

Risikovurdering etter oppdatert ISA 315 - teori og praksis

Har overgangen til den oppdaterte standarden påvirket
revisjonsprosessen i praksis?

Emma Kristensen

Hanne Seland

VEILEDER

Geir Haaland

Universitetet i Agder, 2024

Handelshøyskolen ved UiA

Institutt for økonomi

Forord

Denne oppgaven er skrevet som en avsluttende del av masterprogrammet regnskap og revisjon - siviløkonom ved Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder (UiA). Oppgaven utgjør totalt tretti studiepoeng, og er skrevet fjerde og avsluttende semester av studiet.

Masteroppgaven tar for seg hvordan risikovurdering praktiseres i norske revisjonsselskap etter implementeringen av den oppdaterte revisjonsstandarden, ISA 315. Problemstillingen ga oss mulighet til å fordype oss i et fagområde og tema som vi begge har fått interesse for i løpet av masterprogrammet.

Arbeidet har vært utrolig spennende, men også tidkrevende og til tider faglig utfordrende. Dette skyldes at den oppdaterte revisjonsstandarden er relativt ny, med begrenset forskning og litteratur på området. Med et godt samarbeid og en jevn arbeidsinnsats sitter vi imidlertid igjen med økt kunnskap og forståelse som vi kan ta med oss videre i arbeidslivet.

Vi ønsker først å fremst å takke vår eminente veileder Geir Haaland for hans bidrag til oppgaven, i form av gode innspill, tilbakemeldinger, og oppfølging underveis i arbeidet. Videre ønsker vi å takke emneansvarlig Sylvi Nerskogen for hennes tid og engasjement i arbeidet, samt kompetanse hun gledelig har delt. Avslutningsvis vil vi også rette en takk til alle revisorene som har stilt opp til intervju i en hektisk periode. Deres bidrag har vært sentralt for utarbeidelsen av oppgaven.

Vi håper du sitter igjen med en dypere forståelse av revisors risikovurdering både teoretisk og praktisk. God lesning!

Kristiansand, 28. mai 2024.

Emma Kristensen og Hanne Seland.

Sammendrag

Risikovurdering er en sentral del av revisjonsprosessen, og helt fundamental for å sikre en gunstig angrepsvinkel som er tilpasset det reviderte foretaket. På grunn av utfordringer med den tidligere revisjonsstandarden som omhandler revisors plikter og oppgaver ved risikovurdering, ISA 315, ble standarden oppdatert og gjeldende fra og med regnskapsåret 2022. Denne studien undersøker hvordan oppdatert ISA 315 anvendes i praksis av norske revisjonsselskaper, samt om det foreligger forskjeller mellom store og mindre revisjonsselskaper. Studien tar derfor for seg følgende problemstilling:

Hvilken effekt har overgangen til oppdatert ISA 315 hatt på revisjonsprosessen i praksis?

Ettersom den oppdaterte standarden inneholdt mange endringer, ønsker vi gjennom denne studien å belyse effekten av signifikante regnskapselementer som ble definert, samt omfanget av og forståelsen relatert til IT som ble mer adressert. For å besvare problemstillingen utarbeidet vi derfor to konkrete forskningsspørsmål som omhandler hvordan definisjonen av signifikante regnskapselementer i oppdatert ISA 315 har påvirket revisjonen, samt hvordan omfanget og forståelsen av IT har endret seg i henhold til oppdateringen av ISA 315.

Teorifundamentet er hovedsakelig basert på den oppdaterte revisjonsstandarden og veiledningsstøtte. For å gi en dypere innsikt i revisjonsprosessen og revisors rolle, benyttes også andre revisjonsstandarder, samt faglitteratur. Det anvendes også tidligere forskning relatert til endring i revisjonsmetodikk, samt risikovurdering og IT sin påvirkning på revisjonen.

Studien har en kvalitativ tilnærming, hvor data er innhentet ved gjennomføring av semistrukturerte intervjuer. Totalt er det gjennomført åtte intervjuer, herav intervju med fire store og fire mindre norske revisjonsselskaper. Dette gjorde det mulig å foreta en sammenligning, og følgelig undersøke om størrelsen på revisjonsselskapet hadde betydning for praktiseringen av den oppdaterte standarden.

Våre funn viser at oppdatert ISA 315 har hatt begrenset effekt på revisjonsprosessen i praksis. Revisorene utviste usikkerhet knyttet til betydningen og anvendelsen av signifikante regnskapselementer, hvilket medfører at revisorene ikke praktiserer i overensstemmelse med oppdatert ISA 315. Standarden har imidlertid forårsaket en tydeligere forståelse relatert til det reviderte foretakets bruk av IT, men konsistensen i praksis er begrenset som følge av ulike metodikker og kundegrupper.

Abstract

Risk assessment is an important part of the auditing process, ensuring an audit suited to the audit client. As a result of challenges with the previous auditing standard that deals with the auditor's responsibilities during risk assessment, ISA 315, the standard became updated and applicable for the financial year of 2022. This study examine how the updated ISA 315 are applied in practice by Norwegian audit firms, as well as whether there are differences between big and smaller audit firms. The study therefore addresses the following problem statement:

What is the effect of the transition to updated ISA 315 on the audit process in practice?

As the updated auditing standard implemented a lot of changes, this study aims to explain the effect of significant accounting elements that was defined in the updated standard, as well as the extent of IT that was more addressed. In order to answer the problem statement, we defined two research questions focusing on how the definition of significant accounting elements in updated ISA 315 has affected the audit process, and how the scope and understanding of IT has changed in accordance with the updated ISA 315.

The theoretical framework is primarily based on the updated auditing standard and guidance material, as the study aims to highlight any differences related to compliance. To provide a deeper insight into the audit process and the role of the auditor, other auditing standards and academic literature are also part of the theoretical framework. Previous research related to changes in audit methodology due to implementation and updates of auditing standard, as well as risk assessment and audit of IT, are also considered.

The study has a qualitative approach, where data was obtained through semi-structured interviews consisting of concrete questions, as well as a case. A total of eight interviews were conducted, including interviews with four big and four smaller Norwegian audit firms. This made it possible to make a comparison and investigate whether the size of the audit firms has any effect on the practice due to the auditing standard.

Our study shows that the updated ISA 315 has had a limited effect on the audit process in practice. The auditors were uncertain about the meaning and application of significant accounting elements, meaning that comply in accordance with the updated ISA 315. However, the standard has caused a clearer understanding related to the audit clients use of IT, but there is little consistency in practice due to various methodologies and audit clients.

Innholdsfortegnelse

Forord	i
Sammendrag	ii
Abstract	iii
Tabelloversikt	vii
Figuroversikt	vii
Forkortelser	viii
1. Innledning	1
1.1 Tema og problemstilling	1
1.2 Avgrensninger	2
1.3 Tidligere forskning	3
1.4 Videre struktur.....	4
2. Revisjon	5
2.1 Formålet med revisjon.....	5
2.2 Reguleringer	5
2.2.1 Revisorloven.....	6
2.2.2 De internasjonale revisjonsstandardene	6
2.3 Revisorrollen	7
2.3.1 God revisjonsskikk	7
2.3.2 Profesjonelt skjønn.....	8
2.3.3 Profesjonell skepsis	8
2.4 Revisjonskonseptet.....	9
2.4.1 Vesentlighet.....	9
2.4.2 Revisjonsrisiko	11
2.4.3 Revisjonsbevis.....	13
2.5 Revisjonsprosessen.....	14
2.5.1 Oppdragsvurderingsfasen	14
2.5.2 Planleggingsfasen	15
2.5.3 Gjennomføringsfasen	16
2.5.4 Avslutningsfasen	17
3. Risikovurdering	19
3.1 Oppdatering av ISA 315	19
3.1.1 Bakgrunn for oppdatering av ISA 315	19
3.1.2 Formålet med oppdateringen av ISA 315	20
3.1.3 Endringene i oppdatert ISA 315.....	21

3.2 Revisors risikovurdering i samsvar med oppdatert ISA 315	30
3.2.1 Påstander	30
3.2.2 Risikovurderingshandlinger	32
3.2.3 Vurdering av risikoene	36
4. Metode	38
4.1 Forskningsdesign.....	38
4.1.1 Intensivt forskningsdesign.....	38
4.1.2 Kvalitativ metode	39
4.2 Datainnsamling.....	39
4.2.1 Kvalitativt intervju	40
4.2.2 Utvalg av informanter	41
4.2.3 Gjennomføring av intervjuene	42
4.3 Analyse av data	44
4.3.1 Forarbeid	44
4.3.2 Induktiv innholdsanalyse.....	45
4.4 Metodekvalitet og etikk.....	47
4.4.1 Reliabilitet	47
4.4.2 Validitet.....	48
4.4.3 Etikk	49
5. Funn.....	51
5.1 Informasjon om informantene	51
5.2 Presentasjon av funn fra intervjuene	52
5.2.1 Signifikante regnskapselementer.....	52
5.2.2 Caseløsning	65
5.2.3 Omfang og forståelse av IT	68
5.2.4 Generelt om oppdatert ISA 315	82
6. Analyse og drøftelse	85
6.1 Signifikante regnskapselementer.....	85
6.2 Informasjonsteknologi.....	92
6.3 Generelt	103
7. Konklusjon og avslutning	104
7.1 Konklusjon	104
7.1.1 Signifikante regnskapselementer.....	104
7.1.2 Informasjonsteknologi.....	105
7.1.3 Effekten av oppdatert ISA 315 på revisjonsprosessen	106
7.2 Forbedring	107
7.3 Begrensninger.....	108

7.4 Forslag til videre forskning	109
Litteraturliste.....	110
Vedlegg	117
Vedlegg 1: Intervjuguide.....	117
Vedlegg 2: Informasjonsskriv	119
Vedlegg 3: Diskusjonsnotat I	121
Vedlegg 4: Diskusjonsnotat II.....	126

Tabelloversikt

Tabell 1 Sammenhenger i revisjonsrisikomodellen	13
Tabell 2 Typer av modifisert revisjonsberetning	18
Tabell 3 Informasjon om informantene	51
Tabell 4 Hvorvidt relevante påstander og signifikante regnskapselementer oppfattes nytt	52
Tabell 5 Praktisk oppfatning av relevante påstander og signifikante regnskapselementer	55
Tabell 6 Faktorer ved fastsettelse av relevante påstander og signifikante regnskapselementer	57
Tabell 7 Endret revisjonstilnærming	60
Tabell 8 Endret revisjonsomfang	62
Tabell 9 Endret praksis relatert til iboende risiko	63
Tabell 10 Caseløsning	65
Tabell 11 Endret praksis relatert til IT	68
Tabell 12 Endret praksis relatert til forståelse av IT-miljøet	70
Tabell 13 Endret praksis relatert til risikoer som følger av IT	72
Tabell 14 Endret praksis relatert til generelle IT-kontroller	74
Tabell 15 Endret praksis relatert til design og implementering	76
Tabell 16 Endret praksis relatert til revisors kompetanse innen IT	78
Tabell 17 Generelt om endringene i praksis	82
Tabell 18 Kartlegging av elementer i IT-miljøet	95
Tabell 19 Identifisering av generelle IT-kontroller	100

Figuroversikt

Figur 1 Revisjonsprosessen	14
Figur 2 Signifikante og ikke-signifikante regnskapselementer	21

Forkortelser

De fem store	De fem store globale revisjonsselskapene: BDO, Deloitte, EY, KPMG og PWC
DnR	Den norske Revisorforeningen
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board
ISA	International Standards on Auditing / Internasjonal revisjonsstandard
ISA 200	Overordnet mål for den uavhengige revisor og gjennomføring av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene
ISA 210	Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget.
ISA 240	Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper
ISA 300	Planlegging av revisjon av et regnskap
ISA 320	Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon
ISA 330	Revisors håndtering av anslåtte risikoer
ISA 402	Særlige hensyn ved revisjon av en enhet som bruker en serviceorganisasjon
ISA 450	Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen
ISA 500	Revisjonsbevis
ISA 520	Analytiske handlinger
ISA 700	Konklusjon og rapportering om regnskaper
ISA 705	Modifikasjoner i konklusjoner i den uavhengige revisors beregning
ISQM 1	Internasjonal standard for kvalitetsstyring 1
Oppdatert ISA 315	Nyeste utgave av Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon
Regnskapselementer	Transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilhørende tilleggsopplysninger
Revisjonshandlinger	Risikovurderingshandlinger og risikohåndteringshandlinger

Risikovurderings- handlinger	Revisjonshandlinger gjennomført i planleggingsfasen for å identifisere og vurdere risiko.
Risikohåndterings- handlinger	Revisjonshandlinger gjennomført i gjennomføringsfasen for å innhente revisjonsbevis. Gjennomføres som test av kontroll eller substanshandlinger.
Utgått ISA 315	Tidligere utgave av Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser

1. Innledning

I en verden preget av kontinuerlige endringer og betydelig usikkerhet, har det aldri før vært mer utfordrende å finne ut hva eller hvem én kan stole på (Jensen, 2021, s. 5; Pwc, u.å.). Revisjon er derfor viktigere enn noen gang, for å skape tillit og sikre konsistente beslutninger (Pwc, u.å.; Revisorforeningen, u.å.-a). For å opprettholde god revisjonskvalitet forsøker The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) å oppdatere revisjonsstandardene med formål om å imøtekomme utfordringene som følger av en verden i endring (IAASB, 2020, s. 4).

I dette kapittelet presenteres tema og problemstilling for studien. Videre redegjøres det for avgrensninger som er tatt, etterfulgt av en presentasjon av tidligere forskning. Avslutningsvis blir studiens struktur gjennomgått.

1.1 Tema og problemstilling

Risikovurdering har en betydelig effekt på den generelle gjennomføringen av revisjonen (Taylor, 2020, s. 697). Dette følger av at revisor må foreta en risikovurdering for å være i stand til å utforme videre risikohåndteringshandlinger tilpasset risikoene i det reviderte foretaket (ISA 315, 2019, pkt. 11). Hensikten med dette er å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å uttale seg om hvorvidt regnskapet er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket (ISA 200, 2010, pkt. 7; ISA 315, 2019, pkt. 11).

Oppdatert ISA 315 regulerer revisors plikter og oppgaver ved risikovurdering (ISA 315, 2019, pkt. 1). Som et resultat av flere svakheter ved utgått ISA 315, noe én også ser eksempler på i flere av Finanstilsynets tilsynsrapporter, publiserte IAASB en oppdatert utgave av standarden i 2019 (Finanstilsynet, 2021a, s. 7-8; Finanstilsynet, 2021b, s. 10; IAASB, 2019a, s. 3; IAASB, 2019c, p. 4). Ved å oppdaterte standarden ønsket IAASB blant annet å gjøre identifisering og vurdering av risiko mer konsistent og robust (IAASB, 2019b, s. 2).

Den oppdaterte standarden inneholdt mange endringer, delvis relatert til hvilke forhold som skal identifiseres og delvis relatert til hvordan risikovurderingen skal gjennomføres (Nygård, 2022, s. 25). Endringene i oppdatert ISA 315 har i henhold til Olsen (2020) kunne forårsaket endringer i revisjonsmetodikken og praksis. Tidligere forskning som har studert endring i revisjonsmetodikk har avdekket varierte resultater i etterkant av implementeringen (Johnson et al., 2023, s. 414; Shelton et al., 2001, s. 20; Wang & Zhou, 2012, s. 394). Det foreligger

imidlertid lite forskning på overgangen til oppdatert ISA 315, samt hvordan og i hvilken grad endringene har påvirket den praktiske revisjonen.

Hensikten med studien er derfor å se nærmere på temaet: *Hvilken effekt har overgangen til oppdatert ISA 315 hatt på revisjonsprosessen i praksis?*

For å besvare problemstillingen er det formulert to konkrete forskningsspørsmål:

F1: *Hvordan har definisjonen av signifikante regnskapselementer i oppdatert ISA 315 påvirket revisjonen?*

F2: *Hvordan har omfanget og forståelsen av IT endret seg i henhold til oppdateringen av ISA 315?*

Det første forskningsspørsmålet fokuserer på effekten av «*signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger*» (heretter kalt regnskapselementer), som ble definert i oppdatert ISA 315 (IAASB, 2022, s. 24). Dette var ment å påvirke revisjonen ved å tydeliggjøre for hvilke regnskapselementer revisor er pliktet til å foreta ytterligere risikovurdering og -håndtering (IAASB, 2022, s. 25). For signifikante regnskapselementer må revisor etter oppdateringen fastsette iboende- og kontrollrisiko separat (IAASB, 2022, s. 4). For å være i stand til å fastsette nivået på kontrollrisiko, er revisors forståelse av internkontrollsystemet sentralt (Stuart, 2020, s.48). Som følge av at internkontrollsystemet påvirkes av bruken av informasjonsteknologi (IT), samt at stadig flere reviderte foretak anvender IT på et mer komplekst nivå, krever oppdatert ISA 315 at revisor må forstå bruken av og risikoene forbundet med IT på et mer detaljert nivå enn tidligere (Klamm & Watson, 2009, s. 1; IAASB, 2022, s. 22). Dette leder til det andre forskningsspørsmålet, som fokuserer på hvorvidt økte krav til revisors forståelse relatert til IT og økt tilgang til veiledningsmaterieell har hatt effekt på revisjonsprosessen i praksis.

1.2 Avgrensninger

Oppdateringen av ISA 315 har medført endringer på flere områder, inkludert utøvelsen og dokumentasjonen av profesjonell skepsis, fjerningen av eksplisitte omtaler av mindre enheter til fordel for en separat standard for ikke-komplekse enheter, samt oppdateringer av risikovurderingspunkter i offentlig sektor (IAASB, 2022, s. 5). Studien er følgelig avgrenset til å se på effekten av signifikante regnskapselementer, samt omfang og forståelse av IT.

1.3 Tidligere forskning

Ettersom oppdatert ISA 315 er en henholdsvis ny standard, foreligger det minimalt med forskning på området. Olsen (2020) poengterte at den oppdaterte standarden krevde mange endringer i revisors risikovurdering, og følgelig kunne endre revisjonsmetodikken. Det var derfor interessant å undersøke forskning relatert til andre oppdateringer og implementeringer av revisjonsstandarder, samt risikovurdering og påvirkningen av IT på revisjonen.

I en studie omhandlende revisjonspraksisen blant store og mindre revisjonsselskap, viste Shelton et al. (2001) at implementering av den amerikanske revisjonsstandard, SAS nr 82, medførte variasjoner blant revisjonsselskapene vedrørende revisjonsverktøy, tidspunkt og metode for vurdering av mislighetsrisiko (s. 21-22). Videre påpekte forskerne at en vellykket risikovurdering var avhengig av hvorvidt egnede risikofaktorer ble identifisert og vurdert (Shelton et al., 2001, s. 27). Johnson et al. (2023) og Wang & Zhou (2012) studerte også effekten av en ny revisjonsstandard, Auditing Standard nr. 5. Basert på tidsperiode for studien, viste forskerne imidlertid til ulike funn. Johnson et al. (2023) undersøkte revisjonspraksisen to år i forkant og tre år i etterkant av implementeringen, og avdekket en økning i revisjonskvaliteten (s. 414). Wang & Zhou (2012) oppdaget imidlertid ingen bevis for at revisjonskvaliteten ble påvirket, da forskerne studerte de første seks månedene etter implementeringen av standarden (s. 493).

I henhold til Knechel (2007) ga utgivelsen av COSO modellen revisorene et utvidet syn på risiko, hvilket dannet grunnlaget for utviklingen av Business Risk Audit (BRA) (s. 384 og s. 388). I en studie av effekten BRA hadde på revisjonspraksisen, viste Curtis & Turley (2007) at det endrede risikosynet medførte en økning i kontrolltesting blant revisjonsselskapene de første to årene (s. 451). Etter denne tidsperioden gikk imidlertid revisjonsselskapene tilbake til mer substanstesting, og følgelig utførte mindre kontrolltesting (Curtis & Turley, 2007, s. 451). I henhold til forskerne var dette et resultat av at revisorene var ukomfortable med den nye metodikken, samt at det krevde mer tid og ferdigheter, noe som gjorde det utfordrende å oppnå ønsket effekt (Curtis & Turley, 2007, s. 439). Forskerne viste også at implementering av den nye metodikken medførte utfordringer i de store revisjonsselskapene, som følge av at enkelte personer utvikler metodikken som andre praktiserer (Curtis & Turley, 2007, s. 442).

En studie om revisors risikovurdering ble gjennomført av Miller et al. (2012). Forskerne viste at revisorer vurderte iboende risiko under forutsetning av at det er et gjennomsnittlig eller

forventet nivå av kontroller, noe som ikke samsvarte med gjeldende standarddefinisjon (Miller et al., 2012, s. 456). Dette kan medføre feil vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon, og følgelig redusert effektivitet (Miller et al., 2012, s. 456).

En studie gjennomført av Javrin et al. (2008) undersøkte bruken av IT blant de store globale revisjonsselskapene, samt noen mindre selskaper (s. 1). Forskerne konkluderte med at revisors fokus på IT varierer med hensyn til størrelsen på revisjonsselskapet (Javrin et al., 2008, s. 17). Dette skyldtes at de store revisjonsselskapene oftere benytter IT og revisorer med spesialkompetanse innen IT, grunnet kompleksiteten på IT-miljøet til kundegruppen (Javrin et al., 2008, s. 16-17). Forskerne viste imidlertid til at bruken av revisor med spesialkompetanse innen IT er begrenset i en standard revisjon, også for de store revisjonsselskapene (Javrin et al., 2008, s. 17).

En annen studie som tar for seg påvirkningen av IT på revisjonen, er gjennomført av Hunton et al. (2004). Forskerne undersøkte hvorvidt revisorer vurderer risiko som følger ved bruk av IT i foretak som benytter ERP-systemer, samt i hvilken grad vurderingene varierer mellom en tradisjonell revisor og en revisor med spesialkompetanse innen IT (Hunton et al., 2004, s. 7). Studien viste at tradisjonelle revisorer ofte overvurderer sin evne til å vurdere risiko som oppstår ved bruk av IT i ERP-systemer, noe som resulterte i at revisorer med spesialkompetanse innen IT gjennomførte en grundigere vurdering av elementene og risikoene i ERP-systemet (Hunton et al., 2004, s. 8 og 21).

1.4 Videre struktur

Det følgende kapittelet redegjør for grunnleggende aspekter ved revisjonen og revisorrollen, herunder formålet med revisjon og dens reguleringer, revisjonskonseptet og revisjonsprosessen. I kapittel tre presenteres teori tilknyttet problemstillingen. Her gjøres det rede for bakgrunn, formål og endringer ved oppdateringen av ISA 315, samt hvordan risikovurderingen skal gjennomføres i samsvar med den oppdaterte standarden. Det fjerde kapittelet redegjør for valg av metode for datainnsamling og analyse, samt en drøftelse av studiens validitet og reliabilitet. I kapittel fem presenteres informantene, og det gis en konsentrert gjengivelse av sentrale resonnementer fra intervjuene. I det sjette kapittelet analyseres og drøftes funnene fra intervjuene. Avslutningsvis, i kapittel syv, konkluderes det på studiens problemstilling, og hovedfunnene utdypes. Det fremlegges også forslag til videre forskning.

2. Revisjon

I henhold til Revisorforeningen (u.å.-a) regnes revisjon som «*en av bærebjelkene i det norske tillitssamfunnet*». For å forstå hva revisjon er og hvorfor samfunnet kan ha tillit til det revisor rapporterer, vil dette kapittelet gjennomgå sentrale aspekter ved revisjon og revisorrollen.

Innledningsvis gjøres det rede for formålet med revisjon, samt reguleringer og krav revisor må etterleve. Videre utdypes vesentlighet, revisjonsrisiko og revisjonsbevis som tre fundamentale konsepter for gjennomføring av revisjonen. Avslutningsvis redegjøres det for revisjonsprosessen som en kontinuerlig og dynamisk prosess, bestående av fire ulike faser. Det legges særlig vekt på planleggingsfasen hvor revisor foretar risikovurdering, samt gjennomføringsfasen hvor revisor håndterer risikoene. Disse to fasene er de mest sentrale for studien ettersom risikovurderingen utgjør grunnlaget for risikohåndtering.

2.1 Formålet med revisjon

Revisjon av finansiell informasjon er prosessen der en uavhengig tredjepart gjennomgår og gransker den finansielle informasjonen produsert av det reviderte foretaket, og avgir en uttalelse vedrørende riktigheten av informasjonen til brukerne (Gulden, 2016, s. 27-28).

Formålet med revisjon er i henhold til ISA 200 (2010) «*å øke de tiltenkte regnskapsbrukernes tillit til årsregnskapet*» (pkt. 3). Dette oppnås når revisor med betryggende sikkerhet, det vil si høy grad av sikkerhet, men ikke absolutt, gir uttrykk for sin mening om hvorvidt regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, verken som følge av misligheter eller feil (ISA 200, 2010, pkt. 3 og 5). Ved misligheter menes feilinformasjon hvor handlingen som fører til feilinformasjon er begått bevisst (ISA 240, 2010, pkt. 2 og 12).

Også revisorloven (2020) definerer formålet med revisjon som «*å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet*» (§9-1).

2.2 Reguleringer

I Norge er revisjon regulert av lov om revisjon og revisorer (revisorloven) og tilhørende forskrifter, samt de internasjonale revisjonsstandardene (ISA). Sammen etablerer disse

rammeverket for hvordan en revisjon skal gjennomføres og hvordan revisor skal opptre gjennom hele revisjonsprosessen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 53).

2.2.1 Revisorloven

Revisorloven regulerer revisjonsplikten, samt revisors ansvar og plikter ved utførelse av revisjon i Norge (Revisorloven, 2020, §1-1). De seksten kapitlene i revisorloven er underbyggende og utfyllende i henhold til formålet med revisjon som fremgår av revisorloven (2020) §9-1.

2.2.2 De internasjonale revisjonsstandardene

De internasjonale revisjonsstandardene, International Standard on Auditing (ISA), utarbeides og fastsettes av den uavhengige standardiseringsorganisasjonen, The International Auditing and Assurance Standard Boards (IAASB) (IAASB, u.å.-a). IAASB består av medlemmer fra forskjellige land, inkludert Norge, som sammen utvikler høykvalitets internasjonale standarder for blant annet revisjon (IAASB, u.å.-a).

Standardene utgis i norsk utgave av Revisjonskomiteen ved Den Norske Revisorforeningen (DnR) (NOU 2017:15, s. 140). DnR er en interesse- og kompetanseorganisasjon som består av statsautoriserte revisorer, hvorav styret, bestående av medlemmer fra store og mindre revisjonsselskaper, utnevner Revisjonskomiteen (Revisorforeningen, u.å.-b). I tillegg til å oversette og vedta ISA-ene i Norge, utarbeider også DnR særnorske standarder på områder hvor revisor er underlagt spesielle krav i henhold til norsk lovgivning (Gulden, 2016, s. 34).

ISA-ene har som formål å regulere den uavhengige revisors oppgaver og plikter ved gjennomføring av finansiell revisjon (ISA 200, 2010, pkt. 1; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 54). Revisjonsstandardene skal bidra til å forbedre kvaliteten og gjøre revisjonspraksisen mer konsistent, i tillegg til å styrke tilliten til revisjonsprofesjonen (IAASB, 2017, s. 1).

Til sammen tilbyr IAASB trettiseks revisjonsstandarder som benyttes av revisorer i Norge, i likhet med flere land rundt om i hele verden (Stuart, 2020, s. 7). De ulike ISA-ene har lik struktur, bestående av innledning, mål, definisjoner, krav, veiledning og utfyllende forklaringer, samt eventuelle vedlegg (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 55).

2.3 Revisorrollen

Revisor er det valgte revisjonsselskapet og den utpekte statsautoriserte revisoren (Revisorloven, 2020, §1-2). Revisors rolle understøtter formålet med revisjon, da det av Revisorloven (2020) fremkommer at «*revisor er allmennhetens tillitsperson [...] og skal utøve virksomheten med integritet, objektivitet og aktsomhet*» (§9-1).

For å opprettholde en pålitelig rolle i samfunnet, pålegger revisorloven strenge krav til revisor. Revisor må oppfylle krav til utdanning, opplæring og etterutdanning, samt at revisor må være skikket, for å få godkjenning, og følgelig beholde tittelen som statsautorisert revisor (Revisorloven, 2020, §§3-1, 3-4 og 5-1). Videre er revisor underlagt taushetsplikt under hele oppdragsperioden slik at det reviderte foretaket har tillit til at revisor ikke misbruker eller bringer videre informasjon fra revisjonen (Kjelløkken et al., 2021, s. 307; Revisorloven, 2020, §10-1). For å øke revisors evne til å handle med integritet, samt å være objektiv, stiller loven også strenge krav til uavhengighet (Kjelløkken et al., 2021, s. 149; Revisorloven, 2020, §8-1).

2.3.1 God revisjonsskikk

Revisor skal utføre revisjonen i samsvar med god revisjonsskikk (Revisorloven, 2020, §9-4). God revisjonsskikk er en rettslig standard, som innebærer at pliktene som følger av god revisjonsskikk ikke er detaljregulert (Gulden, 2016, s. 31). Dette følger av at revisors plikter og revisoryrket stadig er i utvikling, hvor en detaljregulering hadde medført stadige lovendringer (Gulden, 2016, s. 31).

Å utøve god revisjonsskikk omfatter å utføre revisjonen «*i overensstemmelse med den oppfatning av etiske og revisjonstekniske prinsipper som til enhver tid er alminnelig anerkjent og praktisert av dyktige og ansvarsbevisste utøvere av yrket*» (Gulden, 2016, s. 31). For å være i stand til å utøve god revisjonsskikk må revisor derfor, til enhver tid, inneha tilstrekkelig kunnskap om det sentrale innholdet i bestemmelser som følger av reguleringer revisor er underlagt (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 54).

ISA-ene gir føringer for hva som er god revisjonsskikk (Stortinget, 2023, s. 3). Det betyr at etterlevelse av ISA-ene er med på å sikre etterlevelse av god revisjonsskikk (NOU 2017:15, s. 140). Dette fremkommer også av rettspraksis, hvor retten uttalte at revisorlovens bestemmelser om god revisjonsskikk suppleres av gjeldende revisjonsstandarder (RG 2008, s. 705).

2.3.2 Profesjonelt skjønn

Revisor skal, som en del av å utøve god revisjonsskikk, utøve profesjonelt skjønn (ISA 200, 2010, pkt. 16; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 31). Profesjonelt skjønn innebærer i henhold til ISA 200 (2010) å anvende «*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*» (pkt. 13k).

For å oppnå en formålstjenlig revisjon skal det profesjonelle skjønn utøves gjennom hele revisjonsprosessen (ISA 200, 2010, pkt. A29; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 41). Dette følger av at beslutningene som kreves må baseres på faktiske forhold og omstendigheter i de enkelte revisjonsoppdragene, og gjenspeile «*en kvalifisert anvendelse av revisjons- og regnskapsprinsipper*» (ISA 200, 2010, pkt. A25 og A28).

Revisor må være oppmerksom på sitt profesjonelle skjønn ved vurderinger og beslutningstaking (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 31). Av ISA 200 (2010) fremgår det som særlig nødvendig å utøve profesjonelt skjønn når beslutninger tas vedrørende vesentlighet og revisjonsrisiko, hvilke risikohåndteringshandlinger som er hensiktsmessige ut fra de identifiserte risikoene, og hvorvidt det er innhentet tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis for å kunne utarbeide en konklusjon (pkt. A25).

Profesjonelt skjønn utvikles over tid, basert på erfaring, ny kunnskap og personlige egenskaper, samt utvikling i revisjonsstandardene (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 31). Utøvelse av profesjonelt skjønn gir derfor rom for ulike vurderinger og konklusjoner. For å evaluere hvorvidt den enkelte revisors profesjonelle skjønn medfører en rimelig avgjørelse, er det viktig at utøvelsen dokumenteres slik at en revisor, uavhengig av oppdraget, kan forstå betydningen og konklusjonene som er trukket basert på det profesjonelle skjønn (ISA 200, 2010, pkt. A28 og A29).

2.3.3 Profesjonell skepsis

Revisor skal ikke, uten videre, stole på all informasjon og opplysninger som kommer fra ledelsen i det reviderte foretaket (Kjelløkken et al., 2021, s. 203). Selv om revisor, ved aksept og fortsettelse av revisjonsoppdrag, antar at det reviderte foretaket innehar integritet og er ærlig,

vil profesjonell skepsis hjelpe revisor til å ikke ukritisk stole på det ledelsen presenterer (Elder et al., 2020, s. 125).

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» (ISA 200, 2010, pkt. 131). Det innebærer altså å opprettholde en spørrende og oppmerksom holdning, hvor revisor blant annet må være oppmerksom på muligheten for vesentlige feil, skjønnsmessige vurderinger, motstridende revisjonsbevis og forhold som kan indikere misligheter (ISA 200, 2010, pkt. A20; Kjelløkken et al., 2021, s. 236; Revisorloven, 2020, §9-4).

Revisor skal opprettholde profesjonell skepsis gjennom hele revisjonen, uavhengig av revisors tidligere erfaringer med det reviderte foretaket (ISA 200, 2010, pkt. 15; Kjelløkken et al., 2021, s. 236; Revisorloven, 2020, §9-4). Utøvelse av profesjonell skepsis er viktig for å redusere risikoen for at revisor overser uvanlige omstendigheter, overgeneraliserer når det trekkes beslutninger basert på observasjoner, og legger feilaktige forutsetninger til grunn ved fastsettelse og evaluering av revisjonshandlinger (ISA 200, 2010, pkt. A21).

2.4 Revisjonskonseptet

Tre fundamentale konsepter danner i henhold til Eilifsen et al. (2014) grunnlaget for at revisor skal være i stand til å konkludere om hvorvidt regnskapet, i alt det vesentlige, er uten feilinformasjon (s. 13). De tre konseptene omfatter vesentlighet, revisjonsrisiko og revisjonsbevis (Eilifsen et al, 2014, s. 13).

2.4.1 Vesentlighet

ISA 320 (2010) definerer vesentlighet som at «feilinformasjon, herunder utelatelser, er å anse som vesentlige dersom de, enkeltvis eller samlet, rimelig kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet» (pkt. 2). Med andre ord betyr dette at en eller flere feil er vesentlig dersom brukerne av regnskapet vil endre sin adferd eller sine beslutninger dersom informasjonen blir kjent.

Vesentlighetskonseptet er et sentralt element gjennom hele revisjonen (ISA 200, 2010, pkt. 9). Det skal legges til grunn og anvendes på en hensiktsmessig måte både ved planlegging av revisjonsoppdraget, ved gjennomføring av revisjonen og når revisor gir uttrykk for sin mening

om regnskapet i revisjonsberetningen (ISA 320, 2010, pkt. 5). Anvendelse av vesentlighet er nødvendig for at revisor skal være i stand til å utøve sitt yrke og oppnå en kostnadseffektiv revisjon, da det er helt umulig at revisor skal avdekke og rapportere hver minste feil i et regnskap (Gulden, 2016, s. 99; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 133).

Totalvesentlighetsgrensen skal fastsettes i planleggingsfasen som en vesentlighet for regnskapet totalt sett, basert på revisors profesjonelle skjønn og revisors forventning til hvilke behov regnskapsbrukerne har (ISA 320, 2010, pkt. 4). Ofte anvendes en presentsats på en fastsatt referanseverdi tilpasset regnskapsbrukernes fokus (ISA 320, 2010, pkt. A4; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 133). Det er derfor viktig at revisor har en solid forståelse av det reviderte foretaket og dens virksomhet (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 133). Revisor kan for eksempel fastsette totalvesentligheten som fem prosent av resultat før skatt eller en prosent av samlede inntekter eller kostnader (ISA 320, 2010, pkt. A8). Eilifsen & Messier (2015) viser imidlertid at revisjonsselskap, i praksis, ofte anvender en presentsats på fem til ti prosent av resultat før skatt, en halv til to prosent av balansesum eller driftsinntekter, eller en presentsats på en til ti av egenkapital (s. 12-13).

Som en sikkerhetsmargin mot risikoen for at ureviderte regnskapselementer inneholder vesentlige feil og/eller at uavdekket feilinformasjon er høyere enn totalvesentlighetsgrensen, skal revisor også fastsette arbeidsvesentlighetsgrense ved planlegging av revisjonen (ISA 320, 2010, pkt. 9 og 12). Arbeidsvesentlighetsgrense skal fastsettes basert på revisors forståelse av enheten og forventninger til feilinformasjon (ISA 320, 2010, pkt. 9 og A13). Selv om ISA 320 (2010) ikke gir noe numerisk indikator på fastsettelsen av arbeidsvesentlighetsgrensen, viser forskning og faglitteratur at revisjonsselskap i praksis ofte anvender en presentsats mellom femti til sytti av totalvesentlighetsgrensen (Eilifsen & Messier, 2015, s. 13; Jorstad & Haaland, 2014, s. 27; Stuart, 2020, s. 33). Desto mer feil revisor forventer, desto lavere presentsats anvendes og vice versa (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 39).

Arbeidsvesentlighetsgrensen har betydning for det videre revisjonsarbeidet. Dersom revisor har fastsatt en lav arbeidsvesentlighetsgrense må revisor utføre mer arbeid for å redusere risikoen for vesentlig feilinformasjon til et akseptabelt lavt nivå (Andersen & Eilifsen, 2010, s. 39). Dette følger av at revisor anvender arbeidsvesentlighetsgrensen ved identifisering av risikoen for vesentlig feilinformasjon, samt ved fastsettelse av type, tidspunkt og omfang av risikohåndteringshandlinger (ISA 320, 2010, pkt. 12).

Det fremgår ikke av ISA-ene om det er arbeidsvesentlighetsgrensen eller totalvesentlighetsgrensen som skal anvendes av revisor ved vurdering av ikke-korrigert feilinformasjon (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 147). Dette medfører uenighet innenfor faglitteraturen om hvilken anvendelse som er korrekt (Eilifsen et al., 2014, s. 372; Gulden, 2016, s. 112; Stuart, 2020, s. 368). Også forskning viser at det er ulik praktisering av vesentlighetsgrensene ved vurderingen (Eilifsen & Messier, 2015, s. 17). Stenvold & Degerstrøm (2020) viser imidlertid til at revisor må foreta en kvalitativ vurdering dersom summen av ikke-korrigerte feil ligger mellom arbeidsvesentlighetsgrensen og totalvesentlighetsgrensen, og basert på denne vurderingen avgjør konklusjonen som avgis i revisjonsberetningen (s. 149).

2.4.2 Revisjonsrisiko

For at revisor skal kunne gi uttrykk for sin mening om regnskapet med betryggende sikkerhet, må revisor innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis slik at revisjonsrisikoen reduseres til et akseptabelt lavt nivå (ISA 200, 2010, pkt. 3 og 5). Revisjonsrisikoen er komplementaren til betryggende sikkerhet, og omfatter risikoen for at revisor konkluderer med at årsregnskapet er uten vesentlige feil når det i realiteten inneholder vesentlige feil (ISA 200, 2010, pkt. 13c). Det er ikke mulig å redusere revisjonsrisikoen til null, og følgelig «*oppnå absolutt sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon*» (ISA 200, 2010, pkt. A47). Dette skyldes en revisjons iboende begrensinger, herav revisjonens tidsbegrensning, samt den finansielle rapporteringen- og revisjonshandlingenes natur (ISA 200, 2010, pkt. A47).

Revisjonsrisikomodellen er et nyttig hjelpemiddel ved identifisering av risiko og planlegging av hensiktsmessige risikohåndteringshandlinger, da den bidrar til å forstå hvilke risikofaktorer som foreligger hos det reviderte foretaket (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 117). Revisjonsrisikomodellen kan uttrykkes følgende:

Revisjonsrisiko = Risiko for vesentlig feilinformasjon × Oppdagelsesrisiko

Risiko for vesentlig feilinformasjon foreligger dersom det er en rimelig mulighet for at en feil oppstår, og feilen er vesentlig dersom den forekommer (ISA 200, 2010, pkt. 13n og A15a; ISA 315, 2019, pkt. A186-A187). Risikoen for vesentlig feilinformasjon består av de to komponentene iboende risiko og kontrollrisiko (ISA 200, 2010, pkt. 12n). Revisjonsrisikomodellen kan derfor også uttrykkes følgende:

Revisjonsrisiko = Iboende risiko × Kontrollrisiko × Oppdagelsesrisiko

Iboende risiko påvirkes av iboende risikofaktorer, og er risikoen for at et regnskapselement inneholder vesentlig feilinformasjon før det reviderte foretakets eventuelle interne kontroller tas i betraktning (ISA 200, 2010, pkt. 13n; ISA 315, 2019, pkt. 12f). Iboende risiko fastsettes for signifikante regnskapselementer basert på revisors profesjonelle skjønn ut fra en forventning om interne og eksterne forhold ved virksomheten, som for eksempel kompetanse, integritet og regulatoriske forhold (ISA 315, 2019, pkt. 12h og 12k; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 119-120).

Kontrollrisiko er risikoen for at det reviderte foretakets interne kontroller ikke forhindrer, eller avdekker og korrigerer, vesentlig feilinformasjon (ISA 200, 2010, pkt. 13n). Det vil med andre ord si at det er risikoen for at den iboende risikoen passerer uoppdaget eller ukorrigert gjennom det reviderte foretakets interne kontroll (Gulden, 2016, s. 157). Denne risikoen oppstår som følge av ledelsens utforming, implementering og gjennomføring av interne kontroller, og eksisterer derfor uavhengig av revisjonen (ISA 200, 2010, pkt. A40a; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 118). Revisor fastsetter kontrollrisikoen til lav, moderat eller høy ved hjelp av sitt profesjonelle skjønn, basert på forståelsen av kontrollene opparbeidet under risikovurderingshandlingene (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 123). En lav kontrollrisiko indikerer at revisor forventer at kontrollen fungerer, hvorav en høy kontrollrisiko settes dersom kontrollen er fraværende, revisor antar at kontrollen ikke fungerer eller ikke ønsker å teste kontrollen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 123).

Oppdagelsesrisiko er risiko for at risikohåndteringshandlingene som revisor gjennomfører, ikke avdekker vesentlig feilinformasjon (ISA 200, 2010, pkt. 13e). Som følge av en revisjons iboende begrensninger kan oppdagelsesrisikoen kun reduseres, ikke elimineres, og det vil derfor alltid være en viss risiko for at revisor ikke avdekker vesentlige feil (ISA 200, 2010, pkt. A46). Oppdagelsesrisikoen må planlegges i henhold til det fastsatte nivået på revisjonsrisiko og revisors vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko (Gulden, 2016, s. 158). Dersom revisor har fastsatt en lav kontrollrisiko, og test av kontroll bekrefter dette, kan revisor akseptere en noe høyere oppdagelsesrisiko og følgelig redusere omfanget av substanshandlinger (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 124). Er imidlertid risikoen for vesentlige feil høy, i kombinasjon av høy iboende risiko og høy kontrollrisiko, må revisor utføre mer substanshandlinger som følge av at revisor kan akseptere en mindre oppdagelsesrisiko (ISA 200, 2010, pkt. A44). Dette kan sammenfattes og illustreres følgende:

Tabell 1 Sammenhenger i revisjonsrisikomodelen. (Basert på Eilifsen et al., 2014, s. 99)

Revisjonsrisiko	Iboende risiko	Kontrollrisiko	Oppdagelsesrisiko
Lav	Høy	Lav	Moderat
Lav	Lav	Lav	Høy
Lav	Moderat	Moderat	Moderat
Lav	Høy	Høy	Lav
Lav	Lav	Høy	Moderat

2.4.3 Revisjonsbevis

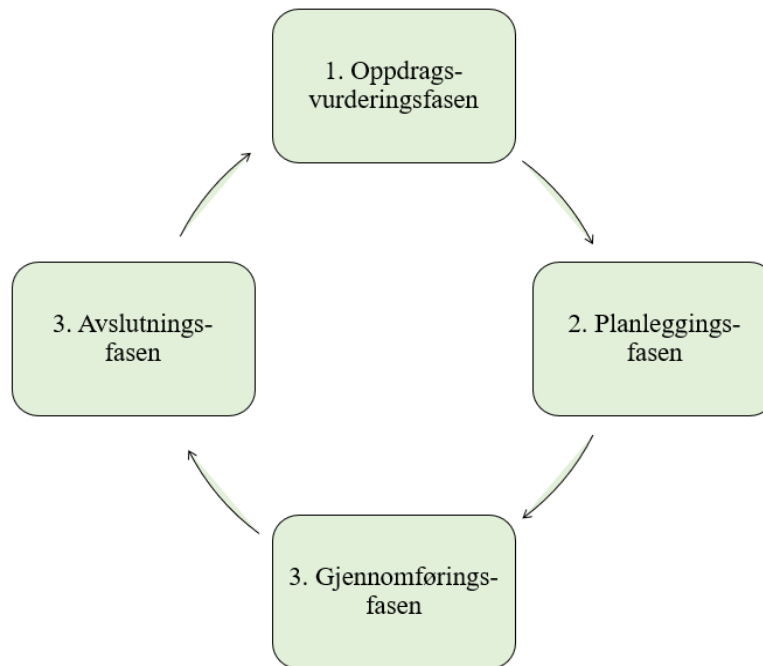
For å underbygge konklusjonen må revisor innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis (ISA 200, 2010, pkt. 4). Revisjonsbevis er i henhold til ISA 500 (2010) definert som «*Informasjon brukt av revisor for å komme frem til konklusjonen som revisors mening bygger på. Revisjonsbevis omfatter både informasjon som finnes i regnskapsmaterialet som underbygger regnskapet, og informasjon innhentet fra andre kilder*» (pkt. 5c).

Tilstrekkelighet viser til kvantiteten av revisjonsbevis (ISA 500, 2010, pkt. 5f). Det vil si at det må vurderes om revisor har innhentet nok revisjonsbevis til å underbygge konklusjonene for å uttale seg om regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlige feil. Hensiktsmessighet viser til kvaliteten av revisjonsbevis, dets relevans og pålitelighet (ISA 500, 2010, pkt. 5b). Det vil si at i tillegg til at revisor må ha innhentet nok revisjonsbevis, må revisor også ha relevante og pålitelige revisjonsbevis som underbygger konklusjonen for å uttale seg om regnskapet ikke inneholder vesentlige feil.

Revisjonsbevis innhentes ved utførelse av test av kontroll og substanshandlinger som er tilpasset identifiserte risikoer (ISA 330, 2010, pkt. 3-4). Dette utdypes nærmere i kapittel 2.5.3.

2.5 Revisjonsprosessen

Revisjonsprosessen kan illustreres ved følgende figur:



Figur 1 Revisjonsprosessen. (Basert på Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 82).

Som figuren illustrerer, må de ulike fasene i revisjonsprosessen ses i sammenheng og relasjon til hverandre. Revisjonsprosessen er en dynamisk prosess, hvor det kan oppstå nye forhold og hendelser underveis i revisjonen som medfører nye vurderinger og handlinger i de ulike fasene (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 82).

2.5.1 Oppdragsvurderingsfasen

Før man går i gang med et revisjonsoppdrag, er det viktig å vurdere om forutsetningene for å kunne gjennomføre en forsvarlig revisjon er til stede. Dette gjøres ved å foreta en aksept- eller fortsettelsesvurdering (Kjelløkken et al., 2021, s. 207). Rutiner og retningslinjer for aksept- og fortsettelsesvurdering skal være regulert i foretakets kvalitetsstyringssystem (ISQM 1, 2020, pkt. 6). Formålet med reguleringen er å minimere sannsynligheten for at revisor aksepterer kunder som mangler integritet, og/eller at revisor ikke er i stand til å avdekke vesentlig feilinformasjon (Eilifsen et al., 2014, s. 17).

Forutsetningene som vurderes ved en aksept- eller fortsettelsesvurdering omfatter både forhold med revisor og det reviderte foretaket. Det må blant annet vurderes om revisor innehar tilstrekkelig kompetanse og kapasitet, samt at etiske krav, herunder krav til uavhengighet, er

etterlevd (Gulden, 2016, s. 55; ISA 200, 2010, pkt. 14). Videre må det vurderes om det reviderte foretaket anvender et akseptabelt rammeverk, at ledelsen erkjenner og forstår sitt ansvar i henhold til å utarbeide regnskapet i samsvar med rammeverket, samt utarbeide intern kontroll der det er nødvendig og å gi revisor tilgang til all informasjon relevant for revisjonen (ISA 210, 2010, pkt. 6). Revisor må kontinuerlig vurdere om det skjer endringer i forutsetningene, med hensyn til egne forhold eller forhold ved det reviderte foretaket, som resulterer i at oppdraget må eller burde avsluttes (Gulden, 2016, s. 55).

2.5.2 Planleggingsfasen

Etter å ha påtatt seg ett nytt revisjonsoppdrag eller besluttet å fortsette eksisterende oppdrag, må revisor planlegge oppdraget (Gulden, 2016, s. 80). God og grundig planlegging er viktig for at revisjonen skal bli utført på en måleffektiv måte (Eilifsen et al., 2014, s. 19; ISA 300, 2010, pkt. 4).

I planleggingsfasen opparbeider revisor seg en oversikt over viktige forhold ved revisjonen og hvordan disse forholdene skal håndteres (Gulden, 2016, s. 80). Handlingene og vurderingene som revisor utfører i planleggingsfasen er med på å sikre en god angrepsvinkel på revisjonen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 106). Revisor må utøve profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn ved planlegging av revisjonen (ISA 200, 2010, pkt. 15 og 16).

For å kunne identifisere, vurdere og håndtere risikoen for vesentlig feil, og følgelig uttale seg om hvorvidt regnskapet er uten vesentlige feil, starter planleggingen med å opparbeide seg en grunnleggende forståelse av det reviderte foretaket, samt fastsette vesentlighetsgrenser (Eilifsen et al., 2014, s. 19; ISA 200, 2010, pkt. 6). En forståelse av hva som anses som vesentlig, med hensyn til det reviderte foretakets virksomhet, er videre nødvendig for å kunne avgjøre type, tidspunkt og omfang av risikovurdering- og risikohåndteringshandlinger (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 133).

Basert på fastsatt arbeidsvesentlighetsgrense må revisor identifisere og vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet (ISA 315, 2019, pkt. 11; ISA 320, 2010, pkt. 12). Revisor gjennomfører risikovurderingshandlinger for å innhente informasjon om både interne og eksterne forhold ved det reviderte foretaket (ISA 315, 2019, pkt. 13; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 111). Gjennom å utføre risikovurderingshandlinger oppnår revisor tilstrekkelig grunnlag for å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon, samt utforme videre risikohåndteringshandlinger (ISA 315, 2019, pkt. 13). Som følge av at risikovurdering utgjør

en vesentlig del av studien, vil risikovurdering og risikovurderingshandlinger beskrives og utdypes nærmere i kapittel 3.2.

Planleggingen av revisjonsoppdraget skal resultere i en utarbeidet revisjonsstrategi, samt en revisjonsplan (ISA 300, 2010, pkt. 2). Den overordnede revisjonsstrategien skal angi revisjonens innhold og angrepsvinkel på revisjonen, hvorav revisjonsplanen skal gi en mer detaljert beskrivelse av videre risikovurderings- og risikohåndteringshandlinger (Gulden, 2016, s. 79; ISA 300, 2010, pkt. 7, 9 og A12). Som følge av at revisjonsprosessen er en dynamisk prosess, kan også revisor se seg nødt til å endre revisjonsstrategien og/eller revisjonsplanen dersom ny informasjon blir tilgjengelig (ISA 300, 2010, pkt. A15).

2.5.3 Gjennomføringsfasen

Etter å ha planlagt revisjonen må revisor utføre risikohåndteringshandlingene som ble nedfelt i revisjonsplanen, med hensikt å håndtere identifiserte risikoer og innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis vedrørende disse risikoene (ISA 330, 2010, pkt. 3 og 6).

Risikohåndteringshandlinger deles inn i test av kontroller og substanshandlinger (ISA 500, 2010, pkt. A14). Test av kontroller har som formål å vurdere hvor effektive det reviderte foretakets interne kontroller er, med tanke på å forebygge, eller avdekke og korrigere vesentlig feilinformasjon (ISA 330, 2010, pkt. 4b). Ulike former for test av kontroller kan innebære inspeksjon av dokumenter, observasjon av hvordan en kontroll gjennomføres, forespørsel til kyndige personer og gjentakelse av kontroller (ISA 500, 2010, pkt. A18-A29).

Substanshandlinger har som formål å avdekke vesentlig feilinformasjon, og omfatter både detaljtester og analytiske substanshandlinger (ISA 330, 2010, pkt. 4a). Detaljtester innebærer å teste påstander om bestemte regnskapselementer (ISA 330, 2010, pkt. 4a; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 267). Ulike former for detaljtester kan typisk innebære inspeksjon, forespørsel, ekstern bekreftelse og kontrollberegning (ISA 500, 2010, pkt. A18-A29). Analytiske substanshandlinger innebærer å evaluere finansiell informasjon gjennom å foreta en sammenligning av økonomisk informasjon og, for eksempel, informasjon fra tidligere perioder, budsjetter eller prognoser (ISA 520, 2010, pkt. A1).

Type, tidspunkt og omfang av risikohåndteringshandlingene må være tilpasset de identifiserte risikoene for vesentlige feil (ISA 330, 2010, pkt. 6). Angrepsvinkelen på revisjonen bestemmes derfor ut fra revisors vurdering av risiko for vesentlig feil, herunder revisors vurdering av

iboende risiko og kontrollrisiko for signifikante regnskapselementer. Basert på disse vurderingene, må oppdagelsesrisikoen planlegges slik at revisjonsrisikoen blir akseptabel (Gulden, 2016, s. 158). Som følge av at test av kontroller gjennomføres for å vurdere måleffektiviteten av kontrollene, er det mengden substanshandlinger som justeres for å tilpasse oppdagelsesrisikoen til det fastsatte, akseptable, nivået på revisjonsrisikoen (ISA 330, 2010, pkt. 4; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 123). Desto høyere revisor antar at risiko for vesentlige feil er, desto mer overbevisende revisjonsbevis innhentes, og følgelig flere substanshandlinger utføres (ISA 200, 2010, pkt. A44).

Test av kontroller gjennomføres dersom revisor antar at kontrollene fungerer effektivt (ISA 330, 2010, pkt. 8). Det vil si dersom revisors vurdering av kontrollrisikoen, basert på forståelsen av internkontrollen for kontroller som dekker relevante påstander for signifikante regnskapselementer, er satt til lav (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 123). Videre gjennomføres også test av kontroller dersom revisors vurdering tilsier at substanshandlinger ikke alene gir tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis (ISA 330, 2010, pkt. 8). Dette kan for eksempel være tilfellet dersom det reviderte foretaket anvender IT, og transaksjoner er gjenstand for høy grad av automatisering og følgelig liten eller ingen manuell inngripen (ISA 315, 2019, pkt. A224; ISA 330, 2010, pkt. A24).

Substanshandlinger skal imidlertid alltid gjennomføres for vesentlige regnskapselementer, uavhengig av risikoen for vesentlige feil i regnskapselementet (ISA 330, 2010, pkt. 18). Det vil si at uavhengig av om regnskapselementet er klassifisert som signifikant eller ikke-signifikant, skal revisor gjennomføre substanshandlinger dersom regnskapselementet er vesentlig i størrelse. Hva som skiller omfanget av substanshandlinger dersom regnskapselementet er signifikant og ikke-signifikant, samt betydningen av dette, kommer studien tilbake til i kapittel 3.1.3.1.

2.5.4 Avslutningsfasen

Etter at revisor har gjennomført risikohåndteringshandlingene, må det vurderes om innhentede revisjonsbevis er tilstrekkelig og hensiktsmessig til å uttale seg, med betryggende sikkerhet, om regnskapet er uten vesentlige feil (Gulden, 2016, s. 56; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 271). Denne vurderingen gjøres basert på revisors profesjonelle skjønn (ISA 200, 2010, pkt. A33). Dersom revisor vurderer at dette ikke er tilfellet, som følge av for eksempel endrede forhold

underveis i revisjonen, må revisor fortsette å innhente revisjonsbevis til dette er mulig (Gulden, 2016, s. 56).

Basert på innhentede revisjonsbevis må revisor akkumulere feilinformasjon identifisert under revisjonen, med unntak av feil som er klart ubetydelige (ISA 450, 2010, pkt. 5). Feilinformasjonen skal følgelig kommuniseres til ledelsen, og bes om å bli korrigert (ISA 450, 2010, pkt. 8). For feilinformasjon som ledelsen ikke korrigerer må revisor vurdere betydningen av feilene mot vesentlighetsgrensen, samt vurdere resultatpåvirkningen (ISA 450, 2010, pkt. 11).

Revisors mening om hvorvidt regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon skal rapporteres i revisjonsberetningen, som avgis til det reviderte foretaket (Gulden, 2016, s. 57). Denne meningen avgjøres basert på om den totale feilinformasjonen er vesentlig og gjennomgripende, hvor to ulike konklusjoner kan avgis. Med gjennomgripende menes det at feilinformasjon er av en slik betydning at feilen må betraktes som vesentlig for regnskapet totalt sett, og ikke bare for en enkelt regnskapspost (ISA 705, 2016, pkt. 5a; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 292).

Den første og den vanligste konklusjonen revisor kan avgi, er en umodifisert konklusjon (Stuart, 2020, s. 367). Den umodifiserte konklusjonen gis i form av en normal revisjonsberetning dersom revisor konkluderer med «*at regnskapet i alt det vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering*» (ISA 700, 2019, pkt. 7). Det vil si at revisor ved gjennomføring av risikohåndteringshandlingene ikke har funnet vesentlige feil.

Den andre konklusjonen er en modifisert konklusjon, som ytterligere kan deles inn i konklusjon med forbehold, negativ konklusjon og konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg (ISA 705, 2016, pkt. 2). Figuren nedenfor illustrerer de ulike modifiserte konklusjonene:

Tabell 2 Typer av modifisert revisjonsberetning. (Basert på ISA 705, 2016, pkt. A1)

Typen forhold som ligger til grunn for modifikasjonen	Vesentlig, men ikke gjennomgripende	Vesentlig og gjennomgripende
Regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon	Konklusjon med forbehold	Negativ konklusjon
Manglende mulighet til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis	Konklusjon med forbehold	Konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet

3. Risikovurdering

Risikovurdering står sentralt i revisjonsprosessen, og er helt fundamental for å sikre en god angrepsvinkel på revisjonen (IAASB, 2016, s. 6). Risikovurdering handler om å forstå hva som kan gå galt, slik at revisjonen kan rettes mot disse områdene i videre risikohåndtering (IAASB, 2016, s. 6).

I dette kapittelet presenteres risikovurdering etter oppdatert ISA 315. Først gjøres det rede for oppdateringen av standarden. Videre redegjøres det for hvordan risikovurderingen skal gjennomføres etter de nye kravene og endringene, herunder hvilke forhold ved den reviderte enheten som revisor er pliktet til å opparbeide seg en forståelse av.

3.1 Oppdatering av ISA 315

Etter at ISA 315 ble implementert for første gang i 2004, har det skjedd betydelige endringer. Blant annet har enheters strukturer og forretningsprosesser blitt mer komplekse, med økende bruk av IT (IAASB, 2016, s. 6). Dette resulterer i et behov for en strengere og mer omfattende risikovurdering (IAASB, 2016, s. 6).

Som en del av IAASB's Clarity-prosjekt ble en ny utgave av standarden publisert, gjeldende fra regnskapsåret 2010 (IAASB, u.å.-b). Basert på utfordringer relatert til den første utgaven ble det følgelig gjennomført flere endringer, samt en forbedring av strukturen og forståelsen (IAASB, 2006, s. 12; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 54). Det viste seg imidlertid at også denne utgaven medførte utfordringer i takt med utviklingen i samfunnet (IAASB, 2013, s. 26-27; IAASB, 2016, s. 6). Dette medførte at ISA 315 ble oppdatert nok en gang i 2019, gjeldende fra regnskapsåret 2022 (IAASB, 2022, s. 3). Endringene i standarden anses å være de mest omfattende siden 2004 (Sims et al., 2023).

I det følgende redegjøres det for bakgrunnen, og hvilke utfordringer som medførte at standarden ble oppdatert i 2019. Videre gjøres det rede for formålet IAASB forsøkte å oppnå ved å gjennomføre endringene, hvor endringene relevant for studien blir forklart avslutningsvis.

3.1.1 Bakgrunn for oppdatering av ISA 315

Ved implementering av nye revisjonsstandarder gjennomfører IAASB *Post-Implementation Review*, som en del av *ISA Implementation Monitoring* (IAASB, u.å.-c). Dette gjennomføres

for å analysere og evaluere hvorvidt nye revisjonsstandarder blir forstått og anvendt i henhold til IAASB's formål, slik at ytterligere forbedringer kan iverksettes (IAASB, u.å.-c).

I juli 2013, omtrent tre år etter at Clarity-utgaven av ISA 315 ble implementert, publiserte IAASB *Post-Implementation Review* basert på denne standarden (IAASB, 2019a, s. 3). Evalueringen viste at mange respondenter var bekymret for manglende sammenheng i både type og omfang av risikoer som ble identifisert i praksis, hvilket har betydning for videre revisjonsomfang (IAASB, 2013, s. 26). Mange respondenter uttrykte også at det var utfordrende å opparbeide seg en forståelse av kontrollaktiviteter relevante for revisjonen, da veiledningen var uklar (IAASB, 2013, s. 26). Et annet viktig element som kom frem av evalueringen var at standarden ikke adresserte kompleksiteten og den sentrale betydningen av det reviderte foretakets informasjonssystemer, samt risiko som oppstår ved bruk av IT og generelle IT-kontroller som håndterer denne risikoen (IAASB, 2013, s. 26-27).

De samme utfordringene finnes det også eksempler på nasjonalt i Norge, i rapporter publisert av Finanstilsynet. Finanstilsynet er en uavhengig statlig etat som fører tilsyn med revisjonsselskaper for å tilse at regulering og god revisjonsskikk etterleves (Finanstilsynet, 2022a; Finanstilsynet, 2022b). I sitt tilsyn av Ernst & Young i år 2021, påpekte Finanstilsynet svakheter i risikovurderingen, kartlegging av det reviderte foretakets prosesser og gjennomføring av revisjonshandlinger (Finanstilsynet, 2021a, s. 8). Kravet om identifisering og vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon var ikke utført i samsvar med revisorloven og utgått ISA 315 (Finanstilsynet, 2021a, s. 7). I samme år avdekket også Finanstilsynet flere betydelige svakheter ved RSM Norge AS sin revisjonsutførelse, hvilket også utgjorde brudd på revisorloven og utgått ISA 315 (Finanstilsynet, 2021b, s. 2). Svakhhetene var særlig knyttet til mangelfull IT-revisjon da det ikke forelå dokumentasjon tilknyttet risikovurderingene (Finanstilsynet, 2021b, s. 10).

3.1.2 Formålet med oppdateringen av ISA 315

Basert på IAASB sine funn ved *Post-Implementation Review* begynte organisasjonen prosjektet med å oppdatere ISA 315 tidlig i 2016, altså tre år etter at standarden ble evaluert (IAASB, 2019a, s. 3). Etter flere år med arbeid, diskusjoner og møter kom styremedlemmene i IAASB til enighet om den oppdaterte versjonen av ISA 315 i september 2019 (IAASB, 2019c, s. 4).

IAASB's formål med å endre, oppdatere og forbedre den tidligere versjonen av ISA 315 var flere. Blant annet skulle oppdatert ISA 315 bidra til å fremme mer konsistent anvendelse av

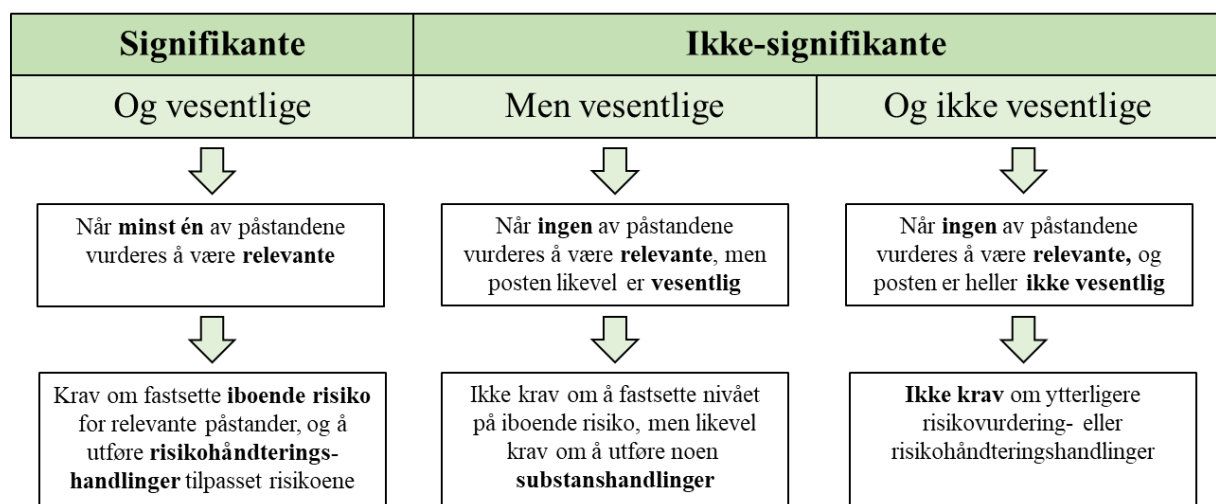
prosedyrer for identifisering og vurdering av risiko, og følgelig bidra til en mer robust risikovurdering (IAASB, 2019b, s. 2). Hensikten med dette var å gjøre videre risikohåndteringshandlinger mer fokusert på de identifiserte risikoene (IAASB, 2019b, s. 2). Ved å implementere mer veiledningsmaterieell, spesielt relatert til IT, skulle standarden også være til bedre støtte for revisorer ved utførelse av revisjonen (IAASB, 2019b, s. 2).

3.1.3 Endringene i oppdatert ISA 315

Oppdatert ISA 315 erstattet den utgåtte standarden for regnskapsår som begynte 15. desember 2021 eller senere, hvilket vil si regnskapsåret 2022 for norske forhold (IAASB, 2022, s. 3). Det ble gjennomført mange endringer, dels relatert til hvilke forhold det reviderte foretaket revisor skal vurdere i planleggingsfasen og dels relatert til hvordan revisor skal gjennomføre risikovurderingen (Nygård, 2022, s. 25).

3.1.3.1 Signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger

For å tydeliggjøre omfanget av revisors forståelse og håndtering av risiko for vesentlig feilinformasjon, og følgelig gjøre risikovurderingen mer konsistent og robust, er «*signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer eller tilleggsopplysninger*», sammen med «*relevante påstander*» definert i oppdatert ISA 315 (IAASB, 2019a, s. 20; IAASB, 2022, s. 24). Kravet om å fastsette relevante påstander og signifikante regnskapselementer er ment å ha praktisk betydning for hvilke regnskapselementer revisor må foreta ytterligere risikovurdering og -håndtering (IAASB, 2022, s. 24; ISA 315, 2019, pkt. 19). Dette kan illustreres følgende:



Figur 2 Signifikante og ikke-signifikante regnskapselementer. (Basert på DnR kursdokumentasjon «3A NY ISA 315 En mer robust og konsistent risikovurdering» ved Kjersti Lothe; ISA 315, 2019; ISA 330, 2010).

Revisor må etter den oppdaterte standarden hensynta hvorvidt ulike regnskapselementer er signifikante og vesentlige. Basert på denne vurderingen kan regnskapselementer, som det fremkommer av figur 2, herav klassifiseres som:

- Signifikante, og vesentlige
- Ikke-signifikante, men vesentlige
- Ikke-signifikante, og ikke vesentlige

Signifikante regnskapselementer

Et regnskapselement er signifikant og følgelig også vesentlig dersom «*det finnes én eller flere relevante påstander*», hvor en relevant påstand er en påstand «*tilknyttet en identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon*» (ISA 315, 2019, pkt. 12h, 12k og A235). Det vil si at dersom det foreligger en rimelig mulighet for at en påstand kan medføre vesentlig feilinformasjon, uten å hensynta enhetens kontroller, er påstanden relevant og det tilhørende regnskapselementet signifikant (ISA 315, 2019, pkt. A186-A188). Selv om ISA-en konsekvent bruker ordet «vesentlig» i refererte punkter, er det logisk at det, ut fra definisjonen av arbeidsvesentlighet i ISA 320 (2010), menes arbeidsvesentlighet da dette er den operasjonelle vesentlighetsgrensen (pkt. 9). De ulike påstandene revisor skal hensynta ved vurdering av relevante påstander redegjøres for i kapittel 3.2.1.

For signifikante regnskapselementer skal revisor vurdere iboende risiko, samt kontrollrisiko for kontroller som håndterer risikoene tilknyttet regnskapselementet, for å gjøres i stand til å utforme hensiktsmessige risikohåndteringshandlinger tilpasset risikoene (ISA 315, 2019, pkt. 31 og 34; ISA 330, 2010, pkt. 7). En separat vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko er følgelig også et nytt krav i den oppdaterte standarden, da utgått ISA 315 kun krevde en samlet vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon (IAASB, 2022, s. 4).

For å bistå revisorer med å foreta vurderingen av iboende risiko for signifikante regnskapselementer, er spekteret av iboende risiko følgelig inkludert i standarden (IAASB, 2022, s. 4). Spekteret av iboende risiko varierer fra lav til høy, og hensyntar sannsynligheten for feilinformasjon og konsekvensen dersom feilinformasjonen skulle forekommet (IAASB, 2022, s. 4; ISA 315, 2019, pkt. 31). Desto høyere revisor vurderer kombinasjonen av sannsynlighet og konsekvensen, desto høyere fastsettes iboende risiko og vice versa (ISA 315, 2019, pkt. A212). For å bistå revisor ved vurderingen på spekteret av iboende risiko, er iboende risikofaktorer definert som «*særtrekk ved hendelser eller forhold som påvirker i hvilken grad*

en påstand om en transaksjonsklasse, kontosaldo eller tilleggsopplysning kan inneholde feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil, før kontroller tas i betraktning» (IAASB, 2022, s. 11; ISA 315, 2019, pkt. 12f). Disse risikofaktorene omfatter kompleksitet, subjektivitet, usikkerhet, endringer, samt mulig feilinformasjon på grunn av mangel på objektivitet fra ledelsen eller andre mislighetsfaktorer som kan påvirke iboende risiko (ISA 315, 2019, pkt. 12f og vedlegg 2, pkt. 1). For at revisor ytterligere skal forstå hvordan iboende risikofaktorer oppstår og kan vurderes, er vedlegg 2 *Forståelse av iboende risikofaktorer* tillagt den oppdaterte standarden (IAASB, 2022, s. 34). Vedlegget inneholder også eksempler på forhold og hendelser, klassifisert etter de iboende risikofaktorene, som kan medføre risiko for vesentlig feilinformasjon (ISA 315, 2019, vedlegg 2, pkt. 5).

Følgelig er også krav til revisors forståelse av IT, samt vurdering av design og implementering, nytt i standarden da det bistår revisor i vurderingen av kontrollrisikoen (ISA 315, 2019, pkt. 26d; IAASB, 2022, s. 22; Hayes et al., 2021, s. 318). Dette gjøres rede for i kapittel 3.1.3.2.

Ikke-signifikante regnskapselementer

Dersom det ikke foreligger en risiko for at ledelsens påstander kan medføre vesentlig feilinformasjon, det vil si at regnskapselementet ikke har iboende risiko, følger det implisitt av ISA 315 (2019) at regnskapselementet er ikke-signifikant (pkt. 12k og 12h). Beløpsmessig størrelse på regnskapselementet og den fastsatte arbeidsvesentlighetsgrensen er imidlertid avgjørende for hvorvidt det er behov for ytterligere handlinger rettet mot den ikke-signifikante resultatkontoen, balansekontoen eller tilleggsopplysningen.

Dersom den beløpsmessige størrelsen på regnskapselementet er over arbeidsvesentlighetsgrensen, klassifiseres regnskapselementet som ikke-signifikant, men vesentlig (IAS 315, 2019, pkt. A234). Ettersom regnskapselementet ikke har iboende risiko, er ikke revisor pliktet til å fastsette nivået på iboende risiko (ISA 315, 2019, pkt. 31). Revisor må imidlertid utføre noen substanshandlinger rettet mot regnskapselementet, som et resultat av at det er vesentlig (ISA 330, 2010, pkt. 18). Dette skyldes at revisor ikke kan utelukke all risiko i et vesentlig regnskapselement som følge av at revisor anvender skjønn ved risikoidentifiseringen (ISA 330, 2010, pkt. A42). Selv om det ikke er et krav at substanstesting må dekke alle påstandene, må testingen likevel omfatte de påstandene der det etter revisors skjønn er størst risiko for at vesentlig feilinformasjon kan oppstå, dersom påstanden ikke er oppfylt (ISA 330, 2010, pkt. A42a).

Er imidlertid den beløpsmessige størrelsen på det ikke-signifikante regnskapselementet under arbeidsvesentlighetsgrensen, klassifiseres regnskapselementet som ikke-signifikant, og ikke vesentlig (ISA 315, 2019, pkt. 12k og 12h). Ved slike tilfeller kommer det implisitt frem av standarden at revisor ikke trenger å utføre mer revisjon relatert til regnskapselementet. Dette følger av at det etter revisors skjønn ikke foreligger en rimelig mulighet for at det kan oppstå vesentlig feil, og at revisor kun er pliktet til å utføre substanshandlinger dersom regnskapselementet er vesentlig (ISA 315, 2019, pkt. 11 og A186; ISA 330, 2010, pkt. 18).

Fastsette signifikante og ikke-signifikante regnskapselementer

For å identifisere relevante påstander og tilhørende signifikante regnskapselementer må revisor vurdere sannsynlig årsak til feilinformasjon, herav stille seg spørsmålet om hva som kan gå galt (Stuart, 2020, s. 63). Revisor må følgelig ta utgangspunkt i de ulike regnskapselementene hos enheten, og for hvert regnskapselement må revisor gjennomgå de ulike påstandene og vurdere om det er en risiko for at en eller flere av disse påstandene ikke er oppfylt på en slik måte at det kan medføre feilinformasjon som er vesentlig (ISA 315, 2019, pkt. A208-A216). Ved denne vurderingen må revisor ta i betraktning både kvalitative og kvantitative risikofaktorer (ISA 315, 2019, pkt. A211; Stuart, 2020, s. 62). Dette innebærer blant annet å vurdere størrelsen, sammensetning, hyppighet og kompleksitet til de ulike regnskapselementene, samt revisors forventning til misligheter og endringer fra tidligere perioder (Stuart, 2020, s. 63). Det er derfor viktig at revisor har en god forståelse av enheten og dens omgivelser, samt det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (IAASB, 2022, s. 17).

Når revisor har gjennomgått de ulike regnskapselementene og de tilhørende påstandene, vil revisor være i stand til å fastsette signifikante og ikke-signifikante regnskapselementer. Dersom revisor ikke har identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon er ingen av påstandene relevante, og regnskapselementet er følgelig heller ikke signifikant (IAASB, 2022, s. 24). Dersom revisor imidlertid har identifisert en risiko for at en eller flere påstander ikke er oppfylt, og dette kan medføre feilinformasjon som er vesentlig, er den eller disse påstandene relevante og regnskapselementet er følgelig signifikant (IAASB, 2022, s. 24)

Vurderingen av relevante påstander vil gjøre revisor oppmerksom på de påstandene i de ulike regnskapselementene hvor art og omstendigheter tilsier at det er en rimelig mulighet for at feilinformasjon oppstår og det er vesentlig dersom det skjer (IAASB, 2022, s. 25). Gjennom risikovurderingshandlingene som utdypes i kapittel 3.2.2, vil revisors vurdering bekreftes eller

avkrefte (ISA 315, 2019, pkt. A126-A127). Med andre ord betyr dette at siden risikovurderingen er en dynamisk og kontinuerlig prosess, kan nye forhold og informasjon oppstå som kan endre revisors oppfatning til hvilke regnskapselementer som er signifikante. Dette kan resultere i at revisor må ta et steg tilbake og innhente den relevante forståelsen om informasjonssystemet for regnskapselement som går fra ikke-signifikant til signifikant (IAASB, 2022, s. 17). Følgelig kan også revisor ved utførelse av de påkrevde substanshandlingene for ikke-signifikante, men vesentlige regnskapselementer måtte revurdere klassifiseringen, og endre risikovurderings- og risikohåndteringshandlingene, dersom revisor identifiserer en ikke-avdekket risiko (ISA 315, 2019, pkt. A233-236; ISA 330, 2010, pkt. A60; ISA 520, 2010, pkt. A18).

3.1.3.2 Forståelse av IT og relatert risiko

Bruk av IT påvirker hvordan informasjon relevant for å utarbeide regnskapet rapporteres, håndteres, lagres og kommuniseres, som følgelig påvirker enhetens internkontrollsystem og effektiviteten av det (Hayes et al., 2021, s. 318; ISA 315, 2019, vedlegg 5, pkt. 1; Klamm & Watson, 2009, s. 1). Som et resultat av økende bruk og kompleksitet, samt at IT utgjør spesifikke risikoer for internkontrollen i en enhet, er en viktig endring i oppdatert ISA 315 at revisorer er pålagt å forstå integreringen av IT på et mer detaljert nivå (Hayes et al., 2020, s. 318; IAASB, 2022, s. 21-22). Standarden inneholder følgelig nye definisjoner, herunder definisjon av IT-miljø, risiko som følger av bruken av IT, generelle IT-kontroller og informasjonsbehandlingskontroller (IAASB, 2022, s. 21).

For å bistå revisor med gjennomføring av de økte kravene i henhold til forståelsen av IT har vedlegg 5 *Vurderinger knyttet til forståelsen av IT* og vedlegg 6 *Vurderinger knyttet til forståelsen av generelle IT-kontroller* blitt tillagt standarden (IAASB, 2022, s. 9). Vedlegg 5 gir ytterligere veiledning relatert til forståelsen av enhetens bruk av IT i internkontrollsystemet, herunder eksempler på risiko som oppstår som følge av IT og generelle IT-kontroller (IAASB, 2022, s. 9). Vedlegg 6 gir ytterligere veiledning på forhold revisor kan vurdere å forstå relatert til generelle IT-kontroller, herunder eksempler på ulike typer av generelle IT-kontroller (IAASB, 2022, s. 9).

For å etterleve de mer detaljerte og omfattende kravene kan det være nødvendig å involvere en revisor med spesialkompetanse innen IT, dersom enhetens bruk av IT er omfattende og består av et høyt komplekst IT-miljø (IAASB, 2022, s. 22; ISA 315, 2019, pkt. A171). Dette kan for

eksempel omfatte en CISA-sertifisert revisor, hvor revisoren er gitt sertifiseringen på bakgrunn av ferdigheter, erfaring og kunnskap om revisjon av IT (ISACA, u.å.).

IT-miljø

For signifikante regnskapselementer er revisor heretter pliktet til å opparbeide seg en forståelse av enhetens IT-miljø relevant for informasjonssystemet (IAASB, 2022, s. 22). Dette følger av at enhetens bruk av IT-applikasjoner, samt andre aspekter ved IT-miljøet, kan medføre risiko som et resultat av bruk av IT (ISA 315, 2019, pkt. A140).

IT-miljø er definert i den nye standarden som «*IT-applikasjoner og støttende IT-infrastruktur, så vel som IT-prosesser og personell som er involvert i disse prosessene, som en enhet bruker for å understøtte forretningsdriften og oppnå strategiske forretningsmål*» (ISA 315, 2019, pkt. 12g). IT miljøet er følgelig en sammensetning av IT-applikasjoner, IT-infrastruktur og IT-prosesser. Med IT-applikasjon menes et program eller en programvare «*som benyttes for å initiere, behandle, registrere og rapportere transaksjoner eller informasjon*» (ISA 315, 2019, pkt. 12g). Dette kan for eksempel omfatte et ERP-system (ISA 315, 2019, vedlegg 5, pkt. 4). IT-infrastruktur omfatter operativsystem, database og nettverk, samt maskin- og programvare (ISA 315, 2019, pkt. 12g). IT-prosesser er prosessene enheten gjennomfører for å administrere IT-miljøet og IT-driften (ISA 315, 2019, pkt. 12g).

For å forstå IT-miljøet gir vedlegg 5 eksempler på forhold revisor kan opparbeide seg en forståelse av (ISA 315, 2019, vedlegg 5, pkt. 4). Dette omfatter blant annet å forstå hvordan data registreres, hvorvidt det har forekommet noen vesentlige endringer i IT miljøet som følger av ny teknologi, hvorvidt IT-drift er utkontraktert til en tredjepart, og hvem som håndterer sikkerhet og endringer i IT miljøet (ISA 315, 2019, vedlegg 5, pkt. 4). Som følge av at IT-miljøet varierer, i henhold til kompleksitet og typen IT-applikasjoner som benyttes, er dette imidlertid kun veiledning (ISA 315, 2019, vedlegg 5, pkt. 4). Det fremkommer av Otero (2018) at revisor burde forstå relevante IT-applikasjoner, samt betydelige endringer i disse applikasjonene (s. 380). Videre burde revisor forstå bruken av serviceorganisasjoner relatert til IT-miljøet, samt hvem som arbeider i IT-avdelingen og viktige nøkkelpersoner på IT (Otero, 2018, s. 380).

Risikoen som følger av bruken av IT

I lys av økt bruk av IT og automatiserte systemer, er revisor pålagt å forstå bruken av IT og identifisere hvilke risikoer dette medfører (ISA 315, 2019, pkt. 26; Otero, 2018, s. 159). Revisors forståelse av IT-relatert risiko, sammen med generelle IT-kontroller, har betydning for revisors beslutning om å bygge på kontroller på påstandsnivå og informasjonen produsert av enheten (ISA 315, 2019, pkt. A166). Det har også betydning for å vurdere iboende- og kontrollrisiko, og utforme videre risikohåndteringshandlinger (ISA 315, 2019, pkt. A166).

ISA 315 (2019) definerer risikoer som følger av bruken av IT som «*mulighet for at informasjonsbehandlingskontroller kan være ineffektiv utforming eller gjennomført, eller risikoer knyttet til informasjonens integritet (dvs. fullstendighet, nøyaktighet og gyldigheten av transaksjoner og annen informasjon) i enhetens informasjonssystem, som følge av ineffektiv utforming eller drift av kontroller i enhetens IT-prosesser*» (pkt. 12i). Risiko som følger av bruken av IT kan følgelig oppstå gjennom for stor tillitt til enhetens IT-applikasjoner (ISA 315, 2019, vedlegg 5, pkt. 18).

Den oppdaterte standarden, i likhet med den utgåtte, gir en veiledningen på ulike risikoer som kan oppstå ved bruken av IT (ISA 315, 2019, pkt. A64 og vedlegg 5, pkt. 18). Slike risikoer kan eksempelvis medføre fortapte eller urettmessige endringer av data og nedbrytning av arbeidsdeling som følge av uautoriserte tilganger og endringer av data (ISA 315, 2019, vedlegg 5, pkt. 18). Andre risikoer som kan forekomme er blant annet manglende gjennomføring av viktige endringer i IT-applikasjoner eller andre deler av IT-miljøet (ISA 315, 2019, vedlegg 5, pkt. 18).

I motsetning til den utgåtte standarden, gir oppdatert ISA 315 en mer detaljert veiledning utover dette, for å identifisere IT-applikasjoner og andre aspekter ved IT-miljøet som er utsatt for IT-risiko i kontrollaktivitetskomponenten (IAASB, 2022, s. 22; ISA 315, 2019, pkt. 26b). Revisor er blant annet pålagt å identifisere kontroller rettet mot særskilte risikoer, kontroller knyttet til posterings, og kontroller som revisor planlegger å teste om fungerer effektivt (ISA 315, 2019, pkt. 26a). Kontrollene kan være direkte og følgelig presise nok til å håndtere risikoer for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, eller de kan være indirekte og støtte opp om de direkte kontrollene (ISA 315, 2019, pkt. A5).

Informasjonsbehandlingskontroller

Revisor skal opparbeide seg en forståelse av informasjonsbehandlingskontroller, da disse kan medføre risiko som følger av bruken av IT (ISA 315, 2019, pkt. 26, 12i og vedlegg 3, pkt. 20). Informasjonsbehandlingskontroller er definert i ISA 315 (2019) som «*Kontroller knyttet til prosessering av informasjon i IT-applikasjoner, eller manuelle prosesser for behandling i enhetens informasjonssystem, som direkte håndterer risikoer knyttet til informasjonens integritet (dvs. fullstendigheten, nøyaktigheten og gyldigheten av transaksjoner og annen informasjon)*» (pkt. 12e).

Informasjonsbehandlingskontroller kan være utformet og implementert av enheten som inndatakontroller, behandlingskontroller og utdatakontroller (Otero, 2018, s. 254). Inndatakontroller skal sikre at kun nøyaktige, gyldige og godkjente data legges inn i systemet, og på den måten minimalisere risikoen knyttet til data inn i applikasjonssystemet (Kristoffersen, 2014, s. 300; Otero, 2018, s. 254). Slike kontroller kan blant annet utøves gjennom tilgangsbegrensninger på masterdata, fullstendighetskontroller og systemforhindringer som begrenser en person fra å utføre flere aktiviteter i en prosess (Otero, 2018, s. 255). Behandlingskontroller skal sørge for presis og fullstendig bearbeidelse av alle transaksjoner i IT-systemet, samt sikre korrekt oppdatering av alle poster (Kristoffersen, 2014, s. 301). Slike kontroller kan være implementert i form av automatisk bokføring ved registrering av inngående faktura eller ved å begrense muligheten for endringer i en ordre etter fakturering (Otero, 2018, s. 256-258). Utdatakontroller forsikrer tilfredsstillende kontroll av utdata fra systemet ved blant annet å hindre tap, feildistribusjon og misbruk av dokumenter (Kristoffersen, 2014, s. 302). Utdatakontroller kan inkludere systemgenererte rapporter som overvåker statusen til utleverte, fakturerte eller bokførte ordrer (Otero, 2018, s. 259). I tillegg kan det omfatte duplikatkontroller som gir varsler dersom en faktura bli forsøkt bokført flere ganger (Otero, 2018, s. 259).

De ulike informasjonsbehandlingskontrollene kan være automatiske, og følgelig integrert i IT applikasjoner, eller de kan være manuelle og bygge på andre kontroller, herunder generelle IT-kontroller eller andre informasjonsbehandlingskontroller (ISA 315, 2019, pkt. A6).

Generelle IT-kontroller

Basert på revisors forståelse av hvilke risikoer som følger av bruken av IT, skal revisor forstå generelle IT-kontroller som retter seg mot slike risikoer (IAASB, 2022, s. 22; ISA 315, 2019, pkt. 26). Generelle IT-kontroller er indirekte kontroller som påvirker kontrollrisikoen i

informasjonsbehandlingskontrollene, og bidrar til at revisor kan stole på de automatiske og IT-avhengige kontrollene (ISA 315, 2019, pkt. A150).

ISA 315 (2019) definerer generelle IT-kontroller som kontroller «*knyttet til enhetens IT-prosesser som underbygger den kontinuerlige og forsvarlige driften av IT-miljøet, herunder at kontrollene i enhetens informasjonssystem over prosessering av informasjon og integriteten av informasjonen*» (pkt. 12d). Slike kontroller kan være en kombinasjon av automatiske og manuelle, og varierer med arten og kompleksiteten til enhetens bruk av IT (Hayes et al., 2021, s. 289).

Generelle IT-kontroller kan implementeres av enheten i form av tilgangskontroller, programendringskontroller og IT-drift kontroller (ISA 315, 2019, vedlegg 6, pkt. 2). Tilgangskontroller skal blant annet sikre at brukere med autentisert tilgang til IT-applikasjonen bruker sin egen legitimasjon til pålogging, og at kun autoriserte personer gis adgang til systemet (ISA 315, 2019, vedlegg 6, pkt. 2). Programendringskontroller styrer hvem som kan gjøre endringer i IT-miljøet og inkluderer blant annet kontroller relatert til utforming, programmering og testing, samt arbeidsdeling i endring og kontroller knyttet til utvikling, implementering og datakonvertering (ISA 315, 2019, vedlegg 6, pkt. 2). IT-drift kontroller styrer planleggingen og overvåkingen av programmer knyttet til den finansielle rapporteringen, samt sikkerhetskopieringen av disse dataene (ISA 315, 2019, vedlegg 6, pkt. 2).

Det vil vanligvis ikke være tilstrekkelig for en generell IT-kontroll alene å håndtere risikoen for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå (ISA 315, 2019, pkt. A150). Revisor må derfor bygge på andre kontroller i tillegg for å håndtere denne risikoen (ISA 315, 2019, pkt. A150).

Forstå design og implementering

For hver identifiserte kontroll, herunder generelle IT-kontroller og informasjonsbehandlingskontroller, må revisor vurdere dens design og implementering (ISA 315, 2019, pkt. 26d). Vurderingen representerer en betydelig endring fra den tidligere standarden, som kun krevde en overordnet forståelse av internkontrollene som helhet (IAASB, 2022, s. 18).

Det nye kravet omfatter at revisor må vurdere hvorvidt kontrollen eksisterer og anvendes, samt om den alene eller sammen med andre kontroller oppfyller sitt kontrollformål og følgelig fungerer effektivt i å forebygge, eller avdekke og korrigere, feilinformasjon som er vesentlig

(ISA 315, 2019, pkt. A175-A176). Det kan oppstå svakheter i designet av en kontroll når personer med begrenset kunnskap om regnskapet utformer viktige internkontrollaktiviteter (Hayes et al., 2021, s. 314). Det kan også oppstå tilfeller hvor gode design er dårlig implementert, gjennom at personer som er ansvarlige for kontrollen ikke forstår dens formål (Hayes et al., 2021, s. 314).

Revisors vurdering av en kontroll design og implementering bidrar til revisors forståelse av hvordan ledelsen håndterer spesifikke risikoer, og danner følgelig grunnlag for fastsettelsen av kontrollrisiko (IAASB, 2022, s. 18; ISA 315, 2019, pkt. A179). Videre legger vurderingen føringer for utformingen og gjennomføringen av risikohåndteringshandlinger (IAASB, 2022, s. 18).

3.2 Revisors risikovurdering i samsvar med oppdatert ISA 315

Revisors mål med risikovurderingen er å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten som følge av misligheter eller som følge av feil (ISA 315, 2019, pkt. 11). Hensikten med dette er å danne grunnlag for hvilke risikohåndteringshandlinger revisor må utføre for å innhente revisjonsbevis slik at revisor kan uttale seg om regnskapet (ISA 200, 2010, pkt. 7; ISA 315, 2019, pkt. 11).

I det følgende redegjøres det for påstander som revisor anvender i risikovurderingen. Videre gjøres det rede for risikovurderingshandlinger revisor skal utføre, herunder type og hvilke forhold revisor skal opparbeide seg en forståelse av. Avslutningsvis forklares vurderingen av de identifiserte risikoene.

3.2.1 Påstander

Når ledelsen avgir regnskapet som revisor skal revidere, påstår ledelsen at regnskapet har flere kvalitative egenskaper (Gulden, 2016, s. 158). Disse egenskapene går under påstander, og kan defineres som «*Uttalelser, eksplisitt eller på annet vis, om innregning, måling, presentasjon og tilleggsinformasjon, som er inkorporert i regnskapet, fremstilt av ledelsen og utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering*» (Gulden, 2016, s. 158; ISA 315, 2019, pkt. 12a).

For å identifisere, vurdere og følgelig håndtere risikoen for vesentlig feilinformasjon som kan forekomme, tar revisor utgangspunkt i disse påstandene (ISA 315, 2019, pkt. 12a). Påstandene

grupperes etter transaksjonsklasser og tilhørende tilleggsopplysninger, og kontosaldoer og tilhørende tilleggsopplysninger (ISA 315, 2019, pkt. A190). Transaksjonsklasser og kontosaldoer er ikke definert i ISA-ene. I henhold til Stenvold & Degerstrøm (2020) forstås imidlertid transaksjonsklasser som en eller flere transaksjoner og hendelser i resultatregnskapet som har lik behandling, altså resultatkontoer (s. 169). Kontosaldoer refererer til balansekontoer, som inkluderer eiendeler, gjeld og egenkapital (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 169).

For transaksjonsklasser og tilhørende tilleggsopplysninger er det påstandene gyldighet, fullstendighet, nøyaktighet, periodisering, klassifisering og presentasjon revisor tar utgangspunkt i (ISA 315, 2019, pkt. A190a). Det vil si at når regnskapet presenteres påstår ledelsen at transaksjoner og hendelser som er registrert i regnskapet faktisk har forekommet, at alle transaksjoner og hendelser som skulle vært registrert faktisk er registrert, og at alle beløp og data er beregnet og registrert riktig (ISA 315, 2019, pkt. A190a). Videre påstår også ledelsen at transaksjoner og hendelser er registrert i riktig regnskapsperioder, på riktige kontoer og tilstrekkelig aggregert eller disaggregert, samt klart beskrevet (ISA 315, 2019, pkt. A190a).

For kontosaldoer og tilhørende tilleggsopplysninger er påstandene eksistens, rettigheter og forpliktelser, fullstendighet, nøyaktighet, verdsettelse og allokering, klassifisering og presentasjon utgangspunktet for revisors vurdering (ISA 315, 2019, pkt. A190b). Ledelsen påstår ved avleggelse av regnskapet at alle eiendeler, all gjeld og egenkapital eksisterer og at foretaket har kontroll over disse (ISA 315, 2019, pkt. A190b). Videre påstår ledelsen at alle eiendeler, gjeld og egenkapital som skulle vært registrert faktisk er registrert, til riktig beløp og på riktige kontoer (ISA 315, 2019, pkt. A190b). Til slutt påstår også ledelsen av aggregering og disaggregering er foretatt tilstrekkelig og med en klar beskrivelse (ISA 315, 2019, pkt. A190b).

For at innhentede revisjonsbevis skal anses tilstrekkelige må alle relevante påstander være oppfylt for transaksjonsklassene og kontosaldoene (ISA 315, 2019, pkt. 12h; ISA 330, 2010, pkt. A42a; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 175). Etersom revisjonen skal utføres måleffektivt, tillater ISA 315 (2019) at revisor kan kombinere påstandene om transaksjonsklasser med påstandene om kontosaldoer (pkt. A189). Dette innebærer at direkte kontroll av resultatposter for ulike påstander, gir indirekte kontroll av balanseposter for tilsvarende påstander og vise versa (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 175). Det er revisors risikovurdering som avgjør startpunktet for slike motpostkontroller (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 175-176).

Det er knyttet økt risiko til at enkelte påstander ikke vil bli oppfylt, som følge av mislighetsrisiko ved inntektsføring (ISA 240, 2010 pkt. 27). Denne mislighetsrisikoen kan være et resultat av både over- og undervurdering (ISA 240, 2010, pkt. A29). Påstandene gyldighet og fullstendighet blir derfor sentrale. For mindre foretak vil undervurdering ofte være den største risikoen, mens for store børsnoterte foretak vil overvurdering være sentralt (Rekdal, 2016, s. 53). Dette skyldes de ulike brukerne av regnskapet (Rekdal, 2016, s. 53). Det vil derfor være naturlig å kontrollere kreditposter direkte for fullstendighet og debetposter direkte for gyldighet/eksistens i mindre foretak (Rekdal, 2016, s. 49 og 53). Dette sikrer indirekte kontroll av debetposter for fullstendighet og kreditposter for gyldighet (Rekdal, 2016, s. 49). For store børsnoterte foretak, er det naturlig å snu om på kontrollretningen (Rekdal, 2016, s. 49 og 53).

3.2.2 Risikovurderingshandlinger

Revisor skal planlegge og gjennomføre risikovurderingshandlinger for å innhente revisjonsbevis som gir et hensiktsmessig grunnlag for å identifisere og vurdere risikoene for vesentlig feilinformasjon (ISA 315, 2019, pkt. 13 og 35). Risikovurderingshandlingene bidrar til å innhente nøkkelinformasjon om det reviderte foretaket og identifisere områder hvor det er størst sannsynlighet for at feilinformasjon kan forekomme, samt at de danner grunnlaget for hvilke risikohåndteringshandlinger revisor må utføre (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 106 og 111-112).

3.2.2.1 Type risikovurderingshandlinger

Risikovurderingshandlinger gjennomføres ved forespørsler til ledelsen og andre relevante personer, analytiske handlinger av finansiell og ikke-finansiell informasjon, observasjon og inspeksjon av aktiviteter og drift, samt diskusjon i revisjonsteamet (ISA 315, 2019, pkt. 14, 17, A29 og A34). Disse handlingene skal sikre at revisor oppnår en tilstrekkelig forståelse for å vurdere risikoene (Hayes et al., 2020, s. 239).

Den enkelte revisor skal også vurdere om det finnes annen informasjon som kan være hensiktsmessig å inkludere, slik som informasjon fra oppdragsvurderingen eller tidligere revisjonsoppdrag (ISA 315 2019, pkt. 15). Denne informasjonen skal imidlertid evalueres for å sikre at den er relevant og pålitelig som revisjonsbevis for den nåværende revisjonen (Hayes et al., 2021, s. 240; ISA 315, 2019, pkt. 16).

3.2.2.2 Forhold revisor må forstå gjennom risikovurderingshandlingene

Forståelsen som kreves dokumentert og forstått gjennom risikovurderingshandlingene omfatter forståelsen av enheten og dens omgivelser, komponentene i enhetens internkontrollsystem, samt hvorvidt identifiserte kontroller er hensiktsmessig utformet og implementert (ISA 315, 2019, pkt. 38).

Enheten og dens omgivelser, herunder enhetens rammeverk for finansiell rapportering

En god forretningsforståelse er nødvendig for at revisor skal være i stand til å utføre revisjonen på en god og effektiv måte (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 108). Det er derfor avgjørende at revisor opparbeider en tilstrekkelig og grunnleggende forståelse av enheten og dens omgivelser, herunder forretningsmodell, organisasjonsstruktur, bransjemessige- og regulatoriske faktorer, samt det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 109-109; ISA 315, 2019, pkt. 19). Denne forståelsen vil hjelpe revisor med å forstå relevante forhold og hendelser ved enheten, og videre identifisere iboende risikofaktorer som kan påvirke risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet (ISA 315, 2019, pkt. A50).

Internkontrollsystemet

For å kunne vurdere om det er noen svakheter ved den interne kontrollen skal revisor, som en del av risikovurderingen, også forstå enhetens internkontrollsystem (ISA 315, 2019, pkt. 21-27 og A90). ISA 315 (2019) definerer internkontrollsystemet som et *«system som er utformet, implementert og vedlikeholdt av dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, ledelsen eller annet personell, for å gi rimelig sikkerhet for at enheten oppnår sine mål om pålitelig finansiell rapportering, effektiv drift og overholdelse av gjeldende lover og regler»* (pkt. 12m). Revisors oppmerksomhet rettes mot interne kontroller som sikrer at regnskapet gjenspeiler den sanne økonomiske tilstanden til enheten (Hayes et al., 2021, s. 287).

Internkontrollsystemet består av fem sammenhengende komponenter som revisor skal vurdere for å identifisere eventuelle kontrollmangler (ISA 315, 2019, pkt. 12m og 27). De fem komponentene utgjør COSO modellen og består av kontrollmiljø, enhetens risikovurderingsprosess, enhetens prosess for overvåkning av internkontrollsystemet, informasjonssystemet og kommunikasjon, og kontrollaktiviteter (Hayes et al., 2021, s. 285; ISA 315, 2019, pkt. 12m). De tre førstnevnte komponentene er hovedsakelig indirekte kontroller (ISA 315, 2019, pkt. A196). De kan imidlertid underbygge andre kontroller, og

følgelig ha indirekte påvirkning på sannsynligheten for å avdekke eller forebygge feilinformasjon (ISA 315, 2019, pkt. A96).

Kontrollmiljøet omfatter handlinger, prosedyrer og retningslinjer om enhetens interne kontroll og dens betydning, som gjenspeiler den overordnede holdningen til de med ansvar for styring og kontroll (Hayes et al., 2021, s. 292). Revisor må forstå kontrollmiljøet og tilse at det beskrevne kontrollmiljøet eksisterer, da det danner grunnlag for de øvrige komponentene i internkontrollsystemet (ISA 315, 2019, pkt. A97, Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 155). Dette er også vist av Klamm & Watson (2009) som påpekte at svakt kontrollmiljø påvirket de øvrige komponentene (s. 19).

Enhetens risikovurderingsprosess omfatter hvordan enheten identifiserer og håndterer sine forretningsrisikoer (ISA 315, 2019, pkt. A111; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 156). Revisors forståelse er imidlertid begrenset til risikoene som kan påvirke den finansielle rapporteringen, og strekker seg over risikoens betydning, dens sannsynlighet for å forekomme og dens tiltak for å håndteres (ISA 315, 2019, vedlegg 3, pkt. 8; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 156). Denne forståelsen kan hjelpe revisor med å identifisere og vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon (ISA 315, 2019, pkt. A111).

Internkontrollsystemet må overvåkes av enheten for å kunne vurdere om kvaliteten og intensjonen er ivaretatt (Hayes et al., 2021, s. 310). Enhetens prosess for overvåking av internkontrollsystemet er en kontinuerlig oppfølgingsprosess av effektiviteten til de andre komponentene, samt iverksettelsen av nødvendige tiltak for korrigeringer i rett tid (ISA 315, 2019, vedlegg 3, pkt. 10; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 154). Revisors forståelse retter seg mot den finansielle rapporteringen til denne og andre komponenter, og bidrar til å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon (ISA 315, 2019, pkt. A121; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 162).

Informasjon og kommunikasjon er en del av enhetens interne kontroll og risikostyring (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 161). Informasjonssystemet består av aktiviteter og retningslinjer som sørger for enhetens forretningsprosesser, som følgelig består av transaksjoners utvikling (ISA 315, 2019, pkt. A135; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 161). Informasjonssystemet skal sikre at enhetens finansielle rapportering er utført i henhold til det gjeldende rammeverket (ISA 315, 2019, vedlegg 3 pkt. 15). Enheten bruker kommunikasjon til å videreformidle denne informasjonen slik at personer med styring og kontroll kan utføre

arbeidet i den tid og form de er pliktige (Hayes et al., 2021, s. 302). Revisor skal forstå informasjons- og kommunikasjonssystemet for å kunne identifisere og vurdere risiko og tilhørende kontrolltiltak på påstandsnivå (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 161). Forståelsen av enhetens forretningsprosesser vil hjelpe revisor med å forstå informasjonssystemet på en hensiktsmessig måte (ISA 315, 2019, pkt. A135).

For signifikante regnskapselementer må revisor blant annet forstå hvordan informasjonen flyter gjennom informasjonssystemet (ISA 315, 2019, pkt. 25a). Dette omfatter å forstå hvordan transaksjoner initieres, registreres, behandles, korrigeres, overføres og rapporteres i regnskapet, samt hvordan informasjon ut over transaksjonene fanges opp, behandles og rapporteres (ISA 315, 2019, pkt. 25a og vedlegg 3, pkt. 15). Videre må revisor forstå enhetens ressurser som benyttes i enhetens informasjonsbehandlingsaktiviteter (ISA 315, 2019, pkt. 25a og A133). Dette følger av at informasjon om de menneskelige ressursene, som for eksempel kompetanse, arbeidsdeling og hvorvidt ressursene er adekvate, kan være relevant for å identifisere og vurdere risiko med henhold til informasjonssystemets integritet (ISA 315, 2019, pkt. A133). Som følge av at enhetens bruk av IT-applikasjoner og andre aspekter kan medføre risiko som følger av bruken av IT, omfatter forståelsen av enhetens ressurser også forståelse av IT-miljøet som er relevant for transaksjon- og informasjonsflyten (ISA 315, 2019, pkt. 15a og A140).

Kontrollaktiviteter omfatter prosedyrer og retningslinjer som skal sikre at spesifikke tiltak blir gjennomført for å håndtere risikoer, med sikte på å oppnå enhetens mål innen drift, finansiell rapportering og etterlevelse (Hayes et al., 2021, s. 306). Revisor er pålagt å forstå denne komponenten ettersom den inkluderer kontroller som er utviklet for å sikre riktig anvendelse av retningslinjer i de andre komponentene i enhetens internkontrollsystem (ISA 315, 2019, pkt. A147). Disse kontrollene omfatter informasjonsbehandlingskontroller og generelle IT-kontroller, hvor revisors forståelse avhenger av hvor stor tillit enheten har til de automatiserte systemene, samt effektiviteten til de generelle IT-kontrollene som sikrer disse systemene (ISA 315, 2019, vedlegg 3, pkt. 20).

Revisor må forstå hvordan enheten hensyntar risikoene som følger av bruken av IT ved å identifisere kontroller som håndterer denne risikoen og evaluere design og implementering av disse kontrollene (ISA 315, 2019, pkt. A125). Det er spesielt viktig at revisor evaluerer utformingen av kontroller med betydelige risikoer og kontroller hvor substanshandlinger alene ikke er tilstrekkelig revisjonsbevis (Hayes et al., 2021, s. 319). Det kreves imidlertid ikke at revisor identifiserer og vurderer alle kontroller, så lenge revisor dekker de kontrollene som er

relevante i kontrollaktivitetskomponenten (ISA 315, 2019, pkt. A148). Revisors forståelse av kontrollene vil hjelpe revisor med å identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon, og følgelig gi et grunnlag for risikohåndteringshandlinger tilpasset de identifiserte risikoene (ISA 315, 2019, pkt. A95 og A125). Forståelsen vil også kunne hjelpe revisor med å fastsette typen, tidspunkt og omfang av substanshandlinger tilpasset relaterte risikoer, når revisor ikke planlegger å teste identifiserte kontroller (ISA 315, 2019, pkt. A125).

3.2.2.3 Identifisering av misligheter

Som et resultat av at revisor skal identifisere risiko for vesentlig feilinformasjon som også skyldes misligheter, må revisor vurdere om uvanlige handlinger, -hendelser, eller informasjon er identifisert gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, det gjeldende rammeverket og internkontrollsystemet til enheten (ISA 240, 2010, pkt. 17 og 25; ISA 315, 2019, pkt. A11).

Revisor må følgelig vurdere om det identifiseres én eller flere mislighetsrisikofaktorer (ISA 240, 2010, pkt. 25). Slike mislighetsfaktorer omfatter incentiv eller press, muligheter og rasjonalisering (ISA 240, 2010, pkt. A26). Disse faktorene utgjør det som ofte kalles for mislighetstriangel, hvor faktorene alene eller sammen kan medføre at misligheter begås (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 214-215). Eksempler på slike faktorer kan være dersom ledelsen tjener betydelige bonuser basert på økonomiske resultater, dersom ledelsen domineres av en enkelt person uten tilfredsstillende intern kontroller, eller dersom ledelsen har lav moral (ISA 240, 2010, vedlegg 1).

3.2.3 Vurdering av risikoene

For risikoene som revisor identifiserer gjennom risikovurderingen skal det fastslås hvorvidt de foreligger på påstandsnivå eller regnskapsnivå for regnskapselementer (ISA 315, 2019, pkt. 11 og 28). Risiko på påstandsnivå er risikoer som ikke er gjennomgripende for regnskapet, og består av iboende risiko og kontrollrisiko (ISA 315, 2019, pkt. 4 og A201). Risiko på regnskapsnivå er risikoer som er gjennomgripende for regnskapet og kan påvirke mange påstander, uten å nødvendigvis kunne knyttes til spesifikke påstander for regnskapselementer (ISA 315, 2019, pkt. 4 og A195).

For identifiserte risikoer for vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, det vil si for signifikante regnskapselementer, skal revisor vurdere iboende risiko (ISA 315, 2019, pkt. 31). Denne vurderingen skal ta utgangspunkt i revisors forståelse av iboende risikofaktorer, samt

kombinasjonen av sannsynligheten og konsekvensen for at feilinformasjonen forekommer (ISA 315, 2019, pkt. 31). Basert på denne vurderingen skal revisor også anslå om noen av risikoene er særskilte, det vil si hvorvidt risikoen er i øvre del av spekteret av sannsynlighet og konsekvens (ISA 315, 2019, pkt. 121 og 32). Misligheter og transaksjoner knyttet til inntektsføring skal behandles som særskilte risikoer med mindre annet kan begrunnes, noe som fører til at et slikt regnskapselementet stort sett klassifiseres som signifikant (ISA 240, 2010, pkt. 27 og 48; ISA 315, 2019, pkt. 32 og A220).

Basert på forståelsen av enhetens internkontrollsystem, og vurdering av kontrollenes design og implementering, skal revisor også vurdere en foreløpig kontrollrisiko (ISA 315, 2019, pkt. 34). Dette gjelder imidlertid kun for kontroller som håndterer risikoen for signifikante regnskapselementer, da revisor kun trenger å identifisere kontroller som håndterer vesentlig feil på påstandsnivå (ISA 315, 2019, pkt. 26). Vurderingen av kontrollrisikoen skal reflektere hvorvidt revisor planlegger å teste kontrollene (ISA 315, 2019, pkt. 34).

Vurderingen av iboende- og kontrollrisiko vil ha betydning for revisors utforming av videre risikohåndteringshandlinger, som er egnet til å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis (ISA 330, 2010, pkt. 3 og 7).

4. Metode

I dette kapittelet gjøres det rede for valg av metode for datainnsamling som er egnet til å besvare studiens problemstilling: *Hvilken effekt har overgangen til oppdatert ISA 315 hatt på revisjonsprosessen i praksis?* Først redegjøres det for forskningsdesign, herunder de valgene som er tatt og begrunnelsen for disse. Deretter blir datainnsamling og datanalysen gjennomgått, før metodekvalitet og etikk drøftes til slutt.

4.1 Forskningsdesign

Etter at problemstillingen var formulert, måtte det utformes en plan for hvordan studien skulle gjennomføres fra start til slutt, for å være i stand til å besvare problemstillingen (Johannessen et., 2021, 2. 65). Denne planen betegnes som studiens forskningsdesign, og er relatert til hva og hvem som skal undersøkes (Johannessen et al., 2021, s. 265).

4.1.1 Intensivt forskningsdesign

Ettersom forskning har som mål å frembringe noe spesifikt til noe allmenngyldig, kan det skilles mellom to hovedtilnærminger av hvordan denne generaliseringen tar form (Jacobsen, 2022, s. 95). Intensivt design går i dybden på et fenomen for å undersøke virkeligheten til et lite utvalg, og på den måten vektlegge en teoretisk generalisering, i motsetning til ekstensivt design, hvor et stort utvalg studeres for å være i stand til å statistisk generalisere funnene (Jacobsen, 2022, s. 99-100).

For å forstå hvilken effekt overgangen til oppdatert ISA 315 har hatt på revisjonsprosessen i praksis, var det nødvendig å undersøke grundig og detaljert hvordan ulike revisjonsselskap praktiserer endringene som følger av standarden. Dette medførte at et intensivt design var mest passende for studien (Jacobsen, 2022, s. 99-100). Ved å benytte et intensivt design ble det mulig å undersøke hvilke likheter og ulikheter som forelå mellom teorien og praktiseringen av standarden (Jacobsen, 2022, s. 100). En svakhet med å velge intensivt fremfor ekstensivt design, og følgelig få informanter fremfor et stort utvalg, er imidlertid at funnene ikke kan generaliseres på samme måte (Jacobsen, 2022, s. 100).

4.1.2 Kvalitativ metode

Basert på hensikten med studien, måtte det tas et valg om hvilken informasjon som skulle samles inn (Jacobsen, 2022, s. 138). Det skilles mellom kvalitativ metode, hvor dataen som samles inn er i form av ord, og kvantitativ metode, som inkluderer tall som datagrunnlag (Jacobsen, 2022, s. 137; Sekaran & Bougie, 2016, s. 2). Kvalitativ metode egner seg best når formålet er å forstå et fenomen, i motsetning til kvantitativ måte som er best egnet når formålet er å beskrive hyppigheten eller omfanget av et fenomen (Jacobsen, 2022, s. 148; Johannessen et al., 2021, s. 52).

Ettersom vi hadde lite forhåndskunnskap om den praktiske anvendelsen av standarden, var kvalitativ metode mest hensiktsmessig å anvende for å besvare problemstillingen (Jacobsen, 2022, s. 145; Johannessen et al., 2021, s. 51). Ved gjennomføring av kvalitative intervjuer fikk vi utfyllende svar, som følgelig bidro til en dypere og helhetlig forståelse av temaet (Johannessen et al., 2020, s. 23; Sekaran & Bougie, 2016, s. 2). Valget bød imidlertid på utfordringer med å generalisere praktiseringen av standarden til å gjelde alle revisorer og revisjonsselskap (Jacobsen, 2022, s. 143).

4.1.2.1 Induktiv tilnærming

Basert på formål og tilgjengelig teori måtte det tas et valg om tilnærming, altså fremgangsmåte for studien (Johannessen et al., 2020, s. 30). Kvalitative metoder er hovedsakelig induktive i sin tilnærming, ettersom de er preget av åpenhet og fleksibilitet (Askheim & Grenness, 2008, s. 13; Jacobsen, 2022, s. 141-142). På bakgrunn av dette, og som følge av begrenset forskning og teori på oppdatert ISA 315, var en induktiv tilnærming best egnet for å besvare studiens problemstilling. En induktiv fremgangsmåte innebærer å bevege seg fra empirisk observasjon til teoretisk forståelse, i kontrast til en deduktiv tilnærming hvor man går fra teori til empiri (Johannessen et al., 2020, s. 30). Valget gjorde det følgelig mulig å utlede en praktisk forståelse av oppdatert ISA 315 ut fra oppfatninger og fortolkninger i intervjuene, i motsetning til å samle inn data for å teste om eksisterende hypoteser og teorier stemmer (Askheim & Grenness, 2008, s. 13; Jacobsen, 2022, s. 139).

4.2 Datainnsamling

Etter at den overordnede strategien for innhenting av informasjonen var fastsatt, måtte det avklares hvilke typer data som var nødvendig for å besvare problemstillingen og hvordan den

faktiske situasjonen kunne måles på best mulig måte (Jacobsen, 2022, s. 137). Det er hovedsakelig to typer data som kan benyttes, primær- og sekundærdata (Sekaran & Bougie, 2016, s. 3). Primærdata er data som samles inn for det bestemte formålet, i motsetning til sekundærdata som allerede er innsamlet av andre til et annet formål (Sekaran & Bougie, 2016, s. 37-38). I denne studien ble sekundærdata benyttet i første omgang, gjennom å studere litteratur, revisjonsstandarder og forskning publisert av andre. Dette ble gjort for å utvikle en dypere forståelse av problemstillingen og oppnå grundig teoretisk kunnskap om oppdatert ISA 315. Videre ble primærdata samlet inn gjennom intervjuer, med hensikt å besvare problemstillingen og følgelig forstå den praktiske effekten av oppdaterte ISA 315. Dette gjøres rede for i det følgende.

4.2.1 Kvalitativt intervju

Det foreligger ulike metoder for innsamling av primærdata i kvalitativ metode, herav blant annet intervjuer, observasjoner og spørreundersøkelse (Sekaran & Bougie, 2016, s. 111). Studiens formål med datainnsamlingen var å undersøke den praktiske implementeringen av oppdatert ISA 315. Basert på antakelsen om at ulike revisjonsselskaper har forskjellige praktiseringer (Shelton et al., 2001, s. 21-22), tilbød kvalitativt intervju den beste forutsetningen for å besvare problemstillingen. Dette følger av at kvalitativt intervju ga informantene mulighet til å uttrykke seg om hvordan deres respektive revisjonsselskap praktiserer standarden, samt deres oppfatninger og erfaringer relatert til standarden (Johannessen et al., 2020, s. 106). Videre ga dette muligheten til å tydeliggjøre spørsmålene hvis noe var uklart og stille tilleggsspørsmål dersom svarene var uklare (Sekaran & Bougie, 2016, s. 123). Intervjuene krevde imidlertid tid fra informantene, og i en hektisk periode med årsoppgjør var ikke alle forespurte villige til å delta (Sekaran & Bougie, 2016, s. 123). Det ble derfor nødvendig å sette en kortere tidsbegrensning for intervjuene.

For å sikre at informantenes svar var relevante for å besvare problemstillingen, ble det gjennomført semistrukturerte intervjuer, med anvendelse av intervjuguide (Johannessen et al., 2020, s. 108 og 111). Intervjuguiden ble strukturert hovedsakelig etter forskningsspørsmålene, med ulike spørsmål på signifikante regnskapselementer og IT, samt noen overordnede spørsmål relatert til oppdatert ISA 315. Videre ble det utformet stikkord tilhørende de ulike spørsmålene, for å sikre at informasjonen ble innhentet i ønsket detaljgrad (Askheim & Grenness, 2008, s. 123; Johannessen et al., 2020, s. 111). Som en kvalitetssikring besto intervjuguiden også av et case som ble fremlagt for alle informantene. Hensikten med caset var å avdekke eventuelle

ulikheter mellom teoretiske og praktiske løsninger relatert til signifikante og ikke-signifikante regnskapselementer, og tilse at svarene på tidligere spørsmål var i overenstemmelse med den praktiske løsningen av caset (Askheim & Grenness, 2008, s. 70). Ved å anvende intervjuguiden ble de ulike informantene stilt tilnærmet de samme spørsmålene, og de ble bedt om å løse det samme caset. Dette muliggjorde en sammenligning av svarene fra informantene, samt en sammenligning av praktiseringen av oppdatert ISA 315 i store kontra mindre revisjonsselskap.

4.2.2 Utvalg av informanter

Etter beslutningen om å gjennomføre kvalitative intervjuer, var det nødvendig å avgjøre hvem og hvor mange som skulle intervjues (Johannessen et al., 2020, s. 24). Johannessen et al. (2020) viser til tre prinsipper for utvelgelse av informanter: utvalgsstrategi, rekruttering av informanter og utvalgsstørrelse (s. 24 og 58).

4.2.2.1 Utvalgsstrategi

Ved kvalitative intervjuer velges informanter strategisk basert på en vurdering av relevans og hvorvidt de er hensiktsmessige for det som skal undersøkes (Johannessen et al., 2020, s. 58-59). Det finnes flere ulike utvalgsstrategier, herav ble det besluttet å anvende en kriteriebasert utvalgsstrategi, hvor informantene ble valgt basert på ett sett kriterier (Johannessen et al., 2020, s. 64). For å studere praktiseringen av oppdatert ISA 315, var det nødvendig med et utvalg bestående av praktiserende revisorer som var kjent med og anvendte standarden. Disse skulle også tilhøre norske revisjonsselskaper.

Videre var et kriterium at utvalget skulle bestå av revisorer fra store og mindre revisjonsselskap. Med store revisjonsselskap menes de fem store, herav BDO, Deloitte, EY, KPMG og PWC. Revisjonsselskaper utover dette utgjør mindre revisjonsselskap. Kriteriet var basert på ønsket om å undersøke størrelsens betydning på praktiseringen av oppdatert ISA 315, ettersom tidligere forskning avdekket variasjoner i revisjonsverktøy og -metodikk mellom ulike revisjonsselskap i etterkant av implementert revisjonsstandard (Shelton et al., 2001, s. 20).

I utgangspunktet startet utvelgelsen også ved et kriterium om at informantene skulle tilhøre Kristiansand-området. Dette fulgte som et opprinnelig ønsket om å gjennomføre kun personlige intervjuer for å lettere tolke kroppsspråket i form av fysiske uttrykk, og ikke kun verbal kommunikasjon (Sekaran & Bougie, 2016, s. 120). På grunn av den hektiske årsoppgjørperioden ble imidlertid tid til intervju nedprioritert blant revisorene, hvilket

medførte at søkelyset måtte utvides til å inkludere informanter fra andre områder, og følgelig gjennomføre noen intervjuer digitalt.

4.2.2.2 Rekruttering av informanter

Basert på de forhåndsbaserte kriteriene, var det nødvendig å rekruttere informanter (Johannessen et al., 2020, s. 70). Det finnes flere ulike metoder for å rekruttere informanter, som blant annet ved fysisk kontakt, telefon, annonser etc. (Johannessen et al., 2020, s. 70). Rekrutteringen for denne studien foregikk ved å kontakte revisjonsselskaper i Kristiansand-området via e-post, der formålet og tidsrammen for intervjuene ble presentert. E-postadressene ble hentet fra de respektive revisjonsselskaperens hjemmesider.

Det viste seg imidlertid at e-post var en lite effektiv måte å komme i kontakt med flere av revisjonsselskapene, noe som førte til at det ble sendt oppfølgende e-poster til flere. Etter manglende og avvisende svar, måtte søkefeltet utvides til å inkludere informanter utenfor Kristiansandsområdet. For å komme i kontakt med disse ble nettverket til en tidligere foreleser benyttet, noe som gjorde det betydelig enklere å komme i kontakt med de resterende informantene.

4.2.2.3 Utvalgsstørrelse

Det eneste kriteriet for utvalgsstørrelsen i de kvalitative intervjuene var at utvalget måtte være stort nok til å besvare problemstillingen (Johannessen et al., 2020, s. 74). Ettersom revisjonsselskapene hadde begrenset kapasitet i årsoppgjørsperioden, satte det en begrensning for størrelsen på utvalget. Studien endte følgelig opp med en utvalgsstørrelse på åtte selskaper, herav fire store og fire mindre revisjonsselskaper. Dette ble sett på som tilstrekkelig for å belyse studiens problemstilling, samt få frem likheter og forskjeller mellom store og mindre revisjonsselskaper.

4.2.3 Gjennomføring av intervjuene

Som følge av lovpålagte rutiner for behandling av personopplysninger, ble studien meldte inn til Sikt for godkjenning i forkant av intervjuene (UiA, u.å.-c). I meldeskjemaet ble formålet med å innhente personopplysninger oppgitt, samt hvem som skulle behandle personopplysningene og hvem utvalget besto av (Sikt, u.å.). Prosjektet ble godkjent av Sikt kort tid etter sendt søknad. Så fort intervjuguiden var relativt ferdig utformet, startet prosessen med

å kontakte informantene for å avtale tidspunkt og sted. Som vedlegg til henvendelsen ble det sendt med en konfidensialitetsavtale som beskrev behandling av personopplysningene, og følgelig rettighetene til informantene. Begrunnelsen for dette var å øke tilliten informantene hadde til studien (Jacobsen, 2022, s. 171).

Intervjuene ble gjennomført i februar og mars for å sikre at det var tilstrekkelig med tid til å analysere og sammenligne dataene i etterkant. For å skape en naturlig setting ble de fysiske intervjuene gjennomført på kontoret til de respektive revisjonsselskapene (Jacobsen, 2022, s. 168). De digitale intervjuene ble gjennomført på zoom for å etterleve retningslinjene til UiA (UiA, u.å.-b). Det ble benyttet kamera fra begge parter under intervjuene for å redusere skillet mellom de fysiske og de digitale intervjuene (Jacobsen, 2022, s. 164). Dette sikret opprettholdelse av flere fordeler ved det fysiske intervjuet, inkludert muligheten til å observere informantens ansiktsuttrykk i forbindelse til de ulike spørsmålene (Sekaran & Bougie, 2016, s. 120).

For å skape en åpenhet startet hvert intervju med en introduksjon, hvor formålet og konfidensialitetsavtalen ble gjennomgått (Jacobsen, 2022, s. 172). Flertallet av informantene hadde signert konfidensialitetsavtalen på forhånd, mens de resterende signerte den etter gjennomgangen. Deretter ble temaene for intervjuet presenterte, før spørsmålene i intervjuguiden ble stilt. For å sikre at informantene fikk formidlet den informasjonen som var ønskelig, ble hvert tema avsluttet med et åpent spørsmål hvorvidt det var noe vedkommende ønsket å tillegge. Til slutt ble informantene bedt om å løse caset.

Ingen av informantene hadde fått tilsendt spørsmålene på forhånd, til tross for at de ble etterspurt i flere tilfeller. Hensikten med dette var at ingen av informantene skulle ha mulighet til å forberede seg, da dette kunne medført at de ga oss mer teoretisk riktige svar fremfor svar relatert til hvordan standarden faktisk praktiseres. Informantene hadde av den grunn kun fått informasjon om at studien tok for seg praktiseringen av oppdatert ISA 315. Intervjuguiden ble imidlertid utlevert til informantene i starten av intervjuet for å unngå eventuelle misforståelser eller feiloppfatninger knyttet til spørsmålene.

For å sikre at all relevant informasjon ble fanget opp, inkludert detaljer og nyanser, ble det benyttet diktafoner under intervjuene. Det ble brukt en diktafon tilknyttet Nettskjema, samt en diktafon lånt fra UiA som et ekstra sikkerhetstiltak. Dette sikret trygge opptak av intervjuene i samsvar med personvernretningslinjene (UiA, u.å.-a). Alle informantene ble informert om

bruken av diktafonene, og samtlige godtok dette som en del av konfidensialitetsavtalen. Av hensyn til informantenes anonymitet ble diktafonen ikke startet før første spørsmål ble stilt. Hver informant ble i tillegg påminnet om å ikke identifisere seg selv eller det respektive revisjonsselskapet under opptaket. Anvendelsen av diktafon åpnet opp for muligheten til å føre en bedre dialog med informantene, samt en økt aktiv deltakelse fremfor notering av svar på spørsmålene underveis. Det ble likevel tatt notater av ansiktsuttrykk, betenkningstid og oppfølgingsspørsmål der det var hensiktsmessig.

4.3 Analyse av data

Etter at datainnsamlingen var gjennomført, var det betydelige mengder rådata som måtte analyseres for å kunne trekke fornuftige konklusjoner (Jacobsen, 2022, s. 209; Johannessen et al., 2021, s. 151). Denne kontinuerlige prosessen deles gjerne inn i flere deler, avhengig av hva slags data som er samlet inn (Askheim & Grenness, 2008, 2. 146; Jacobsen, 2022, s. 209). I det følgende redegjøres det først for transkripsjonen og fremgangsmåten for å redusere dataen, før selve analysen og dens steg blir gjennomgått.

4.3.1 Forarbeid

Før selve analysearbeidet startet, var det nødvendig å transkribere og renskrive informasjonen fra lydfilene (Jacobsen, 2022, s. 209-211). Transkripsjonen innebar å konvertere lydopptakene til tekst, noe som ble gjort kort tid etter gjennomførelsen av intervjuene for å sikre at all informasjon, både verbale og fysiske uttrykk, ble inkludert i transkripsjonen (Kvale & Brinkmann, 2015, s. 206). Ved hjelp av Nettskjema sin automatiske transkripsjon gikk prosessen betydelig raskere, men det var likevel en tidkrevende oppgave å inkludere alle vesentlige ord og uttrykk. Det var også viktig å ta hensyn til risikoen for mulige tolkningsfeil, samt tekniske feil, under transkripsjonsprosessen (Kvale & Brinkmann, 2015, s. 207).

For å redusere kompleksiteten og oppnå en mer oversiktlig fremstilling, måtte mengden data redusere (Jacobsen, 2022, s. 207). Ufullstendige setninger og annen informasjon som var irrelevant for studien ble fjernet, samt at den innsamlede informasjonen ble forenklet på best mulig måte (Askheim & Grenness, 2008, s. 144). Hensikten med dette var å ikke bli overveldet av opplysninger, men fokusere på aspekter som kunne besvare studiens problemstilling (Jacobsen, 2022, s. 207).

Videre ble revisjonsselskapene og deres tilhørende revisorer tildelt alternative navn i tilfeldig rekkefølge for å bevare anonymiteten. Revisorene fra de store revisjonsselskapene fikk identifiseringene «Revisor A» til «Revisor D», mens revisorene fra de mindre selskapene ble tildelt navnene «Revisor E» til «Revisor H». I likhet med anonymiseringen av revisorene, ble også deres kjønn sensurert ved å bruke ord som «vedkommende», «revisoren» og «informanten».

4.3.2 Induktiv innholdsanalyse

Etter at forarbeidet var unnagjort, gjensto selve analysen. Hensikten med analysearbeidet var å redusere store mengder tekst til mindre setninger, for så å knytte disse sammen og forstå de ulike delene i lys av problemstillingen (Jacobsen, 2022, s. 208). Gitt den induktive tilnærmingen i studien, var det hensiktsmessig å benytte en induktiv innholdsanalyse. Dette valget skyldes at tilnærmingen tillot å redusere det som ble sagt i intervjuene til færre, men mer betydningsfulle og overordnede kategorier (Krippendorff, 2013, s. 2). Jacobsen (2022) viser til en tredelt inndeling av analysen, bestående av mikroanalyse, kategorisering, og mening og sammenheng (s. 216-221).

4.3.2.1 Mikroanalyse

Det første steget i analysen innebar å gjennomføre en mikroanalyse for å identifisere de grunnleggende elementene i setningene, som videre kunne lede frem til koder (Jacobsen, 2022, s. 217). Det startet med en gjennomgang av hele teksten fra transkripsjonen til hver informant for å få en oversikt over den innsamlede datamengden. Deretter ble hver enkelt setning analyserte, for å finne sentrale og interessante momenter som kunne bidra til å besvare problemstillingen (Jacobsen, 2022, s. 218). Setningene ble vurdert både i sammenheng med resten av konteksten og isolert for å undersøke om tolkningene endret seg mellom første og andre gjennomlesning (Jacobsen, 2022, s. 218).

Etter å ha analysert setningene, var det enklere å identifisere koder som representerte relevant data for problemstillingen (Jacobsen, 2022, s. 217). Ettersom alle informantene svarte på samtlige intervju spørsmål, var det naturlig å anvende spørsmålene ved kodingen. Kodene reflekterte en tolkning av den verbale teksten, samt den visuelle fremstillingen fra informantene (Jacobsen, 2022, s. 218). Alle svar ble følgelig strukturert til det tilhørende spørsmålet for å gjøre dataorganiseringen enklere.

4.3.2.2 Kategorisering

Neste steg i analysen innebar å identifisere fellestrekk blant kodene for å kunne kategorisere dem og følgelig utføre ytterligere strukturering av dataen (Jacobsen, 2022, s. 218-219). Det ble benyttet kategorisering for å gruppere kodene i henhold til temaene i intervjuguiden. Dette sikret at både informantenes opplevelser og studiens tolkning skulle være så representativt for virkeligheten som mulig (Jacobsen, 2022, s. 219). Kategoriseringen av kodene til temaene gjorde det også mulig å organisere funnene i tråd med problemstillingen, og følgelig forskningsspørsmålene.

4.3.2.3 Mening og sammenheng

Det avsluttende steget i analysen handlet om å binde sammen funnene på et mer abstrakt nivå enn det som var utgangspunktet umiddelbart etter intervjuene (Jacobsen, 2022, s. 220). Det ble utforsket sammenhenger både innenfor temaene, men enda viktigere mellom temaene (Jacobsen, 2022, s. 220). Det var også hensiktsmessig å kombinere ulike koder ettersom noen av informantene ga mer omfattende informasjon knyttet til andre spørsmål (Johannessen et al., 2021, s. 174). Målet med sammenkoblingen var å identifisere de meningsbærende elementene i datasettet, slik at det ble lettere å oppdage likheter i svarene og følgelig knytte dem sammen (Jacobsen, 2022, s. 220; Johannessen et al., 2021, s. 176). Videre ble det undersøkt om den forståelsen som ble utviklet her, samsvarte med den opprinnelige oppfatningen fra transkripsjonen (Johannessen et al., 2021, s. 177). Det ble samtidig forsikret at ingen viktige elementer hadde blitt utelatt, ettersom den kvalitative analysen i stor grad fokuserer på å oppnå en helhetlig forståelse (Askheim & Grenness, 2008, s. 160).

Gjennom hele den kvalitative analysen spilte sammenligning en sentral rolle (Jacobsen, 2022, s. 228). Basert på de funnene som ble sammenfattet gjennom koding og kategorisering, var det mulig å avdekke sammenhenger, likheter og forskjeller mellom teori og praksis, samt mellom revisjonsselskapene (Johannessen et al., 2021, s. 178).

Videre ble denne innsikten brukt til å undersøke om størrelsen på selskapene hadde noen betydning for praktisereringen, ved å analysere likheter og ulikheter mellom de store og de mindre revisjonsselskapene. Begrunnelse for dette følger av at tidligere forskning avdekket variasjoner blant revisjonsselskaper ved implementering av revisjonsstandard (Shelton et al., 2021, s. 21-22), samt at det i de store revisjonsselskapene ofte er noen som utvikler metodikken som andre praktiserer, hvilket kan medføre utfordringer (Curtis & Turley, 2007, s. 442).

4.4 Metodekvalitet og etikk

Når dataen var ferdig analysert måtte studiens kvalitet vurderes (Jacobsen, 2022, s. 239; Johannessen et al., 2020, s. 249). Med kvalitet menes studiens reliabilitet og validitet (Johannessen et al., 2020, s. 249). Som følge av at reliabilitet og validitet er avgjørende for å sikre troverdigheten og påliteligheten til funnene i studien (Brick, 1993, s. 35; Jacobsen, 2022, s. 239), blir det i det følgende foretatt en kritisk drøfting av hvorvidt disse kriteriene er oppfylt. Til slutt blir det utført en drøfting av etikk, og gjort rede for hvordan forskningsetiske problemstillinger er hensyntatt underveis i studien.

4.4.1 Reliabilitet

Reliabilitet refererer til hvorvidt studien er pålitelig, og hvorvidt én ville fått tilnærmet samme resultat dersom studien hadde blitt gjennomført på nytt (Jacobsen, 2022, s. 17). For å oppnå høy reliabilitet må tilfeldige feil minimeres. Det må følgelig vurderes hvorvidt det har oppstått forhold ved gjennomføring av intervjuene, registreringen av dataen og/eller dataanalysen som kan ha påvirket studiens resultat (Jacobsen, 2022, s. 17 og 250; Johannessen et al., 2020, s. 27).

Ved gjennomføringen av intervjuene er det flere forhold som kan ha betydning for at en tilsvarende studie skulle gitt samme resultat (Jacobsen, 2022, s. 17). Disse forholdene kan blant annet omfatte informantenes dagsform og erfaring, oppførselen under intervjuet, samt konteksten hvor intervjuet foregår (Jacobsen, 2022, s. 251-252). De fysiske intervjuene ble gjennomført på kontoret hos de respektive revisjonsselskapene for å få en så naturlig kontekst som mulig (Jacobsen, 2022, s. 252). Videre ble det forsøkt å holde en nøytral stilling under hele intervjuet, og følgelig ikke stille ledende spørsmål. Dette var for å sikre at forholdene relatert til tonefall og kroppsspråk skulle påvirke informantene i minst mulig grad (Jacobsen, 2022, s. 252). Bruken av en semistrukturert intervjuguide taler imidlertid imot at tilsvarende studie ville gitt samme resultat. Dette følger av at informantene brukte ulik tid på å besvare de ulike spørsmålene, samt at det i flere tilfeller ble stilt tilleggsspørsmål for å få konkrete svar. Videre stilte to av selskapene opp med to revisorer og fikk følgelig mulighet til å drøfte spørsmålene seg imellom, noe som kan ha påvirket det endelige svaret.

For å øke påliteligheten ved registrering og bearbeiding av data, ble det anvendt diktafon under intervjuet. Dette åpnet opp for muligheten til å høre gjennom lydopptakene i etterkant, og følgelig få inkludert viktige detaljer og redusere risikoen for at unøyaktig data ble registrert (Jacobsen, 2022, s. 254). Risikoen for at viktig informasjon ble utelatt eller misforstått ble

redusert ved tilstedeværelse av to intervjuere, samt gjennomgang av lydopptakene både individuelt og sammen, for å sikre lik tolkning (Jacobsen, 2022, s. 254; Johannessen et al., 2020, s. 250). Det taler også for økt reliabilitet at to personer var involvert i bearbeidingen av dataen, og dermed gjennomgikk kategorisering, koding og funn flere ganger for å sikre at ingenting uteble (Askheim & Grenness, 2008, s. 150; Jacobsen, 2022, s. 254).

Ved en åpenhet og en inngående beskrivelse av valg som er tatt, begrunnelse for disse og fremgangsmåte for studien, legges det videre til rette for at leserne får mulighet til å reflektere over hvordan dette kan ha påvirket konklusjonen og hvorvidt valgt metode er til å stole på (Jacobsen, 2022, s. 260; Johannessen et al., 2020, s. 250).

4.4.2 Validitet

Validitet refererer til hvorvidt den innsamlede dataene ved gjennomføringen av intervjuene er gyldige og faktisk gir svar på det ønskede formålet (Jacobsen, 2022, s. 17). Det skilles mellom intern- og ekstern validitet, hvor intern validitet handler om hvorvidt det kan trekkes konklusjoner basert på dataen (Jacobsen, 2022, s. 17; Johannessen et al., 2020, s. 250). Ekstern validitet handler om hvorvidt resultatene kan overføres og være gyldige i andre sammenhenger (Jacobsen, 2022, s. 17; Johannessen et al., 2020, s. 251).

For å styrke den interne validiteten var det viktig å få tak i de rette informantene (Jacobsen, 2022, s. 240-241). Det ble derfor satt ett sett med utvalgs-kriterier for at informantene skulle være rett informasjonskilde for å besvare problemstillingen. Som følge av at alle informantene var godt kjent med og praktiserte standarden, og at samtlige revisorer hadde erfaring fra revisjon i mer enn fire år, taler det for at de hadde evne til å gi riktig informasjon (Jacobsen, 2022, s. 241). Det er imidlertid en risiko for at informantene hadde mangel på evne og vilje, og følgelig utga mer teoretisk riktig svar enn det som faktisk var realiteten, som følge av at de ville beskytte sitt respektive revisjonsselskap (Jacobsen, 2022, s. 242). For å redusere risikoen for at informantene leste seg opp på de teoretisk riktige svarene, ble det følgelig valgt å ikke utlevere intervjuguiden på forhånd. Det ble også stilt tilleggsspørsmål dersom det oppsto usikkerhet, samt at svarene på caset ble anvendt for å sjekke overensstemmelse med svarene på spørsmålene.

Tidspunktet for datainnsamlingen kan også ha betydning for den interne validiteten. Dette følger av at kunnskap ble opparbeidet underveis, og at dataene samlet inn på et senere stadige ofte er klarere på grunn av økt forståelse av hva som skal undersøkes (Jacobsen, 2022, s. 243).

Det var i utgangspunktet ønskelig å gjennomføre et prøveintervju for å tilegne kunnskap om intervjuprosessen i forkant av intervjuene, og eventuelt rette oppmerksomhet mot forbedringer. Dette var imidlertid ikke mulig å få til, som følge av revisjonsselskapenes hektiske periode. For å sørge for tilstrekkelig kunnskap om oppdatert ISA 315, ble det gjennomført litteratursøk og opparbeidet teori i forkant av intervjuene. Under gjennomføringen av de senere intervjuene ble det også lagt vekt på å unngå å lete etter informasjon som kun støttet de tidligere antakelsen, fra de første intervjuene, om praktiseringen av den oppdaterte standarden. Dette kunne medført at ny og viktig informasjon falt bort (Jacobsen, 2022, s. 243). I forkant av hvert intervju ble det derfor diskutert betydningen av at ny informasjon kan fremkomme, og at denne følgelig ikke må overses.

Det er imidlertid vanskelig å forsvare oppnåelse av eksterne validitet, som følge av at studiens utvalg kun består av informanter fra åtte revisjonsselskaper (Jacobsen, 2022, s. 255). Den begrensede utvalgsstørrelsen skyldes både redusert kapasitet hos revisjonsselskapene, men også begrenset tidsrom for studien da den måtte gjennomføres på ett semester. Selv om funnene fra studien ikke kan generaliseres til å gjelde alle revisjonsselskaper, kan resultatene imidlertid representere den bredden som studeres (Jacobsen, 2022, s. 257). Ettersom formålet med studien er å undersøke den praktiske effekten av oppdatert ISA 315 blant utvalgte store og mindre revisjonsselskaper, kan funnene gi en indikasjon på hvordan standarden anvendes i praktisk revisjon blant slike selskaper.

For at studien skal være overførbar til andre kontekster må den være forankret i teori (Jacobsen, 2022, s. 258). Som følge av at studien tar utgangspunkt i oppdaterte ISA 315, kan de praktiske funnene bidra til å belyse hvorvidt risikovurderingen foretas i samsvar med teorien i den gjeldende standarden. Videre gir funnene innsikt i hvordan revisjonsselskapene tilpasser seg, implementerer endringer og retningslinjer som følger av standarden.

4.4.3 Etikk

Forskningsetikk handler om det gjensidige forholdet mellom informanter og intervjuere, i forhold til hva som er tillatt og ikke tillatt i interaksjonene med hverandre (Johannessen et al., 2021, s. 45). Det ble tatt stilling til flere forskningsetiske problemstillinger underveis i studien, herav blant annet studiens meldeplikt, overholdelsen til informantenes konfidensialitet, samt deres konsekvens av deltakelsen (Kvale & Brinkmann, 2015, s. 97). Studien ble meldt til, og godkjent av, Sikt før intervjuprosessen startet. Videre ble det informert om formålet med

studien og opprettholdelsen av informantenes anonymitet. Dette inngikk også som en del av konfidensialitetsavtalen som de signerte i forkant av intervjuene.

All informasjon fra informantene ble behandlet konfidensielt, og deres personvern ble ivaretatt i samsvar med de gjeldende retningslinjene (Bougie & Sekaran, 2016, s. 159). Informantene ble oppfordret til å unngå å dele personlige opplysninger, hvorav all delt informasjon ble respektert (Bougie & Sekaran, 2016, s. 159). Videre ble avgjørelsen til selskapene som ikke ønsket å delta anerkjent, og det ble følgelig sendt en takk for deres ærlighet og respons (Bougie & Sekaran, 2016, s. 159). Det er gjort en grundig innsats for å på best mulig måte representere den informasjonen som ble gitt, hvor all form for manipulering av dataene er unngått (Bougie & Sekaran, 2016, s. 160). Målet var å skape trygge omgivelser og ta hensyn til de etiske problemstillingene som kunne oppstå, for å sikre datakvaliteten og øke sannsynligheten for at informantene ga ærlige svar (Bougie & Sekaran, 2016, s. 159).

5. Funn

I dette kapittelet fremlegges studiens funn. Først gis det en oversikt over generell informasjon om informantene. Deretter presenteres funnene fra intervjuene og caseløsningen. Presentasjonen av funnene er strukturert i tråd med forskningsspørsmålene, og inkluderer også resultatene fra caseløsningen. Til slutt presenteres informantenes generelle opplevelser av oppdatert ISA 315.

5.1 Informasjon om informantene

Tabellen nedenfor presenterer generell informasjon om informantene. Revisjonsselskapene er presentert i tabellen med bokstavene A til H, hvor store revisjonsselskap er gitt bokstav A til D og de mindre revisjonsselskapene er gitt bokstav E til H. Informantene er gitt samme bokstav som sitt respektive revisjonsselskap, hvor revisorene i tillegg er gitt tallet en eller to for å skille informantene i samme selskap. Dette følger av at to av revisjonsselskapene var representert med to informanter, mens de resterende seks var representert med en informant. Antall års erfaring fra revisjonsbransjen varierer fra fire til tjuefire år, men samtlige av informantene arbeidet som praktiserende revisorer og var kjent med praksisen både før og etter oppdatert ISA 315. Dette skaper et tilstrekkelig grunnlag for at alle informantene anses skikket til å besvare spørsmålene og det tilhørende caset.

Tabell 3 Informasjon om informantene

Selskap	Størrelse på selskap	Informant	Stillingstittel	Oppdragsansvarlig	Erfaring fra revisjon
A	Stort	A1	Manager	Nei	5,5 år
B	Stort	B1	Partner	Ja	16 år
C	Stort	C1 C2	Partner Manager	Ja Nei	18 år 7 år
D	Stort	D1	Senior manager	Nei	7,5 år
E	Mindre	E1	Partner	Ja	24 år
F	Mindre	F1	Partner	Ja	19 år
G	Mindre	G1 G2	Senior manager Supervisor	Ja Nei	19 år 4 år
H	Mindre	H1	Senior Associate	Nei	4 år

5.2 Presentasjon av funn fra intervjuene

I dette delkapittelet presenteres først funnene tilknyttet forskningsspørsmålene, samt informantenes caseløsninger. Deretter fremstilles funnene relatert til spørsmål som bygger opp mot effekten av oppdatert ISA 315 i sin helhet, men som ikke direkte kan linkes til forskningsspørsmålene.

På de ulike temaene gjengis først spørsmålene fra intervjuet, før funnene blir presentert i kronologisk rekkefølge. Det er også lagd en tabell til hvert av spørsmålene for å forbedre fremstillingen av ulikheter og likheter i informantenes svar. Dersom de ulike selskapene oppfattet påstandene i de ulike tabellene som riktige, står det «✓» i tilhørende tabell. Hvis revisorene var uenige med påstandene, viser tabellen «×». Er imidlertid revisorene usikre eller ikke har besvart spørsmålet, står det «?» i tabellen. Det er verdt å merke seg at det er informantenes umiddelbare svar som er grunnlaget for disse tabellene. Analyse og tolkning av funnene kommer studien tilbake til i kapittel seks.

5.2.1 Signifikante regnskapselementer

Det første forskningsspørsmålet tar for seg hvordan definisjonen av signifikante regnskapselementer i oppdatert ISA 315 har påvirket revisjonen. Som grunnlag for å svare på forskningsspørsmålet ble informantene stilt seks spørsmål om relevante påstander og signifikante regnskapselementer, samt et spørsmål om iboende risiko. En konsentrert gjengivelse av informantenes resonnementer blir presentert nedenfor under egne underoverskrifter tilknyttet spørsmålet.

5.2.1.1 Hvorvidt relevante påstander og signifikante regnskapselementer oppfattes nytt

På spørsmålet om revisorene opplevde at relevante påstander og signifikante regnskapselementer er nytt etter oppdatert ISA 315, svarte fem av informantene at det var tilfellet. To av informantene oppfattet det ikke som nytt, mens en informant var usikker.

Tabell 4 Hvorvidt relevante påstander og signifikante regnskapselementer oppfattes nytt

	A	B	C	D	E	F	G	H
Relevante påstander og signifikante regnskapselementer oppfattes som nytt	✓	?	×	×	✓	✓	✓	✓

Revisor A1 fortalte at det respektive revisjonsselskapet fikk helt ny metodikk internt etter oppdatert ISA 315 ble innført. Revisoren forklarte at revisjonen gikk fra å være basert på beløp til å bli mer risikobasert, som følge av definisjonene av relevante påstander og signifikante regnskapselementer. Vedkommende begrunnet dette med at regnskapselementer tidligere ble rettet oppmerksomhet mot dersom de var over vesentlighetsgrensen, mens etter den oppdaterte standarden er det større relevans til hvilke aktiviteter som oppstår og naturen i regnskapselementet. Videre påpekte revisor A1 at revisjonen i etterkant av oppdatert ISA 315 i større grad er basert på scoping, hvor revisor hovedsakelig velger hva som skal fokuseres på. Vedkommende understrekte at regnskapselementene med beløpsstørrelse under totalvesentlighetsgrensen «*ikke gjøres så mye med*», mens på resterende regnskapselementer blir det foretatt en vurdering av hva som må tas stilling til.

Revisor B1 svarte følgende: «*I praksis så tenker jeg jo kanskje at den nye ISA 315 ikke skulle hatt noe betydning*». Revisoren viste videre til at den oppdaterte standarden krevde en mer detaljert og nøyaktig beskrivelse enn tidligere. Vedkommende fortalte imidlertid at «*det som har endret seg, er spesielt signifikante regnskapselementer*». På dette området påpekte revisor B1 at den største endringen er at det identifiseres flere regnskapselementer enn tidligere, som følgelig har ført til scoping basert på om regnskapselementet er signifikant eller ikke. Dette har medført en ytterligere gradering. Revisor B1 fortalte at postene over vesentlighetsgrensen fremdeles klassifiseres som signifikante, men at det kan oppstå andre poster under vesentlighetsgrensen som «*i større grad er tatt med nå enn det var før*». Graderingen av risiko har gått fra tre til fire nivåer, hvilket medfører at flere risikoer kan plasseres lavere og selskapet kan følgelig «*gjøre en del mindre enn tidligere*».

Revisorene i revisjonsselskap C oppfattet ikke at signifikante regnskapselementer er nytt i praksis. Revisor C1 understrekte imidlertid at det har vært «*mer guiding*» på området, men at de også før innføringen av den oppdaterte standarden har praktisert det. Vedkommende påpekte også at de vurderer om et regnskapselement er signifikant eller ikke, basert på risiko og størrelse. Revisor C2 la til at et regnskapselement som vurderes signifikant kan ha både forhøyet og ikke forhøyet risiko.

Også revisor D1 fortalte at relevante påstander og signifikante regnskapselementer ikke er nytt, og la til at det oppfattes som «*same shit different wrapping*». Vedkommende påpekte imidlertid at selskapet har gått fra å anvende to kategorier på regnskapselementene, herav «*vesentlig*» og «*ikke-vesentlig*», til de tre kategoriene «*signifikant*», «*ikke-signifikant*» og «*vesentlig, men ikke-*

signifikant». Grunnen til at revisor D1 ikke opplevde at relevante påstander og signifikante regnskapselementer er nytt, var fordi kategorien «*vesentlig, men ikke signifikant*» ble lite brukt av selskapet i praksis.

Revisor E1 påpekte at relevante påstander og signifikante regnskapselementer «*oppfattes nytt selv om det strengt tatt ikke er nytt*». Dette begrunnes med at revisjonen gjennomgående har hensyntatt vesentlige poster og risikoer. Vedkommende la imidlertid til at det oppfattes nytt at revisor i større grad kan scope ut regnskapselementer hvor det ikke er like stor risiko eller det faktisk ikke er risiko i det hele tatt. Det ble imidlertid påpekt at det respektive revisjonsselskapet ikke har praktisert dette, med følgende begrunnelse: «*det har nok litt med det å tørre å gi slipp på gamle vaner man sitter i [...] og det å gi slipp på noe vi vet funker*».

Revisor F1 fortalte at revisorene i revisjonsselskap F har blitt oppmerksomme på at relevante påstander og signifikante regnskapselementer er kommet inn som et nytt element i oppdatert ISA 315, men at det i deres revisjonsselskap ikke har blitt gjort noen endringer. Dette begrunnes med at det ikke har «*så stor tidsmessig betydning*» om alt revideres, eller ikke.

Revisorene i revisjonsselskap G var også enige om at relevante påstander og signifikante regnskapselementer oppfattes som nytt, men understrekte at de alltid har fokusert på risikoene. Revisor G1 påpekte at den største forskjellen fra før og etter oppdatert ISA 315 var at risikoen knyttes opp mot påstandene, hvilket revisor G2 mente gjorde revisjonen mer relevant for selskapet. Revisjonsselskap G har gått inn for å gjennomføre endringene, og fortalte at hvert regnskap har sine regnskapselementer som var vesentlige, men ikke relevante og signifikante.

Revisor H1 fortalte at relevante påstander var nytt i deres revisjonsverktøy, men at selskapet ikke opplevd forskjell på at de vurderte flere eller færre påstander som relevante. Vedkommende la til at «*jeg tror det er veldig sjeldent at vi vurderer at en påstand er relevant uten at man bryr seg om de andre påstandene*». Revisor H1 fortalte videre at det i etterkant av den oppdaterte standarden kan tenkes å være tre kategorier: «*ikke-relevante påstander*», «*relevante påstander*» og «*relevante påstander som har særskilt risiko*». Vedkommende fortalte at de «*ikke-relevante påstandene*» blir scoopet ut av revisjonen, og inngår i en avsluttende analyse.

5.2.1.2 Praktisk oppfatning av relevante påstander og signifikante regnskapselementer

Som følge av at relevante påstander og signifikante regnskapselementer ble definert i oppdatert ISA 315, stiltes informantene spørsmålet om hva de selv og deres respektive revisjonsselskap la i at en påstand er relevant og at et regnskapselement er signifikant. Funnene kan oppsummeres i følgende tabell.

Tabell 5 Praktisk oppfatning av relevante påstander og signifikante regnskapselementer

	Signifikant regnskapselement	Relevant påstand
A	Vesentlighetsgrense, naturen og effekten tilsier det	-
B	Det er vesentlig i størrelse eller har egenskapet slik at det kan bli vesentlig	En påstand hvor det er risiko for at påstanden kan være feil
C	Størrelse og risikoene tilsier det	En påstand hvor risikoen ligger
D	Det har potensiale til å bli vesentlig feil, og det har iboende risiko	-
E	Det er vesentlig, ustabil og har iboende risiko	En påstand er relevant som hovedregel
F	Posten er stor	En sentral påstand på de store regnskapselementene
G	Det har relevante påstander	En påstand som har en risiko i seg
H	Det er over arbeidsvesentlighetsgrensen	En påstand hvor det kan bli vesentlig feil hvis påstanden er feil

Revisor A1 fortalte at effekten av regnskapselementet har betydning for hvorvidt regnskapselementet er signifikant eller ikke. Vedkommende forklarte at regnskapselementet først vurderes mot vesentlighetsgrensen, og deretter vurderes effekten og naturen i det. Revisor A1 fortalte videre at regnskapselementer under vesentlighetsgrensen «gjør vi ikke så mye med, men de som er over gjør vi en vurdering av om det er noe vi må ta stilling til». Denne vurderingen fortalte revisor A1 at baseres på innholdet, risikoen og om det er vesentlig eller ikke vesentlig, men forklarte at «det er sjeldent man havner der».

For revisor B1 var et regnskapselement signifikant dersom den «beløpsmessige størrelsen er vesentlig i seg selv», eller dersom det er egenskaper ved regnskapselementet som gjør at det kan få en størrelse over vesentlighetsgrensen. Vedkommende fortalte at en påstand er relevant dersom det er «en risiko for at påstanden kan være feil», som bestemmes ut fra hvilken evne regnskapselementet har og hva revisor «ønsker å få testet i regnskapet».

Revisor C2 fortalte at relevante påstander varierer fra type virksomhet, og at det bestemmes basert på en konkret vurdering av hva kunden driver med og hvor risikoen ligger. Videre fortalte revisor C2 at størrelse og risiko utgjør grunnlaget for om et regnskapselement er signifikant, hvor regnskapselementer som er store i beløp er signifikante. Vedkommende viste til at det kan foreligge regnskapselementer som, uten at de er store, også kan være signifikant som følge av at de er sentrale for virksomheten. Revisor C1 la til at *«det handler om å forstå rammebetingelsene til foretaket og alt som er rundt»*.

Revisor D1 svarte følgende: *«når det ikke er relevant, eller ikke signifikant, så handler det om at den tingen ikke har potensiale til å være vesentlig feil, og det har liksom ikke en iboende risiko til å kunne være det»*. Når et regnskapselement er vesentlig, plukkes de relevante påstandene ut ettersom *«ikke alle er relevante for alle, og noen er mer relevante for noen»*. Revisor D1 fortalte videre at et regnskapselement ikke er signifikant i de tilfellene hvor vedkommende kan tenke at *«uansett hvor feil det hadde vært, så hadde vi ikke trengt å gjøre noe med det»*.

For revisor E1 er et signifikant regnskapselement vesentlig, og følgelig har *«en viss form for ustabilitet»* og *«en iboende risiko i seg»*. Normalt krever regnskapselementer som *«ikke er så standardisert»* ofte mer oppmerksomhet enn regnskapselementer som revisor erfaringsmessig vet at *«som regel er ok»*. Om relevant påstand sa revisor E1 at *«en påstand er relevant som hovedregel»*, hvor det som er relevant er det som er *«hovedfokuset»* for revisjonen.

Det er på grunn av størrelsen at et regnskapselement blir signifikant, fortalte revisor F1. De sentrale påstandene på de postene over totalvesentlighetsgrensen er relevante, i henhold til revisor F1.

Revisor G1 fortalte at et regnskapselement er signifikant hvis det har relevante påstander, og *«ikke signifikant hvis det ikke er relevante påstander»*. Videre sa revisor G1 at en relevant påstand er *«en påstand som har en risiko i seg»*.

Revisor H1 viste til at et regnskapselement er signifikant dersom størrelsen på regnskapselementet er over arbeidsvesentlighetsgrensen. Vedkommende påpekte videre at dersom et regnskapselement er under arbeidsvesentlighetsgrensen, men det var over året før, så tas det ofte inn som et signifikant regnskapselement. Dersom et regnskapselement er signifikant, fortalte revisor H1 at alle påstandene blir relevante da revisorene i revisjonsselskapet sjeldent pleier *«å parkere så mange påstander»*. Revisoren understrekte

videre at en påstand er relevant dersom «*det er risiko for at det skal bli vesentlig feil hvis en påstand er feil*».

5.2.1.3 Fastsettelse av relevante påstander og signifikante regnskapselementer

Videre fikk informantene spørsmål om hvordan de går frem for å fastsette relevante påstander og signifikante regnskapselementer, samt hvilke kvantitative og kvalitative faktorer som blir vektlagt i vurderingen. Oppsummert kan de kvalitative og kvantitative faktorene fremstilles følgende:

Tabell 6 Faktorer ved fastsettelse av relevante påstander og signifikante regnskapselementer

	Kvantitative faktorer	Kvalitative faktorer
A	Totalvesentlighetsgrense	Skjønn, erfaring til kunden og kjennskap til markedet
B	Usikker	Skjønnsmessig vurdering av om regnskapselementet kan bli vesentlig
C	Arbeidsvesentlighetsgrense	Risiko i regnskapselementene
D	Arbeidsvesentlighetsgrense	Kunnskap om kunden, magesfølelse og profesjonell skepsis
E	Arbeidsvesentlighetsgrense	Kjennskap til og erfaring med kunden
F	Totalvesentlighetsgrense	Virksomhetsforståelse
G	Arbeidsvesentlighetsgrense	Kjennskap til kunden og bransjen
H	Arbeidsvesentlighetsgrense	Kjennskap til kunden, og forventning om hvordan regnskapet burde se ut

Revisor A1 fortalte at dersom en risiko er identifisert, ligger påstandene forhåndsbestemt inne i risikoen og det gjøres følgelig «*ikke en direkte vurdering på påstandsnivå*» av risikoen for vesentlige feil. Som en kvantitativ faktor vurderes regnskapselementet mot totalvesentlighetsgrensen, og «*hvis regnskapselementet er over vesentlighetsgrensen så er det litt høyere risiko enn hvis det er under*». Videre baseres vurderingen på revisors skjønn, erfaring med kunden og kjennskap til markedet.

Når revisor B1 skulle fortelle om hvordan det respektive revisjonsselskapet fastsetter relevante påstander og signifikante regnskapselementer, startet vedkommende med å fortelle om iboende risikofaktorer og spekteret av iboende risiko. Revisor B1 forklarte at påstander i de aller fleste tilfeller er autostyrt, hvilket medfører at når selskapet identifiserer risiko så stoler de på

påstandene som er knyttet til den risikoen. Som en kvantitativ vurdering hensyntar revisor B1 «regnskapselementet mot vesentlighetsgrensen», og fortalte at det stort sett er «tatt inn en eller annen risiko» til alle regnskapselementer høyere enn vesentlighetsgrensen. Vedkommende forklarte videre at de scoper på totalvesentlighet, men at alle regnskapselementer under arbeidsvesentlighet ender opp med å bli scopet eller satt til veldig lav risiko. Som en kvalitativ vurdering fortalte revisor B1 at de i utgangspunktet baserer seg på en skjønnsmessig vurdering av om regnskapselementet kan overstige vesentlighetsgrensen.

Revisor C1 fortalte at fastsettelsen av relevante påstander og signifikante regnskapselementer er «en omfattende prosess», som «starter med å forstå virksomheten». Basert på virksomhetsforståelsen vurderes det hvilke regnskapselementer som er vesentlige, før risikoen tillegges relevante påstander. Revisor C1 forklarte at alle påstandene gjennomgås en etter en. Videre fortalte vedkommende at den kvantitative vurderingen baseres på arbeidsvesentlighetsgrensen, hvorav den kvalitative vurderingen bygger på risiko i de ulike regnskapselementene. Revisor C2 understrekte at det ofte oppstår tilfeller der regnskapselementer er lave i størrelse, men likevel fremstår som signifikante på grunn av risikoen. Vedkommende påpekte også at det er «verre å ha regnskapselementer som er veldig store» og følgelig si at «denne bryr vi oss ikke om».

Revisor D1 fortalte at fastsettelsen av relevante påstander og signifikante regnskapselementer er et ledd i planleggingsfasen, hvor de basert på selskapets metodikk og kjennskap til kunden bryter ned regnskapet til ulike regnskapslinjer. Videre forklarte vedkommende at de stiller seg spørsmålene: «Hvor er risikoene høyest her? Hvor er det ikke risiko, og en påstand ikke er relevant?». Revisor D1 fortalte at det utgjør en kvantitativ vurdering basert på arbeidsvesentlighetsgrensen mot regnskapselementet, og en kvalitativ vurdering basert på kunnskap om kunden, spesielt og generelt, magesfølelse og profesjonell skepsis.

Revisor E1 fortalte at det respektive revisjonsselskapet ikke har tatt innover seg relevante påstander og signifikante regnskapselementer. Selv om revisor E1 «ikke har turt å slippe løs hunden» og latt de ansatte scope ut elementer, fortalte revisor E1 at vedkommende har prøvd seg på det, men fremdeles har «et langt stykke igjen». Videre fortalte revisoren at de baserer seg på arbeidsvesentlighetsgrensen, men også «kjennskap til og erfaring med kunden» ved fastsettelse. Vedkommende påpekte imidlertid at erfaring og kjennskap skal «tones ned så mye som mulig» og risikovurderingen skal baseres på «litt mer objektive ting».

I revisjonsverktøyet til revisjonsselskap F fortalte revisor F1 at relevante påstander fylles inn på de ulike regnskapselementene. Dette baseres på en kvantitativ totalvesentlighetsgrense mot størrelsen på regnskapselementet, samt virksomhetsforståelse som en kvalitativ vurdering. For at et regnskapselement ikke skal bli revidert forklarte revisor F1 at det må være en ubetydelig post. Vedkommende understrekte imidlertid at de ikke nødvendigvis scoper vekk ubetydelige poster, og la til at *«det er veldig sjeldent at vi ikke tar det med»*.

Fastsettelsen av relevante påstander og signifikante regnskapselementer fortalte revisor G2 at *«baserer seg på kunnskapen om kunden fra før, og ikke minst bransjen»*. Revisor G1 påpekte at de bruker mer tid på å bli kjent med kundene, hvor vedkommende la til: *«Er du godt kjent med kunden, så gjør det revisjonen mer effektiv»*. *«Og relevant»* la revisor G2 til. Videre sa revisor G2 at et godt samarbeid på tvers av selskapet bidro til en følelse av trygghet i avgjørelsene som kreves av oppdatert ISA 315. Vedkommende la også til at *«ISA 315 krever at du skal tørre å ta noen avgjørelser du ikke kan ta alene. Du skal ikke ta de alene.»*. Som kvantitativt holdepunkt for vurderingen, var revisorene i selskap G enige om at arbeidsvesentlighetsgrensen er utgangspunktet for vurderingen av relevante påstander og signifikante regnskapselementer.

Revisor H1 fortalte at de i praksis vurderer alle påstandene som relevante dersom et regnskapselement er signifikant. Vedkommende påpekte at arbeidsvesentlighetsgrensen legges til grunn for vurderingen av om et regnskapselement er signifikant eller ikke. I tillegg til den kvantitative vurderingen mot arbeidsvesentlighetsgrensen, fortalte revisor H1 at kvalitative vurderinger danner grunnlag for om regnskapselementet er signifikant eller ikke. En slik vurdering baseres på kjennskap til kunden og en *«slags forventning om hvordan regnskapet burde se ut»*.

5.2.1.4 Endret revisjonstilnærming

På spørsmålet om relevante påstander og signifikante regnskapselementer har endret revisjonstilnærmingen, svarte revisorene i selskap A og G at dette var tilfellet. Revisorene i selskap C, D, E og F mente imidlertid at revisjonstilnærmingen var den samme, mens revisorene i selskap B og H var usikre.

Tabell 7 Endret revisjonstilnærming

	A	B	C	D	E	F	G	H
Relevante påstander og signifikante regnskapselementer har endret revisjonstilnærmingen	✓	?	×	×	×	×	✓	?

Revisor A1 fortalte at revisjonstilnærmingen har blitt påvirket, i form av at det i etterkant av oppdatert ISA 315 er kvalitative fremfor kvantitative faktorer som utgjør grunnlaget for revisjonen. Vedkommende hevdet at dette har gjort revisjonen «*mer risikostyrt fremfor beløpsstyrt*», hvor regnskapselementer som er vesentlige, men har lav risiko, kun blir tatt med i en avsluttende analyse. Informanten understrekte også at selskapet følgelig «*kan gå litt mer til der det er risiko*».

Revisor B1 svarte umiddelbart at den eneste endringen vedkommende i praksis hadde lagt merke til, var at «*iboende risiko har fått riktig betydning i revisjonen*». Vedkommende forklarte at fokuset er flyttet til hva brukerne ville vurdert som iboende risiko og «*ikke hva vi vet at er en risiko*». Revisor B1 fortalte at det respektive revisjonsselskapet har identifisert flere risikoer som følge av dette, hvilket medfører at flere risikoer må scopes eller legges på et lavere nivå. Videre fortalte informanten at de er blitt flinkere til å dele opp de ulike regnskapselementene, og følgelig skille ut hva «*som faktisk er den reelle risikoen*». Revisor B1 påpekte at de sjeldent tenker: «*hvis vi ikke tester den påstanden, hva er det på en måte som kan bli feil da*», men at det heller var over på beløp og om «*regnskapselementet har evne til å få en vesentlig endring i beløpet som gjør at det blir vesentlig*». Vedkommende la imidlertid til at selskapet ikke gjør så mye annerledes enn tidligere, da revisjonen i hovedsak ikke har endret seg, og påpekte at: «*av og til tror jeg det er litt sånn praksis, bare for å etterleve en eller annen standard*».

Revisorene i selskap C er de eneste som fortalte at de alltid har anvendt relevante påstander og signifikante regnskapselementer. Dette var grunnen til at det ikke var noen endring i etterkant av oppdatert ISA 315. Revisor C2 mente imidlertid at de ikke nødvendigvis kunne utelukke at det ikke var noen endring, ettersom andre endringer relatert til virksomhetsforståelse og IT virket inn på vurderingen av hvorvidt regnskapselementer er signifikante.

Revisor D1 opplevde heller ikke at signifikante regnskapselementer har endret praktisering, som følge av at kategorien «*vesentlig, men ikke signifikant*» blir lite brukt i praksis. Vedkommende påpekte at «*det er like effektivt å bare revidere på den gode, gamle måten*».

Videre forklarte imidlertid revisor D1 at oppdatert ISA 315 har gitt økt fokus på at regnskapselementer som ikke er vesentlige, kunne bli vesentlige som følge av økt fokus på estimater.

Revisor E1 fortalte at revisjonstilnærmingen ikke hadde endret seg. Grunnen til dette var at det respektive revisjonsselskap ikke hadde «*turt å gi slipp på gamle vaner*», og følgelig ikke anvendte klassifiseringen av signifikante og ikke-signifikante regnskapselementer.

Revisor F1 var klar og konsis i talen da han fortalte at revisjonstilnærmingen ikke hadde endret seg, som følge av at det ikke hadde blitt gjennomført noen endringer i etterkant av ISA 315. Vedkommende fortalte imidlertid: «*Vi har jo som regel mest fokus på poster som vi ser det kan være risiko for feil [...], men vi har ikke noe fast praksis på at vi ikke skal revidere det som er under arbeidsvesentlighetsgrensen.*»

Revisor G1 fortalte: «*Vi er blitt flinkere til å gå rett på sak på et vis. Vi går rett på. Vi spisser risikoene mye bedre*». Revisor G2 fortalte videre at et ikke-signifikant regnskapselement ikke har betydning for brukerne, som følgelig medfører at selskapet kan gjøre mindre. Revisor G1 la til: «*Hvis det er signifikant, så må vi gjøre mer [...] Hvis vi sier det ikke er signifikant gjør vi så lite som vi mener vi kan gjøre*». Revisor G2 var imidlertid klar på at hvis en post er vesentlig, men ikke signifikant så må de likevel gjøre noen substanshandlinger.

Revisor H1 fortalte umiddelbart at relevante påstander og signifikante regnskapselementer har endret revisjonstilnærmingen. Selskapet opplevde en grundigere vurdering av risikoen i de ulike regnskapselementene, slik at risikohåndteringshandlingene kunne rettes mer «*mot der risikoen ligger*». Vedkommende fortalte at dette medfører at de «*gjør mer riktige handlinger*». Videre fortalte revisoren at det imidlertid ikke er noe forskjell på hvordan de reviderer, og at praksisen følgelig «*er ganske lik*».

5.2.1.5 Endret revisjonsomfang

Revisorene ble spurt om revisjonsomfanget har endret seg som følge av relevante påstander og signifikante regnskapselementer. Det var kun revisor D1 som hadde bemerket dette. Revisor B1 og H1 var imidlertid usikre, og resterende revisorer opplevde ingen endringer.

Tabell 8 Endret revisjonsomfang

	A	B	C	D	E	F	G	H
Relevante påstander og signifikante regnskapselementer har endret revisjonsomfanget	×	?	×	✓	×	×	×	?

Revisor A1 fortalte at de ikke hadde bemerket seg «*de store endringene*» på revisjonsomfanget, men at de opplevde «*litt mer formål bak tingene*». Vedkommende forklarte imidlertid at revisjonen har økt fokus på områder hvor det er større risiko for feil, noe som fører til at «*du går litt dypere enn du gjorde tidligere, men du kan likevel ta vekk et par ting*».

Revisor B1 var usikker på om relevante påstander og signifikante regnskapselementer har påvirket revisjonsomfanget. Vedkommende fortalte at den oppdaterte standarden har medført et mindre omfang på områder hvor det ikke er noen iboende risikofaktorer, men «*mer på de områdene hvor det faktisk er risiko*».

Revisor C1 fortalte at relevante påstander og signifikante regnskapselementer «*ikke direkte*» har påvirket selskapet. Vedkommende fortalte imidlertid at revisjonsomfanget har økt som følge av tydeligere retningslinjer på hva som skal forstås og dokumenteres. Informanten fortalte videre: «*jeg kan ikke si at vi etter oppdatert ISA 315 har kunne legge vekk mer. Det kan jeg ikke si*». Det bekreftet også revisor C2.

Revisor D1 fortalte av revisjonsomfanget har blitt påvirket «*i form av økt arbeid*». Dette følger av at regnskapselementer som tidligere ikke ble revidert, faktisk krever økt oppmerksomhet, ifølge revisoren. Vedkommende trakk også frem et større fokus på estimer og kategorien for «*vesentlig, men ikke signifikant*». Det ble imidlertid påpekt at selskapet «*ikke finner veldig mye bruk for*» denne kategorien. Videre fortalte vedkommende at det økte dokumentasjonskravet i standarden også har økt revisjonsomfanget.

I de tilfellene revisor E1 har forsøkt å scope ut regnskapselementer, mente vedkommende at man kan ta «*lettere på ting*», men på grunn av at det respektive revisjonsselskapet ikke har gjennomført endringene i stor utstrekning, fortalte revisoren at revisjonsomfanget ikke har endret seg. Revisor E1 understrekte imidlertid: «*jeg føler vi har en mulighet til å gjøre revisjonsomfanget mindre*», men påpekte at «*det er nesten sånn at vi bruker mer tid på å*

omstille dokumentasjonen». Videre var informanten veldig klar i talen når vedkommende sa at «jeg tror nok vi hadde vunnet på det i lengden».

Heller ikke revisor F1 opplevde at revisjonsomfanget hadde endret seg. Vedkommende bemerket seg verken at mer eller mindre omfang revideres i etterkant av den oppdaterte standarden.

Revisorene i revisjonsselskap G var umiddelbart uenige om hvorvidt relevante påstander og signifikante regnskapselementer har endret revisjonsomfanget. Revisor G2 fortalte at selskapet har «gjort litt mindre», mens revisor G1 påsto at selskapet «ikke bruker mindre tid». Revisor G2 sa seg imidlertid enig, og påpekte at det hovedsakelig er fokuset som har endret seg, og ikke nødvendigvis omfanget. Revisor G1 sa følgende: «Jeg syntes vi har bedre fokus [...], vi har fokus på de riktige plassene». De var begge enige om at noen områder krever mindre arbeid, mens noen områder krever mer. Revisor G2 understrekte: «Totalt sett tror jeg ikke det er blitt mer effektivt, men du sitter med en følelse av at du har gjort en god jobb og at du har hatt riktig fokus».

Revisor H1 fortalte at det på den ene siden er «ganske likt», men at selskapet på den andre siden utfører risikohåndteringshandlingene som er mer tilpasset risikoene, gitt at selskapet gjør en grundigere vurderingen av hvor risikoen for feil er. Vedkommende påpekte at dette gir bedre revisjonsbevis og «en mer effektiv revisjon». Til slutt tilføyde revisor H1 følgende: «Og sånn, rett og slett, gitt at man klarer å finne bedre måter å revidere på, så kan man jo oppleve at det til og med går fortere.»

5.2.1.6 Endret praksis relatert til iboende risiko

Som følge av at revisor er pliktet til å fastsette iboende risiko for signifikante regnskapselementer i etterkant av oppdatert ISA 315, ble revisorene spurt om dette hadde endret praksisen deres. Samtlige revisorer, med unntak av revisor F1, opplevde at identifisering og vurdering av iboende risiko hadde endret seg i praksis.

Tabell 9 Endret praksis relatert til iboende risiko

	A	B	C	D	E	F	G	H
Endret praksis relatert til identifisering og vurdering av iboende risiko	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓	✓

Revisor A1 fortalte at de ikke hadde merket de store forskjellene på vurderingen av iboende risiko. Vedkommende fortalte imidlertid at det er flere parametere som må vurderes i etterkant av metodikkendringen som følger av oppdatert ISA 315, hvor revisoren viste til iboende risikofaktorer. Informanten påpekte at økt antall parametere gjør vurderingen mer spesifikk. Videre fortalte revisor A1 at det respektive selskapet alltid hadde fastsatt iboende risiko «*på forskjellige områder*».

Revisor B1 mente at «*iboende risiko har fått riktig betydning i revisjonen*», hvor metodikken har «*blitt mer firkantet*» som følge av flere sjekklister og elementer som må «*hukes ut*». Som grunnlag for vurderingen anvender selskapet «*en sjekklister i forhold til hver risiko*» som bistår i vurderingen av iboende risikofaktorer. Vedkommende fortalte at iboende risiko fastsettes dersom en iboende risiko er identifisert.

Revisorene i revisjonsselskap C var også enige om at praksis relatert til identifisering og vurdering av iboende risiko hadde endret seg. Revisor C1 påpekte at det har blitt tydeligere retningslinjer på hvordan iboende risiko skal vurderes, og følgelig hva som skal legges til grunn i vurderingen. Vedkommende fortalte også at de alltid har fastsatt iboende risiko, hvor spekteret av iboende risiko legges til grunn. Videre forklarte revisor C2 at iboende risikofaktorer vurderes per regnskapslinje og per påstand på de kontoene som er signifikante, men understreket at dette ikke har endret seg etter den oppdaterte standarden.

Også revisor D1 fortalte at iboende risiko alltid har blitt fastsatt, men påpekte at dokumentasjonen av hvordan man har kommet frem til vurderingen har blitt forbedret. Vedkommende viste til at det i etterkant av standarden må gjøres en mer disaggregert vurdering, hvor selskapets metodikk stiller krav til at iboende risikofaktorer vurderes. Dersom det identifiseres en iboende risikofaktor i revisjonsverktøyet, forklarte revisor D1 at revisjonsverktøyet automatisk markerer at risikoen må forhøyes.

Revisor E1 og revisorene i selskap G fortalte at endringen i etterkant av oppdatert ISA 315 er relatert til et økt krav til å dokumentere iboende risiko, selv om de tidligere har hatt en formening om det. Revisor E1 fortalte at de setter iboende risiko på alt, og la til: «*Vi scoper jo ikke ut noe, som du kan gjøre*». Revisor G2 fortalte at de fastsetter iboende risiko på vesentlige poster, og at vurderingen av iboende risiko «*gjør at vi kan komme frem til de signifikante regnskapselementene og relevante påstandene*».

Revisor F1 opplevde, i motsetning til resterende informanter, at praksis relatert til iboende risiko ikke har endret seg. Revisor F1 påpekte at de «*bruker den samme metodikken enda, og den har de samme boksene knyttet til iboende risiko som tidligere*». Vedkommende fortalte videre at iboende risiko alltid vurderes, og følgelig at det ikke har blitt noe endring i hvorvidt, eller i hvilke tilfeller, iboende risiko fastsettes.

Revisor H1 viste til at vurderingen av sannsynlighet og konsekvens, samt iboende risikofaktorer var nytt etter oppdatert ISA 315. Vedkommende påpekte at det har medført en tydeliggjøring av hvilke aspekter man burde tenke på, og følgelig at «*man går dypere ned i vurderingen*». Selv om det respektive revisjonsselskapet alltid har fastsatt iboende risiko, har den oppdaterte standarden medført at vurderingen følgelig gjøres per regnskapslinje og per påstand fremfor per område som tidligere. Vedkommende viste videre til at de tok utgangspunkt i om det er et signifikant regnskapselement.

5.2.2 Caseløsning

Caset informantene fikk presentert omhandler et fiktivt foretak. De fikk informasjon om at de, som revisor for dette foretaket, hadde fastsatt en totalvesentlighetsgrense på kroner 400 000 og en arbeidsvesentlighetsgrense på kroner 300 000. Videre fikk de opplyst at det fiktive foretaket hadde balanseførte driftsmidler med kroner 5 000 000, hvor ordinære avskrivninger utgjorde kroner 350 000 årlig. På spørsmål I ble revisorene bedt om å klassifisere regnskapselementene, gitt at det fiktive foretaket opererte i et stabilt marked med liten risiko for verdiendring. På spørsmål II ble revisorene spurt om de ville klassifisert regnskapselementene annerledes gitt en nedgang i markedet som medførte at driftsmiddelet sto i fare for å bli vesentlig overvurdert.

Tabell 10 Caseløsning

	Spørsmål I	Spørsmål II
A	Ikke-signifikant	Signifikant
B	Signifikant	Signifikant
C	Signifikant	Signifikant
D	Signifikant	Signifikant
E	Ikke-signifikant	Signifikant
F	Signifikant	Signifikant
G	Ikke-signifikant, men vesentlig	Signifikant
H	Signifikant	Signifikant

Revisor A1 fortalte at løsningen på spørsmål I avhenger av «*hva foretaket driver med*», men at vedkommende «*hadde nok endt opp med at det ikke var en risiko, eller en risiko for vesentlig feil*». Revisoren påpekte imidlertid at det må undersøkes om det har skjedd endringer fra fjoråret, og fortalte at «*hvis det ikke er noe som har skjedd, så ville vi ikke gjort noe, men hvis det har skjedd veldig mye endringer, så ville vi nok utvida revisjonen vår*». Gitt at det ikke er store endringer ville revisor A1 «*sagt at det ikke er signifikant*» i spørsmål I. På spørsmål II mente vedkommende at det er «*signifikant basert på verdiendringen*».

Revisor B1 viste til at alt ville bli satt til lav risiko på spørsmål I, som følge av at det er liten grad av kompleksitet og subjektivitet. Vedkommende ville følgelig «*identifisert det som en iboende risiko, fordi balanseført verdi er såpass mye høyere enn totalvesentlighetsgrensen*». Revisor B1 fortalte videre at det er liten risiko knyttet til regnskapspåstandene, som følge av at det ikke foreligger noen iboende risikofaktorer. Vedkommende viste til at størrelsen på regnskapselementene har evne til å påvirke en brukers beslutning, noe som fører til at driftsmiddelet klassifiseres som signifikant. På spørsmål II ville revisor B1 satt risikoen til moderat eller signifikant fordi «*eventuell verdiendring fort kan komme over arbeidsvesentligheten*».

Revisor C2 svarte at det må foretas kvalitative og kvantitative vurderinger. Vedkommende forklarte at fra det kvantitative ståstedet er begge regnskapselementene over arbeidsvesentlighetsgrensen. Revisor C2 viste videre til at det følgelig krever en sterk kvalitativ vurdering for å kunne si at «*dette vil vi ikke se på*». Selv om revisorene i selskap C understrekte at det ikke foreligger risiko på spørsmål I, ville de klassifisert kontoene som signifikante. Revisor C2 påpekte imidlertid at det kun er «*en relativt rask revisjon fordi man ikke har ilagt den noe økt risiko*». Revisor C1 la til at revisjonen av disse regnskapselementene ville bli gjort «*som en del av regnskapsavslutningsprosessen*». På spørsmål II viste revisor C2 til at det «*introdueres en kvalitativ risikofaktor*», og at også denne kontoen er signifikant. Forskjellen var imidlertid at de på spørsmål II ville satt forhøyet risiko på påstanden for verdsettelse.

Revisor D1 svarte umiddelbart at «*ingen av dem hadde vært ikke-signifikante*». Begrunnelsen for dette på spørsmål I var at avskrivning inneholder et estimat på levetid. Vedkommende påpekte imidlertid at det er aspekter som taler for at det «*kanskje er vesentlig, men ikke signifikant*», men som følge av estimatet ville revisoren klassifisert regnskapselementene som «*vesentlige og signifikante*». På spørsmål II ville revisor D1 også klassifisert regnskapselementene som «*vesentlige og signifikante*». Vedkommende påpekte imidlertid at

vurderingen av iboende risiko ville vært endret som følge av forhøyet risiko tilknyttet verdsettelse.

Revisor E1 fortalte at vedkommende umiddelbart tenkte at det ikke er noe risiko tilknyttet regnskapselementene på spørsmål I, og at dette er et område de ikke burde sett på ettersom avskrivning på 350 000 kontra arbeidsvesentlighet på 300 000 ikke anses som vesentlig. Vedkommende understrekte imidlertid at «*det er vanskelig å bare drite i det*». Revisor E1 forklarte derfor at selskapet i praksis ikke klarte å unnlate å gjøre noe, og at de følgelig måtte innom driftsmiddelet å gjøre arbeid tilknyttet det. På spørsmål II svarte revisor E1: «*der sliter du, for der må du faktisk gjøre noe*». Vedkommende fortalte at det i dette tilfellet krevde mye mer arbeid.

Revisor F1 fortalte at de ville klassifisert regnskapselementene som signifikant på både spørsmål I og II. Vedkommende viste videre til at verdsettelse ikke er en risiko på spørsmål I, men som følge av praksis ville de satt verdsettelse til en risiko på grunn av beløpsstørrelsen. Revisor F1 fortalte videre at de på spørsmål II ville gjort ytterligere risikohåndteringshandlinger tilknyttet verdivurdering, men at de i risikovurderingen hadde gjort det samme.

Revisorene i revisjonsselskap G var enige om at det ikke var risiko tilknyttet regnskapselementene på spørsmål I. Revisor G1 påpekte at regnskapselementene er vesentlige, men at det ikke er noen relevante påstander, og følgelig ikke signifikant. Vedkommende nevnte videre at de må utføre noen substanshandlinger siden postene er vesentlige. På spørsmål II understrekte revisor G2 at det foreligger en risiko, som gjør at posten blir signifikant. Vedkommende fortalte videre at de i dette tilfellet må gjøre mer arbeid for å sikre at verdien er til stede.

Revisor H1 påpekte at driftsmiddelet på spørsmål I er et signifikant regnskapselement siden det er langt over totalvesentlighetsgrensen, og at følgelig «*alle påstandene er relevante*». Vedkommende forklarte imidlertid at avskrivningen krevde en vurdering, ettersom den ligger mellom totalvesentlighetsgrensen og arbeidsvesentlighetsgrensen. Revisoren påpekte videre at det er vanskelig å revidere driftsmiddelet uten å revidere avskrivningen, og at det derfor også er «*naturlig å ta med avskrivninger*». Revisor H1 ville ikke klassifisert regnskapselementene annerledes i spørsmål B, men påpekte at vurderingen av iboende risiko ville blitt høyere på spekteret av iboende risiko.

5.2.3 Omfang og forståelse av IT

Det neste forskningsspørsmålet tar for seg hvordan omfang og forståelse av IT har endret seg i henhold til oppdatert ISA 315. Det ble stilt sju spørsmål til informantene relatert til IT, hvor en kort gjengivelse av svarene deres blir presentert i det følgende.

5.2.3.1 Endret praksis relatert til IT

Som følge av at oppdatert ISA 315 har adressert mer rundt IT, ble informantene spurt om deres respektive selskap har opplevd endringer i praksis relatert til dette området. Fem av de åtte revisjonsselskapene svarte at de har opplevd en praktisk endring, noe som tilsvarer alle de store og et av de mindre selskapene. Flere av disse påpekte tidlig i intervjuet at den største endringen i etterkant av oppdatert ISA 315 var relatert til IT.

Tabell 11 Endret praksis relatert til IT

	A	B	C	D	E	F	G	H
Oppdatert ISA 315 har endret praksis relatert til IT	✓	✓	✓	✓	×	×	×	✓

Revisor A1 fortalte at selskapet har «*mye mer fokus på IT*» som følge av oppdatert ISA 315. Vedkommende påpekte at de gjør en grundigere jobb knyttet til hele IT-området, spesielt relatert til systemet kunden bruker. De retter et større fokus på prosessen som ligger bak, fremfor å kun se på tallene. Revisor A1 understrekte også at de har «*mye mer IT-kartlegging og IT-forståelse*», noe som har ført til flere møter med IT-personell hos kundene enn tidligere på grunn av den økte forståelsen. Dette hjelper dem å identifisere risikoer som kan påvirke regnskapet.

Revisor B1 bemerket seg også endringer i praksis, spesielt relatert til selve risikovurderingen på påstandsnivå. Informanten poengterte at det er kommet «*utrolig mange flere sjekklister som omhandler IT og informasjonssystemer enn det var tidligere*», i revisjonsverktøyet deres. Vedkommende forklarte videre at det er et større omfang av beskrivelser av tallene i IT-systemer og på hvilken måte IT påvirker eller har evne til å påvirke regnskapselementene, samt påliteligheten til informasjonsteknologien. Det ble også rettet oppmerksomhet mot at risikovurderingen varierer ut ifra størrelsen til kunden. For små og mellomstore foretak med mindre komplekse IT-systemer fortalte revisor B1 at utførelsen i stor grad er lik som tidligere,

hvor de «*i realiteten ikke har gjort så veldig mye*». For større foretak med mer komplekse systemer er det imidlertid et større behov for å beskrive informasjonssystemet.

Revisjonsselskap C opplevde også endringer relatert til IT, hvor revisor C1 påpekte at det er på dette området selskapet som helhet føler mest endring knyttet til den oppdaterte standarden. På samme måte som revisor B1, beskrev også revisor C1 hvordan risikovurderingen påvirkes av kundegruppen. Vedkommende fortalte at praksisen ikke har endret seg for veldig mange kunder, ettersom de også tidligere har testet IT-systemene deres. Endringen finner de imidlertid hos kundene hvor de ikke stoler på informasjonssystemene, og følgelig må inn å vurdere IT-systemet tydeligere enn de gjorde før. Revisor C2 påpekte også at de har fått en mer inngående forståelse av hvordan systemet henger sammen.

Også revisor D1 har opplevd endringer i praksis som følge av den oppdaterte standarden. Informanten fortalte at det i hovedsak kan knyttes til økte krav som oppdatert ISA 315 stiller, men poengterte også at «*tiden vi lever i*» har en påvirkning på viktigheten av IT. Videre fortalte revisoren at standarden er tydeligere når det gjelder «*å forstå det som er relevant for oss, altså IT sin effekt på finansiell rapportering*». Vedkommende fremhevet et økt krav av oppdatert ISA 315, men også generelt, til å kartlegge og vurdere systemet som ligger bak og hvilken effekt det kan ha på rapporteringen.

Revisor E1 fortalte at oppdatert ISA 315 ikke har endret praksis relatert til IT, men påpekte at «*den burde kanskje endret praksis*». Informanten resonerte imidlertid med at kundene deres ikke har et komplisert IT-system og at det følgelig er veldig begrenset hvilke vurderinger som må gjøres ut ifra det. Til tross for at de ikke har gjennomført noen endringer, påpekte vedkommende at den oppdaterte standarden har «*fremmet en bedre forståelse enn tidligere*».

Også revisor F1 fortalte at de ikke har opplevd endring på IT-området etter den oppdaterte standarden, til tross for at vedkommende påpekte at det er kommet noe nytt på området. Informanten forklarte at selskapet er «*litt svake på IT*», men bemerket seg at den oppdaterte standarden krever en dypere forståelse og en tydeligere beskrivelse av systemene under planleggingen. Ut over dette understreket revisor F1, i likhet med revisor E1, at de i hovedsak opererer hos mindre kunder hvor behovet ikke er like stort.

Heller ikke revisjonsselskap G opplevde endringer knyttet til IT. Revisor G1 påpekte at dette skyldes kundegruppen deres, og fortalte at vedkommende «*føler ikke at de kundene vi har, er de hvor du skal ha fokuset på det*». Revisor G2 fortalte videre at de kartlegger systemene deres

og dokumenterer det som revisjonsverktøyet krever, men at det ikke har vært et behov utover dette og følgelig ikke har «*satt inn støtet der*».

Revisjonsselskapet H er det eneste av de mindre selskapene som har opplevd en endring i praksis relatert til IT. Revisor H1 fortalte at endringen knytter seg til en grundigere vurdering av IT-systemer. Vedkommende påpekte at de i større grad kartlegger de forskjellige systemene til hele kundegruppen, og ikke kun til de store kundene som det var tidligere. Videre fortalte informanten at kartleggelsen «*henger på mange måter sammen med regnskapselementer, påstander og virksomhetsforståelse*». Revisor H1 resonnerer også til at standarden har blitt tydeligere, på bakgrunn av at det har kommet flere handlinger i revisjonsverktøyet deres.

5.2.3.2 Endret praksis relatert til forståelse av IT-miljøet

På spørsmålet om revisjonsselskapene opplevde endring i praksis relatert til forståelse av IT-miljøet etter oppdatert ISA 315, svarte fire av åtte selskaper at de opplevde endring. Dette var de samme fire selskapene som opplevde endring knyttet til IT generelt.

Tabell 12 Endret praksis relatert til forståelse av IT-miljøet

	A	B	C	D	E	F	G	H
Oppdatert ISA 315 har endret praksis relatert til forståelse av IT-miljøet	×	✓	✓	✓	×	×	×	✓

Revisor A1 opplevde ingen praktisk endring. Vedkommende nevnte imidlertid at det er relevant å «*identifisere de kontrollene som finnes og hva selskapet gjør selv*». Videre fortalte vedkommende at de tilegner seg forståelse av IT-miljøet ved å kartlegge hvordan kunden bruker IT i selskapet. Her påpekte revisoren at de ofte gjør mye mer for kunder med egne programmer, fremfor kunder som «*har outsourcet mye*» ettersom risikoen i slike tilfeller er lavere. Til slutt fortalte informanten at de kartlegger «*hvilke IT-lag kunden har, hvilke program de har, og så definerer hvilke relevante prosesser som kan påvirkes av det programmet*».

Revisor B1 opplevde en endring relatert til IT-miljøet som følge av en «*tydeligere link mellom risikovurderingen man gjør på IT opp mot regnskapselementene*». Vedkommende fortalte at en slik forståelse skaper et bedre bilde av hvilke IT-applikasjoner som trigger ulike transaksjoner og hva som er risikovurderingen i den applikasjonen. Videre la revisor B1 til at «*det har blitt bedre dokumentert enn det var før, selv om jeg ikke tror oppdatert ISA 315 i seg selv egentlig*

har endret hva man burde ha gjort». I opparbeidelsen av kundens IT-miljø fortalte revisoren at de kartlegger hva kunden benytter av «IT-applikasjoner, ERP-løsninger og så videre», herav nevnte vedkommende organisering og styring av IT, endringer i IT-miljøet og typiske hendelser som har skjedd i løpet av året.

Også revisjonsselskap C har opplevd endringer knyttet til forståelsen av kundens IT-miljø. Revisor C1 fortalte at dette kun er relatert til «*deler av kundegruppen*», ettersom de på de store kundene har gjort «*en full IT-revisjon fra før*». Revisor C2 la til at «*man borrer mer i IT-delen av foretakene enn man har gjort før*». Videre fortalte revisor C1 at de først opparbeider seg en forståelse av «*hvilke IT-applikasjoner som brukes til å generere transaksjoner i regnskapet*», før de gjennomgår pre-definerte spørsmål med kunden.

I likhet med revisor B1, opplevde også revisor D1 en «*tydeligere kategorisering mellom først å identifisere, og så linke det til hvor det treffer*». Informanten påpekte også en endring i kategoriseringen av IT-miljøet, hvor et høyt komplekst IT-miljø krever at de henvender seg til revisor med spesialkompetanse innen IT. Revisor D1 fortalte at de retter spørsmål til kunden og anskaffer den informasjonen som er relevant for dem. Dette omfatter blant annet «*hvilke systemer de har, rutiner og kontroller, og spesielt hvordan dette treffer tallene, og dermed hvordan vi må legge opp revisjonsplanen for å hensynta dette*».

Revisjonsselskap E er et av selskapene som ikke har opplevd endring relatert til forståelsen av IT-miljøet som følge av at deres «*portefølje stort sett består av folk som ikke har noe IT-miljø*». Revisor E1 fortalte at kundene deres i hovedsak «*outsourcer*» IT-systemene sine, noe som resulterer i en begrenset forståelse hos revisjonsselskapet. Ut over dette kartlegger de stort sett kun hvem som har tilganger og fullmakt til å gjennomføre betalinger.

Revisor F1 opplevde heller ingen endringer relatert til forståelsen av IT-miljøet etter oppdatert ISA 315. Vedkommende nevnte imidlertid at de må være litt mer bevisste på «*hvilke ordre i faktureringssystemet de bruker*», men påpekte at det ikke påvirker selve revisjonen og at det ikke har ført til «*så mye mer endret revisjonshandlinger som følge av det*». Videre fortalte informanten at de kartlegger hvilket type system kundene har og gjør vurderinger ut ifra dette på et helt overordnet nivå. I likhet med revisor E1, undersøker de også «*hvem som har tilgang til systemet og hvem som attesterer*».

Heller ikke revisjonsselskap G opplevde endringer som følge av den oppdaterte standarden. Revisor G1 fortalte at de alltid har opparbeidet seg en forståelse av IT-miljøet til kunden, men

at de har blitt «*flinkere til å dokumentere*» ettersom de tidligere hadde «*mye i hodet*». Informanten fortalte også at de gjennomgår hvilke programmer de bruker for å få en bedre forståelse av hva som skjer når for eksempel en vare kommer inn/går ut, og hvordan dette gjøres i henhold til fakturaprogrammet.

Revisor H1 fortalte at standarden har ført til endringer i forståelsen til den mindre kundegruppen deres. Vedkommende påpekte at de stort sett alltid har gjort vurderingene, men at de i større grad må dokumentere hvilke vurderinger de gjør, samt at det er kommet «*mer veiledningen på hvilke kriterier som man burde vurdere*». Videre fortalte revisor H1 at de tilpasser mengden arbeid etter «*hvordan kunden ser ut*». Herav at de på de mindre kundene utfører en såkalt vugge-til-grav, hvor de følger en tilfeldig transaksjon og overvåker om den «*flyter riktig gjennom systemet*», mens vedkommende påpekte at de opparbeider en større forståelse knyttet til de større kundene.

5.2.3.3 Endret praksis relatert til IT-risiko

På spørsmålet om revisjonsselskapene hadde opplevd noen endringer i praksisen knyttet til identifisering og vurdering av IT-relatert risiko etter den oppdaterte ISA 315, svarte de samme fem selskapene som hadde opplevd endring relatert til IT at de også hadde bemerket seg en praktisk endring relatert til IT-risikoen.

Tabell 13 Endret praksis relatert til risikoer som følger av IT

	A	B	C	D	E	F	G	H
Oppdatert ISA 315 har endret praksis relatert til identifisering og vurdering av risiko som følger av IT	✓	✓	✓	✓	×	×	×	✓

Revisor A1 fortalte at de har opplevd et større fokus på å spisse identifiseringen og vurderingen til der «*hvor risikoen faktisk ligger*». Informanten fortalte at dette avhenger av «*hvilke systemer som påvirker regnskapet og tilgangene av de systemene*». Utover hvilke IT-relaterte risikoer de vektlegger, påpekte revisoren at det varierer basert på foretak. Generelt sett organiserer de et møte med det reviderte foretaket og kartlegger sammen med deres IT-avdeling.

Også revisor B1 opplevde en endring relatert til identifisering og vurdering av risiko som følger av bruken av IT. Vedkommende påpekte at det er sjeldent at en IT-del blir «*løftet som en iboende risiko i risikovurderingen*», hvis man ser på det «*rent knyttet til*

informasjonsteknologien». Revisor B1 løftet imidlertid frem situasjoner hvor kunden har automatiske overføringer mellom to systemer, og bemerker seg en endring i form av at de identifiserer et slikt tilfelle som en risiko. Selv om de tidligere har testet det, fortalte revisoren at de etter den oppdaterte standarden i større grad vektlegger iboende risiko knyttet til dataoverføring.

Revisor C1 bemerket seg en endring relatert til den kundegruppen hvor de ikke tidligere har identifisert risikoer som følger av IT, og spesifiserer at dette stort sett gjelder for mindre foretak hvor man «*ikke har brydd seg så mye om det fra før*». Vedkommende fortalte at de må gjøre utvidede handlinger relatert til disse kundene der det oppstår «*ting som taler for økt risiko*», noe som også har ført til et større omfang av arbeid knyttet til «*de tingene som treffer regnskapet*». Videre påpekte revisoren at dersom de konkluderer med at kunden har et tilfredsstillende IT-miljø, begrensede med tilgangsrettigheter og lagring, passordbeskyttelser, og godkjenninger av endringer med masterdata etc., kreves det ikke noen utvidede handlinger.

Revisor D1 opplevde også en endring relatert til identifisering og vurdering av risiko knyttet til IT i form av at det er flere krav som fører til flere handlinger. Informanten påpekte imidlertid at kravene fremkommer av revisjonsverktøyet deres, men at det trolig henger sammen med den oppdaterte standarden. Videre fortalte vedkommende at de vektlegger risikoer knyttet til kompleksitet, grad av automatisering, grad av integrasjon mellom systemer, og tilsvarende aspekter utover dette.

Revisor E1 fortalte at de ikke har opplevd endringer relatert til risiko som følger av bruken av IT, og begrunner det med at oppdragene deres representerer «*relativt lite IT-miljøer og sånn*». Vedkommende forklarte imidlertid at den oppdaterte standarden har «*blåst litt liv i det med tilgangskontroller og dette med regnskapsførerens rolle oppi det hele*», men påpekte at de har hatt det samme fokuset tidligere også. Videre fortalte revisoren at de stort sett kun vektlegger risikoen som oppstår ved tilganger, spesielt i forhold til betalinger, bokføringer og endringer.

Heller ikke revisor F1 opplevde endringer som følge av oppdatert ISA 315. Informanten påpekte imidlertid at det som kan knyttes til den oppdaterte standarden er mer rettet mot en tydeliggjøring av virksomhetsforståelse. I likhet med revisjonsselskap E, vektlegger også revisor F1 tilganger som en risiko, noe revisoren forklarte har vært fokuset deres helt fra starten.

Revisor G1 bemerket seg heller ingen forskjell i identifiseringen og vurderingen av risiko relatert til IT, annet enn at det er «*kommet mer inn i revisjonsprogrammet, så man skriver mer*

ned». Videre poengterte vedkommende at det er veldig få kunder hvor de er avhengig av IT. Revisor G2 fortalte at de vektlegger risikoer som kan oppstå relatert til rutiner og leverandører, mens revisor G1 nevnte risikoer knyttet til arbeidsdeling, tilganger og hvordan informasjon kommer inn i regnskapet.

I likhet med de ovennevnte store revisjonsselskapene opplevde revisor H1, i et av de mindre revisjonsselskapene, en endring knyttet til IT-relatert risiko. Informanten fortalte at de har et større fokus på å kontrollere rapporter og generell data fra kundene, spesielt for den mindre kundegruppen deres, og videre vurderer nøyaktigheten og fullstendigheten av datagrunnlaget i disse rapportene før de reviderer. Dette forhindrer revisjonsselskapet i å revidere med «*feil utgangspunkt*». Revisor H1 forklarte at risikoene de vektlegger varierer avhengig av kunden de jobber med, da de ikke benytter seg av faste sjekklister som utgangspunkt.

5.2.3.4 Endret praksis relatert til generelle IT-kontroller

På spørsmålet om revisjonsselskapene hadde opplevd endringer i praksis relatert til identifisering av generelle IT-kontroller etter oppdatert ISA 315, var det kun ett selskap som bemerket seg en forskjell. Dette var revisjonsselskap A, som er blant de fire store revisjonsselskapene.

Tabell 14 Endret praksis relatert til generelle IT-kontroller

	A	B	C	D	E	F	G	H
Oppdatert ISA 315 har endret praksis relatert til generelle IT kontroller	✓	×	×	×	×	×	×	×

Revisor A1 forklarte at endringene ikke er så store på de kundene hvor de har hatt et forhold til generelle IT-kontroller før, men at de ser en endring knyttet til de mindre kundene. Informanten bemerket seg at den oppdatert standarden har blitt «*mer obs på det på hele linja*», og fremhevet viktigheten av økt forståelse til «*hva foretaket bruker*». Denne forståelsen opparbeider de seg gjennom møter med foretakets ansatte, hvor vedkommende også nevnte at de i noen tilfeller også tester kontrollene. Videre fortalte revisor A1 at de vanligvis identifiserer tilgangskontroller, og at disse kontrollene testes på flere nivåer for å kartlegge om det er andre måter å komme inn på systemet eller om brukere har mulighet til å misbruke rollene sine. Utover dette fokuserer de på endringer i programmet, eventuelt nye programmer og «*computer operations*».

Revisor B1 opplevde ingen forskjell i praksisen relatert til generelle IT-kontroller. Vedkommende fortalte at de identifiserer tilgangskontroller rettet mot de ulike applikasjonene, noe som ikke har endret seg etter den oppdaterte standarden. I tillegg trakk revisoren frem at de undersøker mulighetene som kundens brukere har til å endre og påvirke rettigheter, kildekoder eller fast data. Informanten fortalte også at de må ta stilling til om brukerne kan gjøre slike endringer selv eller om de har *«en IT-leverandør som må gjøre ting for de»*.

Revisjonsselskap C har heller ikke opplevd endringer knyttet til identifisering av generelle IT-kontroller. Revisor C1 fortalte at de vektlegger tilgangskontroller, og gjennom dette oppnår en forståelse av hvem som har tilganger, hvem som kan gjøre endringer og hvordan slike endringer gjennomføres.

Revisor D1 fortalte at de identifiserer og tester generelle IT-kontroller relativt likt før og etter den oppdaterte standarden. Revisoren påpekte imidlertid at vedkommende opplever en større endring til kravene i planleggingsfasen, herav *«hvordan man forstår, identifiserer, kategoriserer og konkluderer»*. I vurderingen av hvilke generelle IT-kontroller selskapet identifiserer, fortalte revisor D1 at de tar utgangspunkt i kontroller for masterdata og tilgangsstyring. Vedkommende nevnte blant annet at de kartlegger hvem som har tilgang til å utføre endringer, om revisjonsselskapet kan hente ut endringslogger og om kunden har etablerte rutiner for når ansatte slutter. Videre forklarte informanten at forståelsen av generelle IT-kontroller avhenger av størrelsen på kunden og hvem de rådfører seg med, hvor hovedmålet er *«å samle nok informasjon til å kunne konkludere»*.

Heller ikke revisjonsselskapene E eller F har opplevd endringer knyttet til generelle IT-kontroller. De nevnte selskapene fortalte at de identifiserer tilgangskontroller likt som tidligere. Revisor E1 fortalte at de opparbeider seg en forståelse av hvem som har tilganger til å gjøre endringer, mens revisor F1 nevnte at det avhenger av hvilke systemer kunden bruker. Revisjonsselskap G mente at de ikke identifiserer generelle IT-kontroller, men påpekte at *«det kan hende vi gjør, bare at vi ikke bruker riktig ord for det»*.

I likhet med revisor D1, opplevde også revisor H1 en større endring knyttet til planleggingsdelen, kartleggingen og forståelsen, enn til *«selve revisjonen»*. Informanten fortalte at de tilegner seg forståelse av generelle IT-kontroller ved å rette forespørsler til kunden og generelt snakker med ansatte i de relevante funksjoner, for å forstå hvordan de organiserer

seg og hvilke kontroller de har implementert. Videre forklarte vedkommende at de identifiserer alt fra tilgangsstyring til «interne kontroller som sjekker at ting flyter gjennom systemene».

5.2.3.5 Endret praksis relatert til design og implementering

På spørsmålet om revisjonsselskapene hadde opplevd endringer knyttet til design og implementering av kontroller, var det flere av selskapene som hadde lite å komme med. Det var kun to av selskapene som bemerket seg en praktisk endring som følge av oppdatert ISA 315. Disse var blant de fire store.

Tabell 15 Endret praksis relatert til design og implementering

	A	B	C	D	E	F	G	H
Oppdatert ISA 315 har endret praksis relatert til design og implementering av kontroller	?	✓	✓	×	×	×	×	×

Revisor A1 påpekte tidlig at vedkommende ikke hadde så mye å bidra med på dette området, og kjente følgelig ikke til om det var noen praktiske endringer i deres metodikk relater til design og implementering. Informanten la imidlertid til at hvis kunden hadde VISMA, testet selskapet mye mindre IT-kontroller. I utvelgelsen av hvilke kontroller som skal vurderes for design og implementering forklarte revisor A1 at det stort sett er basert på prosesskartlegging, hvor flowchart blir mye brukt. I selve vurderingen fortalte revisoren at de vektlegger hvem som utfører kontrollen og hvordan den er identifisert. Informanten nevnte også at hvis de bestemmer seg for å teste kontrollen, så tester de antallet for å sikre at den faktisk fungerer. Videre understrekte vedkommende at design og implementering handler om at «IT-systemet er bygd opp for å takle den kontrollen den skal beskytte eller det den skal gjøre».

Revisjonsselskap B er et av selskapene som har opplevd endringer relatert til design og implementering etter den oppdaterte standarden. Revisor B1 fortalte at de er mer nøyaktige i beskrivelsen av kontrollens design og implementering, og følgelig bedre til å knytte kontrollen til «riktig regnskapselement, riktig påstand» og eventuelt «mot flere regnskapselementer». Videre fortalte vedkommende at alle automatiske kontroller i IT-systemet blir vurdert for design og implementering. Vurderingen baserer seg på hvordan kontrollen er etablert, hvor hyppig den gjennomføres og hvor mange som har mulighet til å utføre og endre den. Revisor B1 forklarte også at de i mange tilfeller beskriver designet, men ikke implementeringen, ettersom de ofte må «reteste hele avstemningen på slutten av året». Til slutt poengterte

informanten at vurderingen er kompleks med mange tekniske detaljer, og bemerket seg at *«man kan gå så langt ned man vil, men til slutt skjønner man jo ingenting»*.

Også revisjonsselskap C har opplevd endringer i vurderingen av design og implementeringen etter den oppdaterte standarden. Revisor C1 fortalte at endringen stort sett er knyttet til de mindre kundene, da de *«alltid har gjort det på de store»*. Vedkommende tok videre for seg kontroll på design og implementering av endringer i IT-systemet, og forklarte at de i slike tilfeller må vurdere prosessen for hvordan kunden gjør endringer i systemene, og følgelig tester stegene i design-prosessen. I forhold til implementeringsdelen forklarte revisor C1 at de undersøker hvordan kunden utfører kontrollen og følgelig hvilken effekt den har. Informanten påpekte imidlertid at de, som tradisjonelle revisorer, ikke har kompetanse til *«å gjøre testing av design og implementering»* og dermed ofte trekker på IT-ressurser innad i selskapet.

Revisor D1 opplevde også endring i praksisen relatert til design og implementering av kontroller, men påpekte at dette hovedsakelig var knyttet til dokumentasjonen. Revisoren fortalte at *«hvis de testet kontroll før den oppdaterte standarden, så gjør de det på samme vis nå»*, så selve endringen var i hovedtrekk relatert til rekkefølgen på dokumentasjonen og hvordan de planlegger oppsettet. Videre forklarte informanten at de alltid må forstå og vurdere design og implementering av kontroller med forhøyet risiko på påstander, uavhengig av om det er en kontrollbasert revisjonstilnærming eller en skjønnsmessig vurdering som sier at det er hensiktsmessig. I selve vurderingen fortalte revisor D1 at de undersøker hvorvidt *«kontrollen er til stede og at den fungerer tilfredsstillende»*. Vedkommende påpekte også at de i tilfeller hvor de uansett skal teste kontroller, kan *«være lure»* å vurdere design og implementering samtidig.

Revisjonsselskap E er et av selskapene som ikke hadde kjennskap til vurderingen av design og implementering, og uttrykte forvirring og usikkerhet til spørsmålet. Revisor E1 baserte svaret sitt på hvordan et foretak i teori og praksis burde ha utviklet IT-kontroller knyttet til utbetalinger, men forsvarte seg med at det hos dem er *«såpass beskjedent»*. Informanten innså imidlertid at de har et stykke å gå.

Heller ikke revisjonsselskap F har opplevd endringer til vurderingen av design og implementeringen, da det kan tyde på at de heller ikke hadde kjennskap til det. Også revisor F1 fortalte om utførelsen deres knyttet til test av kontroller for utbetalinger, hvor de undersøker at alt fungerer som det skal. Informanten fortalte videre at de gjennomfører selve vurderingen av

design og implementering når de får rutinebeskrivelser fra kunden, hvor de følgelig finner ut hvilke kontroller kunden har og hvilke de kan teste.

Revisjonsselskap G svarte ikke direkte på om de hadde opplevd endringer i praksis relatert til vurderingen av design og implementering, men påpekte imidlertid at de ikke hadde noen kontroller hvor de gjennomførte vurderingen, så vidt de visste.

Revisor H1 opplevde heller ingen endringer til vurderingen av design og implementering som følge av oppdatert ISA 315. Informanten påpekte imidlertid at vedkommende ikke deltok i revisjonen på de store kundene i oppstarten av den oppdaterte standarden, og følgelig kun baserte seg på en antakelse om at det er kommet flere krav til å vurdere og dokumentere, men at dette hovedsakelig er i kartleggingsfasen. Ut over dette fortalte revisor H1 at det er «*ganske likt*». I forhold til hvordan selskapet velger ut kontroller som skal vurderes for design og implementering, fortalte vedkommende at de baserer seg på kartleggingen og forståelsen de opparbeider seg av kunden, og følgelig velger ut de kontrollene de «*anser som viktigst for å redusere risikoen for vesentlig feil*», basert på revisors skjønn. Videre forklarte informanten at de gjennomfører selve vurderingen av design og implementering på to forskjellige måter. Enten observerer de hvordan kunden opererer i systemet og utforsker visse kontrollspor, eller så kontrollerer de hendelser ved å undersøke dokumentasjoner i etterkant.

5.2.3.6 Endret praksis relatert til revisors kompetanse innen IT

På spørsmålet om revisjonsselskapene opplevde at oppdatert ISA 315 stiller nye krav til revisors kompetanse innen IT, svarte seks av åtte at de opplevde økte krav som følge av den oppdaterte standarden. Av disse selskapene er tre store og tre mindre.

Tabell 16 Endret praksis relatert til revisors kompetanse innen IT

	A	B	C	D	E	F	G	H
Oppdatert ISA 315 stiller nye krav til revisors kompetanse innen IT	×	✓	✓	✓	✓	✓	×	✓

Revisor A1 bemerket seg ingen vesentlige endringer til revisors kompetanse innen IT etter oppdatert ISA 315. Vedkommende forklarte at det respektive selskapet har en «*spesialgruppe som gjør dette*», og at denne gruppen ikke har gjort noen endringer verken før eller etter den oppdaterte standarden ble innført. Imidlertid opplyste informanten at det har vært økt opplæring

angående hvordan selskapet skal kartlegge IT, og påpekte at dette i hovedsak er knyttet til hvilke elementer de må være mer oppmerksomme på, spesielt relatert til kundens IT-system. I forhold til hvilke kompetansehevingstilbud de ansatte i det respektive selskapet har fått på IT-området, forklarte revisor A1 at det er *«mer på agendaen nå enn det var før»*, men at det kun er intern kursing som blir brukt. I tillegg nevnte vedkommende at de har en årlig samling med fokus på IT, hvor både erfarne og nyansatte deltar. Videre mente informanten at det er et økt behov for revisors kompetanse innen IT, men påpekte en usikkerhet til *«hvilken IT-kompetanse som trengs og hvor den vil bli brukt»*.

Revisor B1 opplevde at oppdatert ISA 315 stiller økt kompetansekrav til kundens IT-systemer. Vedkommende påpekte imidlertid at standarden ikke krever spesiell teknisk kompetanse i selve revisjonsarbeidet, men at *«den krever en del mer forståelse i begrepsbruk»*. I tillegg nevnte revisoren at standarden krever økt kompetanse til å forstå hvordan transaksjoner lever i og mellom IT-systemer, samt hvordan IT-systemet trigger andre elementer, *«ikke nødvendigvis for å skrive eller dokumentere, men for å ha evne til å gjøre en risikovurdering»*. Revisor B1 opplyste videre at selskapet gjennomførte grundig intern opplæring i forbindelse med implementeringen av den oppdaterte ISA 315, både generelt for alle ansatte og tilpasset stillingsnivå. I forhold til behovet for å innhente en revisor med spesialkompetanse innen IT, fortalte vedkommende at *«revisjon har en jobb å gjøre med å utdanne nok folk som har lyst til å være revisor, men med kompetanse på IT»*. Informanten tilføyde at kravene i standarden ikke nødvendigvis krever mer enn generell kompetanse. Vedkommende påpekte samtidig at det er behov for økt kompetanse og spesialisering knyttet til test av kontroller hos større kunder, samt en større *«teknisk forståelse av de ulike systemene som faktisk revideres»*.

Også revisjonsselskap C opplevde at standarden stiller nye krav til revisors kompetanse innen IT. Både revisor C1 og C2 påpekte imidlertid at det vil være ansatte i selskapet som ikke opplever endring, da de tidligere har jobbet med IT-systemer for større kunder. For ansatte som har hatt mindre kunder, vil det imidlertid være *«helt klart ny kompetanse»*. Revisor C1 fortalte at selskapet har gjennomført omfattende intern kursing på oppdatert ISA 315, ettersom metodikken deres endret seg opp mot standarden. Videre fortalte revisor C1 at selskapet tar i bruk IT-avdelingen etter behov, for eksempel når de skal teste IT-generelle kontroller eller når kundesystemene krever en mer omfattende forståelse. Selskapet erkjente et økende behov for IT-kompetanse fremover ettersom automatiseringen av systemene øker. Samtidig understrekte revisor C2 at selskapet opprettholder den interne kompetansehevingen, og at deres ansatte vil opparbeide seg denne kunnskapen over tid.

Revisor D1 bemerket seg også at den oppdaterte standarden stiller økte krav til revisors IT-kompetanse. Vedkommende forklarte at standarden både krever en *«dypere bredd kunnskap og en større spisskompetanse på IT»*. Revisor D1 påpekte blant annet at selskapet må forstå hvordan systemene samhandler, hvordan feil kan oppstå, og hvordan dette påvirker regnskapet. Informanten oppsummerte dette ved å si at det krever en dypere forståelse *«enn bare debet og kredit»*. I forhold til hvilke kompetansehevingstilbud revisorene får relatert til IT, forklarte vedkommende at de har omfattende opplæring og kursing, både lokalt og nasjonalt, hvor fokuset på IT har økt etter oppdateringen av ISA 315. Revisor D1 forklarte også at de endrede IT-kravene er blitt fokuset ved gjennomgang av interne kvalitetskontroller, *«sånn at de har fokus gjennom hele linja»*. Videre fortalte revisoren at selskapet vurderer behovet for å innhente en revisor med spesialkompetanse innen IT basert på kundens kompleksitet. Dersom kompleksitet er høy, forklarer revisor D1 at de må involvere en person med de nødvendige kvalifikasjonene internt. Vedkommende påpekte også at det uten tvil er et økende behov for IT-kompetanse fremover, ikke bare blant revisorene, men også flere *«IT-eksperter på kryss-og-tvers av oppdragene»*.

Også revisor E1 fortalte at oppdatert ISA 315 *«helt sikkert»* stiller høyere krav til revisors IT-kompetanse. Vedkommende forklarte at det respektive selskapet ikke har nådd det stadiet, og derfor mener at *«den kompetansen de ansatte har i dag, med tanke på sin generelle datakompetanse, er nok»*. I forhold til at selskapet ikke har kunder med spesielt komplekse IT-systemer, informerte revisor E1 at selskapet ikke tilbyr interne kompetansehevingstilbud relatert til IT. Informanten nevnte imidlertid at revisorforeningen har holdt kurs om ISA 315, men etter vedkommende sitt minne var dette ikke spesifikt relatert til IT. Behovet deres for å innhente en revisor med spesialkompetanse innen IT er følgelig *«relativt lite, sånn som det er nå»*.

I likhet med revisor E1, påpekte også revisor F1 at den oppdaterte standarden trolig krever økt kompetanse innen IT. Samtidig forklarte vedkommende at selskapet *«ikke har de store kundene, så vi har ikke merket det sånn»*. Når det gjelder den kompetansen som kreves, påpekte informanten at forståelsen av kundens IT-systemer er viktigere, og bemerket seg at det er rom for forbedring på dette området i deres selskap. Revisor F1 forklarte videre at selskapet kun deltar på kurs arrangert av revisorforeningen, og at de følgelig har deltatt på kurs om ISA 315, men ikke direkte relatert til IT. Selskapet anså det ikke som nødvendig å innhente en revisor med spesialkompetanse på IT for øyeblikket, men vedkommende påpekte at det kan oppstå situasjoner i fremtiden der det er relevant. Også revisor F1 mente at en slik revisor bør ha både

utdanning innen IT og revisjon. Vedkommende understrekte at en revisor må ha god forståelse for kundene sine, og la til at «*IT ofte er et ganske sentralt moment for mange kunder*». Revisor F1 erkjente derfor behovet for denne typen kompetanse fremover, men påpekte at de «*foreløpig holder seg unna de kundene*» hvor behovet for IT-kompetanse er betydelig.

Revisjonsselskap G er blant de to selskapene som ikke opplevde at oppdatert ISA 315 stiller nye krav til revisors kompetanse innen IT. Revisor G1 påpekte at de økte kravene til IT fremkommer av samfunnets utvikling, og «*ikke nødvendigvis av oppdatert ISA 315*». Vedkommende forklarte imidlertid at kravene er «*mer synlige nå*», men la til at det ikke er samme type behov for denne kompetansen blant deres kunder. I forhold til at selskapet ikke aktivt har satt seg inn i IT-kravene i den oppdaterte standarden, forklarte revisor G1 at de heller ikke har prioritert kompetanseheving på dette området. Informanten påpekte at både revisorforeningen og Regnskap Norge tilbyr et bredt spekter av kurs, hvor noen av dem trolig fokuserer på IT. Til tross for dette har ikke revisor G1 utforsket disse mulighetene nærmere. Selskapet ser heller ikke behovet for å innhente en revisor med spesialkompetanse innen IT ettersom kundene deres bruker «*ganske enkle programvarer*». Skulle behovet imidlertid oppstå, forklarte revisor G1 at «*det alltid er mulighet for å leie inn folk til sånne oppgaver, heldigvis*».

Revisor H1 bemerket seg at den oppdaterte standarden «*på mange måter*» stiller nye krav til revisors IT-kompetanse. I forhold til selskapets mindre kunder forklarte vedkommende at standarden ikke krever særlig ny kompetanse på området. Imidlertid kommer forskjellen tydeligere frem på de større kundene, hvor revisor H1 påpekte at «*det er klart det er veldig viktig å ha noen med IT-kompetanse*». Videre nevnte informanten at de «*bygger noe mindre på IT-revisjon*», men at de har en gruppe som kan kontaktes ved behov. Revisor H1 forklarte at selskapet har gjennomført generell opplæring på oppdatert ISA 315, inkludert IT. All opplæringen forgår kun internt for å dra nytte av den eksisterende kompetansen i selskapet. Revisoren påpekte imidlertid at de «*helt sikkert kunne hevet seg med*» på det revisorforeningen tilbyr, men at de ikke har gjort det så langt. Informanten fortalte videre at de ser et økt behovet for IT-kompetanse ettersom «*man går i retning av at ting blir mer og mer automatisert*». I tillegg understrekte vedkommende at behovet for revisor med spesialkompetanse innen IT øker spesielt blant større kunder.

5.2.4 Generelt om oppdatert ISA 315

For å belyse studiens problemstilling, ble informantene stilt spørsmål om hvordan endringene i oppdatert ISA 315 har blitt mottatt og gjennomført i deres revisjonsselskap. Flertallet opplevde betydelig usikkerhet i innføringsfasen etter den oppdaterte standarden, noe som førte til mange spørsmål blant de ansatte. De så imidlertid en forbedring allerede etter første året. Nedenfor presenteres svarene fra hvert enkelte selskap.

Tabell 17 Generelt om endringene i praksis

	A	B	C	D	E	F	G	H
Oppdatert ISA 315 har ført til endringer i deres revisjonsselskap	✓	✓	✓	✓	×	×	✓	✓
Opplever en endring fra første året etter implementering av oppdatert ISA 315, sammenlignet med nå	✓	✓	✓	✓	×	×	✓	✓

Revisor A1 fortalte at de har opplevd betydelige endringer i deres revisjonsselskap som følge av den oppdaterte standarden. Dette innebar en fullstendig omlegging av metodikken deres, noe som resulterte i en rekke spørsmål og usikkerhet blant de ansatte. Til tross for dette så vedkommende positivt på endringene, da de har ført til «en mer spissa revisjon». I innføringsfasen forklarte revisor A1 at det var mye forvirring og utfordringer med å forstå de nye kravene, noe som gjorde det første året «litt verre». Likevel har revisoren merket en endring fra før til etter innføringen, og føler seg tryggere med den oppdaterte standarden. Dette har også ført til en nedgang i revisjonsomfanget, ifølge vedkommende.

Også revisor B1 fortalte at oppdatert ISA 315 har ført til betydelige endringer i deres revisjonsselskap. Dette inkluderte oppdatering av revisjonsmetodikken deres, samt gjennomføring av «ganske store tekniske endringer i revisjonsverktøyet». Innføringsfasen var utfordrende og ble oppfattet som håpløs i starten, spesielt fordi selskapet gjennomførte både metodikkoppdateringer og tekniske endringer samtidig. Revisoren forklarte at de fleste opplevde frustrasjon over dette, men påpekte at «man lærer seg fort å glemme, så etter et år er det ingen som prater om det lengre». Informanten nevnte også at de ansatte «ikke egentlig tenker nytt og gammelt lengre, men at man forholder seg til at det er sånn det er».

Vedkommende så imidlertid at det fortsatt er noen tekniske aspekter som må justeres for å være metodisk korrekte, spesielt knyttet til planleggingsfasen.

Revisor C1 fortalte om en viss usikkerhet til hvordan den oppdaterte standarden kom til å påvirke selskapet, og at det følgelig ble stilt en del spørsmål i starten. Ettersom standarden ble godt adressert i deres selskap, fortalte vedkommende at gjennomføringen «*gikk liksom greit*», men at den største utfordringen lå på IT-delen hvor det hadde oppstått en del diskusjoner. For å få de nye kravene ut i kundedimensjonen, understrekte informanten at arbeidsomfanget økte. Videre fortalte revisor C1 at innføringen av den oppdaterte standarden var mest krevende det første året, ettersom man gjorde en «*up-lift*» på hele kartleggingen. Til tross for at kravene er de samme, påpekte revisoren at det påfølgende året var betydelige enklere ettersom kompetansen allerede var etablert blant de ansatte.

Revisor D1 fortalte at oppdatert ISA 315 ble mottatt og gjennomført som alle andre endringer i deres selskap. Informanten forklarte at de ansatte ble kurset, hvor de gjennomgikk de nye kravene og handlingene som måtte gjøres. Videre forklarte vedkommende at dette førte til usikkerhet i starten. Revisor D1 understrekte at de brukte tid på å finne ut hvordan den oppdaterte standarden påvirket dem, og i hvilken grad det var «*same shit, different wrapping*». Dette resulterte i at selskapet brukte mer tid på planlegging det første året etter implementeringen, sammenlignet med andre året da de hadde fått det «*litt mer under huden*». Til slutt understrekte revisor D1 at de kontinuerlig jobber med å forbedre kvaliteten på arbeidet sitt, samtidig som vedkommende erkjente at det var både usikkerhet og spørsmål i startfasen.

For revisjonsselskap E har ikke den oppdaterte standarden ført til noen endringer. Revisor E1 fortalte at selskapet ikke har kommet dit at de har «*sluppet hunden løs*», men at de fortsatt «*holder den i tøylene, hvert fall foreløpig*». Revisoren forklarte at utførelsen krever økt krav til medarbeidernes kompetanse og ansvarsfølelse, noe vedkommende mente ikke alltid er «*100% på topp på alt*». Det krever også at revisoren, som oppdragsansvarlig, fastsetter en standard for resten av selskap, noe som ikke har blitt gjort foreløpig, da selskapet føler det er litt for tidlig. Til tross for at selskapet ikke har utført noen endringer, påpekte informanten en viss usikkerhet til den oppdaterte standarden. Vedkommende fremhevd skillet mellom signifikante og ikke-signifikante regnskapselementer, som revisoren mente burde bli brukt med varsomhet ettersom det kan oppstå risiko knyttet til andre aspekter i et regnskapselement. Følgelig påsto revisor E1 at «*det er mer behagelig å ta hele pakka, for det går så fort allikevel*».

Heller ikke for revisjonsselskap F har oppdatert ISA 315 ført til noen endringer. Revisor F1 påpekte at de ansatte i det respektive selskapet har deltatt på kurs om standarden, men at de ikke har implementert noen av de nye kravene. Standarden har følgelig ikke medført de store spørsmålene grunnet mangel på nysgjerrighet, herav understrekte vedkommende at selskapet «*liker å ha det som vi har det*». Til slutt konkluderte revisoren med at selskapet muligens utfører mer arbeid enn nødvendig, men at det er deres nåværende praksis inntil videre.

Revisor G1 påpekte derimot at deres selskap hadde et tidlig fokus på å implementere den oppdaterte ISA 315. Dette var en prosess som tok tid, men på grunn av alle ansattes innsats i implementeringen har det «*ført til en bedre revisjon*». Revisor G2 la også til at de har gjort en innsats i å bli godt kjent med kundene, og dermed «*turt å gå inn for endringene*». Det har vært både tids- og ressurskrevende, men vedkommende understrekte at de har lykket og føler seg «*ganske stolte*». Til tross for den vellykkede gjennomføringen, påpekte begge revisorene at det var mange spørsmål knyttet til prosessen. De mente imidlertid at dette har bidratt til å forbedre deres kompetanse og praksis, noe som førte til at andre året ble enklere. Revisor G1 fortalte at selskapet valgte å bruke mer tid «*på å få det ordentlig*» det første året. Dette skapte en bedre forutsetning for det påfølgende året, selv om revisor G1 påpekte at det stadig kommer små endringer som må gjennomgås.

Også revisor H1 fortalte at selskapet har gjennomført endringer som følge av oppdatert ISA 315. Vedkommende forklarte at endringene kom naturlig av standarden og de retningslinjene den, samt god revisjonsskikk, la for revisjonen. Det oppsto både usikkerhet og spørsmål til hvordan den enkelte skulle tenke og hvordan kravene ville bli implementert i deres selskap, noe som skapte økt arbeid det første året. Revisor H1 fortalte imidlertid at det påfølgende året var mindre krevende.

6. Analyse og drøftelse

I dette kapittelet analyseres relevante funn opp mot innholdet i oppdatert ISA 315 og veiledningsstøtte til den oppdaterte standarden, samt tidligere forskning. Funnene blir presentert etter forskningsspørsmålene, før det til slutt blir diskutert generelle funn relatert til oppdatert ISA 315.

6.1 Signifikante regnskapselementer

I kapittel 5.2.1 og 5.2.2 ble funn knyttet til forskningsspørsmål 1 presentert. I det følgende analyseres og drøftes disse, samt at de ses i sammenheng med hverandre.

Som det kom frem ved gjennomføring av intervjuene oppfattet flertallet av revisjonsselskapene at relevante påstander og signifikante regnskapselementer var nytt etter oppdatert ISA 315, hvorav revisjonsselskap A som det eneste store selskapet. Som Olsen (2020) påpekte som et mulig resultat av oppdatert ISA 315 kunne endringene medføre ny metodikk. Dette var revisor A1 imidlertid alene om å påpeke, selv om flere av de resterende revisorene også bemerket at standarden hadde krevd noen endringer i metodikken. Det kan derfor stilles spørsmål om hvorvidt den oppdaterte standarden er hensyntatt i tilstrekkelig grad av de resterende selskapene, da standarden inneholdt mange endringer som burde reflekteres i endret revisjonsmetodikk (IAASB, 2022, s. 4-5; Olsen, 2020).

Følgelig var det revisorene fra de fire mindre revisjonsselskapene som opplevde at relevante påstander og signifikante regnskapselementer var nytt etter oppdatert ISA 315. Revisor E1 viste til at innføringen av begrepene i større grad tillot å scope ut regnskapselementer hvor det ikke identifiseres risiko, hvilket var hensikten til standardsetterne ved å innføre definisjonene (IAASB, 2019a, s. 20; IAASB, 2022, s. 17). Revisorene i selskap G fortalte at definisjonene hadde gjort revisjonen mer fokusert på påstandene og følgelig mer relevant, hvilket kan tale for at standardsetternes mål om en mer konsistent og robust risikovurdering kan anses oppnådd (IAASB, 2019b, s. 2). Revisor F1 og H1 var også enige om at det var nytt, men viste til at de i praksis ikke hadde gjennomført endringene som fulgte av det.

For de resterende tre store revisjonsselskapene ble ikke relevante påstander og signifikante regnskapselementer oppfattet som nytt. Det kan følgelig stilles spørsmål om dette skyldes at de alltid har praktisert det, eller at de ikke har hensyntatt endringene. To av revisjonsselskapene, selskap B og C, fortalte at de alltid har praktisert betydningen av definisjonene. Samtidig er det

flere momenter i informantenes svar som ikke er konsistent med dette. Revisor B1 påpekte at alle regnskapselementer over totalvesentlighetsgrensen har en risiko, mens revisorene i selskap C sa at vesentlige poster er signifikante og at de følgelig har vanskelig for å ikke revidere vesentlige poster. Informantenes svar kan derfor tyde på at de ikke har forstått, eller ikke turt å ta innover seg, at vesentlige poster kan være ikke-signifikante. En konsekvens av dette er at selskapene ikke praktiserer «*ikke-signifikant, men vesentlig*», som også indirekte fulgte av definisjonene (ISA 315, 2019, pkt. A234). Revisor D1 uttrykte direkte at manglende anvendelse var begrunnelsen for at relevante påstander og signifikante regnskapselementer ikke var nytt for selskap D.

Følgelig fremsto samtlige revisorer, bortsett fra revisorene fra de mindre revisjonsselskapene E og G, usikre med hensyn til hva de legger i at en påstand er relevant og et regnskapselement er signifikant. Curtis & Turley (2007) viste til at det i de store revisjonsselskapene ofte er det noen som utvikler metodikken som andre praktiserer (s. 442). Det kan følgelig antas at revisorene i de store revisjonsselskapene er mer distansert til standard og veiledning enn de mindre selskapene, og at dette er en mulig grunn til at det kun var to mindre selskap som umiddelbart forsto spørsmålet.

Det var kun revisorene i revisjonsselskap G som definerte en relevant påstand og et signifikant regnskapselement i overensstemmelse med definisjonen i ISA 315, og herav fortalte at et regnskapselement er signifikant dersom det finnes en eller flere relevante påstander hvor en relevant påstand er en påstand tilknyttet en risiko for vesentlig feil (ISA 315, 2019, pkt. 12h og 12k). De resterende revisorene uttrykte ganske overraskende ingenting om sammenhengen mellom relevante påstander og signifikante regnskapselementer.

Halvparten av selskapene, herav revisjonsselskapene B, C, D og H, var samstemte om at en relevant påstand er en påstand hvor det er risiko. Det var imidlertid kun revisor H1 fra et av de mindre selskapene som fortalte at det var risiko for vesentlig feil som gjorde en påstand relevant, hvorav de resterende tre ikke fortalte noe om vesentlighetens betydning for risikoen. Til tross for dette, er det rimelig å anta at de øvrige også mente risikoen for vesentlig feil ettersom anvendelse av vesentlighet er en sentral del av revisjons yrket (Gulden, 2016, s. 99; Stenvold & Degerstrøm, s. 133). I motsatt tilfelle kan det være en mulig grunn til at ingen vesentlige poster blir klassifisert til ikke-signifikante, og følgelig at «*ikke-signifikant, men vesentlig*» ikke praktiseres. De resterende tre revisorene A1, E1 og F1 viste til presumpsjonen om fullstendighet og gyldighet som relevante påstander, hvilket er et naturlig utgangspunkt i

henhold til mislighetsrisikoen ved inntektsføring (Rekdal, 2016, s. 49). Dette er imidlertid ikke i overensstemmelse med betydningen av relevante påstander i den store konteksten.

Revisor D1 fra et av de store revisjonsselskapene og E1 fra et av de mindre selskapene knyttet imidlertid risikoen direkte mot regnskapselementet og fortalte at et regnskapselement er signifikant dersom det har iboende risiko. Revisor A1 fra et av de store selskapene viste til at regnskapselementer med beløpsmessig størrelse under vesentlighetsgrensen ikke blir utført ytterligere handlinger på, men at de øvrige regnskapselementer blir gjort en vurdering av risikoen. Med unntak av de nevnte revisorene, og revisorene i selskap G, var de resterende fire selskapene enige om at det var den beløpsmessige størrelsen som avgjorde om et regnskapselement er signifikant eller ikke. For disse revisorene er et regnskapselement signifikant dersom det er vesentlig.

Basert på lite overensstemmelse mellom revisorenes resonneringer og hvordan definisjonene av relevante påstander og signifikante regnskapselementer fremkommer av den oppdaterte standarden, kan det stilles spørsmål til om definisjonene er tilstrekkelige. Dette kan være et resultat av utilstrekkelige veiledningspunkter i standarden, hvilket studien kommer tilbake til i kapittel 7.2.

Som det fremkommer av definisjonene, er betydningen av signifikant basert på om det er en risiko tilknyttet en påstand (ISA 315, 2019, pkt. 12h og 12k). Det er derfor naturlig å stille seg spørsmålet om hva som kan gå galt, og hvilken påstand dette følger av (ISA 315, 2019, pkt. A208-216; Stuart, 2020, s. 63). Den påfølgende vurderingen gjøres mot arbeidsvesentlighetsgrensen. Det er denne vurderingen som danner grunnlaget for om det ikke-signifikante regnskapselementet er vesentlig eller ikke. Det kan derfor tyde på at revisorene i de store selskapene A, B og C, samt revisorene i de mindre selskapene F og H ikke hensyntar risikoelementet i påstandene i samsvar med oppdatert ISA 315.

Som et interessant funn kan det løftes frem at revisor H1 fortalte at alle påstandene vurderes til relevante dersom de klassifiserer et regnskapselement som signifikant. Sett i relasjon med definisjonen av relevante påstander, sier vedkommende at det er en risiko for vesentlig feil tilknyttet alle påstandene (ISA 315, 2019, pkt. 12h). Videre forstås det ut fra definisjonene at det er de relevante påstandene som gjør et regnskapselement signifikant, og ikke motsatt (ISA 315, 2019, pkt. 12k). Svaret til revisor H1 kan likevel tenkes å skyldes at revisor H1 løfter et

regnskapselement til signifikant dersom det er vesentlig, uten å hensynta risikoen relatert til påstandene.

Samtlige av revisorene fortalte at de benytter både kvalitative og kvantitative faktorer ved vurderingen og fastsettelsen av relevante påstander og signifikante regnskapselementer. Dette motstrider betydningen av beløpsmessig størrelse mot vesentlighetsgrense som revisorene i selskap B, C, F og H vektla. At samtlige fortalte at de hensyntok både kvalitative og kvantitative faktorer er imidlertid i overensstemmelse med den oppdaterte standarden (ISA 315, 2019, pkt. A211).

Som kvalitativ faktor trakk alle revisorene, med unntak av revisor B1 fra et av de store selskapene, frem forståelse av og kjennskap til kunden. Det følger av IAASB (2022) at dette bidrar til å danne en forventning av hvilke regnskapselementer som er signifikante eller ikke (s. 7). Revisor B1 trakk imidlertid frem at den kvalitative vurderingen baserte seg på skjønn, samt en vurdering av hvorvidt regnskapselementene innehar en egenskap til å få en beløpsmessig størrelse over vesentlighetsgrensen. Vedkommende ga ingen konkrete eksempler. Ut fra svaret til revisor B1 kan det likevel tolkes at risikoelementer i poster som beløpsmessig er større enn vesentlighetsgrensen ikke hensyntas. Det er også verdt å merke seg at ingen av informantene viste til at de anvender iboende risikofaktorer ved fastsettelsen. Dette kommer studien tilbake til i kapittel 7.2.

Revisorenes forståelse av definisjonene, samt faktorer for fastsettelse fremkommer også i caseløsningen deres. Alle de fire revisorene som begrunnet signifikant som vesentlig, svarte på spørsmål I i caset at de ville klassifisert regnskapselementene som signifikante. Det samme svarte revisor D1, hvilket anses naturlig som følge av at vedkommende påpekte at «*ikke-signifikant, men vesentlig*» ikke blir praktisert. Revisorene A1 og E1 svarte imidlertid at de ville klassifisert regnskapselementene som «*ikke-signifikant, ikke vesentlig*». Her er det verdt å merke seg at begge regnskapselementene i caset beløpsmessig overstiger arbeidsvesentlighetsgrensen, mens avskrivninger beløpsmessig er under totalvesentlighetsgrensen.

Gitt den beløpsmessige størrelsen og det faktum at revisor A1 fremhevdde en vurdering mot totalvesentlighetsgrensen, mens revisor E1 understrekte en vurdering mot arbeidsvesentlighetsgrensen, gjør det verdt å stille spørsmål til hvorfor revisor A1 ikke klassifiserte driftsmidlene som «*ikke-signifikant, men vesentlig*», og følgelig hvorfor revisor E1

ikke klassifiserte begge regnskapselementene som «*ikke-signifikant, men vesentlig*». Revisorene i det mindre revisjonsselskapet G var de eneste som svarte i overensstemmelse med den tiltenkte løsningen på spørsmål I i caset, og følgelig viste til at de ville klassifisert regnskapselementene som «*ikke-signifikant, men vesentlig*». På spørsmål II svarte samtlige revisorer at de ville klassifisert regnskapselementene som «*signifikante*», hvilket er i overensstemmelse med den tiltenkte løsningen ettersom spørsmålet introduserte risiko for vesentlig feil tilknyttet fullstendighet på nedskrivning og verdsettelse på driftsmiddel.

Relevante påstander og signifikante regnskapselementer ble definert i ISA 315 for å tydeliggjøre omfanget av revisors krav relatert til identifisering og håndtering av risiko (IAASB, 2019a, s. 20; IAASB, 2022, s. 4; ISA 315, 2019, pkt. 19). Dette følger av at den videre revisjonstilnærmingen påvirkes av hvorvidt revisorene klassifiserer regnskapselementer som «*signifikante*», «*ikke-signifikante, men vesentlige*» og «*ikke-signifikante*». Ut fra svarene til revisorene anså det å kun være selskap A og G som praktiserer «*ikke-signifikante, men vesentlige*». Det var også kun revisorene fra disse to selskapene som påpekte at revisjonstilnærmingen ble påvirket. Revisor A1 fremhevet at de i etterkant av standarden kan «*gå litt mer til der det er risiko*», noe revisorene i selskap G også bemerket seg. De la imidlertid til at de er bedre til å spisse risikoene, hvilket medfører «*fokus på de riktige plassene*». Dette er i overensstemmelse med standardsetterenes mål (IAASB, 2019b, s. 2).

Revisor B1 og H1 var usikre på hvorvidt definisjonene i den oppdaterte standarden har endret revisjonstilnærmingen. Revisor B1 fortalte at selskapet er blitt flinkere til å dele opp de ulike regnskapselementene og skille ut «*den reelle risikoen*». Vedkommende fortalte videre at revisjonsprosessen imidlertid ikke har blitt påvirket. Revisor H1 svarte umiddelbart at risikohåndteringshandlingene i større grad rettes «*mot der risikoen ligger*», men understrekte at det ikke var noe forskjell i hvordan de reviderer. Inkonsistente svar, samt at begge revisorene anså et signifikant regnskapselement som vesentlig, kan tale for at de ikke har forstått sammenhengen mellom relevante påstander og signifikante regnskapselementer.

Videre kan en naturlig forklaring på at revisjonstilnærmingen til selskap C, D, E og F ikke er påvirket, skyldes manglende anvendelse av «*ikke-signifikant, men vesentlig*». Revisor E1 og F1 fra de mindre selskapene begrunnet det med at selskapene ikke har utført noen endringer i etterkant av den oppdaterte standarden. Revisor E1 fremhevet at de ikke har «*turt å gi slipp på gamle vaner*», mens revisor F1 understrekte at det ikke har så stor tidsmessig betydning om alt revideres eller ikke. Dette er imidlertid ikke i overensstemmelse med at revisor skal fastsette

iboende risiko og kontrollrisiko for signifikante regnskapselementer, og følgelig utføre et større omfang av risikohåndteringshandlinger (ISA 315, 2019, pkt. 31 og 34; ISA 330 pkt. 7, 18 og A42a). Som grunnlag for å fastsette en foreløpig antakelse om kontrollrisiko må følgelig det reviderte foretakets bruk av IT kartlegges grundigere (ISA 315, 2019, pkt. 13-26, 34 og A85-A86; ISA 330, 2010, pkt. 8-9). Revisor F1 i et av de mindre revisjonsselskapene viste imidlertid til en mindre kundegruppe med lite IT miljø, og det er følgelig mulig at dette er bakgrunnen for revisor F1 sin uttalelse.

Som Shelton et al. (2001) også påpekte i sin studie, er en vellykket risikovurdering avhengig av hvorvidt egnede risikofaktorer blir identifisert og vurdert (s. 27). Dersom revisorene kun reviderer som de alltid har gjort, vil ikke standarden være like fokusert på risikoene som IAASB har som mål med oppdateringen (IAASB, 2019b, s. 2). Risikovurderingen vil følgelig utelukkende være basert på vesentlige poster, hvor risikomomentet i påstandene følgelig utgår.

Det var kun revisor D1 fra et av de store selskapene som påpekte at relevante påstander og signifikante regnskapselementer har påvirket revisjonsomfanget. Vedkommende viste til at revisjonsomfanget har økt som følge av at standarden krever økt oppmerksomhet mot regnskapselementer som tidligere ikke ble revidert. Her er det verdt å stille spørsmål til om manglende anvendelse av «*ikke-signifikant, men vesentlige*» er grunnen til at omfanget har økt. Sett opp mot at revisorene i revisjonsselskap A og G påpekte at definisjonene har medført mer arbeid på enkelte områder, men mindre på andre, kan dette være en naturlig årsak til økt revisjonsomfang for selskap D.

Selv om standardsetterne ikke har som mål å redusere revisjonsomfanget, men å oppnå en mer spisset revisjon (ISA 330, 2010, pkt. 3 og 7), skal ikke lengre alle vesentlige regnskapselementer håndteres i samme detaljgrad dersom det ikke er risiko (ISA 330, 2010, pkt. A42a). Etter oppdateringen krever standarden bare noen substanshandlinger for «*ikke-signifikante, men vesentlig*» regnskapselementer (ISA 330, 2009, pkt. 18, A42a og A43), hvilket revisorene i selskap G var eneste til å påpeke og etterleve. Hva de legger i noen substanshandlinger ble imidlertid ikke påpekt av revisorene i selskap G. Dette fremgår heller ikke av standarden.

Videre skal revisor kun fastsette iboende risiko for signifikante regnskapselementer (ISA 315, 2019, pkt. 5). Dette var det kun revisorene E1 og H1 fra de mindre selskapene som påpekte, uten at det kom frem at de praktiserte det i overensstemmelse med standarden. Revisor A1 viste

imidlertid til at iboende risiko ikke ble satt for alle regnskapselementer, men for forskjellige områder. Revisor G1 påpekte at vurderingen av iboende risiko var utgangspunktet for om et regnskapselement var signifikant, men la til at selskapet fastsetter iboende risiko på alle vesentlige poster.

Resterende av revisorene fortalte at de fastsetter iboende risiko for alle regnskapselementer, hvorav revisorene i de mindre selskapene E og G bemerket seg at kravet om å fastsette iboende risiko separat var nytt i henhold til den oppdaterte standarden (IAASB, 2022, s. 4; ISA 315, 2019, pkt. 31). Samtlige revisorer, med unntak av revisor F1, opplevde videre at praksisen relatert til iboende risiko hadde endret seg. Revisorene i de store selskapene, sammen med revisor H1 fra ett av de mindre, påpekte at endret praksis var relatert til flere vurderingsmomenter. Samtlige viste til eksempler på iboende risikofaktorer ved vurdering av iboende risiko (ISA 315, 2019, pkt. 12f), men som nevnt ovenfor viste ingen direkte til begrepet «iboende risikofaktorer» og vurderingskriterier gitt i ISA-en, utdypet i vedlegg 2. Revisor A1 fortalte imidlertid at kontroller som er implementert for å forhindre, eller avdekke og korrigere, risikoen for vesentlig feil utgjør et grunnlag for vurderingen av iboende risiko. Dette er ikke i tråd med definisjonen av iboende risiko (ISA 315, 2019, pkt. 4). Funnet er imidlertid i overensstemmelse med forskningen gjennomført av Miller et al. (2012) som påpekte at revisor ofte fastsetter iboende risiko basert på forventning til kontrollene (s. 456).

Manglene forståelse og praktisering blant informantene om at iboende risiko kun fastsettes for signifikante regnskapselementer, kan medføre en revisjon som ikke er like risikoorientert som IAASB ønsker (IAASB, 2019b, s. 2). Dette følger av at også regnskapselementer som ikke har risiko for vesentlig feil håndteres som om de har det, hvilket videre kan medføre at revisjonsressursene ikke utnyttes optimalt og fokusert på de områdene som har størst potensiale for vesentlige feil (ISA 330, 2010, pkt. 6-7).

Videre følger det av revisjonsrisikomodellen, og det faktum at iboende risiko og kontrollrisiko multipliseres, at dersom iboende risiko fastsettes på alle regnskapselementer er revisor også avhengig av å fastsette en kontrollrisiko for følgelig å planlegge en oppdagelsesrisiko i samsvar med revisjonsrisikoen (Gulden, 2016, s. 158). For å fastsette kontrollrisiko må revisor opparbeide seg en forståelse av kontrollene som er implementert for å håndtere risikoen for vesentlig feil tilknyttet alle regnskapselementene (ISA 315, 2019, pkt. 26 og A166; Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 123). Dette har videre betydning for revisors forståelse av informasjonssystemet og bruken av IT (ISA 315, 2019, pkt. 25 og 26). Som studien kommer

tilbake til i det følgende kapittelet, virket flere av de mindre selskapene å være usikre på IT og dets innvirkning på regnskapet. En konsekvent anvendelse av «*signifikante*», «*ikke-signifikante, men vesentlige*» og «*ikke-signifikante, ikke vesentlig*» ved fastsettelse av iboende risiko, kan derfor være til spesielt god hjelp for de mindre selskapene som mangler tilstrekkelig IT-kompetanse.

6.2 Informasjonsteknologi

Flertallet av revisorene bemerket seg tydelige endringer i praksis relatert til IT etter oppdatert ISA 315, noe Olsen (2020) også fremhevet som et resultat av oppdateringen. Til tross for at ingen av revisjonsselskapene direkte benytter revisjonsstandarden, er det hovedsakelig revisjonsverktøyet deres som har gjort dem oppmerksomme på de endringene som krevdes. Dette resulterer i tydelige forskjeller mellom store og mindre revisjonsselskaper, ettersom de benytter ulike revisjonsverktøy. Samtlige revisorer fra de store revisjonsselskapene la spesielt vekt på at det var et økt fokus på IT, med behov for flere handlinger og en dypere forståelse. Av de mindre revisjonsselskapene var det kun revisor H1 som uttalte en praktisk endring relatert til IT, mens resterende mindre revisjonsselskaper ikke bemerket seg noen betydelige endringer i deres praksis.

Alle revisjonsselskapene som identifiserte endringer knyttet til IT etter den oppdaterte standarden, bemerket seg et større fokus på å forstå IT-systemene til kundene. Det var særlig revisorene fra de store revisjonsselskapene som opplevde størst endringer relatert til denne forståelsen. Revisor A1 understrekte følgelig behovet for en dypere forståelse knyttet til prosessen bak regnskapstallene, mens revisor C1 og D1 fremhevet den økte betydningen av å forstå sammenhengen mellom komponentene i IT-systemet. Revisor B1 påpekte i tillegg at den oppdaterte standarden har tydeliggjort forståelsen av hvordan IT påvirker regnskapselementene, samt et større krav til dokumentasjonen på at risikovurderingen oppfyller påstander. Disse praktiske endringene kan bidra til en mer konsistent og robust risikovurdering, noe som var et av målene IAASB ønsket å oppnå gjennom oppdateringen av ISA 315 (IAASB, 2019b, s. 2).

For revisor H1, fra det eneste av de mindre revisjonsselskapene som opplevde endring på IT, var det de nye handlingene i revisjonsverktøyet som bidro til å fremheve en tydeligere forståelse av kundens IT-systemer. Denne forståelsen fremmer Nygård (2022) som en av flere endringer i det gjeldende revisjonsverktøyet. Det kan følgelig stilles spørsmål til hvorfor det kun var

revisor H1 blant de mindre revisjonsselskapene som opplevde en praktisk endring relatert til IT, gitt at samtlige brukte det samme revisjonsverktøyet. En mulig forklaring til at revisor H1 ikke opplevde dette som en like stor overgang som de andre selskapene, kan skyldes at vedkommende hadde erfaring med revisjon av IT på store kunder allerede før standarden ble oppdatert. For de mindre revisjonsselskapene E, F og G kan det antas at den oppdaterte standarden ville krevd større endringer enn for revisjonsselskap H, noe som revisjonsselskapene ga uttrykk for ikke var nødvendig for deres kunder. Deres ulike oppfatninger kan også påvirkes av hvilke typer kundeoppdrag revisorene reviderer. På dette området fremgår det av standarden at mindre komplekse kunder krever mindre ressurskrevende arbeid (ISA 315, 2019, pkt. A131). Standarden er imidlertid tydelig på at IT sin rolle er like viktig uavhengig av kompleksiteten på kundeoppdragene (ISA 315, 2019, pkt. A131).

Basert på revisorenes praktiseringer rundt IT, fremgår det at selskapets størrelse påvirker deres oppfatning av standardens endringer på dette området. De større selskapene bemerket seg at endringene krevde en mer inngående forståelse, mens det mindre selskapet opplevde et behov for ytterligere handlinger som følge av endringene. Dette er i tråd med forskningen utført av Janvrin et al. (2008), som konkluderte med at revisors praktisering og oppfattet betydning av IT varierer i henhold til revisjonsselskapets størrelse (s. 17).

Alle revisorene fra de åtte revisjonsselskapene fastslo at forståelsen og arbeidet relatert til IT har blitt tydeligere i etterkant av oppdatert ISA 315. Dette tilfredsstillende målet til IAASB om å gjøre standarden klarere og mer støttende for revisorer under gjennomføringen av revisjonen (IAASB, 2019b, s. 2). Revisor E1, F1 og G1 fra de mindre revisjonsselskapene, som ikke bemerket seg noen endringer relatert til IT, kunne likevel si seg enige om at den oppdaterte standarden har blitt tydeligere gjennom revisjonsverktøyet deres. De la spesielt vekt på kartleggingen og forståelsen av kundens systemer. Dette samsvarer med observasjonene gjort av Nygård (2022), som undersøkte endringene i det gjeldende revisjonsverktøyet etter den oppdaterte standarden (s. 25).

Til tross for at flere av revisorene opplevde praktiske endringer relatert til IT etter den oppdaterte standarden, var det imidlertid flere av dem som presiserte at disse endringen kun gjaldt visse deler av kundeporteføljen deres. Revisor B1 påpekte at endringene var knyttet til større kunder, med mer komplekse IT-systemer, mens revisor C1 og H1 bemerket seg at kravene for kartleggingen og vurderingen økte for små og mellomstore kunder. Det kan følgelig stilles spørsmål til hvorfor revisorene opplevde en endring relatert til ulike kundegrupper. Dette

kan fremstå som et uttrykk for usikkerhet blant revisorene i forhold til hva den oppdaterte standarden krever på mindre oppdrag, samt hvor grensen på mindre og større oppdrag settes.

Videre kan det stilles spørsmål til hvorfor to av de store revisjonsselskapene, B og C, opplevde endring på motsatt kundegruppe. Dette fører til en forskjell i utførelsen til de to revisjonsselskapene, ettersom revisor B1 ikke kartlegger IT-systemet til mindre komplekse kunder i like stor grad som revisor C1 ga uttrykk for. Dette kan også skyldes at de to selskapene betjener kundegrupper av ulike størrelse, og følgelig identifiserer dem i forskjellige kategorier av store og mindre foretak. I likhet med de mindre revisjonsselskapene, begrunner også revisor B1 at selskapet ikke har kartlagt systemene til mindre komplekse kunder tidligere og derfor ikke har endret denne praksisen etter oppdateringen av standarden. Dette kan følgelig være en svakhet i selskapets implementering av standarden, som ikke vektlegger IT med samme grad av viktighet avhengig av kompleksitet, slik standarden viser til (ISA 315, 2019, pkt. A131).

Samtlige av revisorene som opplevde at den oppdaterte standarden har endret praksis relatert til IT på et generelt grunnlag, med unntak av revisor A1, påpekte at disse endringene blant annet omfattet forståelse av IT-miljøet. Resterende revisorer, herav revisorene fra de mindre revisjonsselskapene E, F og G, observerte ingen praktiske endringer på IT-miljøet i deres selskap som følge av den oppdaterte standarden. Dette var til tross for at standarden retter et større fokus på å forstå relevante aspekter i IT-miljøet som utgjør risiko (ISA 315, 2019, pkt. A140), i tillegg til at Nygård (2022) understrekte det som en endring i det gjeldende revisjonsverktøyet (s. 25).

Revisor B1 og D1 fra de store revisjonsselskapene påpekte at det i etterkant av den oppdaterte standarden er enklere å forstå hvordan IT-miljøet henger sammen med regnskapselementene, samt hvordan det påvirker påstandene. Det er imidlertid verdt å merke seg at regnskapselementene, og deres påstander, er utgangspunkt for om revisor er pliktet til å opparbeide seg en forståelse for IT-miljøet (ISA 315, 2019, pkt. 25a). Dette følger av at revisor kun trenger å opparbeide seg en forståelse av IT-miljøet for signifikante regnskapselementer (IAASB, 2022, s. 22). Revisor B1 uttrykte imidlertid usikkerhet om hvorvidt standarden i seg selv har endret denne fremgangsmåten. Dette kan anses som en fornuftig betraktning, ettersom IAASB påpekte at oppdateringen av standarden blant annet var en konsekvens av foretakenes økte bruk av IT (IAASB, 2022, s. 21). Det er derfor rimelig å anta at revisjonsselskap B allerede hadde iverksatt tiltak på dette området før oppdateringen av standarden trådte i kraft.

For revisor C1 i et av de store revisjonsselskapene og H1 i et av de mindre selskapene har endringen i større grad vist seg hos revisjonsselskapenes mindre kunder, noe som gjenspeiler seg i deres tidligere svar relatert til IT. Revisor H1 begrunnet dette med et økt behov for dokumentasjon, noe også Olsen (2022) henviste til i forbindelse med oppdateringen av standarden. Videre understrekte revisor H1 at flere av vurderingene blant den mindre kundegruppen har ført til ekstra handlinger. Disse ekstra revisjonshandlingene kan trolig oppstå som et resultat av at revisor skal opparbeide seg en dypere forståelse og utføre en grundigere kartlegging, noe som kan føre til flere risikomomenter som må behandles i risikovurderingen (IAASB, 2022, s. 6 og 22). Begge revisorene ga imidlertid uttrykk for at de har utført en såkalt «full IT-revisjon» på de store kundene før den oppdaterte standarden, og bemerket seg følgelig ingen endringer knyttet til denne kundegruppen etter oppdateringen. Det kan følgelig stilles spørsmål til om revisjonsverktøyet deres adresserte IT tilstrekkelig før oppdateringen, eller om revisjonsverktøyet deres allerede ivaretok IT-risiko i stor grad før den oppdaterte standarden.

Videre kom det frem av intervjuene at ethvert av de studerte selskapene har sin egen metodikk med pre-definerte sjekklister som revisorene må gjennomgå. Både revisor A1 og B1 brukte pcen til hjelp under intervjuet for å gjengi hvilke elementer selskapet kartlegger i utarbeidelsen av kundens IT-miljø. Revisor C1, D1 og H1 gjorde sitt beste for å gjengi elementer som er viktig i deres metodikk, mens resterende revisorer ikke kartla særlig mange elementer.

Den oppdaterte standarden vektlegger at revisor skal forstå IT-miljøet som er relevant for informasjonssystemet (IAASB, 2022, s. 22), og fremhever følgelig en forståelse av kundens IT-applikasjoner, IT-infrastruktur og IT-prosesser (ISA 315, 2019, pkt. 12g og vedlegg 5, pkt. 4). Ut over hva som skal kartlegges i disse elementene tilbyr standarden kun en veiledning, noe som skaper et bredt spekter av respons fra revisorene. Nedenfor er en oppsummering av hovedelementene selskapene kartla i samsvar med veiledningen til den oppdaterte standarden.

Tabell 18 Kartlegging av elementer i IT-miljøet

	A	B	C	D	E	F	G	H
Forhold knyttet til omfang av automatisering og bruk av data	✓	✓		✓				
Forhold knyttet til IT-applikasjoner og IT-infrastruktur	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Forhold knyttet til IT-prosesser	✓	✓	✓	✓	✓	✓		✓

Det er tydelig av tabellen at de store revisjonsselskapene A, B, C og D kartlegger flere elementer enn de mindre revisjonsselskapene E, F, G og H. Det var kun revisorene A1, B1 og D1 som nevnte viktigheten av å kartlegge forhold som påvirkes av automatisering og databruk. Dette er en mulig konsekvens av at de store selskapene har større kunder med mer komplekse IT-miljø i sin portefølje, hvilket den oppdaterte standarden hensyntar (ISA 315, 2019, vedlegg 5, pkt. 4 og 7).

Samtlige revisorer kartlegger hvilket program eller system kunden bruker. Herav fortalte både revisor A1 og D1 fra de store revisjonsselskapene at de utfører økt arbeid dersom kunden anvender egne programmer, i motsetning til ekstern leverandør. Dette kan gjenspeile seg i de mindre selskapene, hvor samtlige påpekte at deres kunder hovedsakelig anvender eksterne leverandører, og derav ikke kartlegger IT-miljøet i større grad. Dette motstrider imidlertid med den oppdaterte standarden som fremhever et økt fokus på å opparbeide seg en forståelse av serviceorganisasjoner som blir benyttet av kunden, ettersom slike systemer også kan utgjøre risiko i internkontrollen (ISA 315, 2019, pkt. A165; ISA 402, 2010, pkt. 10 og 11). Hunton et al. (2004) påpekte også i sin forskning at revisorer har en tendens til å overvurdere sin evne til å vurdere IT-risiko i et ERP-system (s. 8).

Til tross for at revisor D1 påpekte at selskapet gjennomfører mindre arbeid knyttet til kunder som bruker serviceorganisasjoner, forklarte vedkommende likevel at selskapet må forstå elementer rundt IT-miljøet, herav blant annet rutiner og kontroller, og hvordan dette treffer regnskapstallene. Det kan følgelig stilles spørsmål til hvorfor ikke revisor E1, F1 og G1 nevnte noe relatert til dette. Revisor F1 og G1 la imidlertid kun vekt på å kartlegge hvilket system kunden bruker. En mulig forklaring kan være at de mindre revisjonsselskapene ikke har tilgang på revisorer med spesialkompetanse på IT, slik de store selskapene har. Funnene til Hunton et al. (2004) indikerte følgelig at revisor med spesialkompetanse på IT gjorde en grundigere vurdering og kartlegging av IT-miljøet og risikoer knyttet til bruk av ERP-systemer, sammenlignet med revisorer uten denne kompetansen (s. 21).

Samtlige revisorer nevnte at de vektlegger tilganger i kartleggingen av IT-miljøet. Dette er i overensstemmelse med den oppdaterte standarden som understreker viktigheten av å kartlegge elementer relatert til IT-prosesser, hvor antall personer med tilgangsrettigheter er et sentralt element som varierer avhengig av kompleksiteten til kundens programvare (ISA 315, 2019, vedlegg 5, pkt. 4).

Revisorene som opplevde endringer relatert til IT på et generelt grunnlag, opplevde også endringer knyttet til identifisering og vurdering av risiko som følger av bruken av IT. Til tross for at den oppdaterte standarden har innført en mer detaljert veiledning på å identifisere risiko knyttet til IT (ISA 315, 2019, pkt. 26b), var det svak respons fra revisorene på hvordan endringene hadde tatt form, og følgelig hvilke IT-relaterte risikoer de vektla etter oppdateringen.

Endringene for revisor A1 i et av de store revisjonsselskapene rettet seg i større grad mot å fokusere revisjonen på å identifisere risikoområdene. Dette kan anses som en positiv endring i tråd med IAASB's formål om å fremme større fokus på konsistente risikohandlinger i risikovurderingen (IAASB, 2019b, s. 2). Det kan imidlertid stilles spørsmål til hvorfor revisor A1 opplevde endring relatert til IT-risiko, men ikke knyttet til IT-miljøet. Dette er spesielt relevant da IT-miljøet generelt sett er utsatt for risikoer som følger av bruken av IT (ISA 315, 2019, vedlegg 4, pkt. 8). Siden begge områdene er nært knyttet til hverandre i risikovurderingen, ville det vært naturlig med endringer på begge områder slik resterende revisorer opplevde.

For revisor C2 og H1 har endringen ført til et større fokus på deres mindre kundegrupper, hvor de følgelig har måtte lagt inn flere og mer omfattende handlinger relatert til IT-risiko. Dette samsvarer med deres tidligere svar om at endringene knyttet til IT i hovedsak opplevdes på deler av porteføljen. Også revisor D1 opplevde en økning i antall handlinger på identifiseringen og vurderingen av risiko som følger av bruken av IT. Vedkommende påpekte imidlertid ikke om det gjaldt hele kundegruppen deres, eller kun en del av den. De ovennevnte revisorene har antakeligvis blitt påvirket av den oppdaterte standarden sitt økte fokus på å identifisere risikoer som følger av bruken av IT (IAASB, 2022, s. 22). I forhold til hvilken kundegruppe dette fokuset gjelder for, sier standarden at vil variere avhengig av de identifiserte faktorene i IT-miljøet (ISA 315, 2019, pkt. 26b og A170). Dette skaper trolig forskjeller i praksisen til revisjonsselskapene.

Det var tydelig at de resterende mindre revisjonsselskapene ikke har utført betydelige endringer relatert til IT-risikoen. Revisor F1 trengte litt betenkningstid når spørsmålet ble stilt i forhold til hvordan selskapet identifiserer og vurderer risiko relatert til IT, hvor svaret var basert på hva revisjonsverktøyet krever. Heller ikke revisor E1 og G1 opplevde endringer som var verdt å merke seg. Det kan følgelig stilles spørsmål til om revisjonsselskapene har tilegnet seg den nødvendige kunnskapen om endringene rettet mot IT, eller om de ikke ser nytten av det,

ettersom begrunnelsen deres stort sett havnet på at behovet ikke er stort nok hos kundene deres. Det kan også antas at revisjonsselskapene kun fokuserer på hva revisjonsverktøyet krever, og at deres kunnskap utover dette er begrenset. Ettersom revisorene er pliktige til å utøve god revisjonsskikk og profesjonelt skjønn i utøvelsen av risikovurderingen (ISA 200, 2010, pkt. 16; Revisorloven, 2020, §9-4), kan det følgelig stilles spørsmål til om revisorene har tilstrekkelig kompetanse til å forstå og identifisere IT-risiko. Videre i intervjuene ble det klart at de ovennevnte revisorene ikke hadde fått opplæring på IT konkret. Dette leder oss videre til spørsmålet om revisorene får tilegnet seg den nødvendige IT-kompetansen for å opprettholde et profesjonelt skjønn, og eventuelt hvor den teknologiske forståelsen blir hentet. Det kan også stilles spørsmål om hvorvidt det er revisjonsselskapet eller den enkelte revisor som er ansvarlig for å anskaffe seg den nødvendige kompetansen.

Revisor B1 og D1 fra de store revisjonsselskapene opplevde størst endring relatert til risikoer som følger av automatiske dataoverføringer og integrasjon mellom systemer, noe som kan knyttes til den økte kompleksiteten av IT systemene. Dette fremhever den oppdaterte standarden som IT-risiko i kontrollaktivitetskomponenten, herav blant annet informasjonsbehandlingskontroller, som følger av for stor tillit til IT-applikasjoner (ISA 315, 2019, pkt. 26b og vedlegg 5, pkt. 18). Revisor E1, F1 og G1 la hovedvekt på å identifisere risikoer knyttet til tilgangskontroller, mens revisor A1 og H1 vektla risikoer som baserer seg på den enkelte kunden. Revisor C1 avga ingen svar relatert til sentrale risikoer som vektlegges i deres selskap. Dette gir oss et bilde på at risikoen som følger av bruken av IT varierer med hensyn til størrelsen på kundeporteføljen til revisjonsselskapene, noe også IAASB påpekte i den oppdaterte standarden (IAASB, 2022, s. 22; ISA 315, 2019, pkt. A170).

Det er tydelig at informantenes svar viser liten grad av konsistens. Det er rimelig å anta at det hovedsakelig er revisjonsverktøyet til revisjonsselskapene som adresserer hvilke risikoer selskapet skal vektlegge, i og med at samtlige påpekte at de ikke anvender revisjonsstandardene i det daglige. Siden revisjonsmetodikken til selskapene i stor grad bygger på den oppdatert ISA 315, som tilbyr veiledning på noen områder og stiller krav på andre, kan også påvirke hvordan revisjonsselskapene identifiserer og vurderer risikoer som følger av bruken av IT (ISA 315, 2019, pkt. 26 og vedlegg 5). Det er følgelig rimelig å anta at dersom oppdatert ISA 315 hadde vært mer konsis, ville antakeligvis revisorene gitt mer konsistente svar.

Den oppdaterte standarden introduserte også definisjonen av generelle IT-kontroller, sammen med vedlegg som omhandler vurderinger knyttet til forståelsen av generelle IT-kontroller

(IAASB, 2022, s. 9 og 21). Det er derfor overraskende at det kun er en revisor, herunder revisor A1 fra et av de store revisjonsselskapene, som påpekte endret praksis relatert til identifisering av generelle IT-kontroller. Endringen var imidlertid kun knyttet til deres mindre kunder, da selskapet ikke hadde identifisert generelle IT-kontroller for disse tidligere. Revisoren understrekte likevel at den oppdaterte standarden legger større vekt på å forstå de generelle IT-kontrollene også hos den store kundegruppen. Det kan følgelig stilles spørsmål til hvorfor resterende revisorer ikke har gjort seg oppmerksomme på den samme endringen som revisor A1, herav spesielt revisjonsselskapene C og H som tidligere har opplevd endringer relatert til mindre kunder.

Det kan antas at revisjonsselskapene, spesielt blant de store, allerede har gjennomført en tilstrekkelig identifisering av generelle IT-kontroller før standarden ble oppdatert. Dette var i så fall deres resonnement på andre spørsmål, til tross for at oppdatert ISA 315 har innført mer detaljert veiledning (IAASB, 2022, s. 9). På den andre siden ser det ut til at de mindre revisjonsselskapene ikke har praktisert krav til generelle IT-kontroller verken før eller etter den oppdaterte standarden.

Det kom tydelig frem av intervjuene at revisorene har vanskeligheter med å skille spørsmålet om generelle IT-kontroller fra forståelsen av IT-miljøet. Flere revisorer ga utfyllende respons på hvordan de opparbeider seg forståelse av IT-miljøet, noe som førte til en gjentakelse av svaret deres på identifisering av generelle IT-kontroller. Revisor C1 påpekte at spørsmålet allerede hadde blitt besvart tidligere, mens revisor B1 hoppet videre til neste spørsmål da det ble stilt. Dette kan tyde på at generelle IT-kontroller er utfordrende å forstå fullt ut, noe som krever en del innsats av revisorene. Det er vanskelig å avgjøre om veiledningen i den oppdaterte standarden på dette området ikke har hjulpet dem, eller om den ikke har blitt gjennomgått.

Samtlige revisorer adresserte tilgangskontroller som den mest betydelige kontrollen å identifisere, da denne typen ble nevnt flest ganger i løpet av intervjuene. Oppdatert ISA 315 klassifiserer tre ulike typer generelle IT-kontroller som kan oppstå i revisjonen, herav tilgangskontroller, programendringskontroller og IT-driftskontroller (ISA 315, 2019, vedlegg 6, pkt. 2). Disse er formulert nedenfor sammen med en oppsummering av revisorenes svar.

Tabell 19 Identifisering av generelle IT-kontroller

	A	B	C	D	E	F	G	H
Tilgangskontroller	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Programendringkontroller	✓	✓	✓	✓				
IT-driftskontroller	✓							

Det er tydelig at de store revisjonsselskapene identifiserer flere typer kontroller enn de mindre selskapene. Det var følgelig kun revisorene fra de store selskapene som identifiserte programendringkontroller, og kun revisor A som nevnte noe om IT-driftskontroller rundt identifiseringen av generelle IT-kontroller. Dette kan skyldes at de store revisjonsselskapene opplevde et større omfang av risikoer som følger av bruken av IT og håndterer mer komplekse IT-systemer. Det er verdt å merke seg at revisor A1 og B1 også her benyttet seg av selskapets metodikk som veiledning under intervjuet, noe som kan ha påvirket resultatet annerledes i forhold til de andre revisorene.

Et annet nytt krav i den oppdaterte standarden er at revisor skal vurdere design og implementering for alle identifiserte kontroller i kontrollkomponentaktiviteten (IAASB, 2022, s. 18; ISA 315, 2019, pkt. 26d). Det oppsto følgelig mye forvirring rundt dette. Revisor A1 påpekte at vedkommende hadde begrenset informasjon å bidra med på dette spørsmålet, mens C1 tolket det som om spørsmålet henviste til kontroll av design og implementering av endringer i IT-systemet. Revisorene fra de mindre revisjonsselskapene virket enten forvirret og usikker på spørsmålet, eller så nevnte de ulike metoder for å teste kontroller. Forvirringen revisorene uttrykte kan være en naturlig begrunnelse for at de overnevnte revisorene ikke opplevde noen endring, og det kan følgelig stilles spørsmål til om kravet etterleves.

Revisor B1 og D1 fra de store revisjonsselskapene ga mer utfyllende svar relatert til design og implementering. Revisor B1 fortalte at kontroller velges ut hvis de er automatiske, mens revisor D1 forklarte at deres selskap har etablert egne kriterier for om kontroller skal vurderes for design og implementering. Disse kriteriene inkluderte om kontrollen inneholder en særskilt risiko, om revisor planlegger å teste kontrollen eller om det er hensiktsmessig å gjøre vurderingen basert på skjønn. Revisor D1 er blant dem som inkluderer en tilnærmet lik fremstilling av noen av kriteriene som den oppdaterte standarden gir (ISA 315, 2019, pkt. 26a).

Til tross for dette bemerket vedkommende seg ingen betydelige endringer som følge av oppdateringen. Det kan følgelig antas at selskapet allerede arbeid etter denne fremgangsmåten før oppdateringen.

Revisor B1 var blant dem som opplevde endringer knyttet til fremgangsmåten og vurderingen av design og implementering, noe som kan indikere at vedkommende til en viss grad har tilpasset seg de nye kravene. Revisoren beskrev endringen som en mer detaljert beskrivelse av designet og implementeringen, samt et økt fokus på å relatere det til riktig regnskapselement. Den oppdaterte standarden gir imidlertid ingen konkrete kriterier på hvordan revisor skal gjennomføre vurderingen av design og implementering, den gir kun en liste over hvilke kontroller som må vurderes (IAASB, 2022, s. 18; ISA 315, 2019, pkt. 26d). Dette fører til at gjennomføringen i praksis spriker blant revisjonsselskapene. Det kan følgelig stilles spørsmål til om standarden er tydelig nok i hva som skal med i vurderingen av design og implementering. Revisor B1 oppsummerte svaret sitt ved å påpeke at man kan gå så dypt ned i vurderingen som man ønsker, men til slutt kan det bli vanskelig å forstå noe som helst.

Relatert til de økte kravene til kundens bruk av IT (IAASB, 2022, s. 9), kom det tydelig frem at flertallet av revisorene opplevde at den oppdaterte standarden krever økt grad av IT-kompetanse hos revisorene. Dette er i overensstemmelse med vår antakelse i forkant av intervjuene, da Nygård (2022) gjorde det klart at IT var et av områdene den oppdaterte standarden krevde dypere innsikt på (s. 25), samt at IAASB påpekte at en av svakhetene ved den utgått standarden var for lite veiledning knyttet til IT (IAASB, 2022, s. 2). Revisorene understrekte spesielt behovet for å oppnå en dypere forståelse av kundens IT-systemer, samt en mer omfattende forståelse av begrepsbruken. Dette ble også vist av Ismail & Abidin (2009) da de påpekte at revisors IT-kompetanse er essensiell for å kunne forstå kundens IT-systemer og følgelig kunne identifisere risikoer knyttet til dem (s. 67).

Det var kun revisor A1 fra et av de store revisjonsselskapene og G1 fra et av de mindre selskapene som var uenige i at kravet til revisors IT-kompetanse hadde økt. Revisor A1 argumenterte for at deres spesialgruppe på IT hadde vært uendret fra før og etter oppdateringen av standarden, mens revisor G1 fremhevet at økningen i kompetansen trolig skyldtes samfunnets utvikling fremfor selve oppdateringen av standarden. Det kan antas at deres resonnement var basert på det faktum at begge revisorene ikke deltok i IT-revisjonen i deres selskap. Dette påpekte revisor A1 spesifikt, mens revisor G1 fortalte at det respektive revisjonsselskapet ikke har vært aktivt engasjert i å fremme endringene innenfor IT.

Revisorene fra de store revisjonsselskapene, sammen med revisor H1 fra et av de mindre selskapene, opplevde et behov for å tilkalle en revisor med spesialkompetanse innen IT i visse tilfeller. Resterende revisorer bemerket seg imidlertid ikke dette behovet på det nåværende tidspunktet. Det er tydelig at dette har en sammenheng med størrelsen på kundene deres og ressursene i revisjonsselskapene, noe som også blir understreket av Janvrin et al. (2008) i deres forskning. Forskerne påpekte at jo større IT-kompleksitet kunden hadde, desto mer benyttet revisjonsselskapet seg av revisor med spesialkompetanse innen IT (s. 16-17).

Samtlige revisorer som erkjente behovet for å innhente en revisor med spesialkompetanse på IT, fortalte at de hadde egen avdeling i selskapet hvor denne kompetansen var tilgjengelig. Revisorene fra de mindre revisjonsselskapene som ikke opplevde det samme behovet, forklarte imidlertid at de valgte å avstå fra kunder dersom det krevde en høyere IT-kompetanse enn selskapet besatt på. Dette tyder på at behovet eksisterer, men at de mindre revisjonsselskapene ikke har nåværende ressurser til å imøtekomme det. En av grunnene til at den oppdaterte standarden stiller strengere krav til IT, skyldes økende IT-bruk blant de reviderte foretakene (IAASB, 2022, s. 21-22). Med tanke på at bruken og kompleksiteten av IT øker i eksepsjonell fart (IAASB, 2022, s. 21-22; Revisorsinspeksjonen, 2021, s. 2), er det grunn til å stille seg spørrende til hvordan de mindre selskapene vil håndtere dette videre, da det kan antas at IT er et område revisor ikke kan avstå fra i mye lengre tid fremover.

For de store revisjonsselskapene, samt det mindre revisjonsselskapet H, ble kompetansen innen IT utviklet utelukkende gjennom intern opplæring og kursing. Deres selskaper innhentet ingen kompetanseheving fra eksterne hold. Dette står i kontrast fra de øvrige revisjonsselskapene, som kun baserte seg på eksterne kurs primært fra revisorforeningen. Det ble imidlertid tydeliggjort av revisorene at ingen av kursene fra revisorforeningen var rettet mot IT spesifikt. Dette avdekker også en svakhet i ressursene til de mindre revisjonsselskapene og skaper dermed begrensinger i hvilke foretak som kan revideres.

Ingen av revisorene påpekte at de har blitt tilbudt eller deltatt på etterutdanning innenfor IT. Det er naturlig som følge av at det ikke fremgår som et krav av revisorloven (Revisorloven, 2020, §5-1). Basert på resonnementene til revisorene, samt det faktum at IT øker i bruk og kompleksitet (IAASB, 2022, s. 21-22) kan det argumenteres for at dette burde bli tatt hensyn til som en del av kravet. IFAC (u.å.) understreker blant annet at den faglige kompetansen for revisor innen utdanning og opplæring bør bestå av informasjonsteknologi (s. 89). Dersom ikke revisors kunnskap økes, hjelper det lite med økte krav og veiledninger i standarden. Dette kan

medføre at revisor overser risikoer som oppstår ved bruk av IT, hvilket følgelig kan medføre vesentlige feil i regnskapet (ISA 200, 2010, pkt. 5 og 7).

6.3 Generelt

Flertallet av revisorene opplevde at den oppdaterte revisjonsstandarden har medført endringene i deres revisjonsselskap. Det var kun revisorene fra de mindre selskapene E og F som opplevde at det ikke var tilfellet. Som følge av mange endringer, var det forventet at samtlige av revisorene som hadde forsøkt å praktisere disse opplevde at innføringen var krevende og bød på både utfordringer og spørsmål.

De samme revisorene som påpekte utfordringer i året etter implementering, opplevde imidlertid at det hadde forbedret seg det påfølgende året. Det kan følgelig rettes likheter med forskningen til Johnson et al. (2023) og Wang & Zhou (2012). Forskerne fant henholdsvis ulike resultater i etterkant av standardimplementering. Wang & Zhou (2012) fant nemlig ingen påvirkning på revisjonen som følge av standarden (s. 439), mens Johnson et al. (2023) fant en forbedring (s. 414). Revisorenes opplevelser strider imidlertid av den oppdaterte standarden med den oppfatningen som ble utgitt. Revisorene fremsto forvirret både med tanke på signifikante regnskapselementer og IT. Det kan følgelig stilles spørsmål til i hvilken grad revisorenes nåværende trygghet skyldes at endringene i standarden er kjent, eller om tryggheten skyldes at de har falt tilbake i gamle trakter slik Curtis & Turley (2007) viste i forbindelse med en annen standardimplementering (s. 451).

På grunnlag av svarene til revisorene kan det virke som om revisorene var ukomfortable med den nye metodikken som krevdes etter standarden. Dette kom blant annet frem da revisor E1 viste til at de ikke turte å implementere endringene. Dersom revisorene er ukomfortable og følgelig går tilbake i gamle trakter, vil det være vanskelig for standardsetterne å oppnå ønsket effekt (Curtis & Turley, 2017, s. 439).

7. Konklusjon og avslutning

I det følgende kapitlet konkluderes det på studiens problemstilling. Det blir først konkludert på forskningsspørsmålene hver for seg, før det trekkes en overordnet konklusjon. Videre gjøres det rede for forbedringer som er relevante å belyse, med grunnlag i diskusjonen i det foregående kapitlet. Deretter redegjøres det for begrensninger, før studien til slutt kommer med forslag til videre forskning.

7.1 Konklusjon

Formålet med denne studien var å undersøke hvordan oppdateringen av revisjonsstandarden ISA 315, som omhandler revisors oppgaver og plikter ved risikovurdering, har påvirket revisjonsprosessen i praksis. Med dette som bakgrunn ble følgende problemstilling utformet:

«Hvilken effekt har overgangen til oppdatert ISA 315 hatt på revisjonsprosessen i praksis?»

Problemstillingen ble brutt ned i to forskningsspørsmål som har blitt undersøkt for å besvare problemstillingen. For å belyse forskningsspørsmålene og den overordnede problemstillingen, har det blitt benyttet teori og tidligere forskning. Det er gjennomført dybdeintervju med revisorer fra åtte revisjonsselskap, herav fire store og fire mindre selskaper, for å få en dypere forståelse av den praktiske anvendelsen av oppdatert ISA 315.

7.1.1 Signifikante regnskapselementer

Som følge av at signifikante regnskapselementer ble definert i oppdatert ISA 315, er studiens første forskningsspørsmål: *Hvordan har definisjonen av signifikante regnskapselementer i oppdatert ISA 315 påvirket revisjonen?*

Studien viser at relevante påstander og signifikante regnskapselementer er et tema hvor revisorene uttrykte usikkerhet, og følgelig i liten grad praktiserte i overensstemmelse med oppdatert ISA 315. Det var kun et av revisjonsselskapene som definerte relevante påstander og signifikante regnskapselementer i overensstemmelse med oppdatert ISA 315, og følgelig praktiserte kategoriene «signifikant», «ikke-signifikant, men vesentlig» og «ikke-signifikant, ikke vesentlig» på en slik måte som IAASB ønsker (IAASB, 2019a, s. 20; IAASB, 2022, s. 24; ISA 315, 2019, pkt. 12h og 12k). Dette var et av de mindre revisjonsselskapene. Videre har også et av de store revisjonsselskapene fått ny revisjonsmetodikk som følge av den oppdaterte

standarden, hvilket medførte at risikoene i påstandene til regnskapselementene ble hensyntatt i større grad.

Revisorene som praktiserte relevante påstander og signifikante regnskapselementer i overensstemmelse med den oppdaterte standarden, var enstemmige om at definisjonene og anvendelsen har medført en mer relevant revisjon. Her kan revisor i større grad fokusere på de områdene og regnskapselementene hvor det faktisk er risiko for vesentlig feil. Dette er i overensstemmelse med IAASB's mål ved innførelsen av definisjonene (IAASB, 2019a, s. 20; IAASB, 2022, s. 24). Basert på funnene fra informantene, kan det likevel konkluderes med at definisjonene av relevante påstander og signifikante regnskapselementer ikke har påvirket revisjonsprosessen i særlig utstrakt grad. Dette begrunnes med at revisjonsselskapene, med unntak av de overnevnte selskapene, ikke anvendte kategorien for «*ikke-signifikant, men vesentlig*». Dette skyldes at flere av revisorene, særlig revisorene fra de store selskapene, ikke anså anvendelsen som mer fordelaktig for revisjonen. Revisorene i to av de mindre selskapene var samtidig enige om at nåværende metodikk og fremgangsmåte var god og trygg, og turte følgelig ikke gi slipp på denne.

Når revisjonsselskapene ikke i tilstrekkelig grad hensyntar risikoen i regnskapselementene på påstandsnivå, og følgelig reviderer etter størrelsen på regnskapselementet opp mot vesentlighetsgrensen, må revisor fremdeles revidere alle vesentlige regnskapselementer i samme detaljgrad uavhengig av risiko. Dette medfører at revisor må fastsette iboende risiko og kontrollrisiko for samtlige regnskapselementer, og følgelig forstå det reviderte foretakets bruk av IT på et dypere nivå. En anvendelse i overensstemmelse med oppdatert ISA 315 er derfor å anta å være til stor hjelp for revisorene, hvilket kan bidra til en mer risikobasert og måleffektiv revisjon.

7.1.2 Informasjonsteknologi

En annen viktig endring i den oppdaterte standarden er at omfanget og forståelsen relatert til IT har blitt mer adressert. Det andre forskningsspørsmålet er følgelig: *Hvordan har omfanget og forståelsen av IT endret seg i henhold til oppdateringen av ISA 315?*

Studien viser at IT er et område hvor revisjonsselskapene opplevde størst endring etter oppdatert ISA 315. I likhet med funnene til Shelton et al. (2001), viser også denne studien variasjoner i revisjonsmetodikken til revisjonsselskapene etter implementeringen av den oppdaterte standarden, noe som resulterer i ulike praktiseringer. Det er spesielt tydelige

forskjeller mellom store og mindre revisjonsselskaper, hvor de store selskapene opplevde mer omfattende endringer sammenlignet med de mindre selskapene.

Samtlige revisorer opplevde en økt forståelse relatert til IT, etter at den oppdaterte standarden ble innført med et større omfang av veiledningsmateriale (IAASB, 2019b, s. 2). Likevel opplevde flertallet av de mindre revisjonsselskapene ikke et behov for å gjøre verken endrede eller ytterligere handlinger knyttet til kundens IT-systemer. De store revisjonsselskapene, samt et av de mindre selskapene, observerte imidlertid en endret praksis til blant annet kartleggingen av IT-miljøet og/eller identifiseringen av IT-relaterte risikoer. Det kommer spesielt frem at det kreves en økt forståelse av deres mindre kunder, noe som også fører til et større revisjonsomfang på denne kundegruppen etter oppdateringen av standarden. Videre var det også variasjoner i hvorvidt den oppdaterte standarden har påvirket praktiseringen knyttet til identifisering av generelle IT-kontroller og design og implementering av slike kontroller, hvor flesteparten ikke opplevde endringer. Det er imidlertid tydelige forskjeller blant samtlige revisorer i hvilke og hvor mange elementer som skal kartlegges på de ulike IT-områdene. Dette kan begrunnes med at IT er for lite konsist adressert i den oppdaterte standarden, samt at revisorene besitter på ulik grad av IT-kompetanse.

Oppdatert ISA 315 har følgelig ført til endringer i praktiseringen til revisorene. Studien viser at det fremkommer en tydeligere forståelse av IT etter den oppdaterte standarden. Omfanget av IT har imidlertid hatt begrenset effekt da det fører til inkonsistente praktiseringer blant revisjonsselskapene. En slik anvendelse kan føre til at revisor overser viktige aspekter ved internkontrollsystemet og følgelig vurderer kontrollrisiko lavere enn det som faktisk er tilfellet, hvilket medfører en høyere risiko for at revisor ikke avdekker vesentlig feilinformasjon i regnskapet.

7.1.3 Effekten av oppdatert ISA 315 på revisjonsprosessen

Basert på de foregående forskningsspørsmålene viser studien at effekten oppdatert ISA 315 har hatt på revisjonsprosessen i praksis ikke er like stor som IAASB ønsket da de oppdaterte standarden (IAASB, 2019b, s. 2). Dette følger av lite konsistens i anvendelse av signifikante regnskapselementer, samt omfanget og forståelsen av IT.

Studien viser at de store selskapene har begrenset detaljert kjennskap til den oppdaterte standarden da de anvender interne metodikker som ikke ser ut til å hensynta signifikante regnskapselementer. Oppdateringen av standarden har imidlertid hatt en positiv effekt på

omfanget og forståelsen av IT, men med grunnlag i ulike elementer for kartlegging på IT fremkommer det forskjeller mellom selskapene i praksis. For de mindre selskapene har den oppdaterte standarden imidlertid hatt begrenset effekt. Dette begrunnes med at selskapene ikke ser nytten av endringene.

Det kan følgelig konkluderes med at oppdatert ISA 315 ikke har hatt en betydelig effekt på revisjonsprosessen i praksis, i hvert fall ikke den effekten som IAASB ønsket. Årsakene kan være mange, men manglende forståelse og praktisering av relevante påstander og signifikante regnskapselementer er et viktig aspekt da det påvirker ytterligere risikovurdering og -håndtering i stor grad, herunder krav til revisors forståelse relatert til kundens bruk av IT.

7.2 Forbedring

Med grunnlag i at syv av åtte revisorer ganske overraskende ikke uttrykte en sammenheng mellom relevante påstander og signifikante regnskapselementer, ble det stilt spørsmål til om definisjonene er tilstrekkelig. Det kan følgelig argumenteres for at et nytt veiledningspunkt i standarden, som knytter definisjonen av relevante påstander og signifikante regnskapselementer sammen, kan vært en måte å forbedre forståelsen på. Et eksempel er å innføre et nytt punkt A10 i standarden, hvor nåværende pkt. A10 blir A11 osv. Det foreslåtte punktet kan formuleres som følger: «En transaksjonsklasse kontosaldo eller tilleggsopplysning er signifikant når det finnes en eller flere påstander tilknyttet denne hvor det er identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon». Dette kan være til bedre forståelse for revisor ved vurderingen og følgelig bidra til en mer konsistent risikovurdering og -håndtering (IAASB, 2019b, s. 2).

Videre fremkommer det av analyse og drøftelsen at ingen av informantene anvendte iboende risikofaktorer som grunnlag for vurderingen av relevante påstander og signifikante regnskapselementer. Som følge av at iboende risikofaktorer er særtrekk som påvirker i hvilken grad en påstand om et regnskapselement inneholder vesentlig feilinformasjon (ISA 315, 2019, pkt. 12f), kan det argumenteres for at disse faktorene burde blitt et krav å vurdere ved fastsettelsen. Det kan derfor hevdes at en sjekklister som inneholder iboende risikofaktorer burde foreligge i revisjonsselskapenes verktøy når relevante påstander og tilhørende signifikante regnskapselementer skal fastsettes etter den oppdaterte standarden (ISA 315, 2019, pkt. 29).

Som grunnlag for fastsettelsen oppsto det uenighet hvorvidt det var arbeidsvesentlighetsgrensen eller totalvesentlighetsgrensen som legges til grunn ved vurderingen av relevante påstander og signifikante regnskapselementer. Som en naturlig forklaring ble det trukket frem at standarden

anvender ordet «vesentlig» uten å konkretisere ytterligere. For en mer konsistent risikovurdering kan det derfor argumenteres for at standardsetterne kunne konkretisert dette bedre (IAASB, 2019b, s. 2).

Videre fremkommer det en rekke forbedringspotensialer når det kommer til standardens tydeliggjørelse av IT. Spesielt i opparbeidelsen av forståelsen av IT-miljøet og vurderingen av design og implementering, kunne standarden inkludert en mer detaljert veiledning og gjerne egne sjekklister som revisor skal følge. Dette ville klargjort forståelsen deres og følgelig bidratt til mer konsistente prosedyrer (IAASB, 2019b, s 2). Det kan også hevdes at standarden burde inkludert veiledningsmateriell som tydeliggjør skillet mellom mindre og større oppdrag, samt hva som kreves av IT på disse oppdragene.

7.3 Begrensninger

Selv om tiltak ble iverksatt for å sikre validiteten og reliabiliteten ved gjennomføringen av studien, foreligger det forhold som kan begrense studien og dermed skape svakheter ved resultatene.

Den første svakheten ved studien er at funnene kun er basert på svar fra revisorer tilhørende åtte norske revisjonsselskap. Dette medfører at funnene ikke kan generaliseres til å gjelde hele populasjonen av revisjonsselskap. Studiens funn gir likevel en indikasjon på at oppdatert ISA 315 ikke har hatt en betydelig effekt på revisjonsprosessen, slik at målene til standardsetterne ikke kan sies å være tilstrekkelig oppfylt (IAASB, 2019b, s. 2).

Videre er studien gjennomført i en begrenset tidsperiode, noe som har satt en begrensning for antall intervju. Dette skyldes dels kapasiteten til å gjennomføre intervjuene innenfor tidsrammen som ble satt, men også at studien er gjennomført i perioden for årsoppgjør hvor revisorene er særlig travle. Det er mulig at flere informanter hadde sagt seg villig til å stille til intervju dersom intervjuene hadde blitt gjennomført i en annen tidsperiode.

En annen svakhet er at særlig de store revisjonsselskapene forholder seg til sin egen interne metodikk, og følgelig ikke anvender standarden direkte. Den interne metodikken representerer revisjonsselskapets egne tolkning av standarden, og er derfor ikke identisk med revisjonsstandardene. Dette kan ha medført at informantene kan ha tolket aspekter annerledes, da de blant annet anvender andre begreper med andre tolkninger i egen metodikk.

Informantene ble heller ikke tildelt intervjuguiden på forhånd. Dette kan ha medført at informantene ikke fikk tilstrekkelig tid til å tenke gjennom svarene og praksisen på forhånd, hvilket kan ha resultert i mindre utfyllende svar og synspunkter.

7.4 Forslag til videre forskning

Studien fokuserer på oppdatert ISA 315 sin effekt på revisjonsprosessen i praksis, spesielt med hensyn til signifikante regnskapselementer og informasjonsteknologi. Ettersom funnene er basert på et begrenset utvalg av informanter fra store og mindre revisjonsselskap, ville det vært interessant å studere den samme problemstillingen med et større utvalg. Som følge av at revisjon legger stor vekt på profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis kunne det vært interessant å inkludere flere informanter fra de samme revisjonsselskapene, med separate intervjuer. Dette ville antakeligvis gi mer nyanserte og interessante funn.

Funnene fra denne studien viser at det er store forskjeller i metodikk og hvordan revisjonsverktøyet til de ulike revisjonsselskapene er utformet. Dette kan antas å ha en stor betydning for sprikende resultater. Det ville derfor vært interessant for videre forskning å studere i hvor stor grad revisjonsverktøy samsvarer med ISA-ene. Det kan være særlig spennende å intervjuere utviklere av revisjonsverktøyet som anvendes av flere, som for eksempel utviklere av Descartes.

Tidligere forskning som har undersøkt implementeringen av en ny eller endret revisjonsstandard har avdekket varierte resultater avhengig av tidsrommet for forskningen, noe som understreker at oppnåelsen av ønskede resultater er en langvarig prosess (Johnson et al., 2023; Wang & Zhou, 2012). Det kan derfor være interessant å undersøke hvordan implementeringen av oppdatert ISA 315 har påvirket revisjonsprosessen om noen år, når endringene er mer kjent og forhåpentligvis mer inkorporert i revisjonsmetodikken.

Det kan også være interessant å undersøke effekten av endringene i standarden som en helhet. Dette omfatter å inkludere endringene på andre områder, som denne studien har avgrenset mot. Videre er et forslag til videre forskning å undersøke effekten av relevante påstander og signifikante regnskapselementer eller IT, separat. Ved å kun fokusere på et tema, kan forskning bidra til å gi et dypere innblikk og følgelig en mer utfyllende forståelse.

Litteraturliste

- Andersen, S. & Eilifsen, A. (2010). ISA 320 og ISA 450: De nye vesentlighetsstandardene. *Revisjon og regnskap*, (4), 38-44. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2010/4-38-44.pdf>
- Askheim, O. G. & Grenness, T. (2008). *Kvalitative metoder for markedsføring og organisasjonsfag*. Universitetsforlaget.
- Brick, H. (1993). Validity and reliability in qualitative research. *Curatonia*, 16(2), 35-38. <https://doi.org/10.4102/curationis.v16i2.1396>
- Curtis, E. & Turley, S. (2007). The business risk audit – A longitudinal case study of an audit engagement. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 439-461. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.004>
- Eilifsen, A. & Messier, W. F. (2015). Materiality Guidance of the Major Public Accounting Firms. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, 34(2), 3-26. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50882>
- Eilifsen, A., Messier, W. F., Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2014). *Auditing & assurance services*. (3. utg.). McGraw-Hill.
- Elder, R. J, Arens, A. A., Beasley, M. S. & Hogan, C. E. (2020). *Auditing and assurance services: international perspectives*. (17. utg.). Pearson.
- Finanstilsynet. (2021a). *Tilsynsrapport (20/10133)*. <https://www.finanstilsynet.no/contentassets/a03f5a8c8f5e4f298414511b55e16b47/tilsynsrapport-ernst-young-as.pdf>
- Finanstilsynet. (2021b). *Tilsynsrapport (20/10875)*. <https://www.finanstilsynet.no/contentassets/238ce6e913ae44189f37283467afebff/tilsynsrapport-rsm-norge-as.pdf>
- Finanstilsynet. (2022a, 26. september). *Om Finanstilsynet*. <https://www.finanstilsynet.no/om-finanstilsynet/>
- Finanstilsynet. (2022b, 10. august). *Samfunnsoppdraget*. <https://www.finanstilsynet.no/om-finanstilsynet/samfunnsoppdraget/>
- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon: Teori og metode* (7. utg.). Cappelen Damm Akademisk.
- Hayes, R., Wallage, P. & Eimers, P. (2021). *Principles of International Auditing and Assurance* (4 utg.). Amsterdam University Press.

- Hunton, J. E., Wright, A. M. & Wright, S. (2004). Are Financial Auditors Overconfident in Their Ability to Assess Risks Associated with Enterprise Resource Planning Systems? (Retracted). *Journal of information systems*, 18(2), 7-28.
<https://doi.org/10.2308/jis.2004.18.2.7>
- IAASB. (u.å.-a). *ABOUT IAASB*. <https://www.iaasb.org/about-iaasb>
- IAASB. (u.å.-b). *Clarity of IAASB Standards*.
<https://www.iaasb.org/consultations-projects/clarity-iaasb-standards>
- IAASB. (u.å.-c). *ISA Implementation Monitoring*.
<https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-implementation-monitoring>
- IAASB. (2006). *Basis for Conclusions: Clarity*.
https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/basis-for-conclusions-clar_0.pdf
- IAASB. (2013). *Clarified International Standards on Auditing – Findings from Post-Implementation Review*.
https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/Implementation-Review-of-the-Clarified-ISAs.pdf
- IAASB. (2016). *ISA 315 (Revised) – IAASB Project Proposal (final)*.
https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/meetings/files/ISA-315-Revised-Project-Proposal_Final-September-2016.pdf
- IAASB. (2017). *International Auditing and Assurance Standards Board Fact Sheet*.
https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/uploads/IAASB/International-Auditing-and-Assurance-Standards-Board-Fact-Sheet.pdf
- IAASB. (2019a). *Basis for Conclusions*.
<https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised-2019>
- IAASB. (2019b). *Introduction to: ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing Material Misstatement. Fact Sheet*. <https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised-2019>
- IAASB. (2019c). *Minutes of the 108th Meeting of the International Auditing and Assurance Standards Boards*. https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/meetings/files/Approved-Public-Minutes-of-the-Meeting-September-2019-Final_0.pdf
- IAASB. (2020). *Strategy for 2020-2023*.
https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Strategy-for-2020-2023-V6.pdf

- IAASB. (2022). *ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatement. First-Time Implementation Guide*.
<https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised-2019>
- IFAC. (u.å.). *International Education Standard IES 8 Competence requirements for audit professionals*. <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/ies-8-competence-requirem-1.pdf>
- ISA 200. (2010). *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. Den norske Revisorforening.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-200-n-1122-20032023.pdf>
- ISA 210. (2010). *Inngåelse av avtale om vilkårene for revisjonsoppdraget*. Den norske Revisorforening. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-210-0922-20032023.pdf>
- ISA 240. (2010). *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper*. Den norske Revisorforening.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-240-0623.pdf>
- ISA 300. (2010). *Planlegging av revisjon av et regnskap*. Den norske Revisorforening.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-300-0623.pdf>
- ISA 315. (2019). *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon*. Den norske Revisorforening.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-315-0623.pdf>
- ISA 320. (2010). *Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon*. Den norske Revisorforening. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-320-n-0623.pdf>
- ISA 330. (2010). *Revisors håndtering av anslåtte risikoer*. Den norske Revisorforening.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-09022021-regnskapsar-fra-15122021/isa-330-0221-fra-regnskapsar-som-begynner-15.12.21-eller-senere.pdf>
- ISA 402. (2010). *Særlige hensyn ved revisjon av en enhet som bruker en serviceorganisasjon*. Den norske Revisorforening.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-402-1023.pdf>

- ISA 450. (2010). *Vurdering av feilinformasjon identifisert under revisjonen*. Den norske Revisorforening. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-450-vurdering-av-feilinformasjon-identifisert-under-revisjonen-pr-20112019.pdf>
- ISA 500. (2010). *Revisjonsbevis*. Den norske Revisorforening. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-500-0922-20032023.pdf>
- ISA 520. (2010). *Analytiske handlinger*. Den norske Revisorforening. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/isa-520-analytiske-handlinger.pdf>
- ISA 700. (2019). *Konklusjon og rapportering om regnskaper*. Den norske Revisorforening. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-700-revidert-0623.pdf>
- ISA 705. (2016). *Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning*. Den norske Revisorforening. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-705-0623.pdf>
- ISACA. (u.å.). *ISACCA-sertifisering*. <https://engage.isaca.org/norwaychapter/sertifiseringer>
- Ismail, N. A. & Abidin, A. Z. (2009). Perception towards the importance and knowledge of information technology among auditors in Malaysia. *Journal of Accounting and Taxation*, 1(4), 61-69. <https://academicjournals.org/journal/JAT/article-full-text-pdf/0F1D3E3694>
- ISQM1. (2020). *Internasjonal standard for kvalitetsstyring 1*. Den norske Revisorforening. <https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isqm-1-0623.pdf>
- Jacobsen, D. I. (2022). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (4. utg.). Cappelen Damm akademisk.
- Janvrin, D., Bierstaker, J. & Lowe, D. J. (2008). An Examination of Audit Information Technology Use and Perceived Importance. *Accounting Horizons*, 22(1), 1-21. <https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.1.1>
- Jensen, L. A. (2021). Revisjon = tillit. *Revisjon og regnskap*, (3), 5. https://www.revregn.no/journal/2021/3/m-05/Revisjon_=_tillit
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2020). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (4 utg.). Abstrakt forlag.

- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2021). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (6. utg.). Abstrakt forlag.
- Johnson, E. S., Reichelt, K. J., & Soileau, J. S. (2023). The impact of PCAOB Auditing Standard No. 5, the PCAOB Inspection Regime, and the Great Recession Audit Fees and Audit Quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 38(2), 413-436. <https://doi.org/10.1177/0148558X20982207>
- Jorstad, H. L. & Haaland, G. (2014). Fastsettelse og bruk: Vesentlighetsgrenser i praktisk revisjon. *Revisjon og regnskap*, (6), 25-33. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/6-25-31.pdf>
- Kjelløkken, R., Granvang, T., Bruu, B., Ellefsen, A. & Nakstad, E. (2021). *Revisorloven og revisjonsforordningen. Kommentartutgave*. Fagbokforlaget.
- Klamm, B. K. & Watson, M. W. (2009). SOX 404 Reported Internal Control Weaknesses: A Test of COSO Framework Components and Information Technology. *Journal of Information System*, 23(2), 1-23. <https://doi.org/10.2308/jis.2009.23.2.1>
- Knechel, W. R. (2007). The business risk audit: Origins, obstacles and opportunities. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4), 383-408. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.005>
- Krippendorff, K. (2013). *Content Analysis: An introduction to its Methodology* (3. utg.) SAGE Publications.
- Kristoffersen, T. (2014). *Virksomhetsstyring og regnskapsorganisering*. Fagbokforlaget.
- Kvale, S. & Brinkmann, S. (2015). *Det kvalitative forskningsintervju* (3. utg.). Gyldendal akademisk.
- Miller, T. C., Cipriano, M. & Ramsay, R. J. (2012). Do auditors assess inherent risk as if there are no controls? *Managerial Auditing Journal*, 27(5), 448-461. <https://doi.org/10.1108/02686901211227931>
- NOU 2017:15. (2017). *Revisorloven – Forlag til ny lov om revisjon og revisorer*. Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2017-15/id2563446/?ch=15>
- Nygård, A. (2022). Den praktiske implementeringen av ny ISA 315. *Revisjon og regnskap*, (7), 25-26. <https://www.revregn.no/asset/Utgaver/2022/07/RR0722-25-26.pdf>
- Olsen, A. B. (2020). Ny oppdatert ISA 315. *Kommunerevisoren*, 75(4). <https://www.nkrf.no/nyheter/2020/06/30/ny-oppdatert-isa-315>
- Otero, A. R. (2018). *Information technology control and audit* (5. utg.). Auerbach Publications.

- Pwc. (u.å.). *Revisjon bygger tillit*. <https://www.pwc.no/no/tjenester/revisjon.html>
- Rekdal, E. F. (2017). Bruk av kontrollretning og indirekte kontroller i revisjon. *Revisjon og regnskap*, (5), 45-53. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2015/5-45-53.pdf>
- Revisorforeningen. (u.å.-a). *Om oss: Hvorfor har vi revisjon?*
<https://www.revisorforeningen.no/om-oss/oppdagV1/hvorfor-har-vi-revisjon/>
- Revisorforeningen. (u.å.-b). *Om revisorforeningen*.
<https://www.revisorforeningen.no/om-oss/om-revisorforeningen/>
- Revisorloven. (2020). *Lov om revisjon og revisorer* (LOV-2020-11-20-128). Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2020-11-20-128>
- Revisorsinspektionen. (2021). *Tematillsyn – digitalisering och användning av automatiserade verktyg och tekniker*.
<https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/rapporter-fran-tematillsyn/tematillsyn--digitalisering-och-anvandning-av-automatiserade-verktyg-och-tekniker.pdf>
- Sekaran, U. & Bougie, R. (2016). *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach* (7. utg.). Wiley.
- Shelton, S. W., Whittington, O. R. & Landsittel, D. (2001). Auditing Firm's Fraud Risk Assessment Practices. *Accounting Horizons*, 15(1), 19-33.
<https://doi.org/10.2308/acch.2001.15.1.19>
- Sikt. (u.å.). *Meldeskjema for personopplysninger i forskning*.
<https://sikt.no/tjenester/personverntjenester-forskning/fylle-ut-meldeskjema-personopplysninger>
- Sims, B., Flear, S., Delve, J., Newman, S. & Robinson, L. (2023). ISA 315 revised explained. *PKF Smith Cooper*. <https://www.pkfsmithcooper.com/news-insights/isa-315-revised/>
- Stenvold, T. D. & Degerstrøm, M. M. (2020). *Revisjonshandlinger i praksis*. Fagbokforlaget.
- Stortinget. (2023). *Dokument 19 (2023-2024) Rapport til Stortingets presidentskap fra utvalget til å utrede Riksrevisjonens virksomhet*.
<https://www.stortinget.no/globalassets/pdf/dokumentserien/2023-2024/dok19-202324.pdf>
- Stuart, I. C. (2020). *Auditing and Assurance Services: decision making under conditions of uncertainty*. The Norwegian School of Economics.
- Taylor, M. H. (2000). The Effect of Industry Specialization on Auditors' Inherent Risk Assessment and Confidence Judgements. *Contemporary Accounting Research*, 17(4), 693-712. <http://doi.org/10.1506/3LDH-AV52-0F4W-H4BB>

- UiA. (u.å.-a). *Diktafoner*. <https://www.uia.no/bibliotek/finn-fagstoff/diktafoner>
- UiA. (u.å.-b). *Retningslinjer for bruk av video til gjennomføring av intervjuer i studentoppgaver*. <https://www.uia.no/forskning/om-forskningen/rutinar-for-behandling-av-personopplysningar-i-forsking-og-i-studentoppgaaver/retningslinjer-for-bruk-av-video-til-gjennomfoering-av-intervjuer-i-studentoppgaver>
- UiA. (u.å.-c). *Rutiner for behandling av personopplysningar i forskning og i studentoppgåver*. <https://www.uia.no/forskning/om-forskningen/rutinar-for-behandling-av-personopplysningar-i-forsking-og-i-studentoppgaaver>
- Wang, D. & Zhou, J. (2012). The Impact of PCAOB Auditing Standard No. 5 on Audit Quality. *Accounting Horizons*, 26(3), 493-511. <https://doi.org/10.2308/acch-50183>

Vedlegg

Vedlegg 1: Intervjuguide

Informasjon om informantene

- 1 Hvilken stillingstittel har du/dere?
- 2 Hvilken rolle har du/dere i selskapet?
- 3 Hvor mange års erfaring har du/dere fra revisjonsbransjen?
- 4 Hva er størrelsen på selskapene i deres portefølje?

Relevante påstander og signifikante regnskapselementer

- 5 Opplever dere at relevante påstander og signifikante regnskapselementer er nytt etter oppdatert ISA 315, eller har dere anvendt dette tidligere? Kan du/dere utdype?
- 6 Hva legger dere i at en påstand er relevant og at et regnskapselement er signifikant?
- 7 Hvordan går dere frem for å fastsette relevante påstander og signifikante regnskapselementer?
- 8 Hvilke kvalitative og kvantitative faktorer vurderer dere for å fastsette relevante påstander og signifikante regnskapselementer?
- 9 Opplever dere at relevante påstander og signifikante regnskapselementer har endret revisjonstilnærmingen, og i så fall hvordan?
- 10 Opplever dere at relevante påstander og signifikante regnskapselementer har påvirket revisjonsomfanget, og i så fall hvordan?
- 11 Opplever dere at oppdatert ISA 315 har endret praksis relatert til identifisering og vurdering av iboende risiko, og i så fall hvordan?
- 12 Er det noe annet du/dere ønsker å tillegge relatert til relevante påstander og signifikante regnskapselementer?

Informasjonsteknologi

- 13 Overordnet, opplever dere at oppdatert ISA 315 har endret praksis relatert til IT, og i så fall hvordan?
- 14 Opplever dere at oppdatert ISA 315 har endret praksis relatert til forståelse av IT- miljøet, og i så fall hvordan?

- 15 Opplever dere at oppdatert ISA 315 har endret praksis relatert til identifisering og vurdering av risikoer som følger av IT, og i så fall hvordan?
- 16 Opplever dere at oppdatert ISA 315 har endret praksis relatert til identifisering av generelle IT-kontroller, og i så fall hvordan?
- 17 Opplever dere at oppdatert ISA 315 har endret praksis relatert til vurdering av design og implementering av kontroller, og i så fall hvordan?
- 18 Opplever dere at oppdatert ISA 315 stiller nye krav til revisors kompetanse innen IT, og i så fall hvilken ny kompetanse kreves?
- 19 Hvilke kompetansehevingstilbud får dere / har dere fått relatert til IT?
- 20 Er det noe annet du/dere ønsker å tillegge relatert til IT?

Generelt om oppdatert ISA 315

- 21 Hvordan har endringene i den oppdatert ISA 315 blitt mottatt og gjennomført i revisjonsselskapet?
- 22 Opplever dere at det er noe forskjell fra det første året etter implementering, sammenlignet med nå?
- 23 Har dere noen andre erfaringer rundt oppdatert ISA 315 du/dere ønsker å dele?

Case om relevante påstander og signifikante regnskapselementer

Anta at du reviderer et foretak. Du har fastsatt en totalvesentlighetsgrense på kroner 400 000 og arbeidsvesentlighetsgrense på kroner 300 000. Foretaket har balanseførte driftsmidler med kroner 5 000 000, hvor ordinære avskrivning på driftsmidlene utgjør kroner 350.000 årlig. Det har ikke vært tilgang eller avgang i år.

Anta at enheten opererer i et stabilt marked, hvor det er liten risiko for verdiendring.

- 1 Hvordan vil du klassifisere regnskapselementene?

Anta istedenfor at en nedgang i markedet medfører at driftsmiddelet står i fare for å bli vesentlig overvurdert.

- 2 Vil du da klassifisere regnskapselementene annerledes, og i så fall hvordan?

Vedlegg 2: Informasjonsskriv

Vil du delta i forskningsprosjektet «masteroppgave om den praktiske implementeringen av oppdatert ISA 315?»

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å *undersøke effekten av overgangen til oppdatert ISA 315 på revisjonsprosessen*. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

Formål

Masteroppgaven skal skrives som en avsluttende oppgave på studiet regnskap og revisjon ved Universitetet i Agder våren 2024.

Som følge av at ISA 315, som regulerer revisors oppgaver ved å identifisere og anslå risikoen for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, ble omarbeidet fra år 2016 til 2019 og gjeldende fra regnskapsåret 2022 ønsker vi å undersøke den praktiske implementeringen av den omarbeidede standarden med følgende problemstilling: *Hvilken effekt har overgangen til oppdatert ISA 315 hatt på revisjonsprosessen i praksis?*

Det ønskes praktisk innsikt i om, og eventuelt hvordan, standarden har påvirket revisjonsprosessen, samt om det er noen forskjeller mellom ulike revisjonsselskap.

Hvem er ansvarlig for forskningsprosjektet?

Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder er ansvarlig for prosjektet.

Hvorfor får du spørsmål om å delta?

Du får spørsmål om å delta som følge av at vi ønsker å undersøke den praktiske effekten av standarden i norske revisjonsselskap.

Hva innebærer det for deg å delta?

Deltakelse i prosjektet innebærer at du deltar i et intervju, med en tidsramme på ca. 1 time bestående av semistrukturerte spørsmål, samt en liten case.

Det blir gjort lydopptak med godkjent utstyr, i henhold til UiA's retningslinjer, og notater fra intervjuet. Dette slettes ved prosjektets avslutning.

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 kun 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 veileder og de to studentene som har tilgang til dine opplysninger, og behandler disse.

For å sikre at ingen uvedkommende får tilgang til personopplysninger vil navnet og kontaktopplysningene dine ble erstattet med «Revisor A, Revisor B, etc..» og lagres på egen navneliste adskilt fra øvrig data.

Deltakerne vil bli anonymisert. I publikasjon vil deltakerne også bli omtalt «Revisor A, Revisor B, etc.». Tilhørende selskap blir identifisert med «de fem store» eller «mindre selskap». Erfaring blir identifisert med antall års erfaring i revisjonsbransjen.

Hva skjer med personopplysningene dine når forskningsprosjektet avsluttes?

Prosjektet vil etter planen avsluttes når masteroppgaven blir ferdig sensurert, ca. 15. juli. Etter prosjektslutt vil datamaterialet med dine personopplysninger bli slettet.

Hva gir oss rett til å behandle personopplysninger om deg?

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra Handelshøyskolen ved Universitetet i Agder har Sikt – Kunnskapssektorens tjenesteleverandør 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

Hvor kan jeg finne ut mer?

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

Veileder	Geir Haaland	tlf:	*****
Studenter	Emma Kristensen	mob:	*****
	Hanne Seland	mob:	*****
- Personvernombud ved Universitetet i Agder: Trond Hauso, personvernombud@uia.no

Hvis du har spørsmål knyttet til vurderingen som er gjort av personverntjenestene fra Sikt, kan du ta kontakt via:

- Epost: personverntjenester@sikt.no eller telefon: 73 98 40 40.

Med vennlig hilsen

*Emma Kristensen
Haaland*

Hanne Seland

Geir

Samtykkeerklæring

Jeg har mottatt og forstått informasjon om forskningsprosjektet hvor formålet er å undersøke den praktiske implementeringen av oppdatert ISA 315, og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

- Å delta i personlig intervju
- At det kan tas notater og lydopptak under intervjuet

Jeg samtykker til at mine opplysninger behandles frem til prosjektet er avsluttet

(Signert av prosjektdeltaker, dato)

Vedlegg 3: Diskusjonsnotat I

Emma Kristensen

Dette diskusjonsnotatet er utarbeidet som en del av masteroppgaven i regnskap og revisjon ved Universitetet i Agder. Det gis først en kort oppsummering av vår masteroppgave, herunder en presentasjon av metode, funn og konklusjon. Videre knyttes masteroppgaven opp mot begrepet *internasjonalisering*, herunder hvordan internasjonale trender, krefter og utvikling påvirker revisjonen. Det gis så en oppsummering og konklusjon av drøftelsen.

Sammendrag av masteroppgave

Temaet for vår masteroppgave er risikovurdering. Oppgaven tar følgelig for seg hvordan en oppdatert versjon av den internasjonale revisjonsstandard som regulerer revisors oppgaver og plikter ved gjennomføring av risikovurdering, ISA 315, har påvirket revisjonsprosessen i praksis og hvilken effekt endringene i standarden har hatt. I og med at den oppdaterte standarden ble gjeldende fra og med regnskapsåret 2022 foreligger det lite teori og forskning.

Ettersom den oppdaterte standarden besto av flere endringer avgrenset vi oppgaven til å se nærmere på kun to av disse endringene. Vi utarbeidet derfor to konkrete forskningsspørsmål for å besvare problemstillingen. Det første forskningsspørsmålet omhandler effekten av signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger (regnskapselementer) som ble definert i den oppdaterte standarden. Definisjonen er ment fra standardsetternes side å ha betydning for hvilke regnskapselementer revisor trenger å foreta ytterligere risikovurdering og risikohåndtering rettet mot. Det andre forskningsspørsmålet er relatert til informasjonsteknologi (IT), ettersom den oppdaterte standarden i større grad stiller krav til revisors forståelse rettet til kundens bruk av IT og risikoene dette medfører.

For å besvare forskningsspørsmålene og den tilhørende problemstillingen er det benyttet en kvalitativ metode. Vi har innhentet data ved å gjennomføre dybdeintervjuer, hvor vi på forhånd utformet en intervjuguide bestående av semistrukturerte spørsmål samt et case. Ved å fremlegge et case for informantene sikret vi at vi fikk avdekket eventuelle ulikheter fra svarene som ble gitt på spørsmålene, hvilket kunne gi oss en bedre forståelse av revisorenes praktisering av standarden. Utvalget besto av revisorer fra åtte revisjonsselskap, herunder fire store og fire mindre revisjonsselskap.

Våre hovedfunn viser at revisorene er usikre på signifikante regnskapselementer, og følgelig ikke praktiserer i overensstemmelse med den oppdaterte standarden. Dette medfører at revisjonen ikke blir like risikobasert som standardsetterne hadde som mål ved oppdateringen. Videre viser studien at revisors manglende forståelse av signifikant og ikke-signifikant medfører mer arbeid, ettersom revisorene fastsetter iboende risiko for alle regnskapselementer, og ikke kun for de signifikante. Med grunnlag i revisjonsrisikomodellen medfører dette at revisor også må fastsette en kontrollrisiko, hvilket krever at revisor opparbeider seg en forståelse av internkontrollsystemet, herunder det reviderte foretakets bruk av IT. Relatert til IT viser vår studie at oppdatert ISA 315 har medført endringer i praksisen til de studerte revisjonsselskapene og at samtlige revisorer opplever økt forståelse i etterkant. Det er imidlertid tydelige forskjeller mellom de store og de mindre revisjonsselskapene, hvor de store opplevde større endringer relatert til oppdatert ISA 315. De mindre revisjonsselskapene opplevde imidlertid at det ikke var behov for ytterligere forståelse av IT.

Internasjonalisering

Revisjon er en profesjon som utøves over hele verden for å sikre at regnskapsinteressenter kan ha tillit til den finansielle informasjonen som selskaper presenterer (Gulden, 2016, s. 27-28). For å sikre konsistent utøvelse av profesjonen, på tvers av landegrenser, utarbeider The International Auditing and Assurance Standard Boards (IAASB) internasjonale revisjonsstandarder (ISA) (IAASB, u.å.-a; IAASB, 2017, s. 1). Disse anvendes av revisorer over hele verden (Stuart, 2020, s. 7).

Masteroppgaven er i stor grad preget av internasjonalisering da masteroppgavens problemstilling omhandler oppdateringen av en internasjonal revisjonsstandard. Som teorigrunnlag anvendes denne og flere internasjonale revisjonsstandarder for å gi et innblikk i revisjon og revisors rolle. Det benyttes også internasjonal litteratur. Dette er mulig da denne litteraturen bygger på de internasjonale revisjonsstandardene. Som litteraturgrunnlag anvendes også internasjonal tidligere forskning.

Som grunnlag for datainnsamling er det gjennomført intervju med fire av de fem store globale revisjonsselskapene BDO, Deloitte, EY, KPMG og PwC. Disse anvender internasjonale revisjonsmetodikker, utformet med grunnlag i internasjonale revisjonsstandarder, som revisorene ved kontorene i Norge også må forholde seg til. De fire andre mindre

revisjonsselskapene vi har gjennomført intervju av er også preget av internasjonalisering, selv om de ikke er internasjonale selskaper, som følge av at de anvender ISA.

Internasjonale trender, krefter og utvikling

Revisjonen påvirkes av internasjonale trender, krefter og utvikling. For å opprettholde god revisjonskvalitet må standardsetterne oppdatere revisjonsstandardene i takt med utvikling i samfunnet, herunder internasjonale trender og krefter. Det kan for eksempel trekkes frem at en av grunnene til at ISA 315 ble oppdatert fulgte av at økende kompleksitet og bruk av IT, som medførte behov for en mer omfattende risikovurdering (IAASB, 2016, s. 6; IAASB, 2022, s. 21-22). Dersom standardsetterne ikke hensyntar utviklingen i samfunnet og oppdaterer de internasjonale revisjonsstandardene jevnlig, kan det foreligge forhold hos det reviderte foretaket som revisor overser. Revisor vil følgelig ikke være i stand til å bekrefte, med moderat sikkerhet, at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon (ISA 200, 2010, pkt. 3-5; Revisorloven, 2020, §9-1).

Teknologisk utvikling på internasjonalt nivå kan trekkes frem som et forhold som påvirker revisjonen. Dette må som nevnt hensyntas av standardsetterne, men også revisor. Blant annet medfører den teknologiske utviklingen, og økt kompleksitet av IT, at revisor må forstå bruken på et mer detaljert nivå (IAASB, 2022, s. 21-22). Det kan for eksempel nevnes kunstig intelligens som flere reviderte foretak har startet å ta i bruk, hvilket vil kreve økt kompetanse av revisor (ISA 315, 2019, vedlegg 5, pkt. 5). For å håndtere dette er det viktig at revisor får tilstrekkelig opplæring og etterutdanning innenfor disse teknologiske utviklingene, noe revisorloven per dags dato ikke stiller tilstrekkelige krav til (Revisorloven, 2020, §5-1).

Teknologisk utvikling bidrar imidlertid også til flere fordeler i revisjonsbransjen. Blant annet medfører utviklingen at revisor kan anvende automatiske verktøy og teknikker ved gjennomføring av risikovurdering (ISA 315, 2019, pkt. A21). Dette kan tenkes å effektivisere risikovurderingen og øke omfanget av transaksjoner revisor kan utføre risikovurderingshandlinger mot. Et større omfang av risikovurderingshandlinger vil redusere risikoen for at revisor overser forhold ved det reviderte foretaket som ellers burde vært løftet som en risiko.

Som et annet eksempel på forhold som påvirker revisjonen kan globalisering av virksomheter trekkes frem. Dette medfører at revisorer i flere tilfeller må bekrefte regnskapet til selskap med internasjonal tilknytning. Dette kan være en utfordrende oppgave da det kan foreligge ulike

bransjemessige- og regulatoriske faktorer som varierer avhengig av hvilket land det reviderte foretaket opererer i, som følgelig vil kreve en større innsats når revisor. For å risikoen for at revisor ikke overser slike eksterne forhold er det viktig at revisor opparbeider seg en god forståelse av det reviderte foretaket i samsvar med oppdatert standard (ISA 315, 2019, pkt. 19).

Det internasjonale fokuset på bærekraft er et annet forhold som kan trekkes frem som en utvikling som påvirker revisjonen og revisjonsbransjen. Fokuset har blant annet medført nye lovforslag om bærekraftsrapportering som vil gjelde for selskaper verden over (Revisorforeningen, 2024). Som utgangspunkt vil revisor da måtte attestere rapporteringspliktige foretak sin bærekraftsrapportering, i tillegg til å bekrefte den finansielle informasjonen (Revisorforeningen, 2024).

Andre forhold om økonomien, renter, pandemier og krig vil også påvirke revisjonen i og med at det påvirker de reviderte foretakenes regnskaper. Eksempelvis finner vi i en uttalelse fra International Federation of Accountants (IFAC) hvor det trekkes frem at forhold med finansielle implikasjoner som koronakrisen medførte økt risiko for misligheter (IFAC, 2020). Dette vil da påvirke revisors risikovurdering i form av at det krever ytterligere identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon (ISA 315, 2019, pkt. 11).

Oppsummering og konklusjon

Som det fremkommer av dette diskusjonsnotatet, bærer både revisjonsprofesjonen og masteroppgaven preg av internasjonalisering. Revisjonen, herunder både standardsetterne og utøvende revisorer, blir påvirket av internasjonale trender, krefter og utviklinger.

Teknologisk utvikling påvirker revisors risikovurdering. På den ene siden kan det påvirke den finansielle informasjonen revisor skal bekrefte, hvilket krever økt kompetanse blant revisorer. På den andre siden kan den teknologiske utviklingen også bidra til økt effektivitet og nøyaktighet, ved at revisor kan få undersøkt flere transaksjoner ved å anvende automatiske teknikker. Videre påvirkes revisjonen av globalisering, hvilket kan medføre økt omfang i revisors arbeid med å forstå de ulike eksterne forholdene de reviderte foretakene opererer i. Økt globalt fokus på bærekraft påvirker revisjonen, da revisor blir pålagt å attestere bærekraftsinformasjon etter nye lovreguleringer. Til slutt påvirkes også revisors risikovurdering av forhold som krig, pandemier og økonomisk ustabilitet da det medfører økt risiko for misligheter.

Fokuset på internasjonalisering blir viktigere etter hvert som verden blir mer og mer globalisert. Det er derfor viktig at revisor er klar over hvordan internasjonale trender, krefter og utviklinger påvirker revisjonsbransjen.

Litteraturliste

- Gulden, B. P. (2016). *Revisjon: Teori og metode* (7. utg.). Cappelen Damm Akademisk.
- IAASB. (u.å.-a). *ABOUT IAASB*. <https://www.iaasb.org/about-iaasb>
- IAASB. (2016). *ISA 315 (Revised) – IAASB Project Proposal (final)*.
https://www.iaasb.org/flysystem/azure-private/meetings/files/ISA-315-Revised-Project-Proposal_Final-September-2016.pdf
- IAASB. (2017). *International Auditing and Assurance Standards Board Fact Sheet*.
<https://www.iaasb.org/flysystem/azure-private/uploads/IAASB/International-Auditing-and-Assurance-Standards-Board-Fact-Sheet.pdf>
- IAASB. (2022). *ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatement. First-Time Implementation Guide*.
<https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised-2019>
- IFAC. (2020). *Reporting and Fraud Risk Arising from COVID-19 Pose Significant Challenges for Professional Accountants*. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/contributing-global-economy/discussion/reporting-and-fraud-risk-arising-covid-19-pose-significant-challenges-professional-accountants>
- ISA 200. (2010). *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. Den norske Revisorforening.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-200-n-1122-20032023.pdf>
- ISA 315. (2019). *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon*. Den norske Revisorforening.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-315-0623.pdf>
- Revisorloven. (2020). *Lov om revisjon og revisorer (LOV-2020-11-20-128)*. Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2020-11-20-128>
- Revisorforeningen. (2024). *Temaside: Nye lovregler om bærekraftsrapportering*.
<https://www.revisorforeningen.no/fag/barekraft/nye-lovregler-om-barekraftsrapportering/>.
- Stuart, I. C. (2020). *Auditing and Assurance Services: decision making under conditions of uncertainty*. The Norwegian School of Economics.

Vedlegg 4: Diskusjonsnotat II

Hanne Seland

Dette diskusjonsnotatet er skrevet i forbindelse med innleveringen av masteroppgaven i studieprogrammet regnskap og revisjon – siviløkonom ved Handelshøyskolen UiA. Innledningsvis gis det en kort presentasjon av masteroppgavens problemstilling, metode, hovedfunn og konklusjon. Deretter drøftes oppgaven opp mot begrepet «internasjonal», inkludert internasjonale trender, krefter og utvikling som kan påvirke revisjonen, samt hvordan disse kan håndteres. Til slutt gis det en kort oppsummering av drøftelsen, før det konkluderes.

Presentasjon av masteroppgaven

Masteroppgaven undersøker oppdateringen av den internasjonale revisjonsstandard ISA 315, som omhandler revisors identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feil. Den tar for seg hvordan et utvalg revisorer fra norske revisjonsselskap praktiserer risikovurderingen i tråd med den oppdaterte standarden, samt hvorvidt størrelsen på selskapet har betydning for praktiseringen. Oppgaven belyser to hovedområder som endret seg etter oppdateringen, herav definisjonen av signifikante transaksjonsklasser, kontosaldoer og tilleggsopplysninger (heretter kalt regnskapselementer), og adresseringen av informasjonsteknologi (IT).

For å undersøke effekten av overgangen til oppdatert ISA 315 på revisjonsprosessen i praksis, benyttes et intensivt forskningsdesign og en kvalitativ metode. Det foretas intervjuer med åtte norske revisjonsselskaper, herav fire store og fire mindre. Informantene ble tildelt semistrukturerte spørsmål, samt et praktisk case for å avdekke eventuelle forskjeller mellom selskapets teoretiske og praktiske fremgangsmåte. Som følge av lite forskning og teori på området, anvendes en induktiv tilnærming for å besvare problemstillingen. Den innsamlede dataen analyseres gjennom en induktiv innholdsanalyse for å utforske hvordan praksisen til revisjonsselskapene varierer og i hvilken grad deres størrelse påvirker disse forskjellene.

Det avdekkes varierte funn på hvordan og i hvilken grad revisjonsselskapene har implementert og anvender den oppdaterte standarden. Samtlige informanter, med unntak av et mindre selskap, hadde vanskeligheter med å definere relevante påstander og signifikante regnskapselementer, samt å forstå sammenhengen mellom begrepene. Som følge av at revisorene ikke anvendte begrepene tilstrekkelig, ble det avdekket få endringer i revisjonsomfanget og -tilnærmingen. En praktisk endring av begrepene som samtlige, foruten

et selskap, opplevde, var relatert til identifiseringen og vurderingen av iboende risiko. Det fremkommer særlige ulikheter blant revisjonsselskapene på IT-området. Det er tydelig at de store selskapene opplevde større endringer enn de mindre selskapene, og at de også kartlegger flere elementer og risikoer til områdene. Flertallet opplevde at den oppdaterte standarden stiller nye krav til revisors kompetanse innen IT, til tross for at ikke alle selskapene praktiserer IT i samsvar med standarden.

Opgavens konklusjonen er at implementeringen av oppdatert ISA 315 ikke har oppnådd den betydelige effekten på revisjonsprosessen i praksis som var intensjonen. Revisorene praktiserte ikke anvendelsen av signifikante regnskapselementer i tråd med den oppdaterte standarden, som en konsekvens av deres usikkerhet til betydningen av begrepet. Revisorene viste en tydeligere forståelse for IT, men standardens mål om en konsistent praksis er ikke oppnådd, som et resultat av ulike metodikker og kundegrupper i selskapene.

Internasjonal

Revisjon er en internasjonal bransje, hvor selskapene følger de samme retningslinjene gjennom internasjonale revisjonsstandarder. Den internasjonale organisasjonen, IAASB, står bak utviklingen og oppdateringen av revisjonsstandardene, herav også ISA 315 (IAASB, u.å.). IAASB består av medlemmer fra flere land som arbeider med å lage felles revisjonsstandarder som alle revisorer kan følge (IAASB, u.å.). Til tross for at standardene blir oversatt til ulike språk, bidrar de til en konsistent praktisering på tvers av landegrensene (IAASB, 2017, s. 1). Gjennom en slik tilsynelatende standardisert praktisering, kan fremtidige og nåværende revisorer fra ulike land tilegne seg den samme kunnskapen gjennom revisjonsstandarder, samt læreverk på dette området. Dette gjorde det også mulig for denne masteroppgaven å benytte internasjonale lærebøker og kilder for å etablere et solid teorigrunnlag om ISA 315. Det åpnet også muligheten til å innhente kunnskap fra internasjonale lærere.

Masteroppgaven tar også for seg et utvalg av internasjonale revisjonsselskaper. Oppgaven klassifiserer disse som de fem store, og inkluderer BDO, Deloitte, EY, KPMG og PWC. Selskapene er alle internasjonale og store i Norge. Det kommer blant annet frem av intervjuene at deres praksis følger internasjonal metodikk så lang det lar seg gjøre innenfor rammen av norsk lovgiving. Dette skaper en inkluderende arbeidsstilling som gjør det mulig for norske og internasjonale revisorer å praktisere revisjon ut over landegrense. Det samme gjelder for mindre revisjonsselskaper som anvender internasjonale standarder.

Internasjonale trender, krefter og utvikling

IAASB påpekte at en viktig endring med oppdateringen av ISA 315 var forårsaket av den økende bruken og kompleksiteten av informasjonsteknologi (IAASB, 2022, s. 21-22). Teknologiske fremskritt som skjer på et internasjonalt basis kan være med å påvirke risikovurderingen i tråd med den oppdaterte standarden. Det kan blant annet være revisjonsselskaper som tar i bruk kunstig intelligens for å forbedre presisjonen av risikovurderingen. Dette kan påvirke revisors utførelse av vurderingen, samt skape vanskeligheter for revisor å opprettholde god revisjonsskikk og profesjonelt skjønn gjennom hele revisjonen (Revisorloven, 2020, §9-4; ISA 200, 2010, pkt. A29). Ved et slikt tilfelle vil IAASB være nødt til å utvikle ytterligere retningslinjer som spesifikt adresserer bruk av kunstig intelligens i revisjonsprosessen.

På samme måte kan også det reviderte foretaket i større grad ta i bruk kunstig intelligens i deres utarbeidelse av regnskapet. Dette skaper utfordringer for revisorer i revisjonen, spesielt i forbindelse med risikovurderingen. Revisor må opparbeide seg en dypere forståelse av KI-systemene som benyttes, for å identifisere hvilke risikoer dette medfører og følgelig kunne vurdere nøyaktigheten og påliteligheten av den finansielle informasjonen (ISA 315, 2019, pkt. 12i og 26). For å håndtere utfordringer med bruk av kunstig intelligens i det reviderte foretaket, kan revisjonsselskapene være frempå i utviklingen og aktivt lære opp sine ansatte innen KI og relaterte teknologier.

Den økte bruken av komplekse IT-systemer skaper også større krav til revisor risikovurdering (IAASB, 2022, s. 21-22). Kundenes økte anvendelse av virtuelle og komplekse systemer forårsaker et større risikobilde for revisorer. Det er flere tilbydere på det internasjonale markedet som tilbyr outsourcing blant revisjonsselskapene, noe som også viser seg i intervjuene med de norske revisjonsselskapene. Dette kan for eksempel være tilbydere som Visma, Tripletex eller andre regnskaps- og IT-leverandører. For revisorer er det nødvendig å kartlegge hvordan kunden bruker disse systemene for å kunne identifisere og vurdere aktuelle risikoer (ISA 315, 2019, pkt. 25 og 26). Det er følgelig avgjørende at revisjonen utføres av kompetente revisorer for å opprettholde et profesjonelt skjønn (ISA 200, 2010, pkt. 13k). Dette krever kontinuerlig opplæring blant revisjonsselskaper på et internasjonalt nivå, samt at det kan være nødvendig med egne revisorer med spesialkompetanse på området for å tilfredsstille kravene som stilles (ISA 315, 2019, pkt. A171).

Det kan også trekkes inn at revisor skal adresserer risikoer som finansiell kriminalitet og svindel (ISA 315, 2019, pkt. 6), noe som kan følge av økende kompleksitet på et internasjonalt nivå. Globalisering åpner opp for mer økonomisk aktivitet over landegrense og forårsaker et større omfang av finansiell kriminalitet. Revisjonen må følgelig holde tritt med utviklingen for å kunne være i stand til å vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon (ISA 315, 2019, pkt. 11). Det er følgelig avgjørende at revisorer besitter den kompetansen som er nødvendig, samt at de internasjonale retningslinjene holder seg oppdatert i takt med utviklingen.

Revisor må også tilegne seg kunnskap om andre digitale områder som kan påvirke risikoen for vesentlige feil (ISA 315, 2019, pkt. 11). I takt med at foretak øker bruken av digitalisering, øker også risikoen for cyberangrep. Det kreves følgelig at revisor har kunnskap om cybersikkerhet og hvordan kunden anvender denne sikkerheten til å forhindre angrep (ISA 315, 2019, pkt. A50). Risikovurderingen må rettes mot kundens interne kontroll, slik som tilgangskontroller, sikkerhetsprotokoller og informasjonsbehandlingskontroller, da disse kan være gjenstand for risiko relatert til IT (ISA 315, 2019, pkt. 26 og vedlegg 3, pkt. 20). Det kan også være behov for revisorer med spesialkompetanse på feltet for å identifisere og vurdere gjeldende risikoer (ISA 315, 2019, pkt. A171).

En annen attraktiv utvikling på et internasjonalt nivå, er kravet til å hensynta bærekraft og miljømessige faktorer. Det økte fokuset på bærekraft gjenspeiler seg i et globalt mål om å bekjempe miljømessige, sosiale og økonomiske utfordringer (FN-sambandet, 2024). Foreløpig er det reduserte krav i revisjonene som forplikter revisor til å revidere basert på slike faktorer. Det er imidlertid nye innføringer på vei som gjør at revisor blir stilt krav til å attestere kundens bærekraftsrapportering (Revisorforeningen, 2024). Dette bidrar til å øke troverdigheten av informasjonen i rapportene både for investorer nasjonalt og internasjonalt. Standardiseringen av rapporteringen gjør det også enklere å sammenligne tall på tvers av selskaper, bransjer og land.

Videre er det klart at økonomisk og politisk ustabilitet kan påvirke selskapers drift og dermed også revisors risikovurdering. Dette kan være globale hendelser som krig og pandemier, som revisor må tilpasse seg i vurderingen av risiko. I slike tilfeller kan det oppstå risikoer med høyere grad av usikkerhet, samt risikoer som kan endre seg raskt. Ettersom ISA 315 stiller krav til at revisor opparbeider seg en forståelse for alle relevante forhold, før vedkommende kan uttale seg om regnskapet er uten vesentlige feil (ISA 315, 2019, pkt. A50), må revisor ta hensyn til slike usikre faktorer. For å tilfredsstillte følgende krav i en tilværelse i endring, kan vil det

være fordelaktig med fleksible revisjonsplaner som kan tilpasse seg raskt endrede forhold. Det vil også være hensiktsmessig med en åpen kommunikasjon med kunden for å forstå utfordringer som forekommer og tilpasse revisjonsprosessen tilsvarende.

Oppsummering og konklusjon

Det kommer tydelig frem av dette diskusjonsnotatet at både masteroppgaven og studieprogrammet bærer preg av internasjonalisering. Det løftes frem flere internasjonale trender, krefter og utviklinger som kan ha innvirkning på den finansielle informasjonen og dermed også revisjonen.

Teknologiske fremskritt, herav blant annet bruken av kunstig intelligens, kan påvirke revisors risikovurdering ettersom det krever en dypere forståelse og et større spekter av risiko. Kundens økte bruk av virtuelle og komplekse systemer krever også kompetanseheving for å identifisere og vurdere de aktuelle risikoene, samt opprettholde et profesjonelt skjønn. En økt anvendelse av IT kan føre til finansiell kriminalitet, svindel og cyberangrep over landegrense, som forårsaker at revisor må holde seg oppdatert på den internasjonale utviklingen. Det økte globale fokuset på bærekraft krever at revisor må attestere på miljømessige faktorer, noe som utspiller seg i en ny revisjonsstandard. Også økonomisk og politisk ustabilitet påvirker revisors risikovurdering.

Revisors internasjonale fokus blir stadig større ettersom verden endrer seg. Det er følgelig avgjørende at revisor har kompetanse om utviklingen ettersom det åpner opp for nye risikoer som må identifiseres og vurderes. Dette skaper også et større behov for at de internasjonale standardsetterne utvikler nye krav som revisorene må forholde seg til, samt at dette gjenspeiler seg i revisorenes opplæring.

Litteraturliste

FN-sambandet. (2024, 1. februar). *FNs bærekraftsmål*.

<https://fn.no/om-fn/fns-baerekraftsmaal>

IAASB. (u.å.). ABOUT IAASB. <https://www.iaasb.org/about-iaasb>

IAASB. (2017). *International Auditing and Assurance Standards Board Fact Sheet*.

https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/uploads/IAASB/International-Auditing-and-Assurance-Standards-Board-Fact-Sheet.pdf

- IAASB. (2022). *ISA 315 (Revised 2019) Identifying and Assessing the Risk of Material Misstatement. First-Time Implementation Guide*.
<https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised-2019>
- ISA 200. (2010). *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. Den norske Revisorforening.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-200-n-1122-20032023.pdf>
- ISA 315. (2019). *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon*. Den norske Revisorforening.
<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-315-0623.pdf>
- Revisorforeningen. (2024, 15. mars). *Temaside: Nye lovregler om bærekraftsrapportering*.
<https://www.revisorforeningen.no/fag/barekraft/nye-lovregler-om-barekraftsrapportering/>
- Revisorloven. (2020). *Lov om revisjon og revisorer (LOV-2020-11-20-128)*. Lovdata.
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/2020-11-20-128>