statsautoriserte revisor som sikrer at revisor er faglig oppdatert og kan utføre lovfestet revisjon med høy kvalitet, selv i en dynamisk hverdag (Revisorloven, 2020, § 5-1; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 42). I lys av rollen som allmennhetens tillitsperson skal revisor utføre revisjon med objektivitet og være uavhengig av partene som revideres (Revisorloven, 2020, §§ 8-1, 9-1).

Selve formålet med revisjon fremkommer av revisorloven § 9-1 om å skape tillit til årsregnskapet, ved å sikre at det ikke inneholder vesentlig feil og oppfyller gjeldende lovkrav. Under revisjonen er revisors plikt å vurdere om revisjonskundens årsregnskap samsvarer med

gjeldende lovkrav og om årsberetningen er konsistent med årsregnskapet, samt at den ikke inneholder vesentlige feil (Revisorloven, 2020, § 9-4). Revisorloven § 9-4 fremhever også at revisor skal utføre revisjonen i tråd med god revisjonsskikk. Begrepet god revisjonsskikk innebærer i korte trekk at revisor skal opparbeide seg en forståelse av virksomheten til revisjonskunden, vurdere om selskapets bokføring er i tråd med lovkravene, identifisere risikoen for vesentlige feil i regnskapet og utføre revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å komme med en konklusjon i revisjonsberetningen (Revisorloven, 2020, § 9-4).

Revisors arbeid skal resultere i en revisjonsberetning som skal vise resultatet av revisjonen (Revisorloven, 2020, § 9-7). I revisjonsberetningen skal det fremkomme om revisor har avdekket brudd på gjeldende lovkrav, om det foreligger vesentlige feil i årsregnskapet og om revisor erkjenner en usikkerhet om revisjonskundens evne til fortsatt drift (Revisorloven, 2020, § 9-7). Revisors konklusjon kan variere fra å være uten forbehold, med forbehold, negativ konklusjon eller unnlattelse av å konkludere, avhengig av revisors mening om årsregnskapet og revisjonsbeviset (Revisorloven, 2020, § 9-7). Ved en konklusjon med forbehold kan revisor foreta en presisering for å fremheve enkelte aspekter ved årsregnskapet som allerede er oppgitt, eller opplyse om andre forhold som revisor mener brukerne bør ha kunnskap til som ikke kommer frem i årsregnskapet (Revisorloven, 2020, § 9-7).

## 2.3 Revisjonsstandarder (ISA)

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) er en komite i IFAC, som publiserer de internasjonale revisjonsstandardene som siden 1998 har vært gjeldende for norske revisorer (Gulden, 2016, s. 32-34). Den norske Revisorforeningen (DnR) er medlem i IFAC og har oversatt og utgitt de internasjonale revisjonsstandardene på norsk (Gulden, 2016, s. 33; ISA 315, s. 41). Etterfølgelse av revisjonsstandardene er en del av god revisjonsskikk, som er et lovpålagt krav, og standardene er dermed et forsøk på å operasjonalisere begrepet god revisjonsskikk for å gjøre det mindre abstrakt og mer anvendelig i praksis (Gulden, 2016, s. 32; NOU 2017:15, s. 140; Revisorloven, 2020, § 9-4). Revisjonsstandardene er inndelt i grupper, der gruppe 200-299 om generelle prinsipper, oppgaver og plikter, gruppe 300-499 om risikovurdering og håndtering av anslåtte risikoer, samt gruppe 500-599 om revisjonsbevis blir fokusert på i oppgaven, men de andre standardene er også relevant ettersom de inngår i hva som regnes som god revisjonsskikk (Gulden, 2016, s. 35-37). Kravene til god revisjonsskikk

og etterfølgelse av revisjonsstandardene har ikke blitt lempet på, på tross av den volatile og uforutsigbare situasjonen koronapandemien har medført (Arnold, 2020).

I 2019 ble ISA 315 revidert for å bedre hjelpe revisor i risikoidentifikasjons- og vurderingsprosessen slik at den blir mer robust og konsistent (IAASB, 2019a). Den reviderte standarden inneholder tydeligere og forbedrede krav og er blitt betydelig mer omfattende (IAASB, 2019a). Som følge av at denne standarden ble revidert har det også forekommet endringer i flere andre standarder, men i varierende grad (IAASB, 2019b, s. 119-200). På tross av at ISA 315 ble revidert i 2019, trår ikke endringene i kraft før revisjon av regnskapsperioder som starter etter 15. desember 2021 (Revidert ISA 315, s. 3). Vi har derfor benyttet de ureviderte revisjonsstandardene for å diskutere revisors oppgaver og plikter ved revisjonen, altså de som stammer fra IFACs “clarity” prosjekt som trådte i kraft i 2010 (Gulden, 2016, s. 34).

### 2.3.1 Generelle prinsipper, oppgaver og plikter

Formålet med revisjon av et regnskap er å øke brukernes tillit til regnskapet, og det er med bakgrunn i dette at revisor kalles allmennhetens tillitsperson (ISA 200, pkt. 3; Revisorloven, 2020, § 9-1). For å øke brukernes tillit til regnskapet er revisors overordnede mål “å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon”, og betryggende sikkerhet defineres ved at det innhentes “tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å redusere revisjonsrisikoen (...) til et akseptabelt lavt nivå” (ISA 200, pkt. 5 & 11a). Hva som regnes som et akseptabelt lavt nivå for revisjonsrisikoen er basert på revisors skjønn, og fastsettes basert på hva revisor mener brukerne kan akseptere av feilinformasjon (Gulden, 2016, s. 138; ISA 200, pkt. A34).

To begrep som er særdeles viktig i revisjon er at revisor utøver revisjonen med profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis (ISA 200, pkt. 15 & 16). Profesjonelt skjønn er definert i ISA 200 pkt. 13k som “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”. Profesjonelt skjønn er gjennomgripende for hele revisjonsprosessen i blant annet fastsetting av vesentlighet, vurdering av revisjonsrisiko, tidspunkt, omfang og type revisjonshandlinger, evaluering av om tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis er innhentet, osv. (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 31). Profesjonell skepsis er “en holdning som innebærer at revisor stiller

spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis” og er i så måte meget sentral for revisjonens utførelse og spesielt ved vurdering av regnskapsestimer, vurdering av evne til fortsatt drift, nedskrivninger og avsetninger (ISA 200, pkt. 13 l; Revisorloven, 2020, § 9-4; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 37).

Revisor er ansvarlig for å “oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil”, og ISA 240 omhandler spesifikt revisors oppgaver ved vurdering av misligheter (ISA 200, pkt. 11a; ISA 240, pkt. 1). Revisors fokus rundt misligheter revolverer rundt tilsiktede feil som forårsaker vesentlig feilinformasjon i regnskapet, med særlig hensyn til uredelig regnskapsrapportering og underslag av eiendeler (ISA 240, pkt. 2-3). Covid-19 har ført til at de tre faktorene som påvirker misligheter; motivasjon, mulighet og rasjonalisering, har økt betydelig og samtidig, slik at risikoen for misligheter har økt betydelig (Mitchell, 2020; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 215). Dette fører til at revisor må iverksette tiltak for å håndtere denne risikoen, samt vurdere hvordan covid-19 kan ha påvirket enhetens bedriftskultur og styring og kontroll for å vurdere mulighetene for misligheter (ISA 240, pkt. 4; Mitchell, 2020).

### 2.3.2 Vesentlighetsbegrepet

Vesentlighetskonseptet er et sentralt begrep i revisjonsmetodikken der selve formålet med lovpålagt revisjon er blant annet å skape tillit til at et årsregnskap er uten vesentlig feilinformasjon (Revisorloven, 2020, § 9-1). Et årsregnskap er uten vesentlige feil når det ikke inneholder feilinformasjon som med rimelighet vil kunne forventes å påvirke de økonomiske beslutningene til brukerne av regnskapet (ISA 200, pkt. 6). Revisor har som mål å oppnå betryggende sikkerhet for at årsregnskapet er uten vesentlige feil og skal anvende vesentlighetskonseptet i sitt arbeid ved planlegging og gjennomføring av revisjonen samt vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen (ISA 200, pkt. 5).

Vesentlighetskonseptet innebærer bruk av skjønnsmessige vurderinger og det er dermed viktig at revisor benytter sitt profesjonelle skjønn og profesjonelle skepsis, både ved vurderingen av hvem som er de aktuelle brukerne av regnskapet, fastsetting av vesentlighetsgrenser og håndtering av identifisert feilinformasjon (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 129).

Vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett skal fastsettes ved planleggingen av revisjonen og utarbeidelsen av den overordnede revisjonsstrategien. ISA 320 gir råd og veiledning til

hvordan vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett kan utformes, men revisor står fortsatt fritt til å velge vesentlighetsgrenser selv ut fra hva som anses som mest fordelaktig å benytte, basert på revisors skjønnsmessige vurderinger (NOU 2017:15, s. 130; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 133). Revisor skal utarbeide vesentlighetsgrenser for regnskapet totalt sett, arbeidsvesentlighetsgrenser og særskilte vesentlighetsgrenser der revisor identifiserer særskilt risiko for feil (ISA 320, pkt. 10-11).

For å fastsette vesentlighetsgrenser blir det ofte benyttet en kombinasjon av referanseverdier multiplisert med en prosent og profesjonelt skjønn, med mål om å oppnå en mest mulig kostnadseffektiv revisjon (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 133). Eksempler på referanseverdier som ofte blir anvendt er resultat før skatt, inntekter eller egenkapital (ISA 320, pkt. A5). Høye vesentlighetsgrenser vil implisere at en revisor mener det er lav risiko forbundet med revisjonen, men en for høy grense risikerer å ikke fange opp vesentlig feilinformasjon. Tilsvarende vil en revisor forvente mye feil ved å fastsette en lav vesentlighetsgrense for regnskapet totalt sett, men risikerer da å anse feilinformasjon som vesentlig til tross for at det ikke har betydning for brukerne av regnskapet (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 135).

Arbeidsvesentlighetsgrensen er lavere enn vesentlighet for regnskapet totalt sett og har som formål å være en sikkerhetsmargin for mulige feil. Arbeidsvesentlighetsgrensen er utformet for å redusere risikoen for at “ukorrigert og uavdekket feilinformasjon skal overstige vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett” (ISA 320, pkt. 9). Fastsettelse av arbeidsvesentlighetsgrensen er avhengig av revisors profesjonelle skjønn og det er lite veiledning knyttet til fastsettelse eller referanseverdier å hente fra ISA 320.

Dersom det i lys av enhetens særlige omstendigheter finnes transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger som kan inneholde vesentlig feilinformasjon skal det fastsettes særskilte vesentlighetsgrenser for å hindre at disse ikke fanges opp av vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett (ISA 320, pkt. 10). En revisor bør vurdere om det er fare for at feilinformasjon i de aktuelle særskilte elementene kan innebære at regnskapsbrukerne endrer mening til tross for at det er under vesentlighetsgrensen og dermed fastsette særskilte vesentlighetsgrenser (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 149).

Revisor er pålagt å revurdere vesentligheten for regnskapet totalt sett underveis i revisjonen dersom det fremkommer informasjon som gjør at revisor ville fastsatt en annen vesentlighetsgrense innledningsvis (ISA 320, pkt. 12). I lys av de økonomiske konsekvensene

som covid-19-pandemien medførte, bør en vurdere hvorvidt dette påvirket regnskapsbrukernes interesser og oppfatning av regnskapet. Dersom brukernes interesser endres som følge av covid-19 bør revisorene vurdere å justere vesentlighetsgrensene ettersom det er definisjonen av vesentlige feil som er grunnlaget for å fastsette vesentlighetsgrensene (Tysiac, 2020). Dersom vesentlighetsgrensen for regnskapet totalt sett endres underveis i revisjonen må det vurderes om også arbeidsvesentlighetsgrensen må revurderes, samt type, tidspunkt og omfang av videre revisjonshandlinger (ISA 320, pkt. 13).

Som tidligere nevnt er det en kombinasjon av revisors profesjonelle skjønn og fastsatte retningslinjer i det konseptuelle regelverket (ISA) som gir grunnlag for å fastsette vesentlighetsgrensene. Dette medfører stor variasjon i tolkningen av vesentlighetsbegrepet og hvordan vesentlighetsgrensene fastsettes og anvendes av revisorer og revisjonsselskap (Jorstad & Haaland, 2014).

### 2.3.3 Risikoidentifisering og vurdering

Revisors oppgaver og plikter til å identifisere og vurdere risiko for vesentlige feil i regnskapet er regulert av ISA 315 og krever forståelse av kundens enhet og omgivelser, deriblant kundens interne kontroll (ISA 315, pkt. 1). Målet med standarden er derfor at revisor skal identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feil for å styre den videre revisjonen og håndtere de identifiserte risikoene (ISA 315, pkt. 3). ISA 315 har i nyere tid blitt endret slik at den blir mer omfattende. Dette underbygger viktigheten av risikoidentifisering og risikovurdering i revisjonen, spesielt med tanke på hvor mange av de andre standardene som også måtte endres (IAASB, 2019b, s. 119-200; Revidert ISA 315, s. 1). Den reviderte ISA 315 har derimot ikke trådt i kraft enda slik at den ureviderte ISA 315 benyttes både i praksis og i denne oppgaven for å beskrive revisors plikter ved risikoidentifisering og -vurdering (Revidert ISA 315, s. 3). Den reviderte ISA 315 benyttes derimot for å belyse revisjonsrisikomodellen, ettersom den reviderte standarden tar for seg revisjonsrisiko i en mer omfattende forstand.

Revisor benytter seg av revisjonsrisikomodellen for å identifisere risiko hos revisjonsklienten og for å planlegge relevante revisjonshandlinger som reduserer revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 117). Modellen uttrykkes slik (Revidert ISA 315, pkt. 2 & 4):

$$\text{Revisjonsrisiko} = \text{Iboende risiko} \times \text{Kontrollrisiko} \times \text{Oppdagelsesrisiko}$$



Av funksjonen utgjør iboende risiko  $\times$  kontrollrisiko = risikoen for vesentlige feil (Revidert ISA 315, pkt. 4). Risikoen for vesentlige feil foreligger hos virksomheten uavhengig av revisjonen, og kan ikke påvirkes av revisor (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 118). Iboende risiko “er muligheten for at en påstand (...) kan inneholde feilinformasjon som kan være vesentlig (...), før eventuelle kontroller tas i betraktning” (Revidert ISA 315, pkt. 4). Iboende risiko utgjør risikoområder som berører revisjonsklienten og innebærer en rekke interne og eksterne forhold, eksempelvis økonomiske forhold, ledelsens kompetanse, markedskonjunkturer og endring i teknologi (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 120). Kontrollrisiko er “risikoen for at feilinformasjon (...) som kan være vesentlig (...) ikke forhindres eller avdekkes og korrigeres i rett tid av enhetens internkontrollsystem” (Revidert ISA 315, pkt. 4). Revisor kan ikke påvirke kontrollrisikoen hos revisjonsklienten, men skal teste om internkontrollen fungerer til sin hensikt og kan variere antall tester av internkontrollen på bakgrunn av kontrollrisikoen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 123-124).

Revisors vurdering av risiko er en subjektiv vurdering basert på revisors profesjonelle skjønn og kan derfor ikke måles nøyaktig, slik at ulike revisorer kan vurdere risikoene ulikt (ISA 200, pkt. A34). Vurderingen av risiko for vesentlig feil, i form av en evaluering av iboende risikofaktorer og kontrollrisiko, bidrar til å fastsette revisors oppdagelsesrisiko og dermed regulere hvilke revisjonshandlinger revisor må utføre videre i revisjonen for å redusere risikoen til et akseptabelt lavt nivå (ISA 200, pkt. 5).

Oppdagelsesrisiko er “risikoen for at revisjonshandlingene som utføres av revisor for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, ikke vil avdekke eksisterende feilinformasjon som kan være vesentlig” (ISA 200, pkt. 13e). Revisor tilpasser oppdagelsesrisikoen basert på vurderingen av risikoen for vesentlige feil, samt for å balansere revisjonsrisikoen til det valgte nivå, ettersom revisor aldri vil kunne si med hundre prosent sikkerhet at det ikke foreligger feil i regnskapet (ISA 200, pkt. 5; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 121). Graden av oppdagelsesrisiko legger føringer på hvilke revisjonshandlinger som må utføres og revisjonsbeviset som innhentes (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 123).

Revisor har to muligheter til å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå. Revisor kan utføre flere tester av kontroller sett i lys av kontrollrisikoen eller utføre flere substanshandlinger i samråd med oppdagelsesrisikoen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 124). Revisjonsrisikoen som helhet er “risikoen for at revisor konkluderer med at årsregnskapet er uten vesentlige feil når det i realiteten inneholder vesentlige feil (...) [eller] at revisor

konkluderer med at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon når det i realiteten ikke gjør det” (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 121).

Revisor skal identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feil ved å utføre risikovurderingshandlinger som blant annet inkluderer analytiske handlinger, observasjon, inspeksjon, og forespørsler til personer i enheten (ISA 315, pkt. 6). Risikovurderingshandlingene er viktige for den videre revisjonen og pandemien kan ha medført nye risikoområder som igjen fører til at revisors tidligere erfaring med enheten må tillegges mindre vekt, slik at nye og mer omfattende risikovurderingshandlinger må iverksettes (Tysiac, 2020).

Videre skal revisor opparbeide seg en forståelse av enheten og dens omgivelser for å identifisere og vurdere risikoen for vesentlige feil i regnskapet (ISA 315, pkt. 11). Dette inkluderer blant annet en forståelse av enhetens bransje, struktur og oppbygging, rammeverk for finansiell rapportering, strategier og mål, samt økonomiske resultat (ISA 315, pkt. 11). Den forståelsen som kreves er vesentlig for å identifisere og vurdere risiko for vesentlige feil, og kan påvirkes ulikt av pandemien. Eksempelvis er det tydelig at enkelte bransjer har blitt påvirket mer og hardere enn andre bransjer, slik at en forståelse av enheten og dens omgivelser er viktig for risikovurderingen (Helsedirektoratet, 2020, s. 15-17). Et annet aspekt ved forståelse av enheten er revisors forståelse av enhetens internkontroll, som kan ha blitt påvirket av pandemien og den norske regjerings inngripende tiltak, og har stor innflytelse på den videre revisjonen, blant annet med tanke på revisjonshandlinger og forholdet mellom substanshandlinger og test av kontroller (ISA 315, pkt. 30).

ISA 330 pkt. A60 viser til at “revisjon av årsregnskap er en kumulativ og repeterende prosess” og hendelser underveis kan føre til at revisor må endre sine vurderinger og revisjonshandlinger. Eksempelvis kan revisor “få kjennskap til informasjon som i vesentlig grad avviker fra den informasjonen som lå til grunn for risikovurderingen” (ISA 330, pkt. A60). Dette i seg selv fører til at risikoidentifisering og -håndteringen er dynamisk i den forstand at den må endres og revurderes underveis i revisjonen. Som følge av at revisors oppfatning av risikoene for vesentlige feil kan endre seg “skal revisor revurdere risikoen og endre de planlagte videre revisjonshandlingene tilsvarende” (ISA 315, pkt. 31).

### 2.3.4 Risikohåndtering

Revisors risikohåndtering er nedfelt i både revisorloven og ISA 330 og er et elementært begrep som utgjør en viktig del av revisjonsprosessen (Revisorloven, 2020, § 9-4 tredje ledd, bokstav d). Revisors risikohåndtering utføres gjennom å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis knyttet til de anslåtte risikoene for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon gjennom egnede revisjonshandlinger (ISA 330, pkt. 3). Revisjonshandlingene som er definert i ISA 330 er substanshandlinger og tester av kontroller, og skal sammen håndtere de anslåtte risikoene for feilinformasjon på regnskaps- og påstandsnivå.

For revisor er det nødvendig å foreta vurderinger og bruke sitt profesjonelle skjønn til å fastlegge en angrepsvinkel med en fornuftig og formålstjenlig kombinasjon av test av kontroller og substanshandlinger (ISA 330, pkt. A4 c). Konsekvensene av covid-19-pandemien kan ha medført at revisor ønsker å ta en endret angrepsvinkel og dermed forandre kombinasjon eller omfang av revisjonshandlinger (Hagen, 2020). Avslutningsvis skal revisor evaluere hvorvidt vurderingen av risikoene for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå fortsatt er hensiktsmessig, basert på utførte revisjonshandlinger (ISA 330, pkt. 25).

### 2.3.5 Revisjonsbevis

Revisjonsbevis brukes av revisor for å underbygge og begrunne sine konklusjoner i revisjonsberetningen og reguleres av ISA gruppen 500-599 (ISA 500, pkt. 5c). "Revisors mål er å utforme og utføre revisjonshandlinger på en slik måte at revisor kan innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å kunne trekke rimelige konklusjoner som grunnlag for revisors mening" (ISA 500, pkt. 4).

Revisjonsbevis inkluderer bevis innhentet av revisor gjennom dokumentasjon av revisjonshandlinger, informasjon fra eksperter benyttet av ledelsen, samt informasjon generert av enheten (ISA 500, pkt. 7-9). Vanligvis innhentes revisjonsbevis gjennom revisjonshandlinger, og er kumulativt av natur, men andre kilder til revisjonsbevis er informasjon hentet fra tidligere revisjoner, enhetens regnskap og informasjon fra eksterne informasjonskilder (ISA 500, pkt. A5).

Tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis må innhentes for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feil slik at revisjonsrisikoen reduseres til et akseptabelt lavt nivå (ISA 200, pkt. 5, 11a & 17). Hva som regnes som tilstrekkelig og

hensiktsmessig er fastsatt ved hjelp av revisors profesjonelle skjønn. Kravet om tilstrekkelighet tar for seg kvantiteten av revisjonsbeviset med hensyn til hvor mye som er nødvendig, og kravet om hensiktsmessighet er kvalitetskravaspektet ved revisjonsbeviset i den forstand om det er relevant og pålitelig (ISA 200, pkt. A31-A33).

Ved vurdering av revisjonsbevisets hensiktsmessighet benytter revisor sitt profesjonelle skjønn, men ISA 500 pkt. A35 fremhever en del generaliseringer rundt revisjonsbevisets pålitelighet, eksempelvis at “revisjonsbevis er mer pålitelig når det innhentes fra uavhengige kilder utenfor enheten” og at “revisjonsbevis er mer pålitelig når det foreligger skriftlig (...), enn revisjonsbevis som er innhentet muntlig” (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 184). Revisjonsbevisets tilstrekkelighet påvirkes av revisors risikovurdering for vesentlige feil og hvilken grad av sikkerhet revisor ønsker å oppnå og henger sammen med metodene revisor bruker for innhenting av revisjonsbevis (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 182).

Revisor har flere metoder for innhenting av revisjonsbevis som omfatter risikovurderingshandlinger og videre revisjonshandlinger, som består av både test av kontroller og substanshandlinger (ISA 500, pkt. A14). Revisors revisjonshandlinger består av inspeksjon, observasjon, bekreftelser, etterregning, gjentakelse, analytiske handlinger og forespørsler (ISA 500, pkt. A6 & A15).

### 2.3.6 Fortsatt drift

Forutsetningen om fortsatt drift er et sentralt og grunnleggende prinsipp som omhandler den finansielle stabiliteten og fremtidige forventninger til en bedrift og ligger til grunn både i norsk regnskapslovgivning og internasjonale regnskapsstandarder (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 281). I regnskapsloven går det frem at forutsetningen om fortsatt drift skal legges til grunn ved utarbeidelse av årsregnskapet så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil avvikles og skal omhandles i årsberetningen (NRS 16, pkt. 2.8; Regnskapsloven, 1998, § 4-5).

Det er i hovedsak to oppgaver revisor skal utøve i henhold til vurdering av fortsatt drift, hvorav den første er å vurdere og konkludere på ledelsens vurdering av enhetens evne til fortsatt drift og den andre er å selv konkludere på om det foreligger vesentlig usikkerhet knyttet til enhetens evne til fortsatt drift (ISA 570, pkt. 6-7). Gjennom profesjonell skeptisk holdning skal revisor vurdere og uttale seg om forutsetningen for fortsatt drift er til stede, basert på innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 281). Dersom ledelsen eksempelvis ikke har anerkjent eller vurdert risikoen knyttet til koronapandemien ved

sin evaluering av fortsatt drift, vil det kunne innebære at revisor må utføre ytterligere revisjonshandlinger for å konkludere på ledelsens vurdering av enhetens evne til fortsatt drift. Hvorvidt fortsatt drift forutsetningen er riktig brukt eller ikke vil få betydning for revisors konklusjon og revisjonsberetning.

## 2.4 Tidligere forskning

Pandemien har påvirket revisjonsbransjen på ulike måter og forventes å påvirke kvaliteten på revisjonsprosessen, som igjen påvirker revisors håndtering av revisjonen for å opprettholde kravene til revisjonsbevis (Albitar, Gerged, Kikhia & Hussainey, 2021, s. 174; Halvorsen & Hogganvik, 2021, s. 96). Interessenter forventer og behøver kvalitetsinformasjon som medfører riktighet, kanskje mer under pandemien enn før, og ettersom kravene i revisjonsstandardene ikke kan lempes har kvalitetskravet som forventes av revisjonen blitt forsterket (Arnold, 2020; Gould & Arnold, 2020; Kaka, 2021, s. 2).

Det forventes at revisor hensyntar påvirkningen covid-19 har på risikoidentifisering, risikovurdering, og risikohåndtering i form av innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, fortsatt drift vurderingen, revurdering av hovedaspektene ved revisjonen som følge av den dynamiske situasjonen og en vurdering av ledelsens opplysninger om påvirkningen pandemien har på selskapet (Financial Reporting Council, 2020a).

Pandemien har påvirket en av de grunnleggende vurderingene ved regnskapsføring og revisjon i form av fortsatt drift vurderingen, som er et premiss for regnskapsføring, slik at pandemien har ført til at revisors vurdering av ledelsens evaluering blir vanskeligere og problematiseres oftere (ACCA, u.å; Crucean & Hațegan, 2021; Dordevic & Dukic, 2021; Hay, Shires & Van Dyk, 2021; Levy, 2020). Selve vurderingen er blitt mer krevende som følge av økt og endret risiko, samt økt bekymring fra kreditorer, slik at revisor bruker mer ressurser på denne vurderingen (Albitar et al., 2021, s. 171).

Den norske regjeringen har gjennom pandemien innført ulike krav rundt arbeidssted, der det lenge var påbud eller anbefaling om hjemmekontor, som har vanskeliggjort tradisjonell revisjon og stilt større krav til remote auditing (Arnold, 2020; Regjeringen, 2022a). Albitar et al. (2021) finner at hjemmekontor kan ha en innvirkning på revisjonsbevis i form av hva som anses tilstrekkelig og pålitelig, og i forlengelse av dette kan hjemmekontor påvirke selve revisjonskvaliteten (Haga & Ittonen, 2021). Innføring av hjemmekontor har medført en

utvikling i teknologisk kompetanse hos enkeltindivider og praksis har vist at omstillingen har lyktes (Wilson, 2020a). Choi, Kim, Qiu & Zang (2012) konkluderer at avstand til revisjonskunden henger sammen med revisjonskvalitet i den forstand at nærhet mellom revisor og kunde er gunstig for revisjonskvaliteten. Hjemmekontor har ført til mer remote auditing som har medført krav til teknologi og infrastruktur, samt opplæring, men har også utfordret inndrivelse av dokumenter og revisjonsbevis (Dohrer & Mayes, 2020a).

Arbeidsforskningsinstituttet AFI og Handelshøyskolen ved OsloMet har sett på konsekvensene av at mange ble pålagt hjemmekontor under koronapandemien (Ingelsrud, Aksnes, Bernstrøm, Egeland, Hansen, Pedersen, Underthun & Weitzenboeck, 2022). Hovedtrekkene ved funnene er at "hjemmekontor gir fleksibilitet og kan utnytte restarbeidsevne hos arbeidstakere, men også utfordre skillet mellom arbeidstid og fritid. Samtidig viser kartleggingen til dilemmaet mellom fleksibiliteten hjemmekontoret gir og hensynet til fellesskap og kulturbygging på arbeidsplassen" (Regjeringen, 2022b). Rapporten konkluderer også at omfanget av hjemmekontor har økt og vil fortsette å øke post covid-19 (Regjeringen, 2022b). Hjemmekontor vanskeliggjør langsiktig utvikling i læring og kompetanse og krever digital samhandling som utfordrer relasjonsbygging og uformell kontakt (Regjeringen, 2022b). Rapporten viser at det er både fordeler og ulemper som kommer med en økt bruk av hjemmekontor og at virkningen av hjemmekontor vil variere mellom virksomheter og arbeidsoppgaver (Ingelsrud et al., 2022, s. 3). Rapporten konkluderer også at omfanget av digitale møter har økt som følge av pandemien og det forventes å bli benyttet mer fremover, sammenlignet med før pandemien, og at det har skapt nye behov til kontororganisering og møteromsstruktur (Ingelsrud et al., 2022, s. 4).

Innhenting av revisjonsbevis er en vital del av revisjonsprosessen, der det er klare krav som stilles, og har blitt påvirket av pandemien (ISA 500, pkt. 4 & 6). Restriksjoner på reise, krav om å holde seg hjemme og pålegg om å jobbe fra hjemmekontor har ført til nye metoder for å innhente revisjonsbevis med hjelp av teknologi (Al-Khasawneh, 2021, s. 1; Arnold, 2020). Appelbaum og Nehmer (2017) spekulerer i nye former for revisjonsbevis i form av big data og RFID for automatisering av datainnsamling. Videre kan bruk av droner bidra til innhenting av revisjonsbevis, eksempelvis ved utførelsen av ulike revisjonshandlinger samt bruk av video i forbindelse med varetelling (Appelbaum, Budnik & Vasarhelyi, 2020; Appelbaum & Nehmer, 2017; Dohrer & Tysiac, 2020; ISA 500, pkt. A14-A29; Tysiac, 2020). Tilgangen til dokumenter og nøkkelpersonell hos revisjonskunden har blitt utfordret og kan føre til økt risiko for revisjonen (Levy, 2020). Kvalitetskravene til revisjonsbevis må hensyntas i revisjonens risikoidentifisering, risikovurdering, risikohåndtering og ved utforming av revisjonshandlinger,

med tanke på utfordringene som pandemien medfører (Appelbaum, Budnik & Vasarhelyi, 2020).

En artikkel med fokus på covid-19-pandemiens effekt på fremtidens revisjonsbransje, det de kaller "den nye normalen" vektlegger en digital transformasjon, nye arbeidsmåter, og en ny måte å kommunisere og samarbeide på (Barrett, 2022, s. 124). Barrett (2022) retter søkelyset på kulturen i bedriften, ferdighetene og evnene til ansatte, økt fokus på opplæring og utvikling og fleksible arbeidsordninger i fremtidens revisjonsbransje. Til slutt vektlegger han behovet for økt kompetanse i digitale verktøy hos de ansatte og en mer effektiv bruk av teknologi (Barrett, 2022, s. 125). Covid-19-pandemien har demonstrert at remote auditing fungerer, slik at sikker deling av informasjon har blitt enklere, det er blitt lettere å holde møter og reiser har blitt betydelig redusert, men det fremheves at enkelte elementer av revisjonen fortsatt gjøres bedre ansikt-til-ansikt (Mathers, 2021).

En studie av Kend & Nguyen (2022) med mål om å utforske revisjonshandlinger relatert til sentrale revisjonsrisikoer sammenlignet revisjonsrapporter i Australia året før covid-19 og pandemiåret 2020 og fant at tre prosent av revisjonshandlingene som ble utført i løpet av 2020 var utformet for å adressere revisjonsrisiko forbundet med koronapandemien. Studien konkluderte også at store revisjonsselskap rapporterte flere revisjonshandlinger knyttet til risikoer som følge av covid-19 enn mindre revisjonsselskap (Kend & Nguyen, 2022).

Sharma, Sharma, Mahesh & Sharma (2022) fant at revisjonsbransjen utnyttet teknologi for å reagere på konsekvensene av covid-19-pandemien på allerede etablerte revisjonshandlinger og prosesser. De indikerer at revisor i større grad enn før støtter integreringen av ny teknologi i deres revisjonsutførelse og at en kombinasjon av remote audit og fysisk tilstedeværelse vil sikre god revisjonskvalitet fremover (Sharma, Sharma, Mahesh & Sharma, 2022). En annen studie påpeker at covid-19 har hatt en negativ effekt på revisjonskvalitet som følge av at pandemiens påvirkning på revisjonshandlinger fører til at det ikke innhentes tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis (Hazaea, Tabash, Rahman, Khatib, Zhu & Chong, 2022).

En artikkel av Bauer, Humphreys & Trotman (2022) oppgir at forandringen fra hovedsakelig fysisk kommunikasjon til digital kommunikasjon er en endring som vil bestå også etter pandemien. Noen negative konsekvenser som følge av dette er en svekkelse blant revisors utspørrelse, profesjonelle skepsis og relasjonsbygging med revisjonskunden (Bauer, Humphreys & Trotman, 2022).

De fem store revisjonsselskapene som er aktualisert har utarbeidet åpenhetsrapporter i 2021 som belyser utfordringer, problemstillinger og tiltak iverksatt som følge av covid-19 internt i revisjonsselskapet. Åpenhetsrapporter skal bidra til gjennomsiktighet i form av økt innsyn og åpenhet i revisjonsselskapet, og er et krav for revisjonsselskap som reviderer foretak av allmenn interesse (Europaparlaments- og rådsforordning EU nr. 537/2014, artikkel 13; Smith, 2011, s. 9). Rapportene fremstiller omfattende endringer og responser grunnet covid-19 på flere aspekter ved revisjon, som kvalitet, regulatoriske omgivelser, rapportering, konsekvenser for regnskapet, metodikk, digitalisering og automatisering, og hjemmekontor (BDO, 2021, s. 6; PwC, 2021, s. 11).

Covid-19 har ført til endrede kommunikasjonsmåter for å sikre tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis og endrede metoder for å utføre enkelte revisjonshandlinger (Deloitte, 2021, s. 16; PwC, 2021, s. 11). Dette er som følge av hjemmekontor og nasjonale restriksjoner, som har drevet frem en digitalisering med større potensial for digital kommunikasjon og fjernleverbare tjenester, økt effektivitet og kvalitet, og en ny hverdag i form av hybride arbeidsmodeller (BDO, 2021, s. 6; Deloitte, 2021, s. 16; EY, 2021, s. 4; PwC, 2021, s. 11). Revisjonsselskapene har utviklet nye veiledninger, tekniske ressurscenter og digitale plattformer, samt videreutviklet kundeportaler for å imøtekomme endringene covid-19 har medført og for å sikre kvaliteten og effektiviteten til revisjonen, på tross av endrede omstendigheter og risikofaktorer (BDO, 2021, s. 6; Deloitte, 2021, s. 16; PwC, 2021, s. 1).



# Kapittel 3 - Metode

I dette kapitlet skal den vitenskapelige tilnærmingen for å besvare problemstillingen gjøres rede for. Kapitlet vil demonstrere og begrunne valgte metoder og strategier som er benyttet i forskningsprosessen for å besvare problemstillingen: *Hvilken effekt har Covid-19 hatt på revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering i store og mindre revisjonsselskap?* Kapitlet tar først for seg forskningsprosessen og dens design, før det greier ut om utvalg og populasjon. Videre blir datainnsamling og dataanalyse gjennomgått, før det presenteres hvilke hensyn som er tatt i vurderingen av kvaliteten på metoden. Til slutt presenteres hensyn knyttet til personvern og forskningsetikk.

## 3.1 Forskningsprosess og design

Hensikten med vitenskapelig metode er å samle inn, analysere og tolke data for å bidra med kunnskap til feltet som forskes på, ved å gå metodisk til verks, kjennetegnet ved systematikk, grundighet og åpenhet (Johannessen, Christoffersen & Tuft, 2020, s. 21). Utgangspunktet for forskningsprosessen og designet er problemstillingen og valg av metode avhenger av hvordan best besvare denne.

Forskningsprosessen deles inn i de fire fasene forberedelse, datainnsamling, dataanalyse og rapportering (Johannessen et al., 2020, s. 23). Fasene henviser til prosessen som gjennomgås, og starter med å identifisere formålet bak undersøkelsen (Johannessen et al., 2020, s. 23). Det er viktig å hensynta formålet med undersøkelsen ved valg av metode, ettersom det finnes flere metoder å velge mellom, slik at den metoden som velges er hensiktsmessig for å besvare problemstillingen (Johannessen et al., 2020, s. 23). Datainnsamlingsfasen omhandler innhenting av dokumentasjon og data for å besvare problemstillingen, samt valg og vurderinger slik at dataene som innhentes er relevant og pålitelig (Johannessen et al., 2020, s. 24). For at dataene skal være relevant og pålitelig må forskerne ta stilling til informantene som skal delta, utvalgsstørrelse, utvalgsstrategi og rekrutteringsmetoder (Johannessen et al., 2020, s. 24). Dataanalyse består av å tolke dataene som innhentes for å skape forståelse (Johannessen et al., 2020, s. 24). Rapporteringsfasen handler om å utgi et dokument som beskriver resultatet av forskningen slik at andre kan dra nytte av den (Johannessen et al., 2020, s. 24).

## 3.2 Forberedelse

Forberedelsesfasen handler om å ta stilling til undersøkelsens formål og hva den skal bidra med, samt hvordan undersøkelsen skal organiseres og gjennomføres for å besvare problemstillingen (Johannessen et al., 2020, s. 23).

### 3.2.1 Tilnærming

Ved bruk av teori i oppgaven skilles det mellom to ytterpunkter. Forskerne kan ha en induktiv eller deduktiv tilnærming og forskjellen er at en deduktiv tilnærming utleder “fra det generelle til det konkrete”, hvilket er motsatt ved en induktiv tilnærming (Johannessen et al., 2020, s. 30). Mellom ytterpunktene, altså når forskerne benytter begge tilnærmingene, ligger abduksjon (Johannessen et al., 2020, s. 30). Begge tilnærmingene benyttes i forskning, der vanlig praksis er å benytte en deduktiv tilnærming ved kausale og kvantitative studier, og en induktiv tilnærming ved eksplorativ og kvalitativ forskning, selv om begge tilnærmingene kan benyttes om hverandre (Sekaran & Bougie, 2016, s. 26).

Problemstillingen som skal besvares ved forskningen knytter seg til såkalt eksplorativ forskning, ettersom det finnes lite forskning på koronapandemiens påvirkning på revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering verken nasjonalt eller internasjonalt (Sekaran & Bougie, 2016, s. 43). Det finnes lite forskning direkte knyttet til problemstillingen, men på den andre siden, finnes det mye teori og veiledning i praktisering av revisoryrket i form av revisjonsstandarder som kan bidra til å veilede revisor, også gjennom koronapandemiens påvirkning (Gulden, 2016, s. 32-34). Den teoretiske tilnærmingen er induktiv, slik at funnene underveis i forskningen vil lede til å øke forståelsen bak Covid-19 sin påvirkning på den norske revisjonsbransjen.

### 3.2.2 Vitenskapelig metode

I vitenskapelig forskning skilles det mellom kvalitativ og kvantitativ metode for innsamling av data, med grunnlag i formålet med forskningen og dens problemstilling (Johannessen et al., 2020, s. 51-52). Problemstillingen er utgangspunktet for valg av metode og i praksis benytter forskere en kvantitativ metode for å forklare fenomener og finne årsakssammenhenger, og kvalitativ metode for å forstå fenomener (Johannessen et al., 2020, s. 52-54). Forskjellen ligger i forskerens deltakelse og dataene som materialiserer seg i form av tekst eller tellbare kategorier (Johannessen et al., 2020, s. 52-54).

Denne oppgaven har som mål å forstå effekten koronapandemien har hatt på revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering og tar derfor utgangspunkt i en kvalitativ metode. Fordelen ved en slik metode er at den egner seg når det forskes på et fenomen som er lite utforsket og man kan dermed skape større forståelse for hvordan bransjen har blitt påvirket (Johannessen et al., 2020, s. 23). Ulemper ved en slik metode er at forskningen ikke vil være representativ, kan være vanskelig å generalisere og kan være ressurskrevende (Johannessen et al., 2020, s. 53 og 57-58).

Johannessen et al. (2020) presenterer en mengde ulike etablerte kvalitative forskningsdesign og fremhever blant annet fenomenologi, etnografi og casedesign. Av de etablerte forskningsdesignene vil en fenomenologisk tilnærming være hensiktsmessig med bakgrunn i formålet med forskningen, som er å forstå gjennom mennesker, samt dens problemstilling (Johannessen et al., 2020, s. 56). En fenomenologisk tilnærming til et kvalitativt forskningsdesign tar sikte på “å utforske og beskrive mennesker og deres erfaringer med og forståelse av et fenomen” for “å få frem enkeltpersoners subjektive opplevelser av hendelser, situasjoner eller fenomener” (Johannessen et al., 2020, s. 170-171). Revisjonsbransjen er preget av subjektivitet, der det stilles krav til at revisor utøver sin virksomhet med profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis, slik at ulike revisorer vil ha ulike erfaringer med og forståelse av hvordan revisjonsbransjen er påvirket av koronapandemien (ISA 200, pkt. 15-16). Det er med bakgrunn i dette at en fenomenologisk tilnærming tas til forskningen.

Kjennetegn ved kvalitativ forskning er at det er færre objekter som intervjues, basert på at utvalgsstørrelse begrunnes i hva som er hensiktsmessig og ikke representativt, samt at den type forskningsmetode kan være svært ressurskrevende i form av tid og penger (Johannessen et al., 2020, s. 53 & 59; Thagaard, 2018, s. 54). I og med at det er en studentoppgave vil begrensninger i tid og ressurser legge føringer for hvilke metodiske valg som gjennomføres, spesielt med tanke på utvalgsstørrelse og intervjumetode (Johannessen et al., 2020, s. 53). Kvalitative studier resulterer som oftest i data i form av tekst og lyd som kan være noe vanskeligere å bearbeide, tolke og presentere enn talldata (Johannessen et al., 2020, s. 51).

### 3.2.3 Utvalg og populasjon

Informantene utgjør et utvalg av den norske revisorbestanden, og det er gjort flere vurderinger knyttet til utvelgelse av informanter for å sikre rekruttering av relevante fagpersoner, med passende kvalifikasjoner og erfaring. Disse valgene er gjort på bakgrunn av hensikten med

kvalitativ forskning som heller er å innhente mest mulig kunnskap om tema som undersøkes, i motsetning til å gjøre resultatene representative for hele befolkningen gjennom statistiske generalisering (Johannessen et al., 2020, s. 58).

Ifølge Revisorforeningen var det 562 revisjonsselskap med konsesjon til å drive med revisjon i 2021 (Revisorforeningen, 2022, s. 23). Konsesjon er et lovpålagt krav og myndigheten til å godkjenne revisjonsselskap er tildelt Finanstilsynet (Revisorloven, 2020, § 4-1). Dette utgjør dermed det innledende utgangspunktet for utvalget av revisjonsselskap. Et element ved oppgaven er å sammenligne erfaringene i store og mindre revisjonsselskap, og det gjøres derfor videre vurderinger med tanke på utvalg av informanter.

Utvalget av store revisjonsselskap omfatter én representant fra hver av de fem store revisjonsselskapene i norsk sammenheng. Begrunnelsen bak å inkludere BDO samt “big four” er for å styrke oppgaven slik at de fem klart største revisjonsselskapene i Norge, målt etter omsetning, er inkludert (Losnegård, 2021). Dette medfører også at det ikke må begrunnes hvorfor en av de desidert største aktørene i markedet ekskluderes. Videre er det et mål med oppgaven om å spre informantene geografisk, og ettersom de fem store revisjonsselskapene har flere kontorer i landet, ble utvalget selektert basert på forskernes skjønn med en viss grad av tilfeldighet.

Kriteriene for utvalgte mindre revisjonsselskap er, med bakgrunn i at det ikke finnes en fast definisjon, basert på tidligere tolkning av begrepet, tillagt forfatterens skjønn. Utvalget av mindre revisjonsselskap ekskluderer det som i norsk sammenheng betegnes som de fem store, altså PwC, EY, Deloitte, KPMG og BDO, i tillegg til RSM ettersom de betegnes som mellomstore (RSM, u.å). Når det kommer til det vi klassifiserer som mindre revisjonsselskap, som i utgangspunktet kun ekskluderer de seks største aktørene i markedet samt de aller minste selskapene som ikke har partnerstruktur og en viss andel medarbeidere, var det betydelig flere å velge mellom.

Det avgjørende i den forbindelse er at vi anvender en utvelgingsprosess og strategi som er hensiktsmessig for problemstillingen. Utvalget er basert på deltakeres hensiktsmessighet for prosjektets problemstilling og vil av den grunn ikke være representativt for populasjonen (Thagaard, 2018, s. 55). Det finnes mange ulike utvalgsstrategier når det kommer til strategisk utvelgelse av informanter, og noen av de mest aktuelle består av intensive utvalg, homogene utvalg, kriteriebasert utvelgelse, og en variant av tilfeldig utvalg som benyttes ved kvalitative

undersøkelser (Johannessen et al., 2020, s. 58-69). Vi har valgt å basere oss på kriteriebasert utvelgelse fordi det er en hensiktsmessig metode for å sikre at informantene innehar god kunnskap om tema, er geografisk spredt, og innehar nødvendig erfaring, kompetanse og oversikt som gir informantene grunnlag for å svare på våre spørsmål. Kriteriebasert utvelgelse innebærer at informanter velges på bakgrunn av at de oppfyller fastsatte kriterier (Johannessen et al., 2020, s. 64). Det er viktig å presisere at utvalget også er preget av tilfeldighet ettersom revisjonsselskap og revisor er plukket tilfeldig basert på størrelse og lokalisering. En svakhet ved en slik utvelgelsesstrategi kan være at det oppstod forskerbias i utvelgelsen.

Kriteriene som ble vurdert var revisjonsselskapets lokalisasjon og størrelse, men ved spesifikk utvelgelse av informanter var kriteriene at vedkommende var partner i revisjonsselskapet og hadde arbeidet med revisjon både før og under pandemien. Valget av partner er begrunnet med at vedkommende har en overordnet funksjon i revisjonsselskapet og besitter derfor en del kunnskap om hele revisjonsselskapets erfaringer gjennom pandemien, men kan også basere sine erfaringer på sin kundeportefølje og dermed gi spesifikke eksempler på hvordan pandemien påvirket deres hverdag som revisor. Dette snevret også populasjonen og mulige informanter betydelig inn og var svært hjelpsomt ved utvelgelsen av informanter. Utfordringen med valg av partnere som informanter var at de var svært travle og datainnsamlingen tok derfor mer tid enn det som var beregnet.

Størrelsen på utvalget i kvalitativ forskning bærer preg av at det er krevende å gjennomføre i form av tid og ressurser og er basert på en serie av strategiske beslutninger (Johannessen et al., 2020, s. 57). Utgangspunktet for utvalgsstørrelsen knytter seg til hva som er hensiktsmessig, men det er vanlig praksis at en slik studie baserer seg på erfaringene fra et mindre antall informanter, eksempelvis mellom tre og femten intervju (Johannessen et al., 2020, s. 172). I og med at to ulike segment undersøkes, med hensyn til revisorer i store og mindre revisjonsselskap, er det hensiktsmessig med et likt antall informanter fra begge segmentene. Ettersom utvalget består av fem revisorer fra de fem største revisjonsselskapene i Norge, er det derfor også hensiktsmessig å ha samme antall informanter fra mindre revisjonsselskap. Dette er også hensiktsmessig med tanke på geografisk inndeling ettersom Norge kan deles inn i fem geografisk områder (nord, midt, vest, sør og øst). Utvalgsstørrelsen knytter seg også til et metningspunkt, hvor det ikke fremkommer ny informasjon, noe som ble oppnådd etterhvert som alle ti intervjuene ble gjennomført (Johannessen et al., 2020, s. 74; Thagaard, 2018, s. 59).

### 3.3 Datainnsamling

Johannessen, Christoffersen & Tufte (2020) identifiserer tre grunnleggende metoder for innsamling av kvalitative data, i form av observasjoner, intervju eller dokumentanalyse. Valg av metode baserer seg på det som er mest hensiktsmessig for å besvare problemstillingen, sett i sammenheng med forskernes kapabiliteter og begrensninger i ressurser (Johannessen et al., 2020, s. 51-53).

Datainnsamlingsmetoden baserer seg på dybdeintervju, ettersom det gir tilgang til mye relevant og nødvendig informasjon samt at det er innenfor forskernes kapabiliteter og ressurser. Dybdeintervjuer gir grunnlag for å forstå fenomenet som forskes på slik at problemstillingen kan besvares (Johannessen et al., 2020, s. 57). En fordel ved en slik metode er at den gir forskerne nærhet til informantene som kan gi oss en dypere forståelse av informantenes vurderinger, i form av at intervjueren kan stille oppfølgingsspørsmål og avklare misforståelser (Thagaard, 2018, s. 95-96). Nærhet til informantene kan, på den andre siden, også medfølge noen ulemper ved at det oppstår mistolkninger og det kan oppstå forskerbias basert på relasjonen som etableres mellom ulike informanter og forskerne (Sekaran & Bougie, 2016, s. 117 & 120).

Kvalitative intervjuer, i form av dybdeintervju, gir fleksibilitet og mulighet for fyldige og detaljerte beskrivelser (Johannessen et al., 2020, s. 105). Ettersom tema for intervjuet er selve arbeidshverdagen til revisor og hvordan den har blitt påvirket gjennom pandemien, vil de fleste revisorene ha god kunnskap og erfaringer som kan utvinnes av forskerne gjennom dybdeintervju. En intervjusituasjon tillater at informanten har større frihet til å uttrykke seg om temaet og dele sine erfaringer og oppfatninger, guidet av forskerne og en intervjuguide (Johannessen et al., 2020, s. 106).

Fordelene med dybdeintervju er, som nevnt over, mange og det vil gi forskerne store mengder informasjon som kan brukes for å forstå hvordan Covid-19 har påvirket revisjonsbransjen. Det medfølger derimot enkelte ulemper med denne typen datainnsamling. Eksempelvis er intervjuet situasjonsbestemt og påvirkes av både informantens og forskernes fremstilling og tolkning av spørsmål og svar. Hvordan intervjueren formulerer og uttrykker spørsmålene kan ha en innvirkning på resultatene også i den forstand at det kan variere fra intervju til intervju.

Vi valgte å utføre intervjuene digitalt, ved bruk av videosamtaleverktøyene Zoom og Teams. Årsaken til dette er flere. Først og fremst muliggjorde digitale intervju at vi kunne rekruttere informanter fra hele Norge for å få en oversikt over hvordan ulike deler av landet ble påvirket ettersom noen regioner ble påvirket hardere enn andre. Dette hensynet henger tett sammen med ressursbegrensningene til prosjektet, både med tanke på tid og penger, ettersom mye reising ville vært krevende og belastende. Det henger også sammen med et miljøhensyn om å finne alternative løsninger for å minimere sitt fotavtrykk. Ved planleggingen og den innledende fasen av masteroppgaven var det nasjonale anbefalinger om å minimere sosial kontakt, så det var også helsemessige årsaker bak valget. Utover dette er vår erfaring gjennom pandemien at digital kommunikasjon fungerer bra. Det samme inntrykket hadde revisorene som ble intervjuet. Dette henger også sammen med at den nødvendige infrastrukturen for digitale intervju var på plass og at folk var godt kjent med verktøyene og metoden etter å ha tatt dem i bruk i forbindelse med pandemien.

### 3.3.1 Rekruttering av informanter

Rekrutteringen av informanter var en tidkrevende prosess som foregikk både over telefon og e-post. Aktuelle informanter ble funnet ved å undersøke revisjonsselskap gjennom ulike selskapsregister for å finne aktuelle revisjonsselskap og dernest aktuelle informanter (Johannessen et al., 2020, s. 70). Målsetningen var å rekruttere en informant fra hver av de fem største revisjonsselskapene i Norge (EY, PwC, Deloitte, KPMG og BDO) samt fem informanter fra revisjonsselskap i Norge utenfor disse store selskapene. Erfaringene fra de to gruppene med revisorer blir brukt for å få frem likheter og ulikheter ved deres opplevelser og det var derfor antall informanter ble fastsatt til ti. Vi kontaktet cirka 40 aktuelle kandidater via e-post og telefon og etter enkelte purringer fikk vi tak i ti informanter spredt geografisk over hele Norge som tilfredstilte våre krav til utvalget.

Det ble rekruttert ti informanter som var lokalisert i hele Norge i den forstand at de representerte sine regioner fordelt på Nord-Norge, Midt-Norge, Vestlandet, Østlandet og Sørlandet. Utvalget består av 2 kvinner og 8 menn, som er en skjevfordeling, men som er i tråd med revisjonsbransjens kjønnsfordeling av partnere i revisjonsselskap (Revisorforeningen, 2022b).

På rekrutteringsmailen ble det opplyst om prosjektet, formålet med intervjuet, informantens rettigheter og annen nødvendig informasjon. Det ble også vedlagt et informasjonsskriv utarbeidet etter veiledning fra Norsk Senter for Forskningsdata (NSD) (NSD, u. å.). Etter hvert

som informanter ønsket å bidra, ble det avtalt dato og tidspunkt for intervju og sendt kalenderinvitasjon til møte på Zoom, der intervjuguiden også ble vedlagt.

Det var enkelte utfordringer med rekruttering av informanter. Først og fremst var det en del aktuelle revisjonsselskap og informanter slik at det ble en utfordring å bestemme hvilke personer som skulle kontaktes ettersom vi var på utkikk etter kun ti informanter. Utvelgelsen er preget av en viss grad av tilfeldighet ettersom aktuelle kandidater ble valgt basert på revisjonsselskapenes egne hjemmesider og på forskernes kriterier for informantene. Det var en del kandidater som ikke besvarte rekrutteringen og det ble derfor valgt nye aktuelle kandidater fortløpende. Revisorene var i sin mest travle periode på våren ettersom det er årsoppgjørstidspunktet og det kan ha påvirket rekrutteringen av informanter (Hisdal, 2014, s. 5).

Uavhengig av utfordringene ved rekruttering fikk vi rekruttert et hensiktsmessig antall informanter som bidro med sin kunnskap og erfaringer og som gjennom intervjuene gav oss mye data. Ved fremtidig rekruttering av informanter i en lignende undersøkelse anbefales det å ta i bruk telefonen tidligere for å komme i kontakt med aktuelle kandidater og for å få svar på deltakelsen kombinert med en skriftlig e-post som utdyper forskningsprosjektet.

### 3.3.2 Utførelse av intervju

Det er utført totalt ti digitale dybdeintervju med erfarne revisorer i perioden 16. mars 2022 til 5. mai 2022. Intervjuene varierte i lengde fra cirka 40 minutter på det korteste til 60 minutter på det lengste. Intervjuene foregikk over Zoom og Teams, der vi begge deltok i intervjuene sammen med en revisor. Som hovedregel foregikk intervjuene over Zoom, med unntak av ett tilfellet der tekniske problemer hos informantene førte til at intervjuet ble avholdt over Teams. Begge de tekniske løsningene fungerte bra der god lyd og bilde førte til en naturlig intervjusetting som skapte rom for å dele erfaringer og kunnskap.

I begynnelsen av intervjuet introdusert vi oss selv før det ble utgitt en del informasjon. Vi innhentet dernest samtykke til å ta opp intervjuet på diktafon som ble utført i tråd med gjeldende retningslinjer. Deretter ble intervju spørsmålene stilt ved hjelp av en intervjuguide som var utarbeidet på forhånd. Det er ulik grad av struktur på kvalitative intervju. En vanlig inndeling er ustrukturert, semistrukturert, strukturert og strukturert med faste svar (Johannessen et al., 2020, s. 107). En strukturert tilnærming til intervjuet ble valgt for å styre intervjuet og spisse spørsmålene i tilstrekkelig stor grad slik at det ble mulig å svare på spørsmålene basert på



revisorenes erfaringer. Dette førte også til at informasjon som ikke var relevant for å besvare problemstillingen ble unngått, som kunnet fremkommet med et mindre strukturert intervju. Fordelen ved dette var at informantene delte mange relevante erfaringer knyttet opp mot temaene vi spurte om uten å ta for seg unødvendig store besvarelser ettersom intervju spørsmålene omhandlet spesifikke deler av revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering. Dette medførte at intervjuene ble effektive og at de ikke frarøvet revisorene mer tid enn nødvendig i en svært travel hverdag. På den andre siden kan graden av struktur på intervjuet ha ført til at enkelte tema som revisor mente var relevant, som forskerne ikke hadde hensyntatt, ble forbigått, men med et åpent spørsmål på slutten av intervjuet om informanten hadde noe mer å tilføye ble denne risikoen tatt høyde for.

Informantene fikk tilsendt en forenklet versjon av intervjuguiden på forhånd, og vi opplevde at flere av informantene hadde intervjuguiden medbrakt under intervjuet og hadde på forhånd gjort seg opp ulike tanker og erfaringer, og diskutert spørsmålene med kollegaer på kontoret. Dette medførte at informantene svarte i detalj på enkelte spørsmål og nyanserte forskjeller mellom flere spørsmål som var relatert til hverandre som bidro til en naturlig flyt i intervjuet. En mulig ulempe ved å sende intervjuguiden på forhånd var at eventuelle spontane reaksjoner uteble, og at ulike informanter brukte ulik mengde med tid på å forberede seg og at det derfor oppstod ulikheter. Vi var derimot ikke avhengig av spontane reaksjoner og at informantene var forberedt bidro til troverdige og gjennomtenkte refleksjoner. Å sende ut intervjuguiden på forhånd var et bevisst valg for å øke informantens forståelse og dermed øke sannsynligheten for gode svar.

For å opprette en god dialog var det viktig å skape en tillitsfull og fortrolig atmosfære (Thagaard, 2018, s. 100). Dette ble gjort ved at kamera var på hos begge parter og at vi introduserte oss selv før informanten fikk litt innledende informasjon om blant annet informantens rettigheter. En av oss var ansvarlig for å stille spørsmål slik at informanten fikk forholde seg til samme person, og dermed bygge en relasjon som fremhevet en naturlig intervju setting. For å beholde en god kommunikasjon ble det stilt oppfølgingsspørsmål og bedt om avklaringer og presiseringer for å forstå informantens meninger.

For å vise interesse og få flyt i samtalen brukte vi prober, både verbale og fysiske ved nikking og gestikulering (Thagaard, 2018, s. 96). Ettersom intervjuene foregikk digitalt tok vi hensyn ved å se inn i kamera for å etterligne øyekontakt, ha en klar og tydelig stemmebruk og bruk av naturlige pauser for å balansere mellom å stille spørsmål og lytte (Thagaard, 2018, s. 100).

Johannessen, Christoffersen & Tufte (2020) mener at digitale intervju gir tilnærmet like god informasjon som fysiske intervju, men at det kan være vanskelig å bygge tillit. Forskernes erfaring er i tråd med dette, men ettersom begge forskerne opplyste at de studerte til å bli revisorer oppstod det en viss tillit fra starten av som bidro til god kommunikasjon. Intervjuene ble tatt opp på diktafon etter samtykke, som deretter ble transkribert og brukt som grunnlag for dataanalysen (Johannessen et al., 2020, s. 173).

### 3.3.3 Presentasjon av informanter

Totalt har vi intervjuet ti revisorer hvorav alle var partnere og oppdragsansvarlige som signerte revisjonsberetninger. De hadde også alle jobbet både før og under pandemien og oppfylte således alle våre krav. Alle hadde mange års erfaring og det er dermed god grunn til å tro at de var høyst kompetente til å besvare våre spørsmål. Informantene er geografisk spredt med kontorer i hele Norge. På denne måten får vi fanget opp momenter som kan være preget av geografiske årsaker og forskjeller.

Kode	Region	Stilling	Partnerstruktur	Års erfaring	Oppdragsansvarlig	Stor/Mindre
S1	Vest	Partner	Ja	29	Ja	Stor
S2	Øst	Partner	Ja	26	Ja	Stor
S3	Sør	Partner	Ja	30	Ja	Stor
S4	Vest	Partner	Ja	22	Ja	Stor
S5	Sør	Partner	Ja	20	Ja	Stor
M1	Nord	Partner	Ja	25	Ja	Mindre
M2	Midt	Partner	Ja	23	Ja	Mindre
M3	Sør	Partner	Ja	14	Ja	Mindre
M4	Vest	Partner	Ja	15	Ja	Mindre
M5	Øst	Partner	Ja	28	Ja	Mindre
Gj. Snitt				23,20		

Tabell 1: Presentasjon av informanter

## 3.4 Dataanalyse

Kort tid etter intervjuene var fullført ble lydfilen overført til universitetets passord-sikrede server og transkribert fortløpende. Lydopptaket ble omgjort til tekst som videre ble sortert og bearbeidet for å undersøke meningsinnholdet. Videre ble intervjuobjektene markert med hver sin kode for å enkelt kunne henviser til utsagn fra intervjuet og sikre intervjukandidatens anonymitet. Den videre dataanalysen har som formål å organisere datamaterialet etter tema samt analysere og tolke informasjonen som foreligger i datamaterialet (Johannessen et al., 2020, s. 157).

For å kunne oppnå en meningsfull inndeling av den kvalitative dataen ble det innført en kategorisk inndeling hvor vi indekserte datamengden og satt merkelapper på setninger eller

avsnitt for å sortere og identifisere datamaterialet (Johannessen et al., 2020, s. 158). Kategorisering er en effektiv måte å sortere datamaterialet ved kvalitative undersøkelser ettersom vi ønsker å analysere de ulike fortolkningene til alle informantene og videre studere likheter og differanser i datamaterialet. Analysen av datamaterialet består av fire hovedsteg (Johannessen et al., 2020, s. 174):

- Helhetsinntrykk og sammenfatning av meningsinnhold
- Koder, kategorier og begreper
- Kondensering
- Sammenfatning

I det første steget er målet å oppnå et overblikk og inntrykk av den innsamlede dataen, gjerne rett etter at datamaterialet er transkribert fra muntlig til skriftlig tekst (Johannessen et al., 2020, s. 174). Målet er å sitte igjen med hovedtemaer og en tidlig forståelse av datamaterialet. I dette steget ble mest mulig irrelevant informasjon fjernet fra datamaterialet og lange setninger komprimert til korte og presise setninger. Dette innebar å fjerne påbegynte setninger som ikke ble fullført, fjerning av unødvendige fyllord og oppdeling av setninger for å få en mest mulig helhetlig tekst. Deretter ble det språkvaskede intervjuet lagt inn i Excel og sortert etter spørsmålene fra intervjuguiden. På denne måten ble alle transkriberte intervju samlet på ett sted og den videre analyseprosessen ble smidigere. Etter denne prosessen sitter vi igjen med den første forståelsen av datamaterialet, men tolkninger av datamaterialet kan endre seg etter hvert som innholdet blir bearbeidet (Johannessen et al., 2020, s. 174-175).

Den neste fasen fokuserer på å inndele datamaterialet i koder, kategorier og begreper og på denne måten utforme meningsbærende enheter (Johannessen et al., 2020, s. 175-176). Ettersom vi har benyttet en intervjuguide var det relevant å starte med spørsmålene fra intervjuguiden som grunnlag for å danne koder og kategorier. Kandidatenes svar på spørsmålene ga oss en meningsbærende enhet, som vi derfra kunne tilordne en kode som kort ga uttrykk for kandidatens mening. Etter hvert som alle de transkriberte intervjuene var sortert inn i koder og meningsbærende enheter samlet vi dem sammen under hvert spørsmål i Excel. På denne måten fikk vi studert om det var stor variasjon i svarene som var gitt og undersøkt på tvers av grupper. Senere i analysen ble kodene tilordnet de relevante kategoriene. Vi fant det hensiktsmessig å

utforme fire kategorier, herunder risikovurdering og identifisering, revisjonsbevis, revisjonsutførelse og revisjonsavslutning.

I den tredje fasen tar en utgangspunkt i kodene og kategoriene man har fordelt datamaterialet i og undersøker om de ulike kodene er hensiktsmessige og om noen bør slås sammen (Johannessen et al., 2020, s. 178). Noen ganger svarte informantene på et annet spørsmål enn det som var stilt og vi endte opp med flere meningsbærende enheter fra samme svar. Av den grunn var det viktig å se spørsmålene i sammenheng og undersøke om det kunne utarbeides flere koder og hvorvidt de kunne slås sammen. Ved å kondensere datamaterialet fikk vi et bedre grunnlag for å kunne sammenligne koder og svar for å kunne besvare oppgavens problemstilling.

Den fjerde og siste delen av dataanalyse innebærer å sammenfatte datamaterialet og undersøke om det inntrykket vi sitter igjen med samsvarer med inntrykket vi fikk før vi startet med å kode og kategorisere datamaterialet. Formålet er å se over at relevant informasjon er inkludert og gjenspeiles i de kodene og kategoriene som er valgt (Johannessen et al., 2020, s. 181-182). I denne prosessen samlet vi alle de aktuelle kodene inn under tilhørende kategori i Excel, analyserte dataene videre og dannet oss en formening om våre resultater. Etter gjennomført dataanalyse gikk vi gjennom våre funn og sammenlignet med tidligere forskning og teori med mål om å kunne formulere et svar på vår problemstilling.

### 3.5 Kvaliteten på metoden

Det er tatt en del valg knyttet til metodikken bak forskningen og kvaliteten på metoden må evalueres for å fremstille styrkene og svakhetene ved metodevalgene. Dette er viktig for at andre forskere kan utvikle forskningen videre, men også for å innse begrensningene som ligger i forskningsprosjektet. Ved kvalitativ forskning er det vanlig å evaluere kvaliteten på forskningen basert på begrepene pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og bekreftbarhet (Johannessen et al., 2020, s. 249).

#### Pålitelighet

Pålitelighet som kvalitetsmål knytter seg til dataene som er innsamlet, men på bakgrunn av utformingen til kvalitativ forskning er det ikke en fastsatt metode for å sikre påliteligheten til dataene (Johannessen et al., 2020, s. 250). Dette henger sammen med metoden for datainnsamling gjennom dybdeintervju, der samtalen er styrende og påvirkes av både

informantenes erfaring og væremåte like mye som forskernes, som kan føre til ulike tolkninger (Johannessen et al., 2020, s. 250). Derimot kan man ved å gi en inngående beskrivelse av fremgangsmåten til forskningsprosjektet bidra til å styrke påliteligheten av dataene og det er med bakgrunn i dette hensynet at metodekapittelet er svært omfangsrikt og går i detalj på fremgangsmåten (Johannessen et al., 2020, s. 250).

Ved å opplyse om valgene som er tatt og begrunnelsen bak kan andre forskere bidra til videre forskning på temaet og benytte seg av dataene og resultatene når forskningens kvalitet er hensyntatt. For å styrke påliteligheten til dataene ble det fulgt samme struktur i hvert intervju med tanke på introduksjon, innledende informasjon, samtykkeerklæring for lydopptak og etterfølgelse av intervjuguiden. Intervjuene fulgte en strukturert intervjuguide slik at samme spørsmål ble stilt til alle informantene i noenlunde lik rekkefølge, med enkelte unntak, og for å minimere misforståelser ble det formulert relativt åpne spørsmål. For å minimere misforståelser ble det også stilt oppfølgingsspørsmål for å avklare informantenes svar og begrense mistolkninger. Det ble også avklart før spørsmålene ble stilt om pandemien var å anse som over eller ikke, slik at alle informantene hadde lik oppfatning av tidsperspektivet undersøkelsen omfattet. Utover dette ble samtlige intervjuer utført på samme måte, ved at en forsker stod for innledning, avslutning og enkelte oppfølgingsspørsmål underveis, mens den andre forskeren var ansvarlig for å stille spørsmålene nedfelt i intervjuguiden. Dette er med på å styrke påliteligheten til dataene ved å minimere forskjellen mellom de ulike forskernes fremgangsmåte og subjektivitet.

På tross av disse tiltakene som ble gjennomført for å styrke påliteligheten til dataene gjør undersøkelsens karakter og fremgangsmåte det komplisert å reprodusere forskningen. Flexibiliteten og subjektiviteten som foreligger i en kvalitativ metode, er med på å svekke dataenes pålitelighet i den forstand at de blir vanskeligere å reprodusere. Dette er også relevant ettersom intervjuene ble gjennomført og er gjeldende for et spesifikt tidsrom, spesielt med tanke på at samfunnet var på vei ut av pandemien underveis i forskningen, slik at oppfatninger og virkeligheten kan forandre seg eller kan ha forandret seg siden den gang. Dette er med på å svekke dataenes pålitelighet, men ved å gi en grundig innføring i metoden og en analyse av oppgavens begrensninger i kapittel seks forsøkes det å styrke dataenes pålitelighet.

## Troverdighet

Validitet i kvalitative undersøkelser er overførbart til begrepet troverdighet. Essensen er om “forskerens fremgangsmåter og funn på en riktig måte reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten” (Johannessen et al., 2020, s. 250). For å styrke forskningens troverdighet har det blitt intervjuet revisorer med lang erfaring i bransjen. Informantene har variert i antall års erfaring i revisjonsbransjen fra 14 år til 30 år og det gjennomsnittlige erfaringsnivået til informantene i undersøkelsen er på 23,2 år. Dette styrker forskningens troverdighet ved at erfarne og kunnskapsrike informanter har delt sine perspektiv under intervjuene.

Utover dette har det, for å styrke forskningens troverdighet, blitt brukt mye tid under hele prosessen på å sette seg inn i relevant teori, både med tanke på revisjonsbransjen generelt, men også i hvilken grad tidligere forskning tok for seg pandemiens påvirkning på revisjonsbransjen. Det har også vært et fokusområde å inkludere og benytte seg av gode kilder til sekundærdata og riktig kildebruk i oppgaven for å styrke dens troverdighet. Sekundærdata som er innhentet består i hovedsak av standarder og veiledninger utarbeidet av kompetente organ, vitenskapelige artikler og kompetente interesseorganisasjoner for revisorer nasjonalt og internasjonalt.

## Overførbarhet

Overførbarhet handler om kunnskapen fra dette forskningsprosjektet kan overføres og brukes til å forklare eller forstå liknende fenomener og andre områder ettersom hensikten er å utvikle teorier og ny kunnskap for å belyse temaet (Johannessen et al., 2020, s. 250). For å styrke funnernes overførbarhet gis det derfor en fyldig beskrivelse av revisoryrket i teorikapittelet og det gis en grundig og strukturert presentasjon og diskusjon av resultatene knyttet opp mot hvordan revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering er blitt påvirket av covid-19-pandemien (Johannessen et al., 2020, s. 252).

På tross av dette består forskningen av et lite utvalg som ikke i tilstrekkelig grad kan brukes for å generalisere funnene på tvers av bransjen. Utvalget er spredt geografisk mellom store og mindre revisjonsselskap for å fange opp ulike momenter, men gjør også at overførbarheten av dataene til hele revisjonsbransjen blir vanskelig som følge av det begrensede utvalget og de store geografiske forskjellene Norge byr på med tanke på hvordan pandemien har påvirket ulike regioner.

Resultatene av denne forskningen anses derfor ikke som overførbare til hele revisjonsbransjen, eller andre bransjer, men peker på trender og sammenhenger som kan brukes for å utvikle videre forskning. Overførbarheten kunne ha vært styrket ved et større utvalg og mer teori, men begrensninger i tid og ressurser samt forskningens eksplorative natur la ikke til rette for det.

### Bekreftbarhet

For å bedømme objektiviteten til forskningen, altså at resultatene kommer som følge av forskningen og ikke forskernes subjektive vurderinger, stilles det krav til forskningens bekreftbarhet (Johannessen et al., 2020, s. 252). Igjen sikres bekreftbarhet ved en fyldig og detaljert beskrivelse av forskningsprosessen slik at andre forskere kan gjennomføre lignende undersøkelser for å bekrefte funnene (Johannessen et al., 2020, s. 252). Derfor går metodekapittelet i detalj på forskningsprosessen når det kommer til forberedelsesfasen, datainnsamlingsfasen og dataanalysefasen. Ved å vurdere og diskutere tidligere forskning opp mot resultatene av denne forskningen styrkes bekreftbarheten til resultatene såfremt de er i tråd med tidligere forskning, og derfor knytter diskusjonskapittelet funnene opp mot tidligere relevant forskning.

På tross av dette er det uunngåelig at forskningen har blitt påvirket i en viss grad av forskernes subjektivitet og egne tolkninger ettersom en kvalitativ metode til en viss grad krever det. Det er eksempelvis umulig å vite om informantens svar er tolket akkurat slik de mente, selv om vi begge har analysert dataene og tolket resultatene. Selv om forskningen inneholder en grad av våre subjektive vurderinger, er det også viktig å peke på at forskningens natur er å innhente informantenes subjektive erfaringer, og at forskningen derfor også er preget av informantenes subjektive vurderinger som kan komplisere forskningens bekreftbarhet.

## 3.6 Personvern og forskningsetikk

Ved forskningsprosjekter er det viktig å være klar over de etiske prinsippene man står overfor når man gjennomfører et forskningsprosjekt som omhandler personopplysninger. Den nasjonale forskningsetiske komité for samfunnsvitenskap og humaniora (NESH) har gitt ut veiledende retningslinjer som en bør hensynta i forbindelse med forskningsprosjekt. Disse retningslinjene er tredelte og angår informert samtykke, konfidensialitet og konsekvenser av å delta i forskningsprosjektet (Thagaard, 2018, s. 22).

Informert samtykke innebærer at forskningsdeltakeren skal ha rett til autonomi og selvbestemmelse. Dette er hensyntatt ved at det er innhentet samtykke fra våre informanter, samt at de selv råder over sin deltakelse, og dermed kan få innsyn i sitt bidrag, samt ha muligheten til å trekke seg fra forskningsprosjektet (Johannessen et al., 2020, s. 45). Det neste punktet vedrørende konfidensialitet er hensyntatt ved at informasjonen innhentet fra informantene ble anonymisert, slik at det ikke er mulig å identifisere informantene. Vi innhenter ikke personopplysninger som kan bidra til å identifisere informantene og lydopptakene er behandlet og lagret på en forsvarlig måte i henhold til NSD og UiA sine retningslinjer, deriblant gjennom lydopptaksutstyr uten internettoppkobling og ved lagring på passord-sikrede servere (UiA, u.å.). Informantene i vårt forskningsprosjekt vil etter all sannsynlighet ikke møte på noen konsekvenser i forbindelse med informasjonen de avgir, ettersom det ikke kan spores tilbake til dem.



# Kapittel 4 - Resultat

I dette kapittelet vil vi gjøre rede for funnene og resultatene vi har avdekket etter gjennomføring av den kvalitative undersøkelsen. Resultatene presenteres i henhold til de tilhørende kategoriene og en utredning av de funnene vi anser som relevante for å kunne besvare vår problemstilling.

## 4.1 Risikoidentifisering og vurdering

### Risikoområder

Alle informantene opplyste at de ikke hadde identifisert nye risikoområder i revisjonen som følge av covid-19-pandemien. Med risikoområder menes forhold forbundet med risiko for vesentlige feil i regnskapet som krever fokus under revisjonen. Informantene M1, S2 og S5 var usikre på om arbeidet knyttet til søknadene for koronakompensasjon kvalifiserte som nye risikoområder, men konkluderte med at det ikke kunne kalles et nytt risikoområde. De fleste informantene var samstemte i vurderingen av at det ikke hadde oppstått nye risikoområder, men heller at eksisterende områder fikk mer fokus og ble mer aktuelle. Én informant uttalte:

*“Det var risikoer som ble mer aktuelle, heller enn at det dukket opp så mange nye risikoer. For det er klart misligheter, fortsatt drift, hvitvask, det er risikoer som vi forholder oss til hver dag både før og etter pandemi, men økt aktualitet og gjerne forhøyet risiko på en del områder”* (Informant S4).

Risikoområdene som ble mer aktuelle og fikk økt oppmerksomhet som nevnes av informantene er vurderingen om evne til fortsatt drift, verdivurdering og nedskrivning av eiendeler, hendelser etter balansedagen, økt risiko for hvitvasking og terrorfinansiering som følge av tilskuddsordningene, misligheter og svekket internkontroll. Faktisk nevnte hele åtte av ti informanter økt fokus på fortsatt drift som risikoområde. Flere av informantene uttrykte lignende tanker og under følger et utdrag av informantenes perspektiv på hvordan risikoområdene ble påvirket av covid-19-pandemien.

*"Nei, jeg vil ikke si nye områder som sådan, men jeg vil si at enkelte av de områdene eller postene man også har fokusert på tidligere har blitt styrket"* (Informant M3).

"Det gjorde at de vurderingene som selskapene gjorde som følge av antakelsene om fremtiden ble påvirket. Man skal gjøre en verdivurdering av eiendelene på bakgrunn av kontantstrømmene frem i tid. Det var ikke akkurat nye risikoområder, men verdivurderinger og nedskrivningsvurderinger ble veldig aktuelt" (Informant S1).

"Jeg tror og håper at ekstratiltakene vi har måttet gjøre både knyttet til risikovurdering og det med håndtering av det vil nok dø ut etter hvert, men vi vil ha det med oss i lang tid fremover. Mye på grunn av at en del av tiltakspakkene går på det med kreditt og utsettelse på betaling av skatter og avgifter. Det er ting som skal betales nå eller fremover. Jeg tror vi vil se en del konkurser, langtidsvirkninger, av den grunn. Det med fortsatt drift-vurderingen vil henge med oss i ganske lang tid tenker jeg" (Informant M2).

Flere av informantene uttrykte forbigående økt fokus på enkelte risikoområder som følge av pandemien. Unntakene var informantene M2 og S5 som mente at det økte fokuset på vurderingen om evne til fortsatt drift ville bestå i lengre tid etter pandemien som følge av at enkelte økonomiske tiltak som ble lansert under pandemien må nedbetales eller tilbakebetales og nevner utsatte skattebetalinger og kredittlån. De mener også at situasjonen blir forverret som følge av økt usikkerhet etter pandemien med krig i Ukraina, økte priser og inflasjon. Utsagnet til informant S1 om at vurderingen om fremtiden ble vanskeligere er interessant og må ses i sammenheng med den økte usikkerheten som pandemien medførte.

### Risiko for vesentlige feil

Det er ikke like entydige meninger blant informantene når det kommer til om pandemien har ført til en økt risiko for vesentlige feil.

<b>Økt risiko for vesentlig feil</b>			
	Stor	Mindre	Totalt
Ja	2	1	3
Nei	3	4	7

Tabell 2: Økt risiko for vesentlige feil som følge av koronapandemien

Tre informanter var klare på at de opplevde en økt risiko for vesentlige feil som følge av pandemien, men én av disse var tydelig på at det gjaldt kun i starten av pandemien. Én informant sa dette om økt risiko for vesentlige feil:

"Helt generelt så øker en slik hendelse risikoen for vesentlige feil. Det blir vanskeligere å estimere. Det er mange estimatposter i regnskapet som ble vanskeligere å håndtere for ledelsen. Det var kanskje den viktigste effekten." (Informant S2)

Informantene utdypet videre hvilke elementer av revisjonsrisikomodellen de mente var påvirket slik at risikoen for vesentlig feil økte.

	<b>Informant M2</b>	<b>Informant S2</b>	<b>Informant S4</b>
Økt risiko for vesentlige feil	Fokus på andre ting og andre problemstillinger, særlig knyttet til ordningene som skal rapporteres, har økt den iboende risikoen og kanskje også kontrollrisikoen i og med at kontrollen i selskapene har blitt dårligere fordi de bruker tid på andre ting.	Jeg tenker at kontrollrisikoen kan ha blitt påvirket som følge av en annerledes arbeidssituasjon for mange som holder på med og utarbeider regnskapet.	Jeg tenker at i starten så fikk du gjerne en økt risiko. Det med kontrollrisiko, at det var gjerne en del rutiner som ble endret og svekket.

Tabell 3: Elementene av revisjonsrisikomodellen som informantene mente førte til en økt risiko for vesentlige feil

Alle informantene som opplevde en økt risiko for vesentlige feil uttalte at det var kontrollrisikoen som medførte en økt risiko for vesentlige feil. I tillegg delte én informant også refleksjoner rundt økt iboende risiko som økte risikoen for vesentlige feil.

Informant S4 som mente at den økte risikoen for vesentlige feil kun var aktuell i starten av pandemien utdypet sine refleksjoner om hvorfor det ikke var aktuelt lenger inn i pandemien:

*"Jeg tenker at vi har ikke opplevd at det har vært en veldig forhøyet risiko for vesentlige feil, vi har ikke blitt så hindret i å gjøre jobben vår gitt de lokale forholdene"* (Informant S4).

Her er vedkommende inne på flere elementer som andre informanter også kommenterte. Først og fremst kommenterer informantene at lokale forhold kan ha påvirket risikoen for vesentlige feil og resultatene kan hinte til en slik geografisk forskjell mellom informantene. Eksempelvis opplyste informant fra Nord-Norge at de har *"oppretholdt relativt normal aktivitet"* og ikke vært veldig begrenset i muligheten til å besøke sine kunder (Informant M1). Et annet poeng som også informant S4 peker på er at mange av informantene opplevde eller opplyser at de så en generell økning i iboende risiko og i noen tilfeller kontrollrisiko, men at de basert på sine kunder og sin portefølje ikke kunne konkludere med en økt risiko for vesentlige feil. Eksemplifisert med følgende utsagn:

*“Vi var litt usikre i starten om kontrollutførelsen i selskapene ville bli svekket når folk satt på hjemmekontor. (...) Men det så vi lite til. Jeg tror det var en frykt som var litt ubegrunnet. Med iboende risiko, så er vi tilbake til makroelementene som endret seg vesentlig (...). Det er klart at iboende risiko steg for enkelte bransjer, men i bransjen til kundene jeg typisk er borti så var det lite sånn sett” (Informant S1)*

Syv informanter konkluderte at de ikke opplevde en økt risiko for vesentlige feil, men flere av disse opplevde en generell økning i kontrollrisiko og/eller iboende risiko, bare ikke på sine kunder. Dette er et svært interessant funn som drøftes videre i kap 5.1. Det som eksemplifiseres av informantene som kan ha økt risikoen for vesentlige feil som følge av pandemien er usikkerheten knyttet til estimering (f.eks. tilknyttet kunders betalingsevne, kundefordringer og ukuransvurderinger på varelageret), effekten av en annerledes arbeidssituasjon (f.eks. hjemmekontor) og andre arbeidsoppgaver til kunder og regnskapsførere (f.eks. rapportering rundt søknadene om koronakompensasjon).

Informantenes meninger om risiko for vesentlige feil som følge av misligheter er naturligvis nært relatert til informantens kommentarer rundt den generelle risikoen for vesentlige feil. Det er derimot ingen av informantene som mener at pandemien medførte en økt risiko for vesentlige feil som følge av misligheter på sin egen kundeportefølje. Mange av informantene problematiserte derimot forhold rundt kompensasjonsordningene for koronastøtte og opplevde å finne feil, men var usikker på om feilene var tilsiktede eller utilsiktede. Én informant uttalte følgende:

*"Det er klart at de tilskuddsordningene var delvis vanskelige, så vi fant feil i forbindelse med revisjon knyttet til tilskuddsordningene. Hva som er feil og hva som er mislighet kan være vanskelig å si, men vi fant helt sikkert feil begge veier" (Informant S4).*

Andre informanter spekulerte at risikoen for misligheter og manipulasjon av tall ville øke med andre faktorer som følge av covid-19-pandemien, eksempelvis manglende eller sviktende evne til fortsatt drift, manipulasjon av tall for å skjule dårlig drift, kontrollrutiner som ikke fungerer og faren for å bryte covenantkrav. På tross av dette opplyste ingen informanter om økt risiko for vesentlige feil som følge av misligheter på egen kundeportefølje.

## Dynamisk risikoidentifisering og -vurderingsprosess

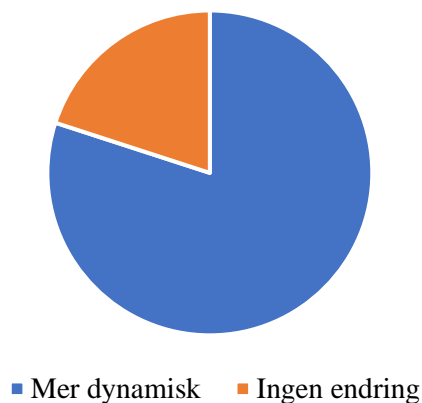
På spørsmål om risikoidentifisering- og vurderingsprosessen har blitt mer dynamisk svarer alle utenom to av informantene at den har blitt mer dynamisk. En informant trakk frem ordet “agility” og uttalte:

*“De store omskiftningene som har vært, har medført at en må tenke nytt, flere ganger gjennom et år enn vi har gjort før”* (Informant S1).

Det er en interessant uttalelse som mange av de andre informantene også stiller seg bak med sine egne refleksjoner, på tross av at de fleste sier at prosessen allerede er dynamisk. Informant S1 utdyper videre at

*“Vår metodikk er å gå inn og hele tiden revurdere og dokumentere en oppdatert forståelse av ting. Det har nok likevel vært mer endringer de siste årene i fremgangsmåten”* (Informant S1).

Risikoidentifisering og -vurderingsprosessen



Figur 2: Pandemiens påvirkning på risikoidentifisering og -vurderingsprosessen

De fleste informantene påpeker at det fra før er en dynamisk prosess og flere trekker frem revisjonsverktøy som begrunnelse bak hvorfor denne prosessen allerede er dynamisk. Tre av informantene, alle fra mindre revisjonsselskap, trekker frem Revisorforeningens revisjonsverktøy ved navn Descartes som revisjonsmetodikk og påpeker at det er et dynamisk revisjonsverktøy der:

*“man setter risikovurderingen og vesentligheten i begynnelsen og så jobber man seg gjennom og etter hvert som man ser utviklingen så går man tilbake til start igjen og revurderer”* (Informant M5).

Flere av informantene trekker frem at pandemien har ført til flere løpende faglige diskusjoner, flere revurderinger, mer løpende dialog med kunder og flere diskusjoner av problemstillinger i partnerskapet. En av informantene som mente at risikoidentifisering- og vurderingsprosessen var blitt mer dynamisk sa følgende:

*“Ja, jeg tror at når vi har gjort risikovurderinger så har vi tenkt på en litt annen måte. For selskaper som har gått bra som begynner å gå dårlig, så snur vi litt på risikovurderingene”*  
(Informant M4)

Informant S2 sier at de har brukt mer tid på å revurdere risikoidentifikasjonen og risikovurderingen og at prosessen derfor har blitt mer dynamisk. Av de som ikke sier at prosessen er blitt mer dynamisk mener begge informantene at den allerede er dynamisk og én av informantene følger opp med å si:

*“Jeg tror ikke den er blitt mer dynamisk, men det skjedde noe som gjorde at det ble veldig aktuelt å revurdere risiko”* (Informant S4).

Informanten er opptatt av at pandemien ikke medførte en endring i prosessen med å identifisere og vurdere risiko ettersom den allerede er dynamisk, men heller at pandemien var en utløsende årsak til å faktisk revurdere eller gjøre en ny risikovurdering.

### Vesentlighetsgrenser

Ingen av informantene opplyste at de revurderte vesentlighetsgrenser hos eksisterende kunder som følge av nye risikovurderinger på grunn av covid-19-pandemien, men flere opplyste at basen for vesentlighetsgrensene endret seg som følge av pandemien. Informantene opplyste ikke om endringer for verken totalvesentlighetsgrensen, arbeidsvesentlighetsgrensen eller særskilte vesentlighetsgrenser. Ingen av informantene opplyste at de endret hvilket nøkkeltall eller regnskapstall de fastsatte vesentlighetsgrensene ut ifra, men at selve regnskapstallet svingte gjennom pandemien som i så måte påvirket vesentlighetsgrensene, eksempelvis gjennom redusert resultat før skatt, endret omsetning, inntekter, eiendeler eller egenkapital.

Flere av informantene kommenterte at vesentlighetsgrensene fastsettes i planleggingsfasen av revisjonen og revurderes ved årsoppgjøret, og at vesentlighetsgrensene ses i sammenheng med den utførte revisjonen. En informant uttalte:

“Det er også en slags dynamisk prosess når det gjelder revurdering av vesentlighetsgrenser. Men vi har ikke gjort det spesifikt på grunn av covid” (Informant M5).

Det flere informanter trekker frem er at de har normalisert tall ved fastsetting av vesentlighetsgrenser for å få de til å være mest mulig representative og for å beholde “en relativt konsistent bruk av basen for etablering av vesentlighetsgrenser” (Informant M3). En informant oppsummerte det alle informantene reflekterte over med tanke på vesentlighetsgrensene:

“Det kan godt være at pandemien har ført til endringer i vesentlighet på grunn av forskjellig omsetning eller balansesummer eller lignende, men [vi har ikke endret vesentlighetsgrensene] (...) for å ta høyde for ny risiko” (Informant S4).

### Koronakompensasjon

<b>Revurdert risiko eller gjort endringer underveis i revisjonen som følge av søknad om koronakompensasjon</b>			
	Stor	Mindre	Totalt
Ja	1	1	2
Nei	4	4	8

Tabell 4: Søknad om koronakompensasjon

De fleste informantene mente at mottakelse eller søknad om koronakompensasjon ikke var grunn til å revurdere risiko eller gjøre endringer underveis i revisjonen. Eksemplifisert av informant S1 sin uttalelse:

"Det var en positiv støtteordning, likviditetsmessig for selskapene, men det påvirket ikke arbeidet så veldig mye sånn ellers ut over det konkrete arbeidet vi gjorde på selve kompensasjonsordningene" (Informant S1).

Informantene trekker derimot frem at det har vært mye ekstraarbeid som følge av ordningen og at det har ført til en utvidet revisjon. Flere nevner også at de kunne utnytte det arbeidet de gjorde i forbindelse med søknadene i løpet av året og bruke det i revisjonen av årsregnskapet. Eksempelvis uttalte to informanter følgende:

"Vi har gjort mye arbeid i løpet av året som vi kunne benytte oss av når vi kom til årsoppgjøret. Det har blitt gjort mer underveis, så i revurderingen der så har vi kunnet bygge på det gjennom pandemien" (Informant M1).

*"Kompensasjonsordningen hadde en effekt i forhold til at man kunne utnytte det at man hadde gjort kostnadskontroller i forbindelse med kompensasjonsordningen som du kunne gjenbruke i revisjonen av andre driftskostnader. Sånn sett fikk man en dobbelteffekt av alle disse kontrollene, også på inntektssiden"* (Informant S2).

Halvparten av informantene trakk uoppfordret frem at de opplevde å finne feil i søknaden og enkelte var i tvil om det skyldtes bevisste eller ubevisste feil. Flere trakk frem at ordningen var svært kompleks og vanskelig å sette seg inn i. En informant mente at søknadene var komplekse som følge av at regnskap ikke er svart/hvitt, men heller preget av gråtoner i form av estimater og vurderinger (Informant M3). Det førte til at mange søknader inneholdt feil som revisor ikke kunne godkjenne.

*"Vi har i mange tilfeller oppdaget feil og urettmessige utbetalinger (...) som vi da påpekte måtte tilbakebetales"* (Informant M2)

*"Det har vært enormt utfordrende. Det er enormt mye arbeid, og vi er jo pålagt å gjøre mange handlinger gjennom forskrifter, hvor man ikke kan bruke skjønn slik som i revisjonen"* (Informant M4).

Informant M4 trekker videre frem merarbeidet som kompensasjonssøknadene medførte og uttalte at de i sitt revisjonsselskap hadde nesten to hele årsverk kun på behandling av søknader. Informanten trakk frem at det ble en ekstra belastning på en allerede travel hverdag og uttalte at det var noe de i utgangspunktet ikke hadde tid til (Informant M4).

To informanter mente at søknad om koronakompensasjon ga eller kunne gi grunn til å revurdere risiko eller gjøre endringer underveis i revisjonen av årsregnskapet. Én av informantene trakk frem utfordringer med tidsavgrensning og periodisering som kunne øke risikoen, og i så måte at det påvirket risikoen i revisjonen ved at enkelte prøvde å utnytte ordningen ved å skyve på inntekter og kostnader. Den andre informanten uttalte at *"det kunne prinsipielt vært en risiko at en bedrift søkte om kompensasjon"*, men sa samtidig at de kundene i informantens kundeportefølje som ble påvirket av pandemien bestod av selskap med eiere med midler til å holde det gående som var sikret finansielt gjennom sine eiere eller morselskaper (Informant S2). Derfor mente informanten at søknad om koronakompensasjon kunne på generelt grunnlag gi grunn til å revurdere risikoen og iverksette tiltak i revisjonen, men at det ikke var tilfellet på egen kundeportefølje.



## Forskjell mellom store og mindre revisjonsselskap

Det fremkommer svært få ulikheter mellom store og mindre revisjonsselskap med hensyn til pandemiens påvirkning på risikoidentifisering og risikovurdering. Én informant trakk derimot frem følgende:

*“Jeg er i et stort internasjonalt firma sånn at det var veldig stor aktivitet, både nasjonalt og internasjonalt i forhold til å kartlegge risiko og mate oss med mulig risiko” (Informant S4)*

Det var ingen av informantene i de mindre revisjonsselskapene som uttalte lignende tilgang til ressurser lokalt i eget revisjonsselskap, men henviste heller til uttalelser fra Revisorforeningen, Finanstilsynet og Skatteetaten. Tilgang til ressurser var én forskjell mellom store og mindre revisjonsselskap som fremkom gjennom intervjuene i revisors risikoidentifisering og risikovurdering. Et annet aspekt som påpekte en forskjell mellom store og mindre revisjonsselskap var hvilke revisjonsverktøy de ulike selskapene tok i bruk, der tre av de mindre trakk frem at de tok i bruk et verktøy utviklet av Revisorforeningen, og et inntrykk av at de store tok i bruk egenutviklede revisjonsverktøy.

## 4.2 Revisjonsbevis

### Vanskeligere og/eller mer tidkrevende å innhente revisjonsbevis

Revisjonsbevis innhentes av revisor for å gi grunnlag for revisors mening og brukes som dokumentasjon for revisors revisjonsutførelse og er følgelig en viktig del av revisors arbeid (ISA 500, pkt. 4).

Innhenting av revisjonsbevis



Figur 3: Vanskeligere eller mer tidkrevende å innhente revisjonsbevis

Et stort flertall av informantene, så mange som ni av ti, var av den oppfatning at pandemien ikke medførte at det ble vanskeligere eller mer tidkrevende å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Én informant opplevde at det å innhente revisjonsbevis var noe mer tidkrevende under pandemien, men at det ikke var vanskeligere. Én informant uttalte:

*“Verden rundt oss er digital så jeg oppfatter at i en åpen og transparent verden er det ikke veldig komplisert å få tak i tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis”* (Informant M3)

og en annen informant påstod at:

*"Når det gjelder tidkrevende så har vi kanskje hatt vårt mest effektive årsoppgjør noensinne siden vi ikke var ute hos kundene og alt foregikk digitalt"* (Informant S2).

Disse uttalelsene om at det ikke har vært vanskeligere eller mer tidkrevende å innhente revisjonsbevis begrunnes med økt digitalisering og tidsbesparelser i enkelte elementer av revisjonsutførelsen. Informant S4 mente at innhenting av revisjonsbevis var mer tidkrevende, og begrunnet det med at mangelfull fysisk kontakt med kunden medførte at informasjonsflyten måtte substitueres ved å iverksette andre tiltak. Informanten erkjente samtidig at det var tidsbesparelser i andre deler av revisjonen som følge av pandemien, eksempelvis ved mindre reising og kjøring til varetelling.

Enkelte informanter nevnte at et unntak fra at det ikke har vært vanskeligere eller mer tidkrevende å innhente revisjonsbevis gjaldt for revisjonsbevis knyttet til klienters varelager. To av informantene problematiserte innhenting av revisjonsbevis knyttet til varelager og begrunnet det med restriksjoner rundt fysisk kontakt og mangelfullt fysisk oppmøte ved varetelling.

Generelt er det en lik oppfatning blant informantene at pandemien ikke har medført en endring i sammensetningen av revisjonsbevis som innhentes direkte fra kunden, såkalt primærdokumentasjon, og eksterne bekreftelser. På tross av dette opplyste fire av informantene at de har innhentet mer revisjonsbevis gjennom eksterne bekreftelser eller blitt mer bevisst på problemstillingen, men to av informantene var tydelige på at det ikke var som følge av covid-19-pandemien, men heller digitaliseringsprosessen som var påbegynt før pandemien. De to andre informantene ville heller ikke tilskrive grunnen bak det utelukkende til covid-19-pandemien. En av informantene uttalte:

“Vi har nok på noen områder blitt enda mer opptatt av å innhente eksterne [bekreftelser]. Om det kan tilskrives covid-19 er usikkert” (Informant M1).

#### Nye metode eller revisjonshandlinger for innhenting av revisjonsbevis

<b>Tatt i bruk nye metoder eller revisjonshandlinger for innhenting av revisjonsbevis</b>			
	Stor	Mindre	Totalt
Ja	4	2	6
Nei	1	3	4

Tabell 5: Nye metoder eller revisjonshandlinger for innhenting av revisjonsbevis

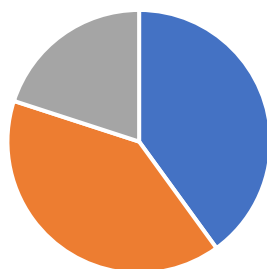
Det er ulike oppfatninger om pandemien medførte nye metoder eller revisjonshandlinger for innhenting av revisjonsbevis. Fire informanter mener at de ikke har tatt i bruk nye metoder eller revisjonshandlinger, men i den sammenheng opplyser tre at dem har tatt i bruk mer teknologi i innsamlingen av revisjonsbevis. På den andre siden opplyser seks informanter at de har tatt i bruk nye metoder eller revisjonshandlinger for å innhente revisjonsbevis. Fire av disse nevner varetelling over video som en ny metode for å innhente revisjonsbevis, én opplyser om både videosamtaler og varetelling ved bruk av droner og én informant har tatt i bruk et nytt CRM-system for opplasting av dokumenter i digitale datarom. Det som kompliserer presentasjonen av resultatene, er at én av de fire som svarte at de ikke tok i bruk nye metoder eller revisjonshandlinger også har opplyst at de gjennomførte varetelling over videosamtale. En svakhet ved resultatene er dermed at det oppstod ulike oppfatninger og tolkninger på hva som er metoder eller revisjonshandlinger for innhenting av revisjonsbevis.

Samtlige informanter, med unntak av én, mener at de tok i bruk mer teknologi og at det var økt digitalisering ved innhenting av revisjonsbevis. Blant annet nevnte én informant bruken av SharePoint for opplasting av dokumenter, mens flere andre nevnte videomøter som verktøy for innhenting av revisjonsbevis.

#### Test av kontroll/Substanshandlinger

Revisor har to metoder for innhenting av revisjonsbevis, som omfatter tester av kontroller og substanshandlinger (ISA 500, pkt. A14). Revisor kan utelukkende basere seg på substanshandlinger, eller benytte seg av en kombinasjon av tester av kontroller og substanshandlinger (ISA 330, pkt. 8-17).

### Kombinasjonen av tester av kontroller og substanshandlinger under pandemien



- Benytter seg ikke av test av kontroll
- Økt bruk av substanshandlinger og mindre bruk av test av kontroll
- Ingen endring

Figur 4: Kombinasjonen av test av kontroll og substanshandlinger

Hele fire av informantene, to fra de store og to fra de mindre revisjonsselskapene, sa at de ikke benytter seg av test av kontroll eller bruker det i liten grad og problematiserte sporbarheten til kontrollene, mangelen på internkontroll hos små selskap, og at det er vanskelig å stole på resultatene fra test av kontroller. En informant sier:

*“En utfordring vi alltid har hatt er å teste internkontroll og så tørre å ta konsekvensene av det i substanshandlingene. Vi har bare endt opp med å gjøre mer. Det som er litt synd med det er at du blir mindre relevant for kunden. Kunden setter pris på å få innspill på sin internkontroll”* (Informant S2).

Seks av informantene sier at det ikke har vært en endring i sammensetning mellom test av kontroll og substanshandlinger, men fire informanter ser problematikken og utfordringen i bruk av test av kontroll under pandemien og antyder en økt bruk av substanshandlinger. Én informant som ikke så en endret sammensetning kommenterte også denne problematikken, men det var ikke aktuelt for vedkommende. Én informant sier at denne endrede sammensetningen kun var tilfellet høsten 2020 og mener situasjonen har normalisert seg, en annen antydet en midlertidig økning i substanshandlinger som følge av arbeidet knyttet til koronakompensasjonssøknader og de to siste antydet mindre test av kontroller når det kom til varelagertesting som følge av pandemiens restriksjoner. Disse fire informantene antydet derfor at endringen var forbigående. Én informant uttalte følgende:

“Det har nok vært en innebygd greie som gjør at vi har tatt litt mer substans bevisst eller ubevisst i forhold til å bare bygge på test av kontroll. Særlig i de tilfellene hvor man ikke fysisk kan dra ut til kunden så har vi nok brukt litt mer substanshandlinger” (Informant M5).

#### Forskjell mellom store og mindre revisjonsselskap

Det fremkommer ingen tydelige forskjeller blant informantene fra store og mindre revisjonsselskap med tanke på vanskeligheten og tidsbruken bak innhenting av revisjonsbevis. En av forskjellene mellom store og mindre er derimot at tre av de fire informantene som opplyste om mer bruk av eksterne bekreftelser kom fra mindre revisjonsselskap. Oppfatningen fra de øvrige store revisjonsselskapene var at de brukte eksterne bekreftelser der det var mulig å inndrive og at de hadde drevet med dette lenge.

Det var også større enighet blant informantene fra de store revisjonsselskapene der alle mente at bruken av videovareteiling som en metode eller revisjonshandling kunne forsvares under pandemiens restriksjoner. Det var ikke lik enighet blant de mindre revisjonsselskapene. To av de fem mindre revisjonsselskapene kalte videotelling for en metode eller revisjonshandling for innhenting av revisjonsbevis og benyttet seg av det, mens én ikke definerte det som en metode eller revisjonshandling, men tok det i bruk. De to resterende benyttet seg ikke av videovareteiling.

<b>Endret kombinasjon av test av kontroll og substanshandlinger</b>			
	Stor	Mindre	Totalt
Ja	1	3	4
Nei	4	2	6

Tabell 6: Kombinasjon av test av kontroll og substanshandlinger

Det oppstod dermed ingen klare og tydelige forskjeller mellom store og mindre revisjonsselskap med tanke på sammensetningen av test av kontroll og substanshandlinger bortsett fra at fire av fem av de store mente at sammensetningen var uendret, mens tre av fem mindre opplyste om en midlertidig vridning mot substanshandlinger.

### 4.3 Revisjonsutførelse

#### Teknologi

Utførelsen av revisjonen ble på flere områder berørt av covid-19 i den grad at alternative metoder måtte tas i bruk og en måtte være tilpasningsdyktig for å opprettholde nødvendig

revisjonskvalitet. Pandemien medførte likevel ikke at ny teknologi måtte tas i bruk i særlig stor grad. Unntaket var én revisor som jobbet i et mindre revisjonsselskap som tok i bruk et nytt fildelingsprogram. Covid-19 medførte derimot økt bruk av eksisterende teknologi for å imøtekomme mangel på fysisk tilstedeværelse og bruk av hjemmekontor. Dette fungerte som en akselerert digitalisering av revisjonen og flere informanter poengterte at dette er noe som var langt på vei allerede før pandemien og som ville skjedd også dersom det ikke var noen pandemi. Det har derimot akselerert denne prosessen og medført en teknologisk fremgang hos både revisor og kunde. Dette illustreres av en av revisorenes utsagn:

*«Nå er vi heldigitalisert, vi er i skyen med absolutt alt (...) Jeg tror vi ville vært der uansett, så pandemien alene medførte ikke til at det ble sånn, men det er klart at det er en medvirkende årsak»* (Informant M3).

### Hjemmekontor

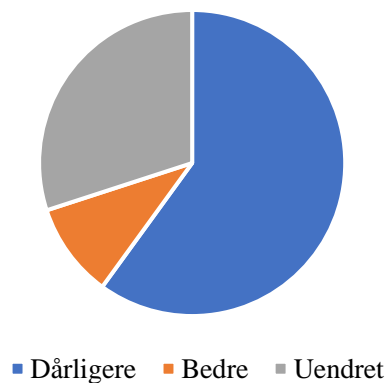
Bruken av hjemmekontor er en av tiltakene som har hatt stor innflytelse på revisjonsutførelsen og kan være med på å påvirke hvordan handlinger utføres og tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av revisjonsbevis. Bare én revisor, fra et mindre revisjonsselskap, nevnte at de ikke hadde praktisert hjemmekontor i særlig grad annet enn ved sykdom og karantene. Den samme revisoren påpekte at det etter hans skjønn er en geografisk årsak bak dette i og med at Nord-Norge i mindre grad har blitt rammet av både covid-19 og tilhørende påbud, restriksjoner og begrensninger. De resterende informantene opplyser at de har hatt en utstrakt bruk av hjemmekontor, og hele ni av ti revisorer ser for seg en økt bruk av hjemmekontor i fremtiden etter pandemien. Dette begrunnes med at overgangen fra kontor til hjemmekontor ikke medførte betydelig redusert revisjonskvalitet og at det anses som et viktig tilbud ved rekruttering av fremtidige revisorer. Informantene informerte likevel om at de hadde opplevd noen negative konsekvenser ved bruk av hjemmekontor, eksemplifisert med redusert effektivitet blant ansatte og et negativt påvirket faglig og sosialt miljø.

### Fysisk tilstedeværelse og kommunikasjon

Retningslinjene knyttet til nærkontakter og hjemmekontor har medført en stor endring i revisors utførelse av revisjon i form av redusert fysisk tilstedeværelse. Dette har i all hovedsak hatt en negativ innvirkning i den grad at åtte av ti informanter påpeker at kunderelasjonen har blitt dårligere. Som følge av begrenset fysisk kontakt og færre kundemøter har dette medført at samtalene har vært mer konkrete og at en mangel på uformelle og utenomfaglige diskusjoner

har hindret byggingen av en kunderelasjon. Dette henger også nøye sammen med begrunnelsen for hvorfor majoriteten av informantene mener at kommunikasjonen med kundene er negativt påvirket. Også her begrunnes det med mindre utenomfaglige samtaler som bygger kunderelasjon, i tillegg til tidvis dårlig kvalitet på lyd- og videoutstyr blant både kunde og revisor.

Koronapandemiens påvirkning på kommunikasjonen med kunden



Figur 5: Kommunikasjon med kunden

### Fysisk tilstedeværelse ved varetelling

Fra revisjonsstandardene er det krav om at revisor må være fysiske til stede ved varetelling, med mindre det ikke er gjennomførbart. Dersom det ikke er gjennomførbart skal alternative handlinger utføres (ISA 501, pkt. 4 & 7).

Tatt i bruk alternative handlinger ved varetelling			
	Stor	Mindre	Totalt
Ja	5	3	8
Nei	0	2	2

Tabell 7: Alternative handlinger ved varetelling som følge av manglende fysisk oppmøte

Hele åtte av ti informanter informerte at covid-19 har medført at det ikke lar seg gjøre å være fysiske til stede ved varetelling og har i så måte benyttet alternative handlinger. Av disse har alle åtte benyttet seg av videosamtale og én revisor har i tillegg benyttet seg av droner. Informantene som ikke benyttet seg av alternative handlinger lyktes i å være fysisk til stede ved varetelling. Interessant nok opplyste én av revisorene som ikke utførte alternative handlinger at det ikke var anledning til det ettersom covid-19 ikke var en god nok årsak til å fravike regelverket.

*“Nei, vi har vært på varetelling slik vi skal. Det er ikke noe unntak i standarden for pandemi, så vi har egentlig ikke hatt noe valg. Standarden er ganske tydelig på at du er nødt til å gå på varetelling selv om vi mange ganger føler vi kunne gjort alternative revisjonshandlinger”* (Informant M4).

Dette anses som interessant ettersom det står i stor kontrast til de andre revisorene vi har intervjuet som har ansett koronapandemien og dens virkninger som en god nok årsak til å fravike hovedregelen. Det er likevel store indikasjoner på at fysisk tilstedeværelse ved varetelling er blant de aktivitetene som har blitt sterkest påvirket av koronapandemien.

### Forskjell mellom store og mindre revisjonsselskap

Blant våre funn knyttet til revisjonsutførelse er det store forskjeller blant store og mindre revisjonsselskap innenfor bruk av hjemmekontor og fysisk tilstedeværelse ved varetelling. Mindre revisjonsselskap har hatt mindre bruk av hjemmekontor sammenlignet med store revisjonsselskap og ser for seg at dette også vil være gjeldende etter pandemien. Begrunnelsen for dette er hovedsakelig forklart med at de består av en liten gruppe personer som også i liten grad benytter seg av åpent kontorlandskap og dermed ikke har problemer knyttet til plassbegrensninger.

*“Vi sitter på egne cellekontor og vi har store romslige fellesarealer (...). Vi har ikke hatt noen perioder hvor vi har hatt pålagt hjemmekontor”* (Informant M1).

De store revisjonsselskapene uttaler at de i mindre grad har ønsket å ta en vurdering basert på skjønn når det kommer til hjemmekontor og har dermed fulgt den anbefalingen som har vært rådende fra myndighetene.

*“For å slippe å mene noe selv så fulgte vi bare lokale og nasjonale myndigheter sine anbefalinger. Det var en mye greiere måte å gjøre det på fordi du slapp å synse og være smittevernseksperter i tillegg til å være revisjonspartner. Vi fulgte det helt ut ja”* (Informant S1).

Ved fysisk tilstedeværelse ved varetelling var det kun informanter som jobbet i mindre revisjonsselskap som uttalte at de fikk gjennomført alle nødvendige oppmøter fysisk, samt en av dem som uttalte at det ikke var anledning til å utføre alternative handlinger. Dette skiller seg ut fra de store revisjonsselskapene hvor samtlige benyttet alternative handlinger og anså dette som nødvendig på grunn av begrensninger som følge av koronapandemien.

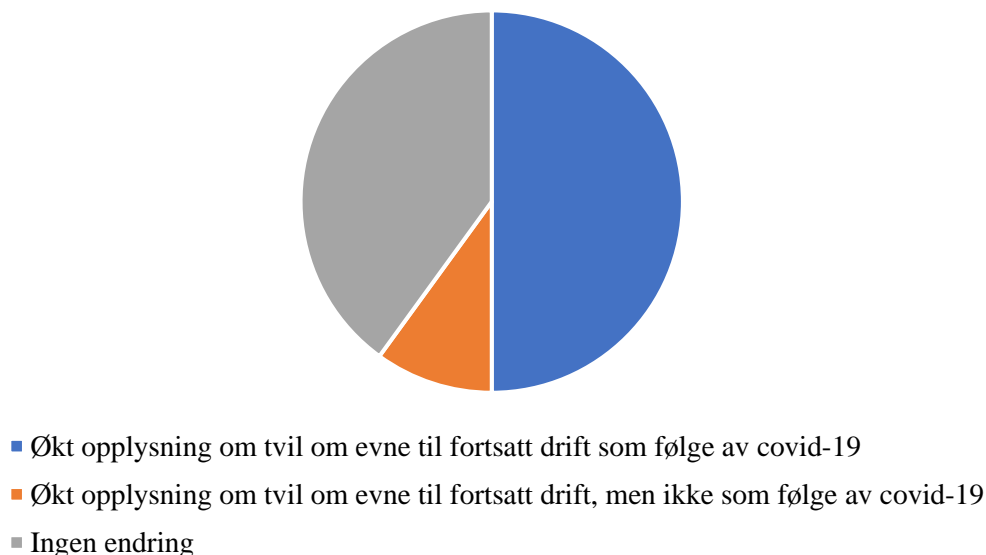


## 4.4 Revisjonsavslutning

### Fortsatt drift

Når en har unnagjort risikoidentifisering og -vurdering, innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis og tilhørende revisjonshandlinger er det neste steget å ta stilling til den avsluttende delen av revisjon. Et forhold som revisor må ta stilling til er hvorvidt covid-19 har påvirket revisjonskundens fremtidsutsikter. Gjennom våre intervjuer informerte seks av ti informanter at de har opplyst om tvil om evne til fortsatt drift oftere under pandemien sammenlignet med før pandemien. Fem av disse oppgir koronapandemien som den avgjørende årsaken.

Opplysning om tvil om evne til fortsatt drift



Figur 6: Opplysning om tvil om evne til fortsatt drift

*“Det var noen som kom i en sånn situasjon som gjorde at en fortsatt drift presisering var nødvendig, for det er klart det var noen som fikk situasjonen sin kraftig endret, men vilkårene var de samme som før” (Informant S4).*

*“Hvis selskaper opplyser tilstrekkelig i årsberetning eller noter om usikkerhet knyttet til fortsatt drift så pleier vi vanligvis ikke ta det med i revisjonsberetningen. Men hvis selskaper ikke opplyser om dette her så tar vi det inn og det har vi gjort i et par tilfeller hvor det har vært tvil om fortsatt drift” (Informant M5).*

De som ikke opplyste om tvil om evne til fortsatt drift oftere uttalte at de hadde finansielt sterke kunder som ble i liten grad påvirket av covid-19 og i noen tilfeller også opplevde positive virkninger som følge av covid-19. Dessuten har kompensasjonsordninger og andre statlige støtteordninger medvirket til at bedrifter opprettholdt likviditeten og klarte seg uten store økonomiske problemer.

*“Nei, jeg vil si at for pandemien sin skyld så oppfatter jeg hovedsakelig at de kundene vi har tatt til så har det vært positivt. I hvert fall det første året og i tillegg at man hadde en trygghet fra offentlig myndigheter om at hvis dere mister veldig mye av livsgrunnet deres så skal vi være med å kompensere dette. Sånn at man hadde et sikkerhetsnett”* (Informant M3).

### Revisjonskvalitet

Når informantene skulle avgjøre hvorvidt koronapandemien har hatt en effekt på den generelle revisjonskvaliteten lot vi dem selv avgjøre hvordan de definerte begrepet revisjonskvalitet. Det informantene la til grunn var preget av tid- og ressursbruk, risikovurdering og evaluering av funn og konklusjoner etter gjennomført revisjon. Til sammen uttalte syv informanter at de ikke opplevde noe form for endret revisjonskvalitet som følge av covid-19. Begrunnelsen var at pandemien ikke hadde medført en forenkling eller redusert beviskrav og at det var opprettholdt en fornuftig dokumentasjon, samt innhentet tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis.



Figur 7: Koronapandemiens påvirkning på revisjonskvalitet

Informanten som mente at revisjonskvaliteten var redusert begrunnet det med at kundekontakten var svekket som videre førte til en redusert kunderelasjon.

*"Det er ikke helt godt å si, men jeg tror kanskje det er negativt. Du skal være der ute å kjenne på hvordan det går, og det er ofte slik du kan få informasjon som er viktig. Jeg tipper at kvaliteten er dårligere. Og at det er høyere risiko" (Informant M4).*

Informant M2 og S5 uttalte at det økte fokuset på risikovurderinger og tilpasningsdyktighet medførte at revisjonskvaliteten økte.

*"Fordi vi har fått en konkret bevisstgjøring i forhold til det med risikovurderingene og at vi har fått økt kunnskap, tror jeg har økt kvaliteten både for de årene vi har hatt og for fremtiden. Jeg er ganske sikker på at vi er en bransje som har lært mye og blitt enda bedre av pandemien" (Informant M2).*

*"I alle fall ikke negativt. Tror kanskje heller positivt. Det er dette med teknologi som vi har vært innom. Og bevisst i forhold til risiko. Så jeg tror nok heller positivt enn negativt sånn generelt" (Informant S5).*

#### Modifiserte revisjonsberetninger

Avslutningsvis har ikke koronapandemien medført at informantene har utgitt en større andel modifiserte revisjonsberetninger med unntak av tre informanter som uttalte at det hadde vært en økning som følge av covid-19 relaterte årsaker. Det knytter seg hovedsakelig til presisering om evne til fortsatt drift. Begrunnelsen for at andelen modifiserte revisjonsberetninger var tilnærmet uendret for de fleste av informantene knytter seg til at mange bedrifter fikk hjelp av statlige støtteordninger eller i liten grad ble påvirket av covid-19.

*"Dersom det går inn under kategorien når du har presisering om fortsatt drift og at det er en modifisering så er det en økt bruk av det, helt klart. Finansiering har vært et problem hos mange. Om du ikke har finansiering for videre drift så er det fortsatt drift presisering med en gang" (Informant M4)*

Blant informantene som opplevde økt antall modifiserte revisjonsberetninger var økningen relativt liten og de aller fleste tilfellene gjaldt presiseringer knyttet til fortsatt drift.

*"Jeg tror nok jeg ville sagt at det er flere presiseringer etter covid-19 enn før. Så det er en økning, men ikke så stor økning som fryktet" (Informant S5)*

### Forskjell på store og mindre revisjonsselskap

Innen kategorien revisjonsavslutning var det lite som skilte svarene til informantene fra store og mindre revisjonsselskap. Ved evalueringen av revisjonskvaliteten var de mindre revisjonsselskapene splittet og konkluderte både med forbedret, redusert og uendret revisjonskvalitet. De store revisjonsselskapene var noe mer samlet, hvor alle unntatt én revisor konkluderte med uendret kvalitet. Foruten disse var andelen som opplyste om fortsatt drift og modifiserte revisjonsberetninger forholdsvis lik mellom store og mindre revisjonsselskap og det var derfor ingen merkbare differanser dem imellom. Det ble flere ganger påpekt at dette er bransjespesifikke forhold som i stor grad vil være basert på hva slags kundeportefølje den aktuelle revisoren har.

*“Det er nok veldig bransjeavhengig. Det har helt sikkert vært fortsatt drift utfordringer og den type ting, men på våre kunder har vi ikke opplevd store endringer i modifiserte beretninger. Men igjen, det er veldig, veldig bransjeavhengig” (Informant S1).*

# Kapittel 5 - Diskusjon

I dette kapittelet blir resultatene diskutert opp mot teori som i hovedsak består av revisjonsstandardene og tidligere forskning. Resultatene blir diskutert og presentert i samme rekkefølge som i kapittel 4 basert på kategoriene som ble identifisert i dataanalysen. Først diskuteres kategorien risikoidentifisering og risikovurdering, før en diskusjon av pandemiens påvirkning på revisjonsbevis utredes. Deretter følger en diskusjon av pandemiens påvirkning på selve revisjonsutførelsen, før det til slutt diskuteres hvorvidt covid-19-pandemien har påvirket revisjonsavslutningen.

## 5.1 Risikoidentifisering og vurdering

Revisors vurdering av risiko er en subjektiv vurdering og baserer seg på bruken av profesjonelt skjønn (ISA 200, pkt. A34). Revisorene skal i risikoidentifisering- og vurderingsprosessen hensynta risikoene som kan føre til vesentlige feil i regnskapet for å styre den videre revisjonen og oppnå betryggende sikkerhet for at det avlagte regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon (ISA 200, pkt. 5; ISA 315, pkt. 3).

### Risikoområder

Ingen av informantene så en fremvekst av nye risikoområder, men heller økt fokus på eksisterende områder. Dette er i tråd med tidligere forskning. Mange av informantene nevnte økt fokus og tidsbruk på fortsatt drift vurderingen som er i tråd med tidligere funn om økt fokus og ressursbruk (Albitar et al., 2021, s. 171). Dette knytter seg også til det Tysiac (2020) diskuterer om at en endring i aktuelle risikoområder krever nye eller mer omfattende risikovurderingshandlinger og at tidligere erfaring med kunden muligens må tillegges mindre vekt.

På tross av at informantene opplyste om økt fokus på enkelte risikoområder, som fortsatt drift, hendelser etter balansedagen og nedskrivning av eiendeler, påpekte enkelte at pandemien påvirket bransjer og bedrifter ulikt. En informant bemerket seg både fordelene og ulempene pandemien medførte.

*“For noen virksomheter vil dette gå vanvittig mye bedre, pandemien vil skyve opp inntektene og likviditeten og den vil forbedre selskapet på alle mulige måter. For noen andre vil man møte på mer utfordringer, og det så vi” (Informant M3).*

Budskapet er at pandemien påvirket ulike bransjer og selskap forskjellig og selv om det ble økt fokus på enkelte risikoområder, er det ikke nødvendigvis slik at en kan trekke generelle konklusjoner på tvers av bransjer og selskap som et resultat av at en revisor kan ha svært ulike kunder i sin portefølje.

### Risiko for vesentlige feil

Det var delte meninger om pandemien medførte en økt risiko for vesentlige feil. Det er i utgangspunktet litt bemerkelsesverdig at det var så få som opplyste om økt risiko for vesentlige feil, når det var mange som kommenterte påvirkningen pandemien hadde på iboende risiko og kontrollrisiko. Risiko for vesentlige feil er et produkt av iboende risiko og kontrollrisiko, og dersom informantene opplever økt iboende risiko, som flere informanter påpeker deriblant informant S1 som nevner makroøkonomiske elementer i endring og økt usikkerhet, og/eller økt kontrollrisiko, der informant S2 og S4 uttaler seg om svekket kontrollrutiner f.eks. ved hjemmekontor, så burde informantene også svart at de opplevde en økning i risikoen for vesentlige feil (Revidert ISA 315, pkt. 4). Informantene trakk frem både interne og eksterne forhold som økonomiske forhold og endring i teknologi som samsvarer med det teori tilsier påvirker den iboende risikoen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 120).

Det er muligens ikke samsvar mellom det teorien tilsier skal føre til økt risiko for vesentlige feil og det revisorene oppfatter gir økt risiko for vesentlige feil. Det kan være flere ulike grunner til det. En av grunnene kan være at risikovurderingen er en subjektiv vurdering basert på revisors skjønn. Basert på informantenes profesjonelle skjønn og erfaring med sine kunder har de ikke opplevde en økt risiko for vesentlige feil på tross av at de identifiserte en generell påvirkning på iboende risiko og kontrollrisiko som følge av pandemien (ISA 200, pkt. A34). Dette skal i teorien ikke være mulig med hensyn til revisjonsrisikomodellen uten å iverksette tiltak gjennom oppdagelsesrisikoen for å kompensere for økt risiko for vesentlig feil.

Et annet forklaringsmoment kan være mangel på forståelse hos revisorene på den teoretiske tilnærmingen til risiko for vesentlige feil. Det kan være at den praktiske tilnærmingen til revisjonsrisiko ikke er like tydelig og lett å nyansere som den teoretiske tilnærmingen legger opp til. Et tredje forklaringsmoment kan være at informantene skiller sine refleksjoner mellom

en generell vurdering av pandemiens påvirkning på risiko for vesentlige feil i markedet og en vurdering av påvirkningen spesifikt på sine kunder. En fjerde grunn kan være at informantene har kompensert den økte risikoen for vesentlige feil (iboende risiko x kontrollrisiko) ved å redusere oppdagelsesrisikoen gjennom revisjonshandlinger, uten å ha oppgitt dette under intervjuene, og dermed blander begrepene risiko for vesentlige feil og revisjonsrisiko.

Med hensyn til risiko for vesentlige feil som følge av misligheter kan informantenes svar tyde på at de har vanskelig for å skille mellom hva som er tilsiktede feil (misligheter) og hva som er utilsiktede feil (uhell eller mangel på kunnskap). Eksempelvis uttalte flere informanter at de oppdaget feil i søknadene om koronakompensasjon og reflekterte rundt vanskeligheten av å identifisere om feil var tilsiktet eller ikke. I tvilstilfeller var revisor antageligvis opptatt av å bevare kunderelasjonen og ønsket dermed ikke å utfordre og konfrontere kundene med forsøk på mislighet, men heller gi tilbakemelding om at søknadene krevde endring. Revisor utfører sitt arbeid med profesjonell skepsis og det kan virke som denne egenskapen var til stede ettersom feil ble avdekket, men at en valgte å tolke det som utilsiktede feil i motsetning til mislighet, eksempelvis for å bevare kunderelasjonen (ISA 200, pkt. 13 l; Revisorloven, 2020, § 9-4). Denne utviklingen og balansegangen mellom å bevare kunderelasjonen og uavhengighetskravet til revisor kan problematiseres, eksempelvis ved slike tilfeller (Rusmanto, 2016, s. 2). En annen forklaring bak usikkerheten til revisorene om feilene knyttet til kompensasjonssøknadene var forsøk på mislighet eller ikke, kan være at ordningen var kompleks og vanskelig å tolke.

*"Skal jeg fortelle om konkrete erfaringer på det så er det mer rettet mot støtteordningene som kom for korona. Det var forferdelig for oss som revisor som måtte bekrefte dette. Et veldig utydelig regelverk som var lett å misforstå og lett å late som man misforstod"* (Informant S2)

Ingen av informantene mente at pandemien førte til en økt risiko for vesentlige feil som følge av misligheter på sin kundeportefølje. Dette er ikke i tråd med tidligere forskning ved Mitchell (2020) som mente at risikoen for misligheter har økt betydelig som følge av Covid-19, ettersom elementene i mislighetstriangelet har økt (motivasjon, mulighet, rasjonalisering) (Mitchell, 2020; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 215). Dette er stikk i strid med det en informant uttalte:

*"Hvis jeg tenker på mislighetstriangelet så vil jeg ikke si at jeg oppfatter at de punktene er blitt veldig mye mer relevante som følge av pandemien. Selvfølgelig kan du ha noen virksomheter, men jeg har ikke besittet mange av de virksomhetene hvor jeg har sett at mislighetsrisikoen*

*eller risikoen for at noen vil jukse med regnskapet er høyere som følge av pandemien”* (Informant M3).

Andre informanter diskuterte at risikoen for misligheter og manipulasjon av tall kunne øke med andre faktorer som følge av covid-19-pandemien, for eksempel fortsatt drift utfordringer og økonomisk nedgang. Dette ville medført at revisor måtte ha iverksatt tiltak for å håndtere denne risikoen, men det ble ikke aktuelt ettersom ingen av revisorene opplevde en økt risiko for vesentlige feil som følge av misligheter på sin kundeportefølje (ISA 240, pkt. 4; Mitchell, 2020). Som følge av forskjeller i pandemiens påvirkning på Norge og norske selskap, inkludert geografiske forskjeller, kan det være at utvalget av informanter rett og slett ikke fanget opp noen som opplevde en økt risiko for vesentlige feil som følge av misligheter på sin kundeportefølje. Det betyr derimot ikke at andre revisorer ikke opplevde det.

#### Dynamisk risikoidentifisering- og vurderingsprosess

Det er underordnet god revisjonsskikk å revurdere risiko underveis i revisjonen, og prosessen med å identifisere og vurdere risiko er derfor allerede dynamisk (ISA 315, pkt. 31; ISA 330, pkt. A60). Det poengterer også informantene, men revisjonsstandardene eksemplifiserer ikke alle tilfellene som krever og nødvendiggjør en revurdering. Det fører til at revisor må anvende sitt profesjonelle skjønn. Det kreves, av revisjonsstandardene, at revisor skal revurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon før avslutningen av revisjonen og dersom det oppstår hendelser underveis (ISA 330, pkt. 25 & A60). Det blir derfor opp til revisor å vurdere hvilke hendelser som krever en revurdering av risiko på bakgrunn av skjønn og revisorens forståelse av hvordan hendelser potensielt kan påvirke regnskap og den økonomiske situasjonen hos kunden.

Majoriteten av informantene vurderte at pandemien har ført til at denne prosessen har blitt mer dynamisk som følge av den økte usikkerheten med covid-19-pandemien. Dette symboliserer en endring i revisjonsbransjen som er drevet av pandemien. Endringen er vel å merke ikke revolusjonerende, men har ført til en økt bevisstgjøring blant informantene om at risiko er i stadig endring som følge av interne og eksterne forhold i iboende risiko og kontrollrisiko. Det er tydelig at informantene derfor så potensialet i at konsekvensene av pandemien kunne føre til økt risiko, og i hvert fall medførte hendelser som gjorde nye risikovurderinger aktuelt.

Som følge av pandemien og etterfulgt av økt usikkerhet i forbindelse med krig i Ukraina, høye priser på råvarer og økt inflasjon har risikomiljøet blant norske og internasjonale selskap endret seg. Det førte til at en informant sa følgende:



*“Så vi skal være på vakt fremover, det er mer volatil enn det har vært de siste ti årene tenker jeg. Kanskje ikke så mye på grunn av covid-19 direkte, men det er hvert fall en del av det”* (Informant S5).

Informanten reflekterer over situasjonen før og etter pandemien og en mer volatil hverdag vil øke behovet for å evaluere og revurdere risikovurderingen for vesentlige feil som følge av interne og eksterne forhold hos kunder. Informanten påpeker viktigheten av å være bevisst på endringen i risiko fremover, og en kan trekke slutninger om at risikoidentifiserings og -vurderingsprosessen vil utvikle seg til å bli enda mer dynamisk fremover.

### Vesentlighetsgrenser

Informantene opplyste at vesentlighetsgrensene ikke ble revurdert oftere som følge av pandemien og endrede risikoområder. Vesentlighetsgrenser fastsettes basert på revisors profesjonelle skjønn og skepsis. Ettersom det handler om skjønnsmessige vurderinger og ikke fastsatte regler kunne en forvente en revurdering av vesentlighetsgrensene ved endret risiko (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 129).

ISA 320 pkt. 12 pålegger revisor å revurdere vesentlighetsgrensene underveis i revisjonen dersom det fremkommer informasjon som endrer revisors innledende fastsetting av vesentlighetsgrensene. Ingen av informantene nevnte verken redusert arbeidsvesentlighet eller behovet for særskilte vesentlighetsgrenser som følge av covid-19-pandemien. Redusert arbeidsvesentlighetsgrense gir større presisjon i revisjonshandlingene ved forhøyet risiko i den forstand at det utføres flere revisjonshandlinger (Bjørnstad & Eriksen, 2019, s. 90). Det er relevant å stille spørsmål om den økte usikkerheten og endrede situasjonen både for kunden og revisor burde medført en lavere arbeidsvesentlighetsgrense for å kompensere for effekten av covid-19. Dette er noe informantene ikke problematiserte eller tok høyde for i sitt arbeid under covid-19-pandemien. Det kan belyse en trend blant informantene at arbeidsvesentlighetsgrensen ikke tillegges like mye vekt som revisjonsstandardene legger opp til, eller at det som følge av ulike oppfatninger ikke brukes i en målrettet revisjon (Jorstad, 2014; Jorstad & Haaland, 2014, s. 25).

Det samme gjelder særskilte vesentlighetsgrenser knyttet opp mot poster med økt brukersensitivitet som følge av covid-19-pandemien og om det forelå særlige omstendigheter som hadde betydning for brukerne (ISA 320, pkt. 10). En mulig forklaring er at det er lite utbredt å fastsette slike vesentlighetsgrenser i praksis, noe funnene til Jorstad & Haaland (2014)

underbygger. På den andre siden kan det hende at informantene ikke oppfattet at vi undersøkte både totalvesentlighetsgrense, arbeidsvesentlighetsgrense og særskilte vesentlighetsgrenser da det ikke ble spurt spesifikt etter at informantene opplyste om uendrede vesentlighetsgrenser.

Det er tydelig at informantene er av den oppfatning at endret risiko som følge av covid-19-pandemien ikke har nødvendiggjort endrede vesentlighetsgrenser. Det er også tydelig at revisorene ikke mener at pandemien har medført en endret oppfatning eller interesse hos regnskapsbrukerne på hva som er grensen for vesentlige feil slik Tysiac (2020) antyder ettersom de ikke justerte vesentlighetsgrensene. En av informantene er derimot bevisst på hvorfor en fastsetter vesentlighetsgrenser:

*“Jeg sier til kollegaene mine at vi må ha en antakelse om hvorfor vi setter en vesentlighetsgrense. Er det for revisor, er det for en bruker eller hvem er det vi egentlig har en oppfatning av denne grensen på”* (Informant M3)

og fremhever at nytteverdien er størst hos revisor, ikke interessenter.

*“Når man etablerer vesentlighetsgrensen og bruker en eller annen base så er det stort sett for meg selv og mine kollegaer. Det er basert på kjennskap til kunden”* (Informant M3).

Det er tydelig at covid-19-pandemien ikke har hatt en stor effekt på informantenes vurdering av vesentlighetsgrenser på tross av endret risiko, spesielt med tanke på informant M3 sin uttalelse om at vesentlighetsgrenser benyttes i hovedsak av revisor. Vesentlighetsbegrepet knytter seg til om det vil kunne forventes å påvirke de økonomiske beslutningene til brukerne av regnskapet, og informantene er derfor ikke av den oppfatning av at pandemien har påvirket dette (ISA 200, pkt. 6).

### Koronakompensasjon

Tre av informantene var i tvil om søknadene for koronakompensasjon var å regne som et nytt risikoområde, men så det i sammenheng med andre attestasjonsoppdrag revisor gjør. Hovedtrekkene i informantenes erfaring med arbeidet knyttet til kompensasjonsordningen var at det var ekstremt tidkrevende og at det ble brukt en del ressurser på det, uten at det påvirket risikovurderingen for kunden. Det som trekkes frem er alle feilene som ble oppdaget og det utydelige skillet mellom mislighet og utilsiktede feil. Sett i sammenheng med at ingen av informantene opplevde en økt risiko for vesentlige feil som følge av misligheter er det rimelig

å tolke det slik at informantene gjør et klart skille mellom selve søknaden som et attestasjonsoppdrag og revisjonen av årsregnskapet.

Det er derimot underlig at halvparten av informantene trakk frem at de fant feil i søknadene og at fire av disse knyttet feilene til feilperiodisering av inntekter og kostnader. Med tanke på at årsregnskapet krever en del vurderinger knyttet til periodiseringer burde det vakt oppsikt blant informantene som avdekket disse feilene i søknadene som ville medført at revisorene så mer på periodiseringene til kunden i selve regnskapet, for å avdekke muligheten for vesentlige feil. Feilperiodiseringer kan medføre risiko for vesentlige feil i regnskapet. Det kan derimot forklares ved at ordningene var meget komplekse og rigide slik at det var vanskelig å utarbeide perioderegnskap som medførte riktighet og at det var en mulig mangel på kompetanse hos kunde eller regnskapsfører. Uavhengig av denne diskusjonen er det betenkelig at flere informanter var innom problemstillingen knyttet til misbruk av støtteordningen, inkludert én som sa at de *“fant sikkert feil begge veier”* (Informant S4) uten å identifisere en økt risiko for vesentlige feil som følge av misligheter. Dette kan derimot knytte seg til selve kjernen i begrepet vesentlighet ettersom revisors formål ikke er å avdekke alle feil, men kun vesentlige feil i årsregnskapet (ISA 200, pkt. 6).

### Forskjell mellom store og mindre revisjonsselskap

Alle norske revisjonsselskap, uavhengig av størrelse, er underlagt like regler i revisorloven og dermed god revisjonsskikk som innbefatter revisjonsstandardene. På bakgrunn av dette bør det ikke fremkomme vesentlige forskjeller mellom erfaringene til informantene med tanke på hvordan pandemien har påvirket risikoidentifisering og risikovurderingen med hensyn til nye risikoområder, risiko for vesentlige feil, dynamiske vurderingsprosesser, vesentlighetsgrenser og som følge av kompensasjonsordningen.

Det fremkommer heller ingen tydelige forskjeller mellom informantene fra store og mindre revisjonsselskap som kan begrunnes med at revisjonsstandardene skaper et rammeverk som tolkes relativt likt på tvers av revisjonsselskap og ved bruk av verktøy og revisjonsmetodikk som er relativt likt. Det fremkommer små forskjeller blant informantene i vurderingen av om pandemien har økt risikoen for vesentlige feil og om risikovurderingsprosessen er blitt mer dynamisk, men det baserer seg på skjønnsmessige vurderinger som revisor må gjøre basert på sin egen kunnskap og erfaring i samråd med revisjonsteamet. Den ene forskjellen som kan påpekes er at fordelene ved å være en av de store kan ligge i at de har tilgang til et internasjonalt

nettverk og fagavdelinger som kan vurdere risikoer grundigere enn mindre revisjonsselskap med færre ressurser. På tross av denne fordelingen av å være stor, er det i all hovedsak samsvar mellom hvordan informantene vurderer pandemiens påvirkning på risiko.

Det kan ikke påpekes noen klare trender og ulikheter mellom store og mindre revisjonsselskap med hensyn til risikoidentifisering og risikovurdering som følge av pandemien, og de marginale forskjellene som finnes kan delvis forklares ved at det foretas skjønnsmessige vurderinger basert på revisorenes profesjonelle skjønn.

## 5.2 Revisjonsbevis

### Vanskeligere og/eller mer tidkrevende å innhente revisjonsbevis

Dohrer & Mayes (2020a) spekulerte i at en økt bruk av remote auditing ville utfordre inndrivelse av dokumenter og revisjonsbevis, men resultatene viser at informantene er delvis uenig i dette. Ingen av informantene påstod at det var vanskeligere å innhente revisjonsbevis, dog med unntak når det kom til varelageret, og bare én informant mente at det hadde vært mer tidkrevende. Dette kan forklares med det Dohrer & Mayes (2020a) mener er nødvendig for å håndtere en remote audit, nemlig økt bruk av teknologi og digital infrastruktur. Samtidig som pandemien muligens har utfordret tradisjonelle metoder for å innhente revisjonsbevis, har det vokst frem en økt digitalisering av prosessen rundt innsamling av revisjonsbevis, som kan forklare hvorfor informantene ikke mener at det har blitt vanskeligere eller mer tidkrevende å innhente revisjonsbevis. Dette illustreres av et av utsagnene til en informant:

*"Kort fortalt har pandemien gjort det vanskeligere å innhente de revisjonsbevisene vi må fysisk ut for å innhente, men ellers har det forbedret en del digitale løsninger og kompetanse. Behovet for dokumentasjon og type dokumentasjon som dekker de forskjellige risikoene har ikke forandret seg" (Informant M2).*

Informanten påpeker at enkelte aspekter ved innhenting av revisjonsbevis har blitt vanskeligere, på tross av at ingen av informantene svarte at innhenting av revisjonsbevis var vanskeligere eller mer tidkrevende. Dette kan fremstå som motsetninger, men siden informanten påpeker at det har forbedret andre aspekter ved innhenting av revisjonsbevis så fremstår det som at positive og negative sider ved pandemien utligner hverandre som medførte en status quo når det kom til vanskeligheten og tidsbruken ved innhenting av revisjonsbevis.

På tross av denne digitaliseringsbølgen med tanke på revisjonsbevis, problematiserer noen informanter digital innhenting av revisjonsbevis. Eksempelvis stilles det krav til revisjonsbevisets pålitelighet, som er en del av revisjonsbevisets kvalitetsaspekt og er betinget av revisors profesjonelle skjønn og påvirket av informasjonens type, kilde og omstendighetene rundt innhenting (ISA 500, pkt. A35; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 184). En informant var opptatt av manipulering av digitale revisjonsbevis og uttalte følgende:

*“Vi har hatt mye mer fokus på eksterne bekreftelser. Det har litt med digitalisering å gjøre. Det er veldig enkelt å manipulere dokumentasjon i dag. Vi får veldig mye tilsendt på mail. Det tar bare ett minutt å endre et tall på en årsoppgave fra banken når du får det i PDF format”* (Informant M4).

Vedkommende eksemplifiserer en utfordring knyttet til digitale revisjonsbevis som revisor må hensynta i sin risikovurdering og vurdering av revisjonsbevisets hensiktsmessighet og tilstrekkelighet. Dette er i tråd med funnene til Appelbaum, Budnik & Vasarhelyi (2020) om at revisjonsbevisets kvalitetskrav må hensyntas av revisor som følge av pandemiens utfordringer. I samme utsagn fra informant M4 begrunnes også valget av å innhente mer eksterne bekreftelser sammenlignet med primærdokumentasjon. Det er også dette som ligger bak når fire av informantene opplyste om mer bruk av eksterne bekreftelser, sammen med muligheten for innhenting av eksterne bekreftelser som kom med digitaliseringsbølgen på tross av at de ikke ville tilskrive utviklingen til covid-19-pandemien. Digitaliseringen av revisjonsbevis medfører følgelig noen utfordringer, men på den andre siden mener en informant at digitaliseringen har økt effektiviteten på innhenting av revisjonsbevis.

*“Det [at revisjonsbevis hentes mer digitalt] gjør at min revisjon er kjappere. Når kunden digitalt utleverer sin interne selskapsdokumentasjon og man får det utlevert og ikke må bruke vanvittig mye tid på å innhente dette så får man brukt tiden på revisjon. Du får gjort revisjonen av regnskapet, du bruker ikke masse av den budsjetterte tiden på å innhente ett eller annet dokument”* (Informant M3).

Det er en interessant refleksjon at digitaliseringen av innhenting av revisjonsbevis har ført til at revisor har mer tid til selve revisjonen. Som følge av dette kunne man forvente en økning eller forbedring i revisjonskvaliteten, men samme informant ser ikke at covid-19-pandemien har påvirket revisjonskvaliteten. Dette virker litt underlig, men betyr ikke at informanten ikke mener at digitaliseringen av revisjonen har forbedret revisjonskvaliteten. Faktum er at måten

spørsmålet ble formulert under intervjuet ikke fanger opp den generelle utviklingen i revisjonskvalitet, men mer spesifikt om kvaliteten ble påvirket av pandemien. Selv om informanten fortalte om store steg på den teknologiske fronten med nye revisjonsprogram, med pandemien som medvirkende årsak, trekker ikke informanten sammenheng mellom den fremskyndede digitale fremgangen og økt revisjonskvalitet. Dette kan også være som følge av at tidsbesparelsen som følge av digitaliseringen ble brukt på andre ting i revisjonen som følge av pandemien, for eksempel kompensasjonssøknader for koronastøtte.

### Nye metoder eller revisjonshandlinger for innhenting av revisjonsbevis

Al-Khasawneh (2021) og Arnold (2020) mener at restriksjoner i reising og krav om hjemmekontor har ført til nye metoder for innhenting av revisjonsbevis med hjelp av teknologi. Noen av informantene i denne undersøkelsen bygger opp under denne konklusjonen. Det er allerede nevnt i hvilken grad digitaliseringen har økt effektiviteten og muliggjort andre metoder for innhenting av revisjonsbevis. Noe av teknologien som er blitt tatt i bruk i større grad, i hvert fall delvis som følge av pandemien, som nevnes av informantene er videomøter, SharePoint og CRM-systemet Visena. Både SharePoint og Visena gjelder deling og opplasting av dokumentasjon til bruk som revisjonsbevis. Dette henger sammen med det en informant betegner som et *heldigitalisert* revisjonsselskap og eksemplifiserer metodikken og programvarene som tillater alt fra skylagring til gjennomføring av revisjonsmetodikken. Noen av informantene er med på å underbygge funnene til Kend & Nguyen (2022) om at det er utført revisjonshandlinger for å adressere revisjonsrisiko forbundet med koronapandemien, og spesielt med revisjonsbevis knyttet til varelager.

Økt digitalisering i form av videomøter fører til andre fordeler ved innhenting av revisjonsbevis og avklaring rundt dette. En informant uttalte:

*“Vi ser at det går veldig raskt nå å koble opp kunden eller regnskapsføreren eller hvem det skulle være på Teams, også ta en kjapp gjennomgang og ta frem dokumentene, ta frem kopier av bilagene, hva enn det måtte være og diskutere for å få det avklart der og da”* (Informant M1).

Dette er i tråd med utviklingen som Al-Khasawneh (2021) og Arnold (2020) kommenterer, og eksemplifiserer verdien av teknologi og bruken av videomøter. Pandemien akselererte digitaliseringen, slik Informant S2 betegner det, og tvang frem økt bruk av teknologi i form av videomøter og videosamtaler som erstatning for fysisk oppmøte og ansikt-til-ansikt samtaler.

Andre aspekter ved bruk av videomøter kommenteres i kapittel 5.3 ettersom det har hatt ganske stor innvirkning på informantenes kommunikasjon med kunden og revisjonsutførelse.

Flere tidligere undersøkelser og dokumenter som er utarbeidet og nevnt i tidligere forskning uttaler seg om bruken av video og droner til revisjonshandlinger og varetelling (Appelbaum, Budnik & Vasarhelyi, 2020; Appelbaum & Nehmer, 2017; Dohrer & Tysiac, 2020; ISA 500, pkt. A14-A29; Tysiac, 2020). Informantenes implementering av videovaretelling og videosamtaler er i tråd med denne tidligere forskningen, men informantene er betenkte når det kommer til videre bruk av disse løsningene fremover. I utgangspunktet åpner videovaretelling for nye risikomomenter for innhenting av revisjonsbevis ettersom kvaliteten på gjennomføringen ikke er like god som ved vanlig fysisk varetelling, etter Informant S4 sin mening, og krever en risikovurdering fra revisors side. Igjen er det underlig ettersom heller ikke Informant S4 opplever en endret eller forverret revisjonskvalitet, men i informantens egne ord har revisjonsselskapet hatt et *“kjempfokus på revisjonskvalitet gjennom pandemien”* og i forbindelse med at det har vært litt lavere kvalitet på videovaretelling sier informanten at *“det å ikke være ute hos kunder sparer deg for litt tid, men så må du gjerne gjøre noe annet, du mister noe også”*. Det er viktig å påpeke at det en sparer i tid på å gjennomføre digital varetelling ikke nødvendigvis gjør opp for de revisjonshandlingene som må gjennomføres basert på risikovurderingen, for å demme opp for muligheten for dårligere kvalitet på varetelling.

#### Test av kontroll/Substanshandlinger

En av informantene som anerkjente en generell dreining over mot substanshandlinger fra test av kontroll, men hvor det ikke var aktuelt for vedkommende, poengterte at grunnen til det var at de kundene hvor en brukte test av kontroll ikke ble særlig påvirket av pandemien ettersom kundene hovedsakelig bestod av banker og kommuner. Informanten uttalte også følgende:

*“Det er metodisk ønsket mer bruk av kontrollmetode, samtidig som vi ser at hos mindre kunder er kontrollene ikke dokumentert og det er ikke kontrollspor. Så sparer du heller ikke så mange substanshandlinger når populasjonen ikke er så stor”* (Informant S4).

Det er verdt å merke seg at informanten påpeker at det ikke nødvendigvis er samsvar mellom hva teorien tilsier og hvordan det utøves i praksis. Dette gjenspeiles også i resultatene der fire av informantene opplyste at de ikke benyttet seg av test av kontroll. Her er det ikke et samsvar mellom hva teorien tilsier og hvordan revisorene i praksis gjennomfører revisjonen, og det er en interessant observasjon uavhengig av pandemiens påvirkning. Det kan derimot trekkes inn

at forutsetningen for å teste enhetens kontroller ligger i at revisor har en forventning om at de fungerer effektivt og at substanshandlinger alene ikke gir tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Det kan antyde at revisorene ikke har denne forventningen, i hvert fall ikke mindre revisjonsselskap som betjener mindre kunder (ISA 330, pkt. 8). Som følge av disse resultatene kan det være aktuelt å stille spørsmål om den interne kontrollene blant norske selskap er tilstrekkelig og hensiktsmessig ut ifra risikobildet.

Som følge av at fire informanter, to blant de store og to blant de mindre, ikke benytter seg av test av kontroll blir resultatene om sammensetningen mellom test av kontroller og substanshandlinger litt misvisende. Av de som ikke uttalte at de bygger revisjonen nesten utelukkende på substanshandlinger uttalte fire av seks at det har vært en vridning mot substanshandlinger fra test av kontroller som følge av pandemien. Dette kan forsvares av teorien ettersom revisorenes forventning er at kundens kontroller ikke fungerer effektivt eller til sin hensikt og at akseptabel sikkerhet heller oppnås ved å basere seg i større grad på substanshandlinger (Gulden, 2015, s. 434; ISA 330, pkt. 8).

#### Forskjell mellom store og mindre revisjonsselskap

Hovedforskjellen mellom store og mindre revisjonsselskap i kategorien revisjonsbevis knytter seg til pandemiens påvirkning på eksterne bekreftelser og test av kontroller, samt videovareteiling som metode eller revisjonshandling for innhenting av revisjonsbevis.

Tre av fire informanter som opplyste om en økt mengde med eksterne bekreftelser var partnere i mindre revisjonsselskap. Det var en lik oppfatning mellom partnerne i de fem store selskapene, med unntak av én, at bruken av eksterne bekreftelser ikke ble påvirket av pandemien ettersom det allerede innhentes der det er mulig. Dette belyser ulikheten mellom store og mindre revisjonsselskap med tanke på digitaliseringsprosessen, der de største selskapene har kommet lenger enn de mindre. Eksempelvis uttalte Informant M3 at digitaliseringen har gjort det lettere å få tak i eksterne bekreftelser og nevner bekreftelser fra bank og leverandører som eksempel. Samme informant poengterer også at det i risikovurderingsfasen tas stilling til om informasjonen som er levert av enheten (IPE) er til å stole på og som styrer vurderingen av mengden eksterne bekreftelser som er nødvendig. Informanten mener at det er opp til revisor selv å bedømme. Det kan være at det i de større selskapene er større bevissthet rundt innsamling av eksterne bekreftelser som revisjonsbevis, at deres teknologiske forsprang gjør denne innsamlingen lettere eller at det er mer ressurser tilgjengelig for denne innsamlingen. Det kan



også være at revisor i større revisjonsselskap vurderer kvalitetskravene, som Appelbaum, Budnik & Vasarhelyi (2020) og revisjonsstandardene stiller til revisjonsbevis, ulikt fra revisorer i mindre revisjonsselskap. Det kan også være helt andre grunner bak dette.

Det oppstod en klar forskjell mellom store og mindre revisjonsselskap når det kom til å klassifisere innsamling av revisjonsbevis for varelageret gjennom videovaretelling som en ny metode eller revisjonshandling, om det ble tatt i bruk og om bruken av det kunne forsvares som følge av covid-19-pandemien. Alle informantene fra de store revisjonsselskapene svarte at de hadde tatt i bruk digital varetelling som en ny metode eller revisjonshandling som følge av pandemien, med unntak av én som allerede benyttet seg av denne metoden for en kunde med varelager utenlands. Det var derimot større uenighet blant de mindre revisjonsselskapene om å klassifisere videovaretelling som en ny metode eller revisjonshandling, om bruken kunne forsvares som følge av covid-19-pandemien og om det faktisk ble tatt i bruk. Dette samsvarer med funnene til Kend & Nguyen (2022) om at store revisjonsselskap rapporterte om flere revisjonshandlinger knyttet til risikoer forbundet med covid-19. Det kan være ulike grunner til denne ulikheten, men en mulig forklaring kan være ressursene til de store revisjonsselskapene der fagavdelinger har tatt stilling til problemstillingen knyttet til fysisk oppmøte hos kunden, nevnt av informant S4, og muligens har vært strengere på å etterleve restriksjonene og anbefalingene fra myndighetene. Dette ble fremhevet av en informant fra et stort revisjonsselskap som uttalte følgende:

*“[Navn på revisjonsselskapet] er en veldig politisk korrekt organisasjon, så man tør ikke utfordre regjeringens anbefalinger på noe som helst måte”* (Informant S2).

Det oppstod i tillegg ulikheter mellom de store og mindre revisjonsselskapene når det kom til kombinasjonen av test av kontroller og substanshandlinger, og om pandemien påvirket denne. Det var flest blant de mindre revisjonsselskapene som opplevde en midlertidig vridning mot substanshandlinger. Årsaken til forskjellen blant de store og mindre revisjonsselskapene er ikke klar, men kan ha sammenheng med kundegruppen til selskapene. For eksempel har de store revisjonsselskapene ofte større kunder og mindre revisjonsselskap kjennetegnes av at de betjener kunder som er små eller mellomstore (IFAC Small and Medium Practices Committee, 2010, s. 10). Ofte har små kunder fraværende, mindre eller dårligere kontroller som gjør det vanskelig eller uhensiktsmessig å teste, spesielt hvis det oppstår en pandemi som kan være veldig forstyrrende og kan påvirke de kontrollene som faktisk foreligger (Informant S4).

## 5.3 Revisjonsutførelse

### Teknologi

Utviklingen i teknologi som følge av covid-19 henger sammen med den økte bruken av hjemmekontor, og tidligere forskning antyder at hjemmekontor har ført til en forbedring i teknologisk kompetanse hos enkeltindivider (Wilson, 2020a). Dette gjenspeiles i intervjuene. Informantene uttaler at koronapandemien har medført en fremskyndet og raskere digital utvikling knyttet til skybaserte løsninger og hjemmekontorbruk, men at dette per definisjon ikke har vært ny teknologi for dem.

*“Vi bruker nok teknologien mer effektivt etter pandemien, men samtidig så var det vanlig å jobbe hjemme og ute hos kunden fra før. Det er ikke noe nytt og revolusjonerende, men mer utstrakt bruk [av teknologi]. Heldigvis så var vi klare (...) så overgangen til hjemmekontor gikk knirkefritt”* (Informant S4).

Det faktum at de aller fleste av informantene opplyste at de ikke var nødt til å ta i bruk ny teknologi styrker grunnlaget for å si at revisjonsbransjen er en tilpasningsdyktig bransje og langt på vei i den digitale utviklingen. Tidligere forskning indikerer at revisor i større grad støtter integreringen av ny teknologi på bakgrunn av konsekvensene som følge av covid-19 og en god revisjonsutførelse i fremtiden innebærer en kombinasjon av remote auditing og fysisk tilstedeværelse (Sharma et al., 2022).

*“Nå er vi heldigitalisert, vi er i skyen med absolutt alt. Jeg kan jobbe hvor jeg vil med hvilken som helst PC. Terskelen for å bruke digitale medier er blitt mye bedre”* (Informant M3).

### Hjemmekontor

Informantene hadde delte meninger knyttet til effekten av hjemmekontorbruk og den fremtidige nytten av hjemmekontor. Flere nevnte at det hadde en negativ effekt på både faglig og sosial utvikling blant de ansatte. Dette er i tråd med forskning på området som konkluderer med at utstrakt bruk av hjemmekontor vanskeliggjør langsiktig utvikling i læring og kompetanse og at den digitale kommunikasjonen utfordrer relasjonsbygging, blant annet grunnet mangel på uformell kontakt (Regjeringen, 2022b).

*“Vi måtte være hjemme i perioder og i forhold til revisjonsutførelsen så har det fungert greit, men i forhold til det faglige og sosiale miljøet på kontoret så har det vært veldig negativt. Man*

*ser med en gang når folk sitter hjemme og jobber så er terskelen for å kontakte en overordnet eller andre på teamet mye høyere enn om du sitter i samme lokale” (Informant M5).*

Tidligere forskning har i liten grad konkludert på hva slags effekt bruk av hjemmekontor har hatt på effektivitet til de ansatte. Mathers (2021) konkluderer at covid-19 har vist at remote auditing fungerer og som en følge av dette har deling av data blitt enklere, det har blitt lettere å avholde møter og en har redusert antall jobbreiser betydelig. Likevel konkluderes det med at enkelte elementer av revisjonsutførelsen vil være mer effektiv ansikt-til-ansikt i motsetning til digitalt (Mathers, 2021). AFI-rapporten nevner at fordelene og ulempene med hjemmekontor varierer mellom virksomheter og arbeidsoppgaver, og det kan også delvis gjenspeiles i informantenes meninger (Regjeringen, 2022b). Informantene som peker på dårligere effektivitet blant de ansatte er hovedsakelig revisor fra mindre revisjonsselskap, og kan muligens forklares av manglende erfaring med hjemmekontor før pandemien:

*“Det har vært veldig negativt med hjemmekontor, fordi du snakker bare med folk når du har konkrete saker du skal avklare. I tillegg så jobber alle mye mindre effektivt, synes jeg” (Informant M4).*

*“Jeg velger å tro at det ikke har påvirket kvaliteten på revisjonen vesentlig, men det har helt klart påvirket effektiviteten. Vi fikk nok litt mindre timer ut av medarbeiderne som en konsekvens av hjemmekontorbruken” (Informant M2).*

Informantene fra store og mindre revisjonsselskap er samstemte i at det vil være en økt bruk av hjemmekontor i tiden etter koronapandemien. Dette samsvarer godt med forskning som antyder at bruken av hjemmekontor vil øke i omfang sammenlignet med før koronapandemien (Regjeringen, 2022b).

### Fysisk tilstedeværelse og kommunikasjon

Begrensningene som følge av covid-19 restriksjonene har medført at fysisk tilstedeværelse hos revisjonskunden tidvis ikke har vært gjennomførbart. Ettersom åtte av ti informanter mener at dette har påvirket kunderelasjonen i negativ forstand er det interessant å undersøke ringvirkningene av dette. Tidligere forskning har konkludert med at relasjonen til revisjonskunden henger sammen med revisjonskvaliteten i den grad at en nær og god relasjon mellom kunde og revisor vil være gunstig for revisjonskvaliteten (Choi et al., 2012). Det er dermed interessant at ni av ti informanter konkluderer med at revisjonskvaliteten enten er økt

eller uendret, til tross for en redusert kunderelasjon grunnet mangel på fysisk tilstedeværelse. Dette kan forsvares ettersom koronapandemien kan ha resultert i en forbedret eller uendret revisjonskvalitet på grunn av andre forhold, eksempelvis tidsforbruk og reisekostnader, men er likevel et motstridende funn som bør diskuteres.

Redusert kunderelasjon mellom revisor og kunde henger også sammen med kommunikasjonen mellom kunden og revisoren. Flere informanter påstår at kommunikasjonen med kunden er dårligere på grunn av at mangel på fysisk tilstedeværelse har ført til mindre utenomfaglige samtaler og redusert kunderelasjon. Det har også vært tilfeller hvor kommunikasjonen har vært dårlig som følge av tilstanden på teknisk utstyr hos kunden, som har medført lav video- og lyd kvalitet.

*“Du mister noe underveis og det er ikke alltid at kvaliteten er like god. Lyden er dårlig osv. Jeg tror for så vidt at det blir fullgodt, men det blir litt annerledes og det blir litt utfordrende at du mister litt av et aspekt og den menneskelige relasjonen”* (Informant S3)

Det er likevel noen fordeler med redusert fysisk tilstedeværelse og kommunikasjon mellom revisor og kunde. En overvekt av digital kommunikasjon har resultert i tid- og kostnadsbesparelser og flere anser den økte mengden digitale møter som nyttig. I likhet med hjemmekontor er det forskning som tyder på at bruken av digitale møter har vært høyere enn før pandemien og vil øke i fremtiden (Ingelsrud et al., 2022). Overgangen fra fysisk til digital kommunikasjon er antatt å være en varig endring som vil forbli etter koronapandemien (Bauer et al., 2022). Covid-19 har vist at remote auditing fungerer, og i så måte vil bli benyttet i større grad enn før, men også at noen elementer av revisjonsutførelsen gjennomføres bedre ved fysisk tilstedeværelse (Mathers, 2021).

*“Det å ikke være ute hos kunder sparer deg for litt tid, men så må du gjerne gjøre noe annet. Det er klart du mister noe med å ikke snakke med folk på samme måten “* (Informant S4).

### Fysisk tilstedeværelse ved varetelling

Som følge av koronapandemiens restriksjoner ble fysisk tilstedeværelse ved varetelling vanskelig å gjennomføre for åtte av ti informanter og førte til at det måtte iverksettes alternative handlinger, hovedsakelig varetelling over video. Grunnlaget for å utføre disse alternative handlingene er regulert av ISA 501 som tydeliggjør at revisor skal utføre alternative handlinger dersom det ikke er gjennomførbart å være fysisk til stede på varetelling (ISA 501, pkt. 7). Det

er også i tråd med tidligere forskning som belyser at pandemien har ført til nye metoder for innhenting av revisjonsbevis ved bruk av droner og video ved varetelling som eksempler på nettopp dette (Al-Khasawneh, 2021; Appelbaum et al., 2017; Appelbaum et al., 2020,).

Det faktum at informant M4 uttaler at ISA 501 ikke åpner for at man kan unnlate fysisk oppmøte ved varetelling er interessant. Hovedsakelig fordi dette skiller seg kraftig ut fra majoritetens oppfatning, men også fordi intervjukandidaten anses å være faglig kompetent i lys av sin stilling som revisjonspartner og relevante styreverv. En mulig årsak kan være at informanten ikke var klar over unntaket fra fysisk tilstedeværelse på varetelling eller tolket det annerledes. En annen mulighet er at det ikke har vært en relevant problemstilling ettersom det har vært anledning til å være fysisk til stede på alle varetellinger.

En artikkel i Journal of accountancy har tatt opp problemstillingen og diskutert hvorvidt ISA 501 åpner for å unngå fysisk tilstedeværelse ved varetelling. Konklusjonen er at det er en fornuftig tolkning av regelverket å antyde at covid-19 relaterte begrensninger setter revisors sikkerhet i fare og at fysisk oppmøte er upraktisk, hvilket medfører at det å benytte seg av alternative handlinger kan rettferdiggjøres (Dohrer & Tysiac, 2020). Det kan derimot problematiseres at alternative handlinger ikke medfører like hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis som ved fysisk oppmøte på varetelling.

### Forskjeller mellom store og mindre revisjonsselskap

De største forskjellene mellom store og mindre revisjonsselskap når det gjelder revisjonsutførelse angår tidligere og tiltenkt bruk av hjemmekontor, samt gjennomføring av varetelling med fysisk oppmøte.

Det var tydelige at de mindre revisjonsselskapene hadde benyttet seg av hjemmekontor i mindre grad enn de store selskapene. Dette ble begrunnet med at det ikke var nødvendig med hjemmekontor ettersom de hadde tilgang på sine egne kontorer, ikke reiste kollektivt og gjorde smittevernvennlige tiltak knyttet til fellesareal. Et annet moment som også nevnes er den geografiske beliggenheten, ettersom to av intervjukandidatene belyste at Nord- og Midt-Norge har vært vesentlig mildere rammet av covid-19 og i den forstand kunne rettferdiggjøre å ikke jobbe fra hjemmekontor. Avslutningsvis ble det også poengtert at de var få ansatte og dermed lettere kunne ha kontroll på nærkontakter og avstand til hverandre.

En mulig årsak til at hjemmekontor ble benyttet hyppigere av store revisjonsselskap sammenlignet med mindre revisjonsselskap kan også ligge i det faktum at de store er lokalisert over hele Norge og ikke ønsker å foreta upopulære beslutninger som kan gi uheldige konsekvenser knyttet til omdømme og negative nyhetsoppslag.

*“[Navn på revisjonsselskapet] er en veldig politisk korrekt organisasjon, så man tør ikke utfordre regjeringens anbefalinger på noe som helst måte. Det var helt tomme kontorer overalt”* (Informant S2)

Alle informantene som kun møtte opp fysisk på varetelling i løpet av pandemien var fra mindre revisjonsselskap. Hvorfor de mindre revisjonsselskapene har klart dette samtidig som de større selskapene har måtte ty til alternative handlinger er uvisst, men både kundens og revisjonsselskapets størrelse er nok en grunnleggende årsak. De mindre revisjonsselskapene består av langt færre ansatte, og har muligens mindre mennesker i aksjon ved varetelling enn de store revisjonsselskapene. En skal ikke se bort ifra at større revisjonskunder kanskje også har vært mer tilbakeholdne på å ta imot besøkende av samme grunn som de store revisjonsselskapene har hatt mer hjemmekontor, nemlig for å overholde anbefalinger og opptre politisk korrekt.

## 5.4 Revisjonsavslutning

### Fortsatt drift

Et viktig moment å diskutere er hvorvidt revisors opplysning om evne til fortsatt drift baserer seg på en evaluering av ledelsens forutsetning om fortsatt drift eller revisors egen konklusjon på enhetens evne til fortsatt drift (ISA 570, pkt. 17-18). Ved intervjuene kunne spørsmålene med fordel vært bedre formulert, men det er rimelig å anta at informantene som uttalte at de opplyste om tvil om evne til fortsatt drift oftere, refererte til sin vurdering av enheten og ikke ledelsens bruk av forutsetning om fortsatt drift. Dette kan rettfærdiggjøres ettersom de samme intervjukandidatene også informerte om et uendret eller økt antall modifiserte revisjonsberetninger som følge av fortsatt drift presiseringer, men ikke negative konklusjoner. Dersom revisor hadde konkludert med at ledelsens bruk av forutsetning om fortsatt drift var uriktig skulle det medført en negativ konklusjon i revisjonsberetningen (ISA 570, pkt. 21).

Av de fem som uttalte at de hadde opplyst om tvil om evne til fortsatt drift flere ganger var det bare tre av dem som også uttalte at de har utgitt et økt antall modifisert revisjonsberetninger.

Dette kan forklares ved at de andre informantene har avgitt en umodifisert revisjonsberetning som følge av at det er gitt tilstrekkelig informasjon knyttet til fortsatt drift vurderingen i regnskapet (ISA 570, pkt. 22). I et slikt tilfelle skal revisor vise til noten som adresserer den vesentlige usikkerheten i et separat avsnitt, men avgi en umodifisert revisjonsberetning.

Fra tidligere forskning er det belyst at revisors vurdering av ledelsens bruk av forutsetning om fortsatt drift blir vanskeligere og problematiseres oftere som følge av covid-19 (ACCA, u.å; Crucean & Hațegan, 2021; Dordevic & Dukic, 2021; Hay, Shires & Van Dyk, 2021; Levy, 2020). Dette samsvarer godt med våre funn, der halvparten av våre informanter har opplyst om tvil om evne til fortsatt drift oftere under pandemien enn før pandemien. Blant forholdene som vanskeliggjør fortsatt drift vurderingen er det særlig endret risiko og økt bekymring fra kreditorene som nevnes (Albitar et al., 2021, s. 171). Dette viser seg også å være interessante forhold blant de informantene som oftere opplyste om tvil om evne til fortsatt drift:

*“I disse tilfellene har det vært eksterne lånetakere, og det er veldig usikkert om inntjeningen vil være tilstrekkelig eller om eierne vil være villige til å gå inn med nye midler for at selskapet skal kunne fortsette”* (Informant M5).

Det er ulike formeninger om det økte fokuset på fortsatt drift vurderingen vil bestå fremover. Noen av informantene påpeker at selv om koronapandemien har hatt mindre påvirkning på samfunnet i 2022 enn de to foregående årene, er det flere forhold som tilsier at fortsatt drift vurderingen får økt oppmerksomhet også etter pandemien. Eksempler på forhold som har potensielt stor påvirkningskraft etter koronapandemien er krig i Ukraina, økte råvarepriser og økende renter.

*“Ja, nå kommer dette med krig og råvarepriser litt på samme måte. Også har vi nok ikke helt ristet av oss covid-19. Så sånt sett har den fortsatt, men endret litt karakter til å gjelde det generelle. Fra å skrive covid-19 i notene så snakker vi nok mer om geopolitiske forhold”* (Informant S5).

### Revisjonskvalitet

Et viktig moment vedrørende koronapandemiens påvirkning på revisjonskvalitet er naturligvis hva revisorene legger i begrepet revisjonskvalitet. For å unngå ulike tolkninger kunne dette med fordel vært avklart underveis i intervjuene. En definisjon på revisjonskvalitet er vanskelig å fastsette og kan oppleves kontekststøttet ut i fra hvilke rolle man har. En revisor kan definere

revisjonskvalitet ut i fra om retningslinjene og revisjonsstandardene er fulgt, men på det andre siden kan revisjonsselskapet definere det ut i fra om de hadde vært i stand til å forsvare jobben som er gjort i en rettssak. Dermed anses det som en fornuftig løsning å likevel gi informantene ansvaret med å definere sin egen revisjonskvalitet. Det som ble nevnt som faktorer var etterlevelse av krav fra standarder, tid- og ressursbruk, teknologibruk og utførelsen av revisjonen.

*“Det ene er at du leverer i henhold til standardene og det andre har litt med metode å gjøre. Hvis vi bruker våre systemer så får vi hentet inn hele hovedboka. Det blir mer analyse av hele regnskapet, og i noe mindre grad utvalgte deler. Det tenker jeg er en kvalitetsforbedring”* (Informant S5).

Fra tidligere forskning vet vi at det var forventet at pandemien skulle påvirke kvaliteten på revisjonsprosessen som ville medført et forsterket kvalitetskrav som følge av at revisjonsstandardene ikke kunne lempes (Albitar et al., 2021; Arnold, 2020; Gould & Arnold, 2020; Kaka, 2021, s. 2). Tidligere forskning viser at covid-19 har påvirket revisors risikohåndtering i den grad at det har medført en negativ effekt på revisjonskvalitet (Hazaea et al., 2022). Fra resultatene av intervjuene kan det se ut til at revisjonskvaliteten har blitt påvirket i mye mindre grad enn det tidligere forskning tilsier. Et interessant moment er at nesten samtlige informanter har eksempler på at man har foretatt en delvis unormal revisjonsprosess som følge koronapandemien og eksemplifisert at dette kan ha påvirket revisjonskvaliteten. Dette fremkommer også i tidligere forskning hvor blant annet bruk av hjemmekontor og større avstand til revisjonskunden antas å ha en påvirkning på revisjonskvaliteten (Albitar et al., 2021; Choi et al., 2012; Haga & Ittonen, 2021). Likevel virker ikke dette å påvirke revisjonskvaliteten ifølge våre informanter ettersom de relevante avvikene er hensyntatt og kvalitetskrav opprettholdt.

*Det har som sagt vært litt lettere å argumentere for en digital telling, men bortsett fra det er det ikke noe lettelser i kvalitet, krav eller vurderinger. Vi hadde et kjempefokus på revisjonskvalitet gjennom pandemien så jeg tror vi holdt kvaliteten* (Informant S4).

### Modifisert revisjonsberetning

Begrunnelsen for at antall modifiserte revisjonsberetninger ble færre enn forventet som følge av covid-19 oppgis å være gode økonomiske støtteordninger og at pandemien hadde mindre påvirkning på revisjonen enn først antatt. Dette kan ses i sammenheng med at de fleste av



informantene fikk utført det meste av sin revisjon på ordinært vis med unntak av varetelling, hovedsakelig digital kommunikasjon med kunden og hjemmekontor. Ettersom varetelling ble gjennomført ved hjelp av alternative handlinger ble det ikke nødvendig å avgi en revisjonsberetning med forbehold. Det enkeltstående forholdet som ble påvirket sterkest var fortsatt drift vurderingen og det er rimelig å anta at mengden av modifiserte revisjonsberetninger kan ha en sammenheng med bransjesammensetningen til informantenes kundeportefølje.

Leder for EY i Norge, Christin E. Bøsterud, sa at det er etablerte krav og prinsipper man jobber ut i fra, selv med endret markedssituasjonen (Tellefsen, 2020). Koronapandemi og oljeprisfall har medført et behov for ytterligere revisjonshandlinger, men hun opplyser at de har gode rutiner for å hensynta dette internt (Tellefsen, 2020). Det kan anses å være en av grunnene til at koronapandemien bare har ført til en liten økning i antall modifiserte revisjonsberetninger.

#### Forskjell mellom store og mindre revisjonsselskap

I forhold som er relatert til avsluttende revisjonshandlinger var det relativt små forskjeller mellom store og mindre revisjonsselskap. Hovedforskjellen var at mindre revisjonsselskap opplevde mer variert effekt på revisjonskvaliteten som følge av koronapandemien sammenlignet med de store. En skal ikke utelukke at dette kan ha en sammenheng med informantenes definisjon av revisjonskvalitet. Ettersom informantene selv valgte hva de la i begrepet revisjonskvalitet åpnet det for ulike tolkninger som igjen kan gi skjevheter i svarene som er gitt. Andelen informanter som opplyste om tvil om evne til fortsatt drift oftere og opplevde et økt antall modifiserte revisjonsberetninger som følge av covid-19 var tilnærmet lik mellom store og mindre revisjonsselskap.

Etter en undersøkelse av revisjonsselskapenes kundetilfredshet kom det frem at små og mellomstore revisjonsselskap opplever høyere kundetilfredshet enn de store (EPSI Rating Norge, 2021). Hvorvidt dette resultatet har endret seg som følge av koronapandemien er et relevant spørsmål. Det kan antas at de store revisjonsselskapene har nytt godt av tidligere erfaring med hjemmekontor, samt stor tilgang på teknologiske ressurser og digitale virkemidler. Gjennom koronapandemien har de fleste revisjonsselskapene opplevd en redusert kunderelasjon ved blant annet mangel på utenomfaglige diskusjoner og fysiske møter. Det er nærliggende å tro at dette kan ha påvirket kundetilfredsheten negativt for både store og mindre revisjonsselskap.

# Kapittel 6 - Avslutning og konklusjon

Det avsluttende kapittelet vil oppsummere forskningen og konkludere på problemstillingen gjennom å besvare forskningsspørsmålene. Deretter fremheves enkelte begrensninger i forskningen som følge av prosessen og metodikken. Til slutt foreslår vi noen ideer for videre forskning for å videreutvikle kunnskapsgrunnlaget om hvordan covid-19-pandemien har påvirket revisjonsbransjen.

## 6.1 Oppsummering og konklusjon

Resultatene og tilhørende analyse legger til rette for å besvare utredningens problemstilling. Gjennom forskningsspørsmålene oppsummeres resultatene og en sammenfatning av forskningsspørsmålene vil gi en direkte konklusjon på problemstillingen. Formålet med utredningen var å undersøke covid-19-pandemiens påvirkning på revisjonsbransjen. Problemstillingen er som følger:

*Hvilken effekt har Covid-19 hatt på revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering i store og mindre revisjonsselskap?*

Forskningen viser at Covid-19 har hatt mindre effekt på revisors risikoidentifisering og risikovurdering enn antatt med hensyn til alvorsgraden i pandemiens påvirkning på samfunnet generelt og bedrifter spesielt. Pandemien har derimot forårsaket og medvirket enkelte endringer knyttet til revisors arbeid med å identifisere og vurdere risiko som fører med seg både forbigående og varige konsekvenser, men i mindre grad enn først antatt.

*Forskningsspørsmål 1: Hvordan har Covid-19 påvirket revisors risikovurdering, identifisering av risikoområder, fastsetting av vesentlighetsgrenser og vurdering av evne til fortsatt drift?*

Covid-19-pandemien har tilsynelatende hatt liten påvirkning på revisors risikoidentifisering og risikovurdering. Det har ikke oppstått nye risikoområder, men pandemien har endret hvilke risikoområder som er mer fremtredende. Blant annet er det økt fokus og ressursbruk på vurderingen av evne til fortsatt drift. Det er en begrenset økning i risiko for vesentlige feil som følge av pandemien. Risikovurderingsprosessen har blitt mer dynamisk som følge av covid-19-pandemien og revisor har revurdert risiko oftere. Pandemien har ikke ført til en endring i fastsetting av vesentlighetsgrenser. Heller ikke søknad om koronakompensasjon har påvirket

revisors risikovurdering. Det fremkommer svært få grunnleggende forskjeller blant store og mindre revisjonsselskap med hensyn til Covid-19-pandemiens påvirkning på revisors risikovurdering, identifisering av risikoområder, fastsetting av vesentlighetsgrenser og vurdering av evne til fortsatt drift, med enkelte beskjedne unntak. Det har derimot påvirket revisors håndtering av revisjonen.

Forskningsspørsmål 2: *Hvordan har Covid-19 påvirket revisors håndtering av revisjonen?*

Koronapandemien har påvirket revisors håndtering av revisjonen vesentlig i enkelte forhold når det angår revisjonsutførelsen, men i mindre grad arten og typen av revisjonsbevis og revisjonsavslutningen. Det har ikke blitt vanskeligere eller mer tidkrevende å innhente revisjonsbevis som følge av covid-19. Pandemien har ikke medført nye revisjonshandlinger eller metoder for innhenting av revisjonsbevis med unntak av varetelling og kommunikasjon over videosamtaler. Det har vært en midlertidig vridning mot økt bruk av substanshandlinger og tilsvarende mindre test av kontroll som følge av covid-19.

Revisjonsutførelsen ble vesentlig påvirket ettersom mye av arbeidet ble gjennomført fra hjemmekontor som remote auditing. Det vil være en økt bruk av hjemmekontor også etter pandemiens slutt sammenlignet med før. Det fremkommer noe økt bruk av ny teknologi, men i hovedsak var det økt bruk av eksisterende teknologi og en fremskyndet digitaliseringsprosess hos både revisor og kunde som følge av covid-19. Det ble oppfattet som nødvendig for å oppnå en tilfredsstillende revisjonskvalitet og for å opprettholde kravene i revisjonsstandardene. Eksempelvis var det stor økning i bruk av videosamtale med revisjonskunder og internt i informantenes revisjonsselskap som følge av mindre fysisk tilstedeværelse som en konsekvens av koronapandemiens restriksjoner.

Pandemien medførte at tvil om evne til fortsatt drift ble hyppigere rapportert og opplyst om i revisjonsberetningen sammenlignet med før pandemien. Dette medførte igjen en marginal økning i modifiserte revisjonsberetninger, de fleste knyttet til fortsatt drift presisering, hvor covid-19 var den gjennomgripende årsaken. Revisjonskvaliteten var derimot lite påvirket som følge av covid-19 basert på informantenes egne vurderinger.

Avslutningsvis var det få forskjeller å finne mellom store og mindre revisjonsselskap knyttet til koronapandemiens påvirkning på revisors håndtering av revisjonen. Enkelte av de mindre revisjonsselskapene opplevde mindre problemer knyttet til fysisk tilstedeværelse hos revisjonskunden og kunne dermed unnlate å bruke alternative handlinger ved varetelling, i

motsetning til alle de store revisjonsselskapene som tidvis ikke fikk anledning til å møte revisjonskundene fysisk. I tillegg uttrykte de mindre revisjonsselskapene at de i noe mindre grad ønsker økt bruk av hjemmekontor etter pandemiens slutt.

*Forskningsspørsmål 3: Hvis Covid-19 har ført til endring i revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering, er endringene varige eller forbigående?*

Endringene Covid-19-pandemien medførte forventes å være både varige og forbigående. Enkelte aspekter som økt bruk av hjemmekontor, fokus på risikoområdet fortsatt drift og økt bruk av teknologi, deriblant økt mengde digital kommunikasjon, forventes å være varige endringer som Covid-19-pandemien har medført eller medvirket til. På den andre siden forventes bruken av digital varetelling, såkalt videovaretelling, vridningen fra test av kontroll til substanshandlinger i innhenting av revisjonsbevis og minimal fysisk tilstedeværelse hos kunden å være forbigående i normaliseringen av hverdagen etter pandemien.

I talen som markerte starten på pandemien i Norge uttalte daværende statsminister Erna Solberg at regjeringen skulle innføre de “sterkeste og mest inngripende tiltakene vi har hatt i Norge i fredstid” (Regjeringen, 2020), men tiltakene har ikke hatt betydelige konsekvenser for revisors arbeid i revisjon med hensyn til risikoidentifisering og risikovurdering utover de som er nevnt. Tiltakene har derimot påvirket revisors håndtering av risiko, med enkelte forskjeller blant store og mindre revisjonsselskap.

## 6.2 Oppgavens begrensninger

Utvalget vårt består av ti revisorer fra ti forskjellige revisjonsselskap i en bransje hvor det finnes godt over 550 selskap (Revisorforeningen, 2022, s. 25). Det kan stilles spørsmål ved om utvalget er for lite til å fange opp helheten i koronapandemiens påvirkning på revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering. Ettersom informantene også er geografisk spredt er det svært vanskelig å trekke konklusjoner på geografiske forskjeller innad i Norge med, i noen tilfeller, kun én informant som representerer en hel region.

Det benyttes en del begreper i intervjuene og i revisjonsbransjen som med fordel kunne blitt definert på forhånd for å minimere muligheten for forskjellige tolkninger. Eksempelvis oppstod det ulike tolkninger på hva som var metoder eller revisjonshandlinger for innhenting av revisjonsbevis, spesielt med tanke på digital varetelling. Dette er også gjeldende for begrepet revisjonskvalitet ettersom det ikke ble definert i intervjuene og ble basert på informantenes egne

skjønnsmessige erfaringer og vurderinger. Det blir tidkrevende, komplisert og lite praktisk å definere hvert eneste begrep som kan tolkes ulikt og det er derfor lite gjennomførbart. Det kan ha ført til at forskningen er preget av ulike tolkninger blant informantene, men også mellom forskerne og i enkelte tilfeller kan det ha oppstått misforståelser.

Som følge av oppgavens metodiske valg er det vanskelig å generalisere funnene til å gjelde hele revisjonsbransjen, som heller ikke er målet med forskningen, men det har også vist seg vanskelig å knytte funnene i revisjonsbransjen direkte til andre bransjer. Hvilke forhold som skulle tilsi at revisjonsbransjen er blitt påvirket mer eller mindre av covid-19-pandemien enn andre bransjer er ikke utforsket, og informantenes perspektiv på dette er heller ikke innhentet. Resultatene av forskningen blir derfor i liten grad nyttig for andre enn revisjonsselskapene selv og deres interessenter ettersom det i all hovedsak tar for seg et særegent element i revisors arbeid med tanke på å identifisere, vurdere og håndtere risiko for feil i årsregnskapet.

### 6.3 Forslag til videre forskning

Det er flere forslag til videre forskning i forbindelse med covid-19-pandemiens påvirkning på revisjonsbransjen. Våre funn knytter seg til håndteringen gjennom pandemien og umiddelbart etter at restriksjonene ble lempet i Norge. Et forslag til videre forskning er langtidseffekten covid-19-pandemien har på risikovurderingen og risikohåndteringen til revisor, og i hvilken grad endringene som kom med pandemien blir videreført, eksempelvis med digital varetelling, hjemmekontor og remote auditing.

Langtidsvirkningene av covid-19-pandemien blir spekulasjoner, men kan forskes på etter hvert som tiden går. Det kan være nyttig å forske på langtidseffekten av endret kommunikasjon under pandemien og spesielt utstrakt bruk av digital kommunikasjon, som informantene opplyste at de skal videreføre. En undersøkelse på hvilken effekt det har på relasjoner mellom ansatte og mellom revisor og kunde er et forslag til videre forskning som kan belyse problemstillinger knyttet til relasjonsbygging, arbeidsmiljø, risikoidentifisering, risikohåndtering og revisjonskvalitet.

I forlengelse av dette kan en undersøke effekten hjemmekontor har på nyansatte i revisjonsselskap, ettersom informantene opplyser om en økt bruk av hjemmekontor etter pandemien. Fører mer hjemmekontor til dårligere faglig utvikling, dårligere samhold, mer frafall og høyere turnover?

Resultatene viser en fortgang i digitaliseringen av revisjonsbransjen og hos revisjonskunder. Påvirkningen digitaliseringen har på revisjonskvalitet er et forslag til videre forskning som blir mer aktuelt etter hvert som samfunnet blir mer digitalt.

Selv om det ikke direkte var en del av forskningsspørsmålene var likevel et overraskende funn at det i flere av informantenes revisjonsselskap ikke ble benyttet særlig mye test av kontroll i revisjonen. Det kan være nyttig å utforske i hvor stor grad test av kontroller benyttes i den norske revisjonsbransjen for å påpeke hvilke forbedringer som kan igangsettes for å styrke revisors bruk av test av kontroll. Teorien anbefaler å bruke test av kontroll fordi det medfører flere fordeler. Dette henger i stor grad sammen med å utforske utbredelsen av kontroller i norske selskap.

# Litteraturliste

- ACCA. (u. å.) The impact of Covid-19 on Audit and Assurance - challenges and considerations. Hentet fra [https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA\\_Global/img/respcam/Coronavirus/The%20impact-of-Covid-19-on-Audit-and-Assurance-challenges-and-considerations.pdf](https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/img/respcam/Coronavirus/The%20impact-of-Covid-19-on-Audit-and-Assurance-challenges-and-considerations.pdf)
- Aksjeloven. (1997). Lov om aksjeselskaper (LOV-1997-06-13-44). Hentet fra <https://lovdata.no/lov/1997-06-13-44>
- Albawwat, I.E. (2021). Tacit knowledge sharing in small audit firms and audit quality inputs: the antecedent effect of auditors' social capital", *Journal of Knowledge Management*. <https://doi.org/10.1108/JKM-02-2021-0113>
- Albitar, K., Gerged, A. M, Kikhia, H. & Hussainey, K. (2021). Auditing in times of social distancing: the effect of COVID-19 on auditing quality. *International Journal of Accounting & Information Management*, 29(1), 169-178. <http://dx.doi.org/10.1108/IJAIM-08-2020-0128>
- Al-Khasawneh, R. O. H. (2021). Impact of corona pandemic (Covid-19) on external audit on Jordanian banks. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(1), 1-11. <https://www.researchgate.net/publication/354689907>
- Appelbaum, D., Budnik, S. & Vasarhelyi, M. A. (2020). Auditing and Accounting During and After the COVID-19 Crisis. *The CPA Journal*, June 2020. Hentet fra <https://www.cpajournal.com/2020/07/08/auditing-and-accounting-during-and-after-the-covid-19-crisis/>
- Appelbaum, D. & Nehmer, R. A. (2017). Using drones in internal and external audits: An exploratory framework. *Journal of Emerging Technologies in Accounting*, 14(1), 99-113. <https://doi.org/10.2308/jeta-51704>
- Arnold, C. (2020, 3. juni). Summary of Covid-19 Audit Considerations. Hentet fra <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations>
- Barrett, P. (2022). New development: Whither the strategic direction of public audit in an era of the 'new normal'? *Public Money & Management* 42(2), 124-128. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1965756>
- Bauer, T., D., Humphreys, K., A. & Trotman, K., T. (2022). Group Judgment and Decision Making in Auditing: Research in the Time of COVID-19 and Beyond. *Auditing*, 41(1), 3-23. <https://doi.org/10.2308/AJPT-2020-147>
- BDO. (2021). *Åpenhetsrapport 2020*. Hentet fra <https://issuu.com/konsis/docs/apenhetsrapport?fr=sZGYyMTM0ODMzODY>
- Bredal, D. (2002). Intervju med Thor Idar Pedersen og Harald Skogholt: Effektiv drift, liten administrasjon og god lønnsomhet. *Revisjon og regnskap*, 2002(5), 4-6. Hentet fra [https://pedersen-skogholt.no/wp-content/uploads/Artikkel-i-Revisjon-og-Regnskap-redigert-16.11.2015\\_1.pdf](https://pedersen-skogholt.no/wp-content/uploads/Artikkel-i-Revisjon-og-Regnskap-redigert-16.11.2015_1.pdf)

- Brønnøysundregistrene. (u.d.). Endringer i kompensasjonsordningen fra og med november 2021. Hentet fra <https://kompensasjonsordning.brreg.no/endringer-i-kompensasjonsordningen-fra-og-med-november-2021>
- Brønnøysundregistrene. (2022, 2. mai). Kompensasjonsordningen for næringslivet. Hentet fra [https://public.tableau.com/app/profile/brreg/viz/Kompensasjonsordningenfor\\_næringslivet/Story1](https://public.tableau.com/app/profile/brreg/viz/Kompensasjonsordningenfor_næringslivet/Story1)
- Choi, J. H., Kim, J. B., Qiu, A. A., & Zang, Y. (2012). Geographic proximity between auditor and client: How does it impact audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 43-72. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10241>
- Comrix, J. & Huang, H. (2015). Does auditor size matter? Evidence from small audit firms. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 31(1), 11-20. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2015.03.007>
- Crucean, A.C., Hațegan, C. D. (2021). Effects of the Covid-19 Pandemic Estimated in the Financial Statements and the Auditor's Report. *Audit Financiar*, 19(1), 105-118. [https://www.researchgate.net/publication/349396517\\_Effects\\_of\\_the\\_COVID-19\\_Pandemic\\_Estimated\\_in\\_the\\_Financial\\_Statements\\_and\\_the\\_Auditor's\\_Report](https://www.researchgate.net/publication/349396517_Effects_of_the_COVID-19_Pandemic_Estimated_in_the_Financial_Statements_and_the_Auditor's_Report)
- Deloitte. (2021). 2021 Åpenhetsrapport. Hentet fra [https://nor.deloitte.com/rs/712-CNF-326/images/Apenhetsrapporten-2021.pdf?\\_ga=2.118336705.970579733.1646904510-1808416890.1599816121](https://nor.deloitte.com/rs/712-CNF-326/images/Apenhetsrapporten-2021.pdf?_ga=2.118336705.970579733.1646904510-1808416890.1599816121)
- Dohrer, B. & Mayes, C. (2020a). Auditing during COVID-19: 6 areas to focus on. *Journal of Accountancy, special digital edition*, 14-18. Hentet fra <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/may/auditing-during-coronavirus-pandemic.html>
- Dohrer, B. & Tysiac, K. (2020, 26. mars). How auditors can test inventory without a site visit. Hentet fra <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/mar/auditing-how-to-observe-inventory-during-coronavirus-pandemic.html>
- Dordevic, M. & Dukic, T. (2021). Auditors' responsibility in assessing going concern assumption affected by COVID-19. *Economic Themes*, 59(1), 77-93. <http://doi.org/10.2478/ethemes-2021-0005>
- EPSI Rating Norge. (2021, 24. juni). Fortsatt god kundetilfredshet for revisjon og regnskap - bemanning henger etter. Hentet fra <https://www.epsi-norway.org/bemanning-revisjon-regnskap/>
- Europaparlaments- og rådsforordning EU nr. 537/2014. (2014). EUROPAPARLAMENTS- OG RÅDSFORORDNING (EU) nr. 537/2014 av 16. april 2014 om særlige krav til lovfestet revisjon av foretak av allmenn interesse og om oppheving av kommisjonsbeslutning 2005/909/EF. Hentet fra <https://lovdata.no/static/NLX3/32014r0537.pdf>
- EY. (2021). Åpenhetsrapport 2021. Hentet fra [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/no\\_no/home-index/ey-norge-aapenhetsrapport-2021.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/no_no/home-index/ey-norge-aapenhetsrapport-2021.pdf)
- Financial Reporting Council. (2020a, 16. mars). Guidance on audit issues arising from the Covid-19 (Coronavirus) pandemic. Hentet fra [https://www.frc.org.uk/news/march-2020-\(1\)/guidance-on-audit-issues-arising-from-the-covid-19](https://www.frc.org.uk/news/march-2020-(1)/guidance-on-audit-issues-arising-from-the-covid-19)



- Finansdepartementet. (2021, 14. desember). Garantiordningen for banklån til bedrifter gjeninnføres. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/garantiordningen-for-banklan-til-bedrifter-gjeninnfores/id2892081/>
- Finanstilsynet. (2021, 5. juli). Gjennomføring av tilsyn revisor. Hentet fra <https://www.finanstilsynet.no/tilsyn/revisor/>
- Folkehelseinstituttet. (2022a, 06. januar). Fakta om koronaviruset SARS-CoV-2 og sykdommen covid-19. Hentet fra <https://www.fhi.no/nettpub/coronavirus/fakta/fakta-om-koronavirus-coronavirus-2019-ncov/?term=&h=1#endringshistorikk>
- Folkehelseinstituttet. (2022b, 01. februar). Statistikk om koronavirus og covid-19. Hentet fra <https://www.fhi.no/sv/smittsomme-sykdommer/corona/dags--og-ukerapporter/dags--og-ukerapporter-om-koronavirus/#doedsfall>
- Folkehelseinstituttet. (2022c, 06. desember). Påvisning og overvåkning av SARS-CoV 2-virusvarianter. Hentet fra <https://www.fhi.no/nettpub/coronavirus/testing/pavising-og-overvakning-av-sars-cov-2-virusvarianter/>
- Fransen, L. & LeBaron, G. (2019). Big audit firms as regulatory intermediaries in transnational labor governance. *Regulation and Governance*, 13(2), 260-279. <https://doi.org/10.1111/rego.12224>
- Gould, S. & Arnold, C. (2020, 13. april). The Financial Reporting Implication of COVID-19. Hentet fra <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/financial-reporting-implications-covid-19>
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon teori og metode* (7. utg.). (u.s.): Cappelen Damm Akademisk.
- Haga, J., & Ittonen, K. (2021). Organizational Resilience of Audit Firms-Evidence from the Outbreak of COVID-19. Available at SSRN. Hentet fra <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3845879>
- Hagen K. M. (2020). Hvordan påvirker koronakrisen revisjonen? *Revisjon og Regnskap*, 2020(4), 18-19. Hentet fra <https://www.revregn.no/journal/2020/4/revisjon-4-2020-a-509/>
- Halvorsen, C. & Hogganvik, S. (2021). *Covid-19 - Betydning for revisjonsbransjen* (Masteroppgave, Nord Universitet). Hentet fra <https://nordopen.nord.no/nord-xmlui/bitstream/handle/11250/2780706/HogganvikogHalvorsen.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Hay, D., Shires, K. and Van Dyk, D. (2021). Auditing in the time of COVID – the impact of COVID-19 on auditing in New Zealand and subsequent reforms. *Pacific Accounting Review*, 33(2), 179-188. Hentet fra <https://doi.org/10.1108/PAR-09-2020-0155>
- Hazaea, S., A., Tabash, M., I., Rahman, A., A., A., Khatib, S., F., A., Zhu, J. & Chong, H., G. (2022). Impact of the COVID-19 Pandemic on Audit Quality: Lessons and Opportunities. *Emerging Science Journal*, 6(Special Issue), 71-86. <http://doi.org/10.28991/esj-2022-SPER-06>
- Helsedirektoratet. (2020, 7. april). Samfunnsøkonomisk vurdering av smitteverntiltak - covid-19. Hentet fra <https://www.helsedirektoratet.no/rapporter/samfunnsokonomisk-vurdering-av-smitteverntiltak-covid-19/>
- Hermansen, S. & Aker, H. K. (2019). Digitalisering i små- og mellomstore revisjonsselskap: En kundestyrte og avventende prosess? (Masteroppgave, Nord Universitet). Hentet fra

- <https://nordopen.nord.no/nord-xmlui/bitstream/handle/11250/2620550/HermansenogAker.pdf>
- Hisdal, I. G. (2014). Tid for konklusjon og kommunikasjon. *Revisjon og Regnskap*, 2014(1), 5. Hentet fra <https://www.revregn.no/journal/2014/1/revisjon-01-2014-5/>
- Hope, O.K., Langli, J. K. & Che, L. (2020). Why the Big Four provide higher quality audits. Hentet fra <https://www.bi.edu/research/business-review/articles/2020/08/why-the-big-four-provide-higher-quality-audits/>
- IAASB. (2009). ISA 240 Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-05022021/isa-240-0121.pdf>
- IAASB. (2010). ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-05022021/isa-200-n-0121.pdf>
- IAASB. (2010). ISA 320 Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-320-vesentlighet-ved-planlegging-og-gjennomforing-av-en-revisjon.pdf>
- IAASB. (2010). 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>
- IAASB. (2010). ISA 500 Revisjonsbevis. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-500-pr-24062021-fra-15122021-eller-senere-0721.pdf>
- IAASB. (2010). ISA 501 Revisjonsbevis – særlige hensyn knyttet til utvalgte poster. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-501-revisjonsbevis---sarlige-hensyn-knyttet-til-utvalgte-poster.pdf>
- IAASB. (2012). ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser. Hentet fra <https://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>
- IAASB. (2019). ISA 315 (revidert 2019). Hentet fra <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-09022021-regnskapsar-fra-15122021/isa-315-fra-regnskapsar-som-begynner-15.12.21-eller-senere-pr-03032021.pdf>
- IAASB. (2019a, 19. desember). ISA 315 (Revised 2019): Identifying and assessing the risks of material misstatements. Hentet fra <https://www.iaasb.org/publications/isa-315-revised-2019-identifying-and-assessing-risks-material-misstatement>

- IAASB. (2019b). ISA 315 (Revised 2019) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 315 (Revised 2019). Hentet fra <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-315-Full-Standard-and-Conforming-Amendments-2019-.pdf>
- IFAC Small and Medium Practices Committee. (2010). The Role of Small and Medium Practices in Providing Business Support to Small- and Mediumsized Enterprises. Hentet fra <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/the-role-of-small-and-medium.pdf>
- Ingelsrud, M. H., Aksnes, S. Y., Bernstrøm, V. H., Egeland, C., Hansen, P. B., Pedersen, E., Underthun, A. & Weitzenboeck E. M. (2022). *Hjemme-Borte-Uavgjort. Hjemmekontor og annet fjernarbeid: Kartlegging av omfang, utviklingstrekk og konsekvenser* (AFI Rapport 2022:04). Hentet fra [https://www.regjeringen.no/globalassets/departementene/aid/bilder/pensjon-trygd-og-sosiale-tjenester/r2022\\_04-hjemme-borte-uavgjort-25042022.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/departementene/aid/bilder/pensjon-trygd-og-sosiale-tjenester/r2022_04-hjemme-borte-uavgjort-25042022.pdf)
- Jensen, M. C. & Meckling W. H. (1976) Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), s. 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X).
- Jeppesen, K. K. (2007). Organizational risk in large audit firms. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 590-603. <https://doi.org/10.1108/02686900710759398>
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2020). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (4. utg.). (u.s.): Abstrakt forlag.
- Jorstad, H. L. & Haaland, G. (2014). Fastsettelse og bruk: Vesentlighetsgrenser i praktisk revisjon. *Revisjon og Regnskap*, 2014(6), 25-31. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/6-25-31.pdf>
- Jorstad, H. L. (2014). Vesentlighetsgrenser i revisjon. (Masteroppgave, Universitetet i Agder). Hentet fra <https://uia.brage.unit.no/uia-xmlui/bitstream/handle/11250/220430/BE-501%202014%20v%C3%A5r%20masteroppgave%20Helene%20Langmyr%20Jorstad.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Kaka, E. J. (2021). COVID-19 and Auditing. *Journal of Applied Accounting & Taxation*, 6(1), 1-10. <https://doi.org/10.30871/jaat.v6i1>
- Kend, M. & Nguyen, L., A. (2022). Key audit risks and audit procedures during the initial year of the COVID-19 pandemic: an analysis of audit reports 2019-2020. *Managerial Auditing Journal*, 2022. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-3225>
- Kjellevoid K. (2017). Forskning og Revisjon. *Revisjon og Regnskap*, 2017(6), 14-15. Hentet fra [https://www.revregn.no/journal/2017/6/revisjon-06-2017-408/Forskning\\_og\\_revisjon](https://www.revregn.no/journal/2017/6/revisjon-06-2017-408/Forskning_og_revisjon)
- Kjelløkken, R., Granvang, T., Bruu, B., Ellefsen, A. & Nakstad, E. (2021). *Revisorloven og revisjonsforordningen* (utg. 1). (u.s.): Fagbokforlaget.
- KPMG. (2021). *Åpenhetsrapport 2020*. Hentet fra [https://home.kpmg/content/dam/kpmg/no/pdf/2021/01/Apenhetsrapport\\_ny\\_2020.pdf](https://home.kpmg/content/dam/kpmg/no/pdf/2021/01/Apenhetsrapport_ny_2020.pdf)
- KPMG. (2022). *Åpenhetsrapport 2021*. Hentet fra <https://home.kpmg/content/dam/kpmg/no/pdf/2022/01/Aopenhetsrapport2021.pdf>

- Kvalevåg, K. (2021). Sterk vekst i revisjonsbransjen. *Pressemelding fra revisorforeningen*. Hentet fra <https://kommunikasjon.ntb.no/pressemelding/sterk-vekst-i-revisjonsbransjen?publisherId=16886482&releaseId=17922834>
- Langaas, E., M. (2007, 20. november). Store revisorar dyrare enn små. Hentet fra <https://forskning.no/okonomi-norges-handelshoyskole-naeringsliv/store-revisorar-dyrare-enn-sma/1008924>
- Levy, H. B. (2020). Financial Reporting and Auditing Implications of the COVID-19 Pandemic. *The CPA Journal, May 2020*. <https://www.cpajournal.com/2020/06/08/financial-reporting-and-auditing-implications-of-the-covid-19-pandemic/>
- Losnegård, A. (2021, 22. september). De 10 største revisjonsselskapene i Norge. *AdvokatWatch*. Hentet fra <https://advokatwatch.no/nyheter/revisorer/article13298725.ece>
- Mathers, K. (2021, 9. april). Remote control: online audit after Covid-19. *Public Finance*. Hentet fra <https://www.publicfinance.co.uk/opinion/2021/04/remote-control-online-audit-after-covid-19>
- Mitchell, D. (2020, 16. april). COVID-19: the perfect fraud and corruption storm. Hentet fra <https://newsroom.kpmg.com.au/covid-19-perfect-fraud-corruption-storm/>
- NOU 2017: 15. (2017). *Revisorloven: Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/2d1a6e29766e4697931f1d99a647b54c/no/pdfs/nou201720170015000dddpdfs.pdf>
- NRS 16. (2019). *Årsberetning*. Norsk regnskapsstiftelse. Hentet fra <https://www.regnskapsstiftelsen.no/wp-content/uploads/2019/10/NRS-16-Aarsberetning-september-2019.pdf>
- NSD. (u. å.). Informasjon til deltakerne. Hentet fra <https://www.nsd.no/personverntjenester/fylle-ut-meldeskjema-for-personopplysninger/sjekkliste-for-informasjon-til-deltakerne/>
- Nærings- og fiskeridepartementet. (2020, 31. mars). Garantiordningen for norsk luftfart er operativ. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumentarkiv/regjeringen-solberg/aktuelt-regjeringen-solberg/nfd/nyheter/nyheter-2020/garantiordningen-for-norsk-luftfart-er-operativ/id2695817/>
- Power, M. (1997). *The Audit society: Rituals of verification*. New York: Oxford University Press
- Public Company Accounting Oversight Board. (u.å.). Basics of Inspections. Hentet fra <https://pcaobus.org/oversight/inspections/basics-of-inspections>
- PWC. (2021). *Åpenhetsrapport 2021*. Hentet fra <https://www.pwc.no/no/om-oss/apenhetsrapporten-2021/aapenhetsrapport-2021.pdf>
- Regjeringen. (2020, 12. mars). Statsministerens innledning på pressekonferanse om nye tiltak mot koronasmitte. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumentarkiv/regjeringen-solberg/aktuelt-regjeringen-solberg/smk/taler-og-innlegg/statsministeren/talerogartikler/2020/statsministerens-innledning-pa-pressekonferanse-om-nye-tiltak-mot-koronasmitte/id2693335/>

- Regjeringen. (2021, 05. juni). Forskrift til utfylling og gjennomføring av lov om midlertidig tilskuddsordning for foretak med stort omsetningsfall etter august 2020 for tilskuddsperioder etter februar 2021. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/forskrift-til-utfylling-og-gjennomforing-av-lov-om-midlertidig-tilskuddsordning-for-foretak-med-stort-omsetningsfall-etter-august-2020-for-tilskuddsperioder-etter-februar-2021/id2857249/>
- Regjeringen. (2022a, 25. januar). Nasjonale råd og regler. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/tema/Koronasituasjonen/nasjonale-rad-og-regler/>
- Regjeringen. (2022b, 26. April). Hjemmekontor gir mindre stress, men utfordrer grensen mellom arbeidstid og fritid. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/hjemmekontor-gir-mindre-stress-men-utfordrer-grensen-mellom-arbeidstid-og-fritid/id2909940/>
- Regnskapsloven. (1998). Lov om årsregnskap m.v. (LOV-1998-07-17-56). Hentet fra <https://lovdata.no/lov/1998-07-17-56>
- Revisorforeningen (a). (u.å.). Utsatte frister – årsregnskap, skattemeldinger, mv. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/tiltak-fra-myndighetene-for-a-handtere-koronakrisens-konsekvenser-for-bedrifter-og-ansatte/tematiske-undersider/utsatte-frister--arsregnskap-skattemeldinger-mv/>
- Revisorforeningen (b). (u.å.). Andre økonomiske støtteordninger - tilskudd, lån og garantier. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/tiltak-fra-myndighetene-for-a-handtere-koronakrisens-konsekvenser-for-bedrifter-og-ansatte/tematiske-undersider/andre-okonomiske-stotte>
- Revisorforeningen (c). (u.å.). Skatte- og avgiftslettelser. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/tiltak-fra-myndighetene-for-a-handtere-koronakrisens-konsekvenser-for-bedrifter-og-ansatte/tematiske-undersider/skatte--og-avgiftslettelser/>
- Revisorforeningen (d). (u.å.). Om Revisorforeningen. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/om-oss/om-revisorforeningen/>
- Revisorforeningen (e). (u.å.). Etske regler for revisorer. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/fag/nyheter/dnrs-regler-om-etikk/>
- Revisorforeningen (2021). *Årsrapport 2020*. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/kundesider/min-side/medlemsinformasjon/revisorforeningens-arsrapport-2020/>
- Revisorforeningen (a) (2022). *Årsrapport 2021*. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/kundesider/min-side/medlemsinformasjon/revisorforeningens-arsrapport-2021/>
- Revisorforeningen (b) (2022). De største revisjonsselskapene: Kvinneandelen i ledende stillinger kryper videre opp. *Revisjon og Regnskap*, 22(2), 24-25. Hentet fra [https://www.revregn.no/asset/pdf/2022/02/RR-2022-02\(24-\).pdf](https://www.revregn.no/asset/pdf/2022/02/RR-2022-02(24-).pdf)
- Revisorloven. (2020). Lov om revisjon og revisorer (LOV-2020-11-20-128). Hentet fra <https://lovdata.no/lov/2020-11-20-128>
- RSM. (u.å.). Om RSM Norge. Hentet fra <https://www.rsm.global/norway/nb/om-rsm-norge>
- Rusmanto, T. (2016). Do Audit Firm Size and Their Services Matter on Auditor Independence: A Case of Indonesia. *Journal of Business Studies Quarterly*, 7(3), 1-16.



Hentet fra

<https://www.proquest.com/docview/1779191751/fulltextPDF/1854C031ECC64356PQ/1?accountid=45259&fbclid=IwAR2cSIHDMlKcG6S8nFsqt3ePpkZRIco7uWB3GqeRInFo61KTr6i18gLng4&parentSessionId=bIDHky%2F0awCxj%2BjzN4IEQFqB4aQ9kE5ytd6IwvupoE%3D>

- Sekaran, U. & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach* (7. utg.). Chichester: Wiley
- Sharma, N., Sharma, G., Mahesh. J. & Sharma, S. (2022). Lessons from leveraging technology in auditing during COVID-19: an emerging economy perspective. *Managerial Auditing Journal*, 2022. <http://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-3267>
- Skatteetaten (u.å.). Betalingsutsettelse ved betalingsproblemer som følge av koronasituasjonen. Hentet fra <https://www.skatteetaten.no/skjema/betalingsutsettelse/>
- Smith, T. M. (2011). *Åpenhetsrapporter: Revisjonskvalitet eller markedsføring?* (Masteroppgave). Norges Handelshøyskole, Bergen.
- Smith, T. M. (2012). *Åpenhetsrapporter: Revisjonskvalitet eller markedsføring? Revisjon og Regnskap*, 12(4), 30-35. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2012/4-30-5.pdf>
- Steen, I. L. & Roland, P. D. H. (2020, 27 februar). Koronavirus (SARS CoV-2) - bakgrunn og informasjonskilder. Hentet fra <https://relis.no/content/5088/Koronavirus-SARS-CoV-2---bakgrunn-og-informasjonskilder>
- Stenvold, T. D. & Degerstrøm, M. M. (2020). *Revisjonshandlinger i praksis*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Tellefsen, T., K. (2020, 3. juni). Revisjonsbransjen frykter store tap. *Kapital*. Hentet fra <https://kapital.no/reportasjer/naeringsliv/2020/06/03/7529115/regner-med-svakere-marginer-som-folge-av-coronakrisen>
- Thagaard, T. (2018). *Systematikk og innlevelse: En innføring i kvalitative metoder* (5. utg.). (u.s.): Fagbokforlaget
- Tysiac, K. (2020, 9. desember). Tips for auditing in a COVID-19 environment. Hentet fra <https://www.journalofaccountancy.com/news/2020/dec/auditing-tips-in-coronavirus-environment.html>
- Universitet i Agder. (u.å.). Rutinar for behandling av personopplysningar i forskning og i studentoppgåver. Hentet fra <https://www.uia.no/forskning/om-forskningen/rutinar-for-behandling-av-personopplysningar-i-forskning-og-i-studentoppgaaver>
- Wilson, J. (2020a). How the COVID-19 crisis is leading to lasting change. *Journal of Accountancy*, May 2020. <https://www.journalofaccountancy.com/issues/2020/may/how-coronavirus-crisis-is-leading-to-lasting-change.html>
- World Health Organization. (2022, 25. januar). Tracking SARS-CoV-2 variants. Hentet fra <https://www.who.int/en/activities/tracking-SARS-CoV-2-variants/>

# Vedlegg

## Vedlegg 1 - Intervjuguide

### Risikovurdering og identifisering (ISA 315, ISA 320, mv.)

- Har du identifisert nye risikoområder i revisjonen som følge av covid-19-pandemien?
- Opplever du at pandemien har ført til økt risiko for vesentlig feil i regnskap? (Iboende risiko/Kontrollrisiko)
- Opplever du at pandemien har medført endring i risikoen for vesentlig feil i regnskapet som følge av misligheter?
- Har pandemien ført til at risikoidentifiserings og -vurderingsprosessen har blitt mer dynamisk?
- Har covid-19-pandemien ført til at du har revurdert vesentlighetsgrenser hos eksisterende kunder som følge av nye risikovurderinger?
- Har covid-19 ført til at du har opplyst om tvil om evne til fortsatt drift flere ganger enn før i revisjonsberetninger?
- Har mottakelse av/søknad om koronakompensasjon gitt deg grunn til å revurdere eller gjøre endringer underveis i revisjonen?

### Risikohåndtering (ISA 330, mv.)

- Har det vært vanskeligere å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis under pandemien?
- Har du tatt i bruk nye metoder for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis under pandemien?
- Har du tatt i bruk ny teknologi for å håndtere revisjonen med pandemiens restriksjoner og utfordringer?
- Har pandemien endret sammensetningen mellom test av kontroller og substanshandlinger for å opprettholde nødvendig oppdagelsesrisiko?
- Har du blitt henvist til hjemmekontor som følge av regjeringens retningslinjer? I så fall hvordan har det påvirket revisjonen?
- Hvordan har revisjonen blitt påvirket av at du ikke har kunnet være like mye til stede hos revisjonskunden som før?
- Har pandemien medført at fysisk tilstedeværelse knyttet til varetelling ikke har vært gjennomførbart? Hvordan har dette isåfall blitt håndtert?

- Har pandemien påvirket din kommunikasjon med revisjonskunden?
- Hvordan har pandemien påvirket revisjonskvaliteten?
- Har pandemien resultert i et større antall modifiserte revisjonsberetninger?
- Har du noe å tilføye til slutt?



## Vedlegg 2 - Informasjonsskriv til rekruttering av informanter

### Vil du delta i forskningsprosjektet “Koronapandemiens påvirkning på revisjonsbransjen”?

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å undersøke hvilken effekt Covid-19 har på revisors risikovurdering, identifisering og håndtering. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

#### **Formål**

Formålet med dette prosjektet er å forske på hvilken effekt Covid-19 har hatt på revisjonsbransjen. Forskningen gjøres som et ledd av vår masteroppgave her ved Handelshøyskolen ved UiA.

Problemstillingen som skal besvares er: *Hvilken effekt har Covid-19 hatt på revisors risikoidentifisering, -vurdering og -håndtering i store og mindre revisjonsselskap?*

Opplysningene som vi innhenter fra dette prosjektet vil ikke brukes til andre formål enn vår masteroppgave. Vi håper du har anledning til å delta!

#### **Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?**

Universitetet i Agder er ansvarlig for prosjektet.

#### **Hvorfor får du spørsmål om å delta?**

Utvalget består av ti revisorer, hvorav halvparten er ansatt i de fem største revisjonsselskapene i Norge, og den resterende halvparten er ansatt i andre (mindre) revisjonsselskap. Utvalgsriteriene er at vedkommende er statsautorisert revisor og har arbeidet med revisjon før og under covid-19-pandemien.

#### **Hva innebærer det for deg å delta?**

Dersom du ønsker å delta i prosjektet vårt innebærer det at vi vil gjennomføre et intervju hvor vi også ønsker å gjennomføre et lydopptak. Intervjuet vil være et såkalt dybdeintervju hvor vi vil stille enkelte spørsmål, samt noen oppfølgingsspørsmål og vi anslår en tidsbruk mellom 30 til 45 minutter per intervju. Det eneste som registreres av opplysning fra deg som intervjukandidat er din tittel i revisorfirmaet, antall års erfaring og hvorvidt du er oppdragsansvarlig revisor.

Dersom informanten godkjenner det, vil intervjuet bli tatt opp av en diktafon uten mulighet for internettoppkobling og vi vil deretter skrive ned spørsmål og svar i et transkript. Intervjuguide og zoom-link vil bli sent et par dager før intervjuet, etter nærmere avtale.

#### **Det er frivillig å delta**

Det er frivillig å delta i prosjektet. Hvis du velger å delta, kan du når som helst trekke samtykket tilbake uten å oppgi noen grunn. Alle dine personopplysninger vil da bli slettet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg.

## Ditt personvern – hvordan vi oppbevarer og bruker dine opplysninger

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket. Det er kun de to forskningsansvarlige studentene og veiledere som får tilgang til dine opplysninger. Deltakerne vil bli anonymisert og kryptert i publikasjonen og vil ikke kunne gjenkjennes. Kontaktopplysningene dine vil heller ikke bli benyttet i oppgaven.

## Hva skjer med opplysningene dine når vi avslutter forskningsprosjektet?

Prosjektet skal etter planen avsluttes 1. juni 2022. Ved prosjektslutt vil alle personopplysninger og opptak bli slettet på en sikker måte.

## Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Universitet i Agder har Personverntjenester vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

## Dine rettigheter

Så lenge du kan identifiseres i datamaterialet, har du rett til:

- innsyn i hvilke opplysninger vi behandler om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene
- å få rettet opplysninger om deg som er feil eller misvisende
- å få slettet personopplysninger om deg
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger

Hvis du har spørsmål til studien, eller ønsker å vite mer om eller benytte deg av dine rettigheter, ta kontakt med:

Universitetet i Agder ved,

Veiledere    Geir Haaland                    \*\*\*\*\* eller [\\*\\*\\*@uia.no](mailto:***@uia.no)

                 Bjørn E. Strandberg                    \*\*\*\*\* eller [\\*\\*\\*@uia.no](mailto:***@uia.no)

Studenter    Jarle Vassvik                            \*\*\*\*\* eller [\\*\\*\\*@uia.no](mailto:***@uia.no)

                 Markus H. Kjevik                        \*\*\*\*\* eller [\\*\\*\\*@uia.no](mailto:***@uia.no)

Vårt personvernombud: Johanne Warberg Lavold, på e-post ([personvernombud@uia.no](mailto:personvernombud@uia.no)) eller telefon: 41 21 20 48.

Hvis du har spørsmål knyttet til Personverntjenester sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med Personverntjenester på e-post ([personverntjenester@nsd.no](mailto:personverntjenester@nsd.no)) eller på telefon: 53 21 15 00.

Med vennlig hilsen

Jarle Vassvik                    Markus H. Kjevik                    Geir Haaland                    Bjørn E. Strandberg

## Vedlegg 3 - Diskusjonsnotat om «Internasjonalisering»

av Markus Haug Kjevik

I forbindelse med uteksaminering fra masterprogrammet regnskap og revisjon ved Handelshøyskolen på Universitetet i Agder og med bakgrunn i AACSB akkrediteringen skal det utarbeides et diskusjonsnotat der jeg skal reflektere over hvordan begrepet internasjonalisering knytter seg til både mine erfaringer i studieløpet og hvordan det relaterer til min masteravhandling. Internasjonalisering er et av tre begrep og dimensjoner UiA vektlegger i sine aktiviteter for å skape positive effekter for deres interessenter, sammen med innovasjon og ansvar (UiA School of Business and Law, 2021, s. 3).

Internasjonalisering er «utveksling av ideer, kunnskap, varer og tjenester mellom nasjoner over etablerte landegrenser» (Meld. St. 14 (2008–2009), s. 6). Internasjonalisering handler om å «møte de utfordringene og mulighetene som oppstår som følge av økt globalisering» (Meld. St. 14 (2008–2009), s. 6). I Meld. St. 7 (2020–2021) trekkes det frem at «internasjonalt samarbeid og dialog på tvers av landegrenser er forutsetninger for å kunne håndtere de store globale samfunnsutfordringene verden står overfor. Globale utfordringer krever globale løsninger».

### **Presentasjon av masteroppgaven**

Masteravhandlingen tar for seg den norske revisjonsbransjen og hvordan den er blitt påvirket av covid-19-pandemien. Mer spesifikt handler avhandlingen om hvordan pandemien har påvirket revisors evne til å identifisere, vurdere og håndtere risiko i revisjon av årsregnskap til selskap i det norske markedet. Formålet med avhandlingen er å identifisere pandemiens påvirkning på revisjonsbransjen for å undersøke hvilken effekt en slik hendelse har på kort sikt og på lang sikt, på revisjonsselskap av ulik størrelse, spredt over hele Norge.

Masteravhandlingen tar for seg metoder basert på eksplorativ forskning som følge av at det finnes lite forskning på temaet, og siden covid-19 er et relativt nytt fenomen. Covid-19-pandemiens påvirkning på revisjonsbransjen er nylig erfart av revisor ved det som blir den tredje årsavslutningen og revisjonen med pandemiens påvirkning. For å besvare problemstillingen har vi utført dybdeintervju med ti erfarne revisorer, og dermed tatt i bruk en kvalitativ metode for datainnsamling. Revisorene er spredt geografisk over hele landet, og halvparten er ansatt i de fem største revisjonsselskapene i Norge, mens den andre halvparten

utgjør et utvalg av mindre norske revisjonsselskap. Hensikten med intervjuene var å undersøke hvilken påvirkning revisorene erfarte at covid-19-pandemien hadde på sitt yrke, i lys av sin rolle som revisor.

Resultatene fra undersøkelsen viser at det ikke er store forskjeller i revisorenes erfaringer basert på størrelsen av selskapet og geografisk tilholdssted, men enhver revisor har opplevd en endret hverdag som følge av pandemien. Enkelte endringer anses å være forbigående, mens andre anses å ha mer varig karakter. De sentrale funnene knytter seg hvordan økt digitalisering har vært svært viktig for å håndtere konsekvensene av covid-19-pandemien, med endrede arbeidsmåter, kommunikasjonsmetoder og kunderelasjoner. Pandemien har endret hvilke risikoområder som er blitt mer fremtredende, uten at det har fremkommet særlig nye risikoområder, og har ført til at revisors prosess med å identifisere og vurdere risiko har blitt mer dynamisk, i den forstand at det oftere kreves at revisor løpende revurderer risiko. En annen erfaring informantene delte var hvordan kompensasjonsordningene for koronastøtte var svært hjelpelig med å få bedrifter gjennom pandemien, og derfor også hjelpelig med å dempe risikoen.

Erfaringene fra håndteringen av covid-19-pandemien er nyttige og kan anvendes for å håndtere og beherske fremtidige hendelser, kriser og trender. Vi ser allerede eksempler på fremtredende hendelser som vil påvirke selv den norske revisjonsbransjen med krig i Ukraina og en alvorlig klimakrise som vil forårsake og kreve endringer i det norske samfunnet, og dermed den norske revisjonsbransjen (Accountancy Europe, 2022; Revisorforeningen, 2021).

### **Hvordan masteroppgaven er relatert til internasjonalisering**

Hensikten med dette diskusjonsnotatet er å reflektere over hvordan revisor påvirkes av internasjonale faktorer og trender og hvordan revisor agerer for å imøtekomme dette. Formålet med masteravhandlingen er i bunn og grunn svært forenlig med formålet med diskusjonsnotatet ettersom covid-19-pandemien var en global hendelse hvor hele storsamfunnet måtte tilpasse seg en ny og endret hverdag. I store deler av det internasjonale samfunnet ble det iverksatt inngripende tiltak, eksemplifisert med reisebegrensninger, nedstengning av samfunnet, arbeid fra hjemmekontor, munnbindpåbud og vaksinasjonsprogram, som påvirket norske revisors hverdag i årene 2020-2022 og kommer til en viss grad også å påvirke revisorene i årene fremover (Ritchie et al., 2020).

Covid-19-pandemien har hatt en enorm effekt globalt og viser hvor sammenknyttet vi er i dag. Det er bekreftet over en halv milliard smittede i løpet av pandemien frem til nå og over seks millioner dødsfall (World Health Organization, 2022). Pandemien er kanskje et av de tydeligste eksemplene på hvor kraftig internasjonale faktorer kan påvirke organisasjoner, også revisorer. Det var enorme endringer globalt med tanke på etterspørselen etter produkter og tjenester, arbeidssituasjon, helseutfordringer, økonomiske konsekvenser, og mye mer.

Revisjonsbransjen er internasjonal og påvirkes derfor på flere måter av internasjonale faktorer og trender. Mange land har krav om revisjon av selskap og revisjonsbransjen er i den forstand internasjonal og global. Det globale revisjonsmarkedet er preget av fire store selskap som dominerer markedet og går under betegnelsen «Big Four», disse består av PwC, EY, Deloitte og KPMG (Fransen & LeBaron, 2019, s. 260). For å fremheve i hvilken grad disse fire selskapene er internasjonale er det aktuelt å se til antall ansatte og kontor selskapene har globalt. PwC har kontorer i 156 land og består av mer enn 295 000 mennesker, EY opererer i over 150 land med mer enn 280 000 ansatte, Deloitte opererer også i over 150 land og har over 345 000 ansatte, KPMG har kontorer i 145 land som til sammen sysselsetter over 236 000 personer (Deloitte, u.å.; EY, u.å.; KPMG, u.å.; PWC, u.å.). Det er store internasjonale aktører som på det grunnlaget må beherske og respektere ulike språk, kulturer og forventninger som også derfor blir påvirket lokalt av internasjonale faktorer og trender.

Beherskelse av egenskapene til å forstå og samarbeide med mennesker nasjonalt og internasjonalt er egenskaper som utvikles gjennom utdanningsløpet på UiA. Vi lærer å samarbeide med studenter fra hele Norge, men i stor grad også studenter fra hele verden. Forelesere fra rundt omkring i verden har også bidratt til å skape forståelse for ulike kulturer, språk og handlemåter som bidrar til økt samarbeidsevne på tvers av landegrensener som blir svært nyttig i jobben som revisor.

På bakgrunn av at bransjen er preget av fire store revisjonsselskap så blir revisorene i disse selskapene nødt til å samarbeide med kontorer i andre land og med kolleger fra andre bakgrunner enn sin egen. Igjen henger dette sammen med at selv lokale revisjonskontor i Norge har kunder som operer lokalt og internasjonalt som skaper rom for å bli påvirket av internasjonale faktorer og trender.

Et av de mest aktuelle eksemplene på nettopp dette er krigen i Ukraina. Den norske regjeringen har sammen med EU og USA innført strenge sanksjoner mot Russland som følge av

krigføringen i Ukraina som påvirker næringslivet lokalt og internasjonalt, som igjen påvirker revisors hverdag (Regjeringen, 2022). For eksempel uttalte en av våre informanter fra et av de fem store revisjonsselskapene globalt følgende: «*det man ser både i pandemi og ikke minst med krig er at det å jobbe i et stort firma gir deg helt andre ressurser i en krisesituasjon, men du får gjerne andre problemer også*». Informanten opplyste videre om viktigheten av å ta vare på ansatte som ble berørt av krigen, spesielt ansatte i Ukraina, og uttalte at som følge av krigen hadde selskapet trukket sin virksomhet fra Russland og Hviterussland som alle «Big Four» revisjonsselskapene har gjort (Olsen, 2022). Det informanten sier belyser at det er både fordeler og ulemper knyttet til det å drive virksomhet internasjonalt.

For å bygge videre på dette eksempelet på en internasjonal faktor som påvirker revisorene selv her i Norge så eksemplifiserte en annen informant utfordringen med en revisjonskunde som hadde en eiendom i Russland. Informanten, fra et av de mindre revisjonsselskapene, fortalte om utfordringer med verdivurdering, bokføring i regnskap og noter og hvilke hensyn som måtte tas som følge av sanksjonene Russland er underlagt som konsekvens av krigføringen i Ukraina. Dette viser at selv revisorer i lokale mindre revisjonsselskap, utenom de store internasjonale aktørene, også påvirkes av internasjonale faktorer og trender.

Norske revisorer påvirkes i stor grad av internasjonale faktorer og trender ettersom mange av revisjonskundene driver virksomhet eller deler av sin virksomhet utenlands. For eksempel så kan en bedrift som selger produkter til norske forbrukere ha leverandører som holder til utenlands, som vil påvirke revisors arbeid. Et eksempel på dette som oppstod under covid-19 er mangelen på råvarer i bilindustrien som har ført til lange leveringstider (Gramnæs, 2022). Lange leveringstider og mer usikkerhet kan gi høyere risiko for feil i regnskap, eksempelvis ved estimering, inntektsføring og periodisering.

Regelverket revisor er underlagt er også et eksempel på hvordan internasjonale faktorer påvirker norske revisorer. Det er utarbeidet og utgitt ett sett med revisjonsstandarder som er gjeldende internasjonalt. Norske revisorer er underlagt revisjonsstandardene som følge av kravet om god revisjonsskikk i revisorloven (Revisorloven, 2020, § 9-4). Revisjonsstandardene er forkortet ISA (International Standard on Auditing) og er utarbeidet av International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB, u.å.). Standardene fastsetter en slags internasjonal norm for revisjon. Fordelen ved ett sett med revisjonsstandarder på tvers av landegrensene er at det vil være lettere å samarbeide med revisjonskolleger internasjonalt, spesielt med tanke på å være ansatte i et stort internasjonalt revisjonsselskap, og gjøre bransjen mer sammenlignbar

uavhengig av nasjonalitet. Dette åpner for mer utveksling av ideer, kunnskap og erfaringer som kan videreutvikle den internasjonale revisjonsbransjen. Det åpner også for at jeg kan jobbe som revisor i andre land enn der jeg har utdannet meg og gir meg mulighet til å utforske andre land og kulturer gjennom jobben.

Jeg har, gjennom mitt studieløp på UiA, opparbeidet meg kunnskap om økonomi, regnskap og revisjon som kan brukes i et internasjonalt perspektiv. Det handler om en innføring i internasjonale revisjonsstandarder, gjennomgang av internasjonale regnskapsspråk som IFRS og en generell forståelse av økonomiske krefter. Det har også utviklet mitt ordforråd, spesielt med tanke på faguttrykk og begreper på engelsk gjennom internasjonale forelesere, samt fagstoff og undervisning på engelsk.

Et helt konkret eksempel på viktigheten og bruksområdet til denne typen kunnskap og erfaring knytter seg til arbeidet i masteravhandlingen med å finne forskning, kilder og artikler som var relevante og aktuelle å benytte seg av i ulike faser av arbeidet med oppgaven. Store deler av forskningen som er aktualisert stammer fra artikler og interesseorganisasjoner som har internasjonale perspektiv eller andre nasjonale perspektiv enn Norge. Dette medfører at mye av informasjonen er på engelsk og selv om det ofte er andre nasjoner enn Norge som er hovedfokuset på forskningen er det fortsatt overførbart til norske sammenhenger. Uten denne forskningen ville det vært svært lite informasjon å bygge oppgaven på og lite tilgjengelig kunnskap som kunne diskuteres opp mot våre egne funn på den norske bransjen. Utviklingen internasjonalt er derfor overførbart til norske tilstander og brukes som grunnlag for å undersøke påvirkningen på den norske bransjen.

### **Oppsummering og konklusjon**

Overordnet og oppsummert er det flere paralleller som kan trekkes mellom masteravhandlingen, erfaringene på studieløpet og begrepet internasjonalisering. Det gjelder flerkulturelle mennesker med ulike bakgrunner og nasjonaliteter, internasjonale regelverk og standarder, internasjonale selskap og interessenter, og en økonomisk utvikling over tid mot mer samarbeid på tvers av landegrenser. Erfaringene og kunnskapen opparbeidet gjennom påvirkningen av internasjonale faktorer og trender kan brukes til å utvikle bransjen, yrket og hver enkelt revisor til å «møte de utfordringene og mulighetene som oppstår» gjennom «utveksling av ideer, kunnskap, varer og tjenester over landegrenser» (Meld. St. 14 (2008–2009), s. 6).

Dette vil bare bli viktigere og viktigere etter hvert som internasjonale og globale faktorer og hendelser må håndteres, eksemplifisert med covid-19-pandemien, den nåværende situasjonen med krig i Ukraina og en klimakrise som hele verdenssamfunnet må bidra til å overkomme. Funnene fra masteravhandlingen fremhever viktigheten av den teknologiske utviklingen for revisjonsbransjens håndtering av covid-19-pandemien. Denne utviklingen i teknologi gjør det også lettere på sikt å samhandle, kommunisere, dele erfaringer og lære av hverandre på tvers av landegrensener. Med tanke på fremtiden vil erfaringene fra masterløpet ved UiA, samt prosessen og funnene i masteroppgaven være viktig å utnytte i min fremtidige rolle som revisor.



## Litteraturliste

- Accountancy Europe. (2022, 9. Mars). War in Ukraine – What European Accountants Need to Know. Hentet fra [https://www.accountancyeurope.eu/publications/war-in-ukraine-what-european-accountants-need-to-know/?mc\\_cid=45c525071e&mc\\_eid=4ceea666c9](https://www.accountancyeurope.eu/publications/war-in-ukraine-what-european-accountants-need-to-know/?mc_cid=45c525071e&mc_eid=4ceea666c9)
- Deloitte. (u.å.). About Deloitte. Hentet fra [https://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html?icid=bottom\\_about-deloitte](https://www2.deloitte.com/global/en/pages/about-deloitte/articles/about-deloitte.html?icid=bottom_about-deloitte)
- EY. (u.å.). About us – Who we are. Hentet fra [https://www.ey.com/en\\_gl/about-us](https://www.ey.com/en_gl/about-us)
- Fransen, L. & LeBaron, G. (2019). Big audit firms as regulatory intermediaries in transnational labor governance. *Regulation and Governance*, 13(2), 260-279. <https://doi.org/10.1111/rego.12224>
- Gramnæs, M. (2022, 4. mai). Leveringstid på elbiler: Utsolgt. Hentet fra <https://dinside.dagbladet.no/motor/utsolgt/76000429>
- IAASB. (u.å.). International Auditing and Assurance Standards Board. Hentet fra <https://www.iaasb.org/>
- KPMG. (u.å.). Who we are. Hentet fra <https://home.kpmg/xx/en/home/about/who-we-are.html>
- Meld. St. 14 (2008–2009). *Internasjonalisering av utdanning*. Kunnskapsdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-14-2008-2009/id545749/?ch=1>
- Meld. St. 7 (2020–2021). *En verden av muligheter: Internasjonal studentmobilitet i høyere utdanning*. Kunnskapsdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-7-20202021/id2779627/>
- Olsen, S. (2022, 8. mars). Den siste av «de fire store» forlater Russland og Hviterussland. Hentet fra <https://advokatwatch.no/nyheter/revisorer/article13804846.ece>
- PWC. (u.å.). About us. Hentet fra <https://www.pwc.com/gx/en/about.html>
- Regjeringen. (2022, 11. mai). Sanksjoner som svar på Russlands militære aggresjon mot Ukraina – veileder for næringslivet. Hentet fra [https://www.regjeringen.no/no/tema/utenrikssaker/Eksportkontroll/sanksjoner-og-tiltak1/sanksjoner\\_aggresjon/id2905102/](https://www.regjeringen.no/no/tema/utenrikssaker/Eksportkontroll/sanksjoner-og-tiltak1/sanksjoner_aggresjon/id2905102/)
- Revisorforeningen. (2021, 4. November). Klimakrisen: Bærekraftsrapportering en viktig del av løsningen. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/om-oss/dnr-mener1/klimakrisen-barekraftsrapportering-en-viktig-del-av-losningen/>
- Revisorloven. (2020). Lov om revisjon og revisorer (LOV-2020-11-20-128). Hentet fra <https://lovdata.no/lov/2020-11-20-128>
- Ritchie, H., Mathieu, E., Rodés-Guirao, L., Appel, C., Giattino, C., Ortiz-Ospina, E., Hasell, J., Macdonald, B., Beltekian, D. & Roser, M. (2020). COVID-19: Stringency Index. *Our World in Data*. Hentet fra <https://ourworldindata.org/covid-stringency-index>
- UiA School of Business and Law. (2021). Impact Assessment 2020. Hentet fra <https://www.uia.no/om-uia/fakultet/handelshoyskolen-ved-uia/internasjonal-akkreditering>
- World Health Organization. (2022, 13. mai). WHO Coronavirus (COVID-19) Dashboard. Hentet fra <https://covid19.who.int/>

## Vedlegg 4 - Diskusjonsnotat om «Internasjonalisering»

av Jarle Vassvik

### **Masteroppgavens innhold**

Vår masteroppgave tar for seg hvordan covid-19-pandemien har påvirket revisors risikoidentifisering, vurdering og håndtering i store og mindre revisjonsselskaper. Til tross for at covid-19-pandemien brøt ut for fullt tidlig i 2020, er det fortsatt en pågående internasjonal pandemi og problemstillinger knyttet til pandemiens påvirkning av revisors arbeidsutførelse oppfattes som tidsaktuelt. I perioden vi har skrevet masteroppgaven har vi opplevd alt fra skyhøye daglige smittetall med høye sykehusinnleggelser til tider hvor covid-19 nærmest ble glemt som følge av andre forhold som tok over oppmerksomheten, deriblant krigen i Ukraina. For å kunne utvikle en formening om problemstillingen tok vi utgangspunkt i en kvalitativ forskningsstudie hvor vi foretok dybdeintervju med totalt 10 revisorer, hvorav fem jobber i et stort revisjonsselskap og fem i et mindre revisjonsselskap. Dette ga oss grunnlag for å evaluere hvorvidt covid-19-pandemien har ført til vesentlige endringer, hvorvidt disse endringene er forbigående eller permanente og til slutt om det foreligger forskjeller mellom store internasjonale revisjonsgiganter og mindre lokale revisjonsselskaper.

Når vi hadde foretatt dybdeintervju av samtlige revisorer satt vi igjen med en stor mengde data som vi kunne bruke for å besvare vår problemstilling. Gjennom kategorisk inndeling og koding av dataen vi satt igjen med store mengder med informasjon som måtte fortolkes og systematiseres videre. Dette innebar å sortere og presentere de meningene og synspunktene som vi ble presentert av intervjukandidatene, sammenligne dem med hverandre og undersøke likheter og ulikheter blant de forskjellige gruppene. Resultatet ble at prosessen vedrørende revisors risikoidentifisering, vurdering og delvis også håndtering i stor grad ble upåvirket av covid-19-pandemien ettersom det er en bransje som fra før var sterkt påvirket av globalisering og internasjonale kjennetegn, hvilket medførte at en nedstengning med påfølgende hjemmekontor ble håndtert på en god måte. Noen områder ble likevel vesentlig påvirket av pandemien og gjennom svarene vi fikk kan vi antyde at det vil bli lagt stor vekt på muligheten for å jobbe hjemmefra i fremtiden, noe de store revisjonsselskapene var særlig opptatt av.

## **Internasjonalisering**

Internasjonalisering kan defineres på flere ulike måter og benyttes i flere sammenhenger, og kan ofte ses i sammenheng med globalisering til tross for at det finnes klare forskjeller. Senter for nasjonalisering av høyere utdanning definerer internasjonalisering på denne måten:

«Internasjonalisering er utveksling av ideer, kunnskap, varer og tjenester mellom nasjoner over etablerte landegrenser og har følgelig enkeltlandet som ståsted og perspektiv» (Meld. St. 14 (2008-2009), s. 6).

Sett i sammenheng med globalisering skiller disse seg ved at globalisering anses som et videre begrep og omfatter prosesser og forhold som reduserer betydningen av avstander og landegrenser, og omfavner flere ulike samfunnsområder samtidig (Meld. St. 14 (2008-2009), s. 6).

I nyere tid har myndigheter i Norge jobbet aktivt mot internasjonalisering som et mål i norsk forskning og utdanning. Gjennom internasjonalt samarbeid og internasjonale perspektiver er man bedre rystet til å håndtere global samfunnsproblematikk, blant annet utfordringer knyttet til klima, teknologi og politikk (Meld. St. 7 (2020-2021), s. 9). Dette kommer også godt med når arbeidslivet i Norge har en stadig mer internasjonal karakter hvor karakterer og ferdigheter som søkes bærer preg av internasjonalisering, enten det er ved et annet språk enn norsk som arbeidsspråk eller erfaring fra andre land og markeder (Meld St. 7 (2020-2021), s. 10).

### **Internasjonalisering i vår oppgave**

Vår masteroppgave er knyttet til internasjonale aspekter i flere ledd, både i det feltet vi forsker, revisjon, og blant våre intervjukandidater er det ytre internasjonale krefter i form av regelverk og internasjonale bedrifter som påvirker hvordan bedriftene drives og hvordan revisjonen praktiseres i Norge.

Yrket revisor har lenge hatt internasjonale aspekter, hovedsakelig ettersom det grunnleggende regelverket som legges til grunn er en oversatt versjon av ISAene som blir fastsatt av en internasjonal gruppe og anvendt over hele verden. ISAene er en del av det som blir regnet som god revisjonsskikk og anvendes i praktisk revisjon i tillegg til særnorske lover som eksempelvis Revisorloven (Revisorloven, 2020, § 9-4; ISA 200 pkt. 3) Det er International Assurance and Auditing Standards Board (IAASB) som utgir revisjonsstandardene og revisorforeningen som oversetter og fastsetter dem som revisjonsstandarder i Norge gjennom revisjonskomiteen (NOU

2017: 15, s. 140). Også utøvelsen av revisjon i Norge innebærer å ha en mangfoldig holdning og et internasjonalt perspektiv. Et eksempel er Norges største selskap, Equinor, som i tillegg til Norge, har store operasjoner i Brasil, Aserbajdsjan og USA (Equinor, u.å.). Equinors norske revisor, EY, vil dermed sannsynligvis møte flere internasjonale forhold og problemstillinger knyttet til sin revisjon av Equinor.

Totalt har vi intervjuet ti revisorer som jobber som partner i enten et stort eller mindre revisjonsselskap. Det vil også si at minst fem av disse revisjonspartnerne har erfaring fra et stort internasjonalt revisjonsselskap med internasjonalt toppstyre. I daglig tale snakker man ofte om Big 4 som utgjør PwC, EY, KPMG og Deloitte, hvor vi i Norge ofte også inkluderer BDO som en av de store. Inkluderer man også det sjettede største revisjonsselskapet, RSM, utgjør disse 79,1% av revisjonsmarkedet målt etter omsetning (Revisorforeningen (a), 2022, s. 25).

Disse store revisjonsgigantene utfører ikke bare revisjon, men også ulike tjenester innenfor konsulentvirksomhet, regnskap, rådgivning og advokatvirksomhet, og en benevnelse som ofte brukes er kompetansehus (PWC). Revisjon utgjør nesten halvparten av omsetningen til flere av de store kompetansehusene og er dermed et av de viktigste virksomhetsområde de innehar (PWC, EY). Disse store virksomhetene satser også stort hvert år på ansettelse av nyutdannede til sine virksomhetsområder og blir arbeidsgiver for så mange som en tredjedel av alle nyutdannede fra Norges Handelshøyskole og Handelshøyskolen BI (Revisorforeningen (b), 2022). De store kompetansehusene møter på internasjonalisering i både sitt arbeid og ved rekruttering av nye ansatte og er dermed avhengig av å ha en god innstilling til relevante aspekter og forhold knyttet til konseptet internasjonalisering.

Det er nesten utelukkende disse store revisjonsselskapene som reviderer norske børsnoterte selskaper, og det er dermed åpenbart at dette også medfører en del internasjonalt preget arbeid som for eksempel revidering av utenlandske datterselskap, tolking av utenlandsk regnskapsspråk og flere arbeidsspråk enn norsk. Ettersom selskapene er av internasjonal karakter forekommer det også overføringer over landegrensene hvor de som jobber i Big4 i utlandet også kan få en mulighet til å jobbe for samme bedrift og med relativt samme arbeidsoppgaver i et annet land. Dette er noe også andre bedrifter av internasjonal karakter kan tilby dersom de har internasjonale virksomheter.

Et aspekt som knytter seg til oppgaven vår og som har vært en stor hindring og motvirkende kraft til internasjonalisering i de siste to årene er covid-19. Covid-19 har medført en nedstenging

av samfunn verden over, og gjorde den fysiske delen av internasjonalisering vanskelig i praksis. Dette er også noe som har påvirket studietiden i aller høyeste grad og som også har satt permanente spor. Hele studieløpet på mastergraden i regnskap og revisjon har vært i pandemitid med varierende smittetrykk, restriksjoner og følgelig varierte forelesningsmetoder. Vi har opplevd det meste fra stor smitte, til gjenåpning, til ny smittebølge med store sykehusinnleggelseser og til slutt en ny langsiktig strategi hvor målet er å leve videre med viruset for å ta tilbake kontrollen på hverdagen. Etter hvert som inntoget av Delta og Omikron variantene av covid-19 satte sine preg på samfunnet, førte dette til digitale forelesninger og hjemmeeksamener. Denne gangen var vi godt forberedt og måtte ikke omstille oss i særlig grad. Dette var heller ikke særlig problematisk i de tilfellene hvor man hadde forelesere med internasjonal bakgrunn som ikke nødvendigvis bodde i Norge. Digitale forelesninger har vært i bruk også før koronapandemien og vil også fortsette å være i bruk i lang tid fremover.

Covid-19 har medført fysiske restriksjoner i form av nærkontaktbegrensninger og forbud mot sosiale sammenhenger i perioder. I tillegg til forelesninger over internett og hjemmeeksamener har det også påvirket studenters møte med det fremtidige arbeidslivet. Det har vært vanskeligere for næringslivet å komme i kontakt med nyutdannede studenter på grunn av få eller ingen anledninger til å avholde fysiske bedriftspresentasjoner og kansellerte karrieredager. Dette kunne kanskje være en årsak som medførte dårligere kontakt med næringslivet og tilhørende færre ansettelser av nyutdannede, men snarer tvert imot. Som følge av flere forhold, blant annet høy jevnlig turnover blant de ansatte, er behovet for nyutdannede revisorer stort. Faktisk så stort at revisorforeningen antar at bransjen må ansette 5 000 revisorer i løpet av de neste fem årene (Revisorforeningen (b), 2022). Av den grunn har koronapandemien derfor ikke negativt påvirket studenters mulighet for jobbsikring før endt utdanning, særlig dersom en studerte master i regnskap og revisjon.

Fra vår oppgave kom det tydelig frem at forhold knyttet til internasjonalisering har preget våre intervjukandidater på flere måter. Noen av det som ble nevnt var at det vanskelig lot seg gjøre å reise utenlands for å enten bistå med revisjon, inspisere eiendeler eller gjennomføre kurs og møtearrangementer som følge av covid-19. Begrensninger som følge av covid-19 har rammet både nye og eksisterende ansatte og både store og mindre revisjonsselskaper. De siste årene har de store revisjonsselskapene gjennomført kurs for nyansatte revisjonsmedarbeidere i Norge, hvor det i tidligere år har vært vanlig å gjennomføre dette i utlandet. Også varetelling av utenlandske datterselskaper og deres eiendeler har vist seg vanskelig å gjennomføre. Flere av våre informanter forklarte at varetelling ble gjort ved bruk av videosamtaleprogrammer, som for

eksempel Zoom eller Teams, ettersom fysisk tilstedeværelse vanskelig lot seg gjøre som følge av covid-19. Av disse var det faktisk en som hadde benyttet seg av slike digitale verktøyer også før pandemien.

Eksempler som dette illustrerer det som noen av våre informanter har uttalt om revisjonsbransjen, nemlig at revisjonen alltid har vært en dynamisk prosess og vært langt fremme på den digitale utviklingen, særlig med tanke på papirfrie løsninger. Covid-19-pandemien har medført en forbedret og fremskyndet digital prosess hos både seg selv og hos sine revisjonskunder. Mange av kundene var ikke vant med utstrakt bruk av digitale verktøy og har i varierende grad kunne tilpasse seg de nye endringene covid-19 medførte. I tillegg til forhold knyttet til digitalisering er det også et press til å ta valg som vil være bærekraftige over tid slik at revisjonsbransjen kan bidra på sin måte.

Et annet forhold knyttet til internasjonalisering som oppstod under arbeidet med masteroppgaven var konflikten mellom Ukraina og Russland. Helt spesifikt fikk denne konflikten konsekvenser for en av de intervjuede revisorene som hadde i oppgave å gjøre en verdivurdering av en stor eiendom lokalisert i Russland som var eid av en revisjonskunde. Som følge internasjonale forhold mellom Russland og resten av verden, herunder restriksjoner og sanksjoner, medførte dette god grunn for å foreta en vesentlig nedskrivning og viste seg å være en krevende oppgave.

### **Oppsummering og konklusjon**

Oppsummert kan en konkludere med at revisjonsbransjen består av flere forhold som er nært forbundet med konseptet internasjonalisering i stor grad. I revisors arbeid er det stor grad av internasjonale forhold både i form av regnskapsspråk, arbeidsspråk og fysiske forhold, som eksempelvis revisjonsarbeid i utlandet og med utenlandske kollegaer. En må kunne beherske engelsk som arbeidsspråk, men også tilegne seg kunnskap som gjør det mulig å arbeide på tvers av landegrenser, deriblant ved hjelp av teknologi og digitale virkemidler. Dette gjenspeiles i store internasjonale revisjonsvirksomheter som jobber sammen over landegrenser for å kunne bidra og sammen utføre revisjonsarbeidet sitt med tilfredsstillende kvalitet.

I oppgaven vår er det flere forhold som bærer preg av internasjonalisering. I de forberedende delene av oppgaven brukte vi mye tid på å gjennomgå relevant teori og tidligere forskning. Ettersom ISAene er det regelverket som i størst grad benyttes i revisjonsbransjen er dette i seg selv et internasjonalt rammeverk som både fastsettes, endres og praktiseres av revisorer verden

over. Videre bygger oppgaven på hvilken effekt covid-19 og den internasjonale koronapandemien har hatt på revisors risikoidentifisering, vurdering og håndtering.

Koronapandemien er i seg selv et verdensomspennende fenomen og få land har unngått å bli påvirket av covid-19. Det er dermed store ringvirkninger som følger av covid-19 og som har blitt behandlet annerledes i ulike land. Norge har brukt mye tid og ressurser på å hjelpe de som har blitt hardest rammet av covid-19 finansielt, deriblant gjennom lønnsstøtte, kompensasjonsordninger og reduserte skatter og avgifter. Gjennom vår oppgave har vi konkludert med at covid-19 i mindre grad har påvirket revisors risikoidentifisering og vurdering, men i relativt stor grad revisors håndtering av revisjonen. Hovedsakelig gjennom økt bruk av hjemmekontor og bruk av alternative metoder og revisjonshandlinger, eksempelvis bruk av videosamtaleverktøy ved varetelling.

## Litteraturliste

- EY. (2021). *Åpenhetsrapport 2021*. Hentet fra [https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/no\\_no/home-index/ey-norge-aapenhetsrapport-2021.pdf](https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/no_no/home-index/ey-norge-aapenhetsrapport-2021.pdf)
- Equinor. (u.å.). Where we are. Hentet fra <https://www.equinor.com/where-we-are>
- IAASB. (2010). ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene. Hentet fra <https://revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-05022021/isa-200-n-0121.pdf>
- Meld. St. 14 (2008–2009). *Internasjonalisering av utdanning*. Kunnskapsdepartementet <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/stmeld-nr-14-2008-2009-id545749/?ch=1>
- Meld. St. 7 (2020-2021). *En verden av muligheter — Internasjonal studentmobilitet i høyere utdanning*. Kunnskapsdepartementet <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/meld.-st.-7-20202021/id2779627/>
- NOU 2017: 15. (2017). *Revisorloven — Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/>
- PWC. (2021). *Åpenhetsrapport 2021*. Hentet fra <https://www.pwc.no/no/om-oss/apenhetsrapporten-2021/aapenhetsrapport-2021.pdf>
- Revisorloven. (2020). Lov om revisjon og revisorer (LOV-2020-11-20-128). Hentet fra <https://lovdata.no/lov/2020-11-20-128>
- Revisorforeningen (a) (2022). *Årsrapport 2021*. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/kundesider/minside/medlemsinformasjon/revisorforeningens-arsrapport-2021/>
- Revisorforeningen (b) (2022, 18. mars). Skal ansette over 5000 revisorer. Hentet fra <https://www.revisorforeningen.no/fag/nyheter/skal-ansette-over-5000-revisorer/>