

Kristine Istad

Hvordan har revisjonsprosessen endret seg for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert?

Masteroppgave høst 2023

OsloMet – storbyuniversitetet

Handelshøyskolen (HHS)

Masterstudiet i Regnskap og Revisjon

Forord

Denne masteroppgaven representerer den avsluttende delen av min mastergrad i regnskap og revisjon ved OsloMet Storbyuniversitetet. Oppgaven har jeg skrevet alene over et semester og den utgjør 30 studiepoeng. Det har vært en lærerik og spennende prosess.

Jeg ønsket å skrive om et tema som ville være relevant for jobben etter studiet. Tidligere på studiet har jeg hatt en presentasjon om endringene i den reviderte standarden ISA 315, og siden jeg har fått jobb som revisor etter studiet, synes jeg dette temaet ville være spesielt relevant for kommende arbeidsoppgaver i jobben. Kunnskapen som jeg har opparbeidet meg under arbeidet med denne masteroppgaven vil være nyttig å ta med seg videre ut i arbeidslivet som revisor.

Jeg ønsker å takke alle intervjuobjektene for at de tok seg tid til å hjelpe meg med å utføre denne studien, samt deres erfaring, innsikt og innspill. Jeg ønsker også å takke familien min og vennene mine som har vært viktige støttespillere for meg.

Sist, men ikke minst, ønsker jeg å rette en stor takk til veilederen min Marie Viken. Innspillene og veiledningen som jeg har fått av deg har vært til stor hjelp. Interessen som du viste oppgaven min, gav meg motivasjon og selvtillit.

OsloMet Storbyuniversitetet, Oslo, 24. november 2023

Kristine Istad

Sammendrag

I denne masteroppgaven har jeg undersøkt hva som har endret seg i revisjonsprosessen for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert. Formålet med oppgaven er å få en bedre forståelse av hvordan den reviderte ISA 315 har påvirket revisjonen for revisorer. Jeg hadde lyst å utføre denne studien for å få en bedre forståelse for revisjonsprosessen, siden det er dette jeg skal jobbe med etter studiet er ferdig.

Jeg har benyttet meg av kvalitativ metode og eksplorerende design, hvor jeg gjennomførte semistrukturerte intervjuer som datainnsamlingsmetode. Til sammen intervjuet jeg åtte revisorer med mellom 3-22 års erfaring. To av revisorene var fra Riksrevisjonen og de siste seks revisorene var fra to av de fire store revisjonsselskapene. Jeg brukte en intervjuguide, hvor jeg stilte både åpne og noen mer konkrete spørsmål.

Resultatene fra studien min viser at revisorer har endret revisjonsprosessen etter implementeringen av den reviderte ISA 315, og da i hovedsak fase to, kjent som planleggingsfasen. Revisorer bruker mer tid på risikovurderinger og dokumentering av disse, samt forståelsen av IT-miljøet. Videre brukes det nå mer IT-spesialister og erfarne revisorer i planleggingsfasen. Det var tidligere større fokus på store tall, betydelig balanser og endringer på konto, mens revisorer nå går et steg tilbake og ser på hvor det faktisk er risiko for vesentlig feilinformasjon. Dette påvirker fase tre, hvor revisorer nå utfører revisjonshandlinger der det faktisk er observert risiko for vesentlig feilinformasjon. Dermed er revisjonen blitt mer spisset enn hva den var før den reviderte ISA 315 ble implementert.

Basert på arbeidet med denne oppgaven mener jeg at det kan forskes videre på om den reviderte ISA 315 har ført til bedre kvalitet på revisjonen, eller om revisjonsprosessen er blitt mer effektiv. Det kan også forskes videre på om den reviderte ISA 315 er med på å lukke informasjonsgapet mellom selskaper og brukere av finansregnskapet. En lignende studie som denne kan være interessant å utføre igjen etter noen års tid når revisorer har fått mer erfaring med den reviderte ISA 315.

Abstract

For my master thesis, I have investigated what has changed in the audit process for auditors following the revised ISA 315 being implemented. The purpose of the thesis is to gain a better understanding of how the revised ISA 315 has affected the audit process for auditors. I wanted to carry out this study to gain a better understanding of the auditing process, since I will be working as an auditor after my studies are completed.

I have used a qualitative method and exploratory design, where I conducted semi-structured interviews as a data collection method. I have interviewed eight auditors with between 3-22 years' experience. Two of the auditors were from Riksrevisjonen and the last six auditors were from two of the big four audit companies. I used an interview guide, where I had both open questions and some more specific questions.

My results from the study concludes that auditors have change the audit process after the revised ISA 315 where implemented, manly phase two, known as the planning phase. Auditors spend more time on risk assessments, and documenting these and the understanding of the IT-environment. Auditors now make more use of specialists, they use IT-specialists and more experienced auditors. There was previously more focus on large numbers, significant balances, and changes in accounts, whereas auditors now take a step back and look at where the risk of material misstatement actually is. Auditor collects audit evidence in areas where there is detected risk of material misstatement. Therefore, the audit has become more focused on where there is risk of material misstatement compared to before the revised ISA 315 was implemented.

Based on the work on this thesis, I believe that further research can be done on whether the revised ISA 315 has led to better audit quality, or whether the audit process has become more efficient. Further research can also be done on whether the revised ISA 315 is helping to close the information gap between companies and users of the financial statements. I also think it could be fascinating to conduct a similar study to mine but wait a few years so auditors have more experience with the revised ISA 315.

Innhold

Forord.....	1
Sammendrag	2
Abstract	3
1. Innledning.....	6
2. Teori.....	9
2.1 ISA 315.....	9
2.2 Revisjonsprosessen	13
2.2.1 Fase I: Aksept av ny eller eksisterende kunde.....	14
2.2.2 Fase II: Planlegging	15
2.2.3 Fase III: Respons til risiko og analytiske analyser	19
2.2.4 Fase IV: Evaluering, ferdigstilling og rapportering	22
2.3 Oppsummering.....	26
3. Metode.....	29
3.1 Forskningsdesign og forskningsmetode	29
3.2 Datainnsamlingsmetode.....	30
3.3 Utvalg.....	32
3.3.1 Utvalgsstrategi.....	32
3.3.2 Utvalgsstørrelse.....	33
3.3.3 Rekrutteringsprosessen.....	34
3.4 Gjennomføring av intervju	37
3.5 Dataanalyse	38
3.6 Tidslinje for masteroppgaven.....	39
3.7 Personvern	40
3.8 Forskningskvalitet.....	41
4. Analyse og resultater.....	43
4.1 Ressursbruk	43
4.1.1 Delkonklusjon	45
4.2 Fase I: Aksept av nye eller eksisterende kunder	46
4.2.1 Delkonklusjon	46
4.3 Fase II: Planlegging	46
4.3.1 Delkonklusjon	48
4.4 Fase III: Respons til risiko og analytiske analyser	49
4.4.1 Delkonklusjon	52
4.5 Fase IV: Evaluering, ferdigstilling og rapportering	52
4.5.1 Delkonklusjon	53

4.6 Utfordringer med implementering av den reviderte ISA 315	54
4.6.1 Delkonklusjon	54
4.7 Oppsummering av mine funn.....	55
5. Konklusjon og videre forskning	56
5.1 Fase I.....	56
5.2 Fase II.....	56
5.3 Fase III.....	56
5.4 Fase IV	57
5.5 Videre forskning	57
6. Referanseliste	58
7. Vedlegg.....	61

1. Innledning

I dette kapittelet vil jeg gi en oversikt over masteroppgaven min, hvor jeg vil presentere problemstillingen og strukturen i oppgaven. Jeg vil også gi en kort presentasjon av ISA 315 og revisjonsprosessen.

Revisjon har utviklet seg til et eget fag og yrke, som har vært i stadig endring, og hvor det etter hvert har blitt stilt strenge krav til faglig kvalifikasjoner og uavhengighet (Regjering, 1997, s 23). IAASB startet prosessen tidlig i 2016 med å revidere revisjonsstandarden «International Standard on Auditing (ISA) 315 Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser» (IAASB, u. å.). Den fullstendige reviderte ISA 315 ble ferdig i desember 2019, og begynte å gjelde for revisjon av regnskap for perioder som begynner 15. desember 2021 eller senere (ISA 315 (revidert 2019), s1-3).

Den reviderte ISA 315 har vært med på å stille høyere krav til oppgaver som revisorer må utføre. ISA 315 gir veiledning og krav på hvordan en revisor skal identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet (ISA 315 (revidert 2019), pkt. 1). Standarden er bygget opp av en innledning, mål, definisjoner, krav, veiledning og utfyllende forklaringer og vedlegg. Vedleggene består av ytterlige veiledning på spesifikke tema.

Jeg holdt en presentasjon tidligere på masterstudiet hvor jeg presenterte endringene i den reviderte ISA 315. Jeg synes dette var et spennende tema og at endringene i revisjonsstandarden virket omfattende. Da jeg skulle velge hva jeg ønsket å skrive master om, tenkte jeg derfor det kunne være interessant å finne ut av hva som hadde endret seg for revisorer i revisjonsprosessen som følge av den reviderte ISA 315, eller eventuelt finne ut at det ikke hadde ført til store endringer. Jeg kom opp med følgende problemstilling:

«Hvordan har revisjonsprosessen endret seg for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert?»

En revisjon kan deles opp i fire faser. I fase en må revisorer samle informasjon om kunden for å finne ut om de skal akseptere kunden. Dersom det er en ny kunde, har revisorer kun informasjon som er offentliggjort. I fase to, også kalt planleggingsfasen, skal revisorer planlegge revisjonen ved å få en forståelse av kunden og deres omgivelser, samt at de skal

utføre risikovurderinger. Her har revisorer tilgang til intern informasjon, og skal derfor få en dypere forståelse. I fase tre vil revisorer benytte funnene fra fase to for å utføre revisjonshandlinger som er relevante, for å samle revisjonsbevis. De vil også utføre analytiske handlinger i denne fasen. I den siste fasen, fase fire, vil revisorene evaluere revisjonen og ferdigstille den dersom de mener det er nødvendig med utfyllende revisjonshandlinger. Til slutt i fase fire vil revisor komme med en rapport med revisors funn og meninger.

Formålet med masteroppgaven er å få en bedre forståelse av hvordan den reviderte ISA 315 har påvirket revisjonsprosessen for revisorer. Jeg ønsker også å se om endringene i den reviderte ISA 315 er så omfattende at revisorer har merket en forskjell fra tidligere revisjoner, og i så fall hvilke forskjeller dette er.

Denne masteroppgaven består av seks kapitler. Kapitlene i denne oppgaven er innledning, teori, metode, analyse og resultater, konklusjon og videre forskning, referanseliste og vedlegg. Under er en oversikt over hva kapitlene består av.

Kapittel 1, «Innledning», gir en introduksjon til hva masteroppgaven består av. Jeg vil presentere problemstillingen og strukturen i oppgaven. Jeg vil også gi en kort presentasjon av ISA 315 og revisjonsprosessen.

Kapittel 2, «Teori», består av relevant teori og tidligere forskning. Jeg tar for meg ISA 315 og hva som har endret seg i den reviderte ISA 315. Jeg går også inn på en modell som deler revisjonsprosessen inn i fire faser. Til slutt i dette kapitlet kommer jeg med en oppsummering.

Kapittel 3, «Metode», beskriver valg av metodene jeg brukte i denne masteroppgaven. I dette kapitlet beskriver jeg valg av forskningsmetode og forskningsdesign. Jeg forklarer utvalgsstrategi, utvalgsstørrelse og hvilke metoder jeg brukte for å rekruttere intervjuobjektene. Jeg går gjennom hvordan jeg utførte intervjuene, og hvordan jeg analyserer og tolker dataene jeg samlet inn. Jeg går også inn på personvern og forskningskvalitet til slutt i dette kapitlet.

Kapittel 4, «Analyse og resultater», består av analyse og resultater av data jeg har samlet inn. I dette kapitlet tolker jeg datamaterialet jeg har samlet inn, og har kommet med resultater basert på mine analyser av datamaterialet.

Kapittel 5, «Konklusjon og videre forskning», kommer jeg med min konklusjon av analysen. Dette kapitlet svarer på problemstillingen, og kommer med forslag til videre forskning.

Kapittel 6, «Referanseliste», består av alle kilder jeg har benyttet meg av i denne masteroppgaven.

Kapittel 7, «Vedlegg», består av intervjuguiden jeg har benyttet meg av.

2. Teori

I dette kapittelet vil jeg skrive om relevant teori og forskningsartikler. Jeg vil skrive om ISA 315, og hva som har vært de største endringene i den reviderte ISA 315. I denne masteroppgaven skal jeg finne ut hvordan revisjonsprosessen har endret seg for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert. For å gjøre dette har jeg valgt å ta for meg en modell som deler revisjonsprosessen inn fire faser. Jeg skriver om revisjonsprosessen for å oppnå en tilstrekkelig forståelse av revisjonsprosessen, og for å kunne gjennomføre intervjuer samt tolke det innsamlede datamaterialet på best mulig måte. Til slutt i kapittelet vil jeg komme med en oppsummering.

2.1 ISA 315

ISA 315 er helt sentral i min masteroppgave, siden jeg skal undersøke hvordan den reviderte ISA 315 har påvirket revisjonsprosessen for revisorer. Derfor er det veldig relevant å presentere ISA 315, og skrive om de største endringene i den reviderte ISA 315. IAASB startet prosessen med å revidere ISA 315 tidlig i 2016, og den fullstendig revidert ISA 315 ble ferdig i desember 2019 (IAASB, u.å.).

Hovedformålet med ISA 315 er at revisor skal identifisere og anslå risiko for vesentlig feilinformasjon jf. ISA 315 (revidert 2013) pkt. 3 og ISA 315 (revidert 2019) pkt. 11 (ISA 315 (revidert), 2013, pkt. 3) (ISA 315 (revidert), 2019, pkt. 11). Det kommer også fram i navnet som er *ISA 315 – Identifisering og vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enhetens og dens omgivelser*. Denne standarden består av krav og veiledning på hvilke handlinger som bør eller skal utføres.

Revisor skal utføre risikovurderingshandlinger som en del av fase to, for å identifisere og anslå risiko for vesentlig feilinformasjon jf. ISA 315 (revidert 2013) pkt. 5 og ISA 315 (revidert 2019) pkt. 13 (ISA 315 (revidert), 2013, pkt. 5) (ISA 315 (revidert), 2019, pkt. 13). Det påkreves også av ISA 315 (revidert 2013) og ISA 315 (revidert 2019) å ha forståelse av enheten og dens omgivelser, og inkluderer også enhetens internkontroll (ISA 315 (revidert), 2013, pkt. 11) (ISA 315 (revidert), 2019, pkt. 19).

Hovedformålet til ISA 315 har ikke endret seg i den reviderte versjonen. Derimot har den reviderte ISA 315 etablert mer robuste krav og passende detaljerte veiledninger (IAASB, u.å.). De fundamentale nøkkelbegrepene som ligger til grunn for revisjonsrisiko har ikke endret seg etter at den reviderte ISA 315 ble implementert (Tysiac, 2022, s 17). Snarere

klargjør og forbedrer den revidert ISA 315 visse aspekter ved identifisering og vurdering av risikoer for vesentlig feilinformasjon, for å forbedre risikovurdering og dermed forbedre revisjonskvaliteten (Tysiac, 2022, s 17). Maria Manasses, CPA nestleder revisor ved Grant Thornton LLP i Downers Grove, Ill., og leder av ASB Risk Assessment Task Force, sa: «Jeg liker å kalle det å bruke tiden din der du trenger å bruke den, se på og ta deg tid til å sørge for at du legger mer revisjonsinnsats på områdene som har større risiko, og redusere tiden du bruker på områder du ikke har mye risiko i» (Tysiac, 2022, s 17).

Bédare et al. (2016) har undersøkt om nylig akademisk forskning støtter endringer i revisjons rapporteringsstandarder. Deres analyse av revisjonsrapporteringsinitiativene i nye standarder og den relaterte forskningen, viser at revisjonsrapporteringsinitiativene har potensial til å lukke informasjonsgapet, dvs. gapet mellom informasjonen brukerne ønsker om foretaket og dets finansregnskap (Bédare et al., 2016). I Mock et al. (2013) sin studie indikeres det at brukere ønsker mer informasjon om revisor, revisjonen, regnskapet og aspekter ved foretaket som er relatert til finansregnskapet (Mock et al., 2013).

Før ISA 315 ble revidert i 2019 hadde standarden 32 punkter, 158 punkter i veiledningen og to vedlegg, mens den reviderte ISA 315 består av 38 punkter, 241 punkter i veiledningen og seks vedlegg. Under prosessen med å revidere standarden ba IAASB eksperter på revisjonsområde om kommentarbrev, hvor de skulle presentere synspunkter og utviklingsforslag angående ISA 315-utkastet til standarden (Laitinen, 2023, s. 0). Laitinen (2023) sin innholdsanalyse viste at Deloitte, EY og KPMG, med visse unntak, var for utkastet til standarden, mens PwC var imot den (Laitinen, 2023, s. 39).

Jeg vil ikke gå detaljert inn på alt som har endret seg i den reviderte ISA 315, men jeg vil fokusere på de største endringene. Som nevnt over er det mer robuste krav i den reviderte ISA 315, der det nå er større fokus på risikovurderinger og forståelse av IT-miljøet. Revisorer må nå ha forståelse av rammeverket for den finansielle rapporteringen. Det stilles også større krav til forståelse av internkontroll. Det er også styrkede krav for dokumentering av profesjonell skepsis. Under i tabell 1 er en oversikt over betydelige endringer i den reviderte ISA 315.

Gao og Zhang (2019) har studert en modell for å forstå de økonomiske konsekvensene av revisjonsstandarder (Gao & Zhang, 2019, s. 213). De fant ut at på den ene siden tvinger revisjonsstandarder den feilinnstilte revisoren til å utføre mer revisjon, mens på den andre siden begrenses revisors utøvelse av profesjonelt skjønn, som fører til «compliance» mentalitet og reduserer revisors tilegnelse av ekspertise i utgangspunktet (Gao & Zhang,

2019, s. 213). De kommer frem til at revisjonsstandarden tvinger revisorer til å gjøre mer arbeid, men revisorer ender opp med å bli mindre kompetente (Gao & Zhang, 2019, s. 213). Som et resultat av denne avveiningen reduserer revisjonsstandarder revisjonskvaliteten når revisors kompetanseanskaffelse er tilstrekkelig sensitiv for revisjonsstandarder (Gao & Zhang, 2019, s. 213). Ut ifra denne studien kan det tyde på at den reviderte ISA 315 kan føre til mer arbeid for revisorer, men at revisorene kan bli mindre kompetente.

Knechel (2013) har undersøkt om revisjonsstandarder har en betydning for revisjonen, og han kom frem til at revisjonsstandarder er viktige når revisor kan ha et insentiv til underrevisjon (Knechel, 2013, s A14). Han kom også frem til at overskridelse av standarder kan undergrave den økonomiske verdien av revisjonen for mange interessenter og fører til honorarpress for revisjonsselskapene (Knechel, 2013, s A14). Videre konkluderer han at standardens rolle er viktig for å holde profesjonen relevant, lydhør overfor interessentenes behov, og for å komme videre med den generelle kvaliteten på revisjonsprosessen (Knechel, 2013, s A14). Dersom den reviderte ISA 315 fører til at revisor utfører mer arbeid, kan denne studien antyde at revisjonsselskapene kan bli presset på honorar.

Tabell 1 – Oversikt over betydelige endringer i den reviderte ISA 315

Betydelig endringer

Oppnå en forståelse

- Forsterkede krav knyttet til utøvelse av profesjonell skepsis.
- Avklaring av risikovurderingsprosessen gir grunnlag for identifisering og vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon, og utforming av ytterligere revisjonshandlinger.
- Separat fokus på å forstå gjeldene rammeverk for finansiell rapportering.

Enhetens system for internkontroll

- Å skille karakteren av, og avklare omfanget av, arbeid som trengs for indirekte og direkte kontroller i internkontrollsystemet.
- Avklare hvilke kontroller som må identifiseres for å evaluere utformingen av en kontroll, og avgjøre om kontrollen er implementert.

Andre forbedringer

Skalerbarhet

- Prinsippbasert krav med fokus på «hva» som må gjøres.
- Applikasjonsmateriell fremhever hensynet til proporsjonalitet og skalerbarhet under en egen overskrift, og illustrerer oppskalering for mer komplekse situasjoner og nedskalering for mindre komplekse situasjoner.

Bruk av teknologi i revisjonen

- Hensyn til bruk av automatiserte verktøy og teknikker som er innlemmet i applikasjonsmaterialet.
- Støtte spørsmål og svar fra IAASBs teknologiarbeidsgruppe.

Risikoidentifikasjon og vurdering

- Separat vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko.
- Revidert definisjon av «betydelig risiko» for de risikoene nær den øvre enden av risikospekteret.
- Hvis revisor ikke vurderer å teste driftseffektiviteten til kontrollene, er risikoen for vesentlig feilinformasjon den samme som vurderingen av iboende risiko.

Andre endringer

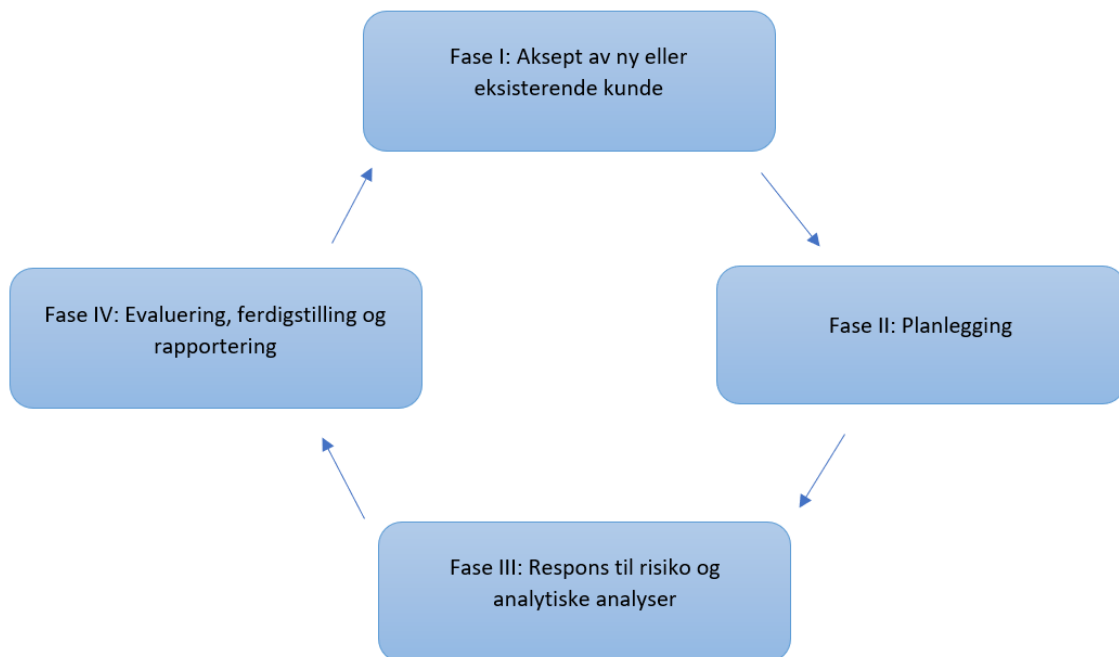
- Ny «stand-back» for å evaluere fullstendigheten av de betydelige klassene av transaksjoner, kontosaldoer og avsløringer på slutten av risikovurderingsprosessen.
- Standard modernisert og forbedret for å inkludere revisorhensyn i forhold til IT, inkludert nye og oppdaterte vedlegg for å forstå IT og IT generelle kontroller.
- Dokumentasjon – Styrket dokumentasjonskrav knyttet til utøvelse av profesjonell skepsis
- Tydeliggjøring av «terskel» for å identifisere «mulige» risiko for vesentlig feilinformasjon i ISA 200

Kilde: IASSB, 2019, s. 4-5

2.2 Revisjonsprosessen

I denne oppgaven skal jeg finne ut om revisjonsprosessen har endret seg for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert. Det er derfor viktig å se på revisjonsprosessen, for å få en forståelse av hva den består av. Jeg har valgt å se på en modell av Hayes et al. (2021) som deler revisjonsprosessen inn i fire faser. Det finnes forskjellige modeller som beskriver revisjonsprosessen, og som deler inn revisjonsprosessen ulikt. Jeg valgte denne modellen fordi vi har hatt den som pensum i faget «Revisjon», og jeg visste dermed at denne modellen ville være relevant for min oppgave. Første fase er aksept av ny eller eksisterende kunde. Andre fase består av to deler, første delen er planlegging gjennom forståelse og risikoanalyser, og den andre delen består av internkontroll og kontroll risiko. Fase tre består av to deler, del en er responsen til risikoen som er funnet i fase to, og del to er en analytisk analyse. Fase fire består også av to deler, del en er evaluering og ferdigstilling, mens del to er rapportering (Hayes et al., 2021, s. 7-9). Figur 1 viser en oppsummering av de fire fasene i revisjonsprosessen.

Figur 1. Revisjonsprosessen.



ISA 315 (revidert) *Identifisering og vurdering av risikoen for vesentlige feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser* kommer til anvendelse i fase to, som også kan kalles planleggingsfasen. Ettersom det er i fase to at den reviderte ISA 315 kommer til anvendelse, er det i denne fasen jeg forventer at det har oppstått flest endringer. Det kan også

være interessant å se om de andre fasene også er blitt berørt. De forskjellige fasene bygger tett på hverandre, så det forundrer meg ikke om det har skjedd endringer i flere av fasene.

Tidligere forskning viser at revisjon av de «Big 5» (nå «Big 4») har bedre revisjonskvalitet enn «non-Big 5» (Blokdijk et al., 2006, s. 1). Blokdijk et al. (2006) finner at begge typer revisorer utøver omtrent like mye total revisjonsinnsats, men «Big 5» bruker relativt mer innsats til planlegging og risikovurdering, og relativt mindre til substanstesting og fullføring (Blokdijk et al., 2006, s. 21). Den reviderte ISA 315 har mer robuste krav for planlegging, og dersom det da fører til at revisorer bruker mer tid på planlegging, vil Blokdijk et al. (2006) sin studie antyde at revisjonskvaliteten kan øke. Asthana og Boone fant at revisjonskvaliteten kan synke når revisor får betalt mindre enn hva som er et normalt nivå, og nedgangen øker i omfang når fullmakter for klientens forhandlingsmakt øker (Asthana & Boone, 2012, s. 18). Dersom revisorer vil jobbe mer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert, og om det vil føre til at revisorer vil bli betalt mindre enn hva som er et normalt nivå vil Asthana og Boone (2012) sin studie antyde at revisjonskvaliteten vil synke.

2.2.1 Fase I: Aksept av ny eller eksisterende kunde

I modellen til Hayes et al. (2021) skal både revisjonsfirmaet akseptere kunden, men kunden må også akseptere revisjonsfirmaet i fase en. Revisor må undersøke om det finnes noen årsaker for ikke å akseptere kunden. Videre må revisor identifisere om det er risiko for at det kan oppstå trusler ved å akseptere en kunde. Dersom det er risiko for trusler, må det implementeres sikkerhetstiltak dersom man godtar kunden. Det er også viktig at revisor ser til at profesjonelle og etiske retningslinjer angående kunden er møtt (Hayes et al., 2021, s. 191-192).

I fase en bruker revisor offentlig tilgjengelig informasjon, informasjon kunden har offentliggjort, og informasjon fra tidligere revisorer. Om det ikke er noen årsaker for å avvise kunden, må revisjonsfirmaet gi et tilbud til kunden, for å anskaffe et engasjementbrev (Hayes et al., 2021, s. 191-192).

Johnstorne og Bedard (2003) finner i sin studie at når revisjonsfirmaet belaster høyere faktureringssetser, modererer ikke det det negative forholdet mellom revisjonsrisiko og sannsynligheten for klientaksept (Johnstorne & Bedard, 2003). Resultatene deres antyder også at kunden anser spesialistpersonell for å være effektivt for å oppdage og adressere svindel- og feilrisiko, og vurderer høyere faktureringssetser for å være effektivt for å adressere risikoene

forbundet med klientens økonomiske svikt eller offentlig helsestatus (Johnstone & Bedard, 2003). Tabell 2 under viser oppsummering av fase en av revisjonsprosessen.

Tabell 2. En oppsummering av fase 1 i revisjonsprosessen.

REVISJONSPROSESS MODEL - FASE I KUNDE AKSEPT	
Formålet	Bekreftede både aksept av kunden og aksept for kunden. Bestemme om man skal anskaffe en ny kunde eller fortsette forholdet med en eksisterende kunde, og hvem og hvor mange ansatte som trengs.
Prosedyrer	<ol style="list-style-type: none">1. Evaluere kundenes bakgrunn og grunner for revisjonen.2. Avgjøre om revisor opprettholder etiske krav ovenfor kunden.3. Avgjøre behov for andre spesialister.4. Kommunisere med tidligere revisor.5. Utarbeide tilbud til kunden.6. Velge ansatte til å utføre revisjonen.7. Anskaffe et engasjementbrev.

Kilde: Hayes et al., 2021, s. 191

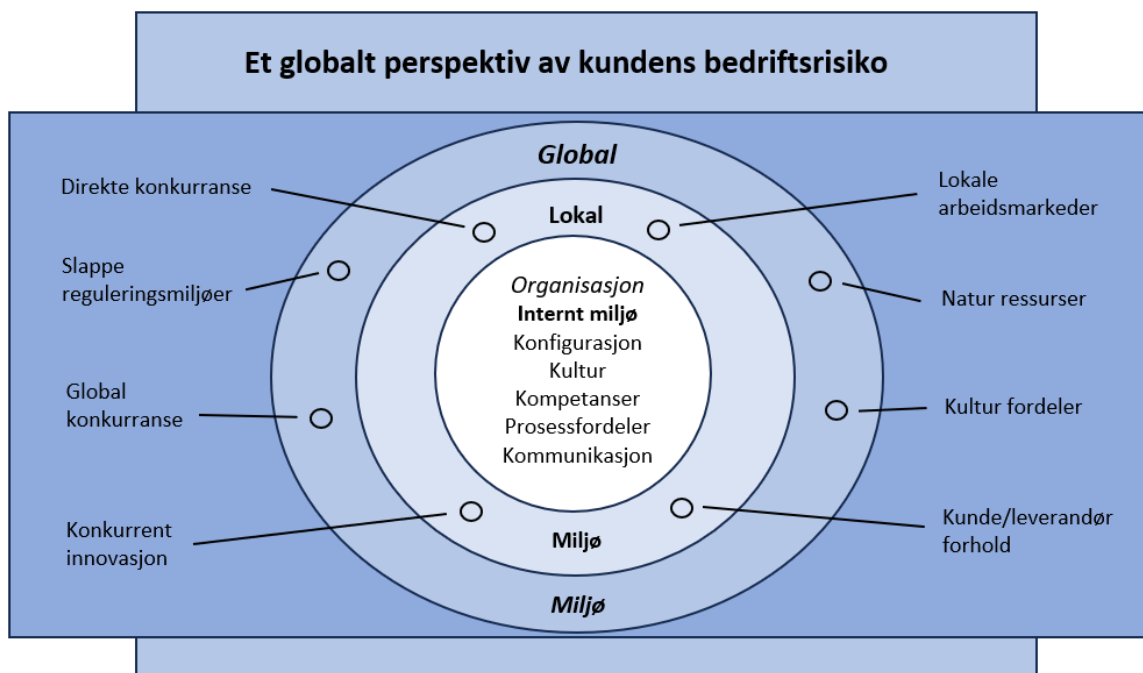
2.2.2 Fase II: Planlegging

Fase to består av å planlegge revisjonen og ISA 300 *Planlegging av revisjon av et regnskap* fører retningslinjer på dette slik som: «Revisors mål er å planlegge revisjonen slik at revisjonsarbeidet blir utført på en måleffektiv måte.» jf. ISA 300 pkt. 4 (ISA 300, 2010, pkt. 4), og «Revisor skal utarbeide en overordnet revisjonsstrategi som beskriver revisjonens innhold, når den skal utføres og angrepsmåte, samt gir veiledning for utarbeidelsen av revisjonsplanen.» jf. ISA 300 pkt. 7 (ISA 300, 2010, pkt. 7).

Fase to i modellen til Hayes et al. (2021) består av to deler, der del en består av planlegging gjennom forståelse og risikoanalyse, og del to består av internkontroll og kontrollrisiko. I fase en bruker man informasjon som er lett tilgjengelig, mens i fase to får man tilgang på intern informasjon fra bedriften. Forståelsen av bedriften og dens miljø bør øke betydelig i denne (Hayes et al., 2021, s. 237). Bradbury og Scott (2022) kommer frem til i sin forskningsartikkel at revisorer ikke er avhengig av den tidligere revisjonen, og at revisjonsplan ikke er «same-as-last-year» (SALY), men de foreslår at en bedre terminologi er BOLY («based-on-last-year») (Bradbury og Scott, 2022, s. 406).

I del en kommer ISA 315 først til anvendelse, ettersom den gir en oversikt over handlinger en revisor bør og skal utføre for å oppnå tilstrekkelig forståelse. Den veileder revisor med å vurdere risiko for vesentlig feilinformasjon, samt vurdere risikoen ved utformingen av revisjonsplanen. Ved vurderingen av risiko må revisor henvende seg til ledelsen og andre ansatte i bedriften. Det er viktigst å få informasjon fra ledelsen, men det kan være nyttig å høre fra andre ansatte, da man reduserer risikoen for potensiell bias. Revisor må også utføre analytiske analyser, for å hjelpe til med å identifisere uvanlige transaksjoner eller posisjoner. Revisor er nødt til å observere og inspisere bedriften, hvilket vil gi revisor en bedre forståelse av kundens virksomhet og drift (Hayes et al., 2021, s. 239). For å oppnå en bedre forståelse er det ikke nødvendigvis bare kunden revisor bør hente informasjon fra. Det kan være relevant å få informasjon fra andre kilder, som for eksempel ekstern juridisk rådgivning eller eksterne datakilder (Hayes et al., 2021, s. 240). Figur 3 gir en oversikt over et globalt systemperspektiv av kundens bedriftsrisiko.

Figur 3. Et globalt perspektiv av kundens bedriftsrisiko.



Kilde: Bell et al., 2021, s 27

Revisjonsrisiko består av tre komponenter: Iboende risiko, kontrollrisiko og oppdagelsesrisiko. Iboende risiko er risiko for at feil kan forekomme i finansregnskapet. Kontrollrisiko er risiko for at feil ikke oppdages av internkontroll i bedriften. Oppdagelsesrisiko er risiko for at feil ikke oppdages av revisor (Hayes et al., 2021, s. 252). Nøkkelimplikasjonene av funnene til Han et al. (2016) er at en revisor må forbedre sine evner til å revidere sofistikerte informasjonssystemer og IT-baserte internkontroller, og forbedre sine faglige ferdigheter for å redusere oppdagelsesrisiko ved revisjon av IT-intensive forretningsorganisasjoner (Han et al., 2016, s. 112). Det kreves at revisor tar spesielt hensyn dersom risikoen er vesentlig. Figur 4 under viser at akseptabelt nivå av oppdagelsesrisiko varierer basert på vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko. Når kombinert nivå av iboende risiko og kontrollrisiko er høyt, er det høyere krav for revisjonsbevis. Dette fører til lavere nivå av oppdagelsesrisiko. Når kombinert nivå av iboende risiko og kontrollrisiko er lavt, er det mindre krav for revisjonsbevis. Dette kan føre til høyre oppdagelsesrisiko (Hayes et al., 2021, s. 256).

Figur 4. Sammenhengen mellom komponentene i revisjonsrisiko.

Innbyrdes sammenheng mellom komponentene i revisjonsrisiko				
		Revisors vurdering av kontrollrisiko		
		Høy	Medium	Lav
Revisors vurdering av iboende risiko	Høy	Lavest	Lav	Medium
	Medium	Lav	Medium	Høy
	Lav	Medium	Høy	Høyest

De mørkere rutene i denne tabellen relateres til oppdagelsesrisiko

Kilde: Hayes et al., 2021, s. 256

Revisor skal oppnå betydelig sikkerhet for at regnskapet totalt sett ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, betydelig sikkerhet er en høy grad av sikkerhet, men ikke en absolutt sikkerhet (ISA 200, 2010, pkt. 5). Revisor vil derfor sette en vesentlighetsgrense for å kunne oppnå rimelig forsikring om at det ikke er oppstått feil eller misligheter i finansregnskapet. Feil i finansregnskapet som er under vesentlighetsgrensen er akseptert unøyaktighet, hvor revisor ikke trenger å utføre ekstra revisjonshandlinger. Når revisjonsrisikoen er lav, kan vesentlighetsgrensen være høyere. Dersom revisjonsrisikoen er høy, bør vesentlighetsgrensen være lavere (Hayes et al., 2021, s. 257-260).

I del to av fase to fokuseres det på viktigheten av at revisor har forståelse av internkontroll til kunden. Internkontroll kan defineres som «en prosess, påvirket av en enhets styre, ledelse og annet personell, designet for å gi rimelig sikkerhet angående oppnåelsen av målene i følgende kategorier:

Effektivitet og effektivitet av operasjoner

Pålitelighet av finansiell rapportering

Overholdelse av gjeldende lover og forskrifter» (Moeller, 2007, s. 157). Internkontroll er ofte sett på som den viktigste handlingen for å unngå negative overraskelser for en bedrift.

Effektiv internkontroll er med på å forsikre at risiko for feil eller misligheter oppdages tidlig, og enheten kan finne løsninger på hvordan de skal håndtere det (Hayes et al., 2021, s. 282-283).

Uansett hvor effektiv internkontroll en bedrift har, kan det bare redusere, men ikke eliminere risiko for vesentlig feilinformasjon i regnskapet (ISA 200, 2010, pkt. A41). Det finnes iboende begrensninger i internkontroll. Eksempler på dette er muligheten for menneskelige feil eller ved upassende overstyring av ledelsen, og derfor vil kontrollrisiko alltid eksistere (ISA 200, 2010, pkt. A41). Det er derfor viktig at revisor har forståelse av internkontroll til enheten, og vurderer risikoen for vesentlig feil eller misligheter (ISA 200, 2010, pkt. A41).

Revisor må avgjøre om internkontrollsystemet er i stand til å forhindre, eller oppdage og korrigere, vesentlig feilinformasjon på en effektiv måte. I hjertet av internkontrollsystemet til en enhet er informasjonsteknologi (IT). Revisor burde være bevisst på at det er spesifikke risikoer knyttet til IT i internkontrollsystemet. Revisor må derfor ha forståelse av IT-systemene. Alle komponenter av internkontroll til en enhet bør vurderes for risiko. For å få en forståelse av internkontrollen er det krav til at revisor skal evaluere designet av kontrollene og vurdere om de er gjennomført (Hayes et al., 2021, s. 318). I tabell 3 viser en oppsummering av fase to.

Tabell 3. En oppsummering av fase 2 i revisjonsprosessen.

REVISJONSPROSESS MODEL - FASE II PLANLEGGING GJENNOM FORSTÅELSE, RISIKOANALYSE, DESIGN OG IMPLEMENTERING AV KONTROLL	
Formålet	<ol style="list-style-type: none"> 1. Planlegge revisjonen så den blir utført effektiv. 2. Etabler en overordnet revisjonsstrategi som fastsetter omfang, tidspunkt og retning for revisjonen, og som styrer utviklingen av revisjonsplanen. 3. Identifisere og vurdere risiko for vesentlig feilinformasjon, enten det skyldes misligheter eller feil, på finansregnskap nivå og gir dermed grunnlag for å utforme og implementere reaksjoner på den vurderte risikoen for vesentlig feilinformasjon.
Prosedyrer	<ol style="list-style-type: none"> 1. Utføre revisjonshandlinger for å oppnå en forståelse av foretaket og dens miljø. Inkludert foretakets intern kontroll. 2. Vurder risikoen for vesentlig feilinformasjon av finansregnskapet. 3. Bestemme vesentlighetsgrenser

Kilde: Hayes et al., 2021, s. 238

2.2.3 Fase III: Respons til risiko og analytiske analyser

I fase tre i modellen til Hayes et al. (2021) er hovedformålet å oppnå tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis, for å kunne trekke rimelig konklusjoner som revisors mening er basert på. Revisjonsbevis er informasjon revisor har benyttet for å komme frem til konklusjonene som revisorens mening er bygget på (ISA 500, 2010, pkt. 5c). Ifølge ISA 500 pkt. 6 skal revisor utforme og utføre revisjonshandlinger for å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis (ISA 500, 2010, pkt. 6). Revisjonsbevis er forskjellig fra juridiske bevis, da det er strengere krav for juridiske bevis. Revisjonsbevis trenger kun å gi en tilstrekkelig sikkerhet, mens juridisk bevis må ha avgjørende bevis og det må være dokumentasjon på det (Hayes et al., 2021, s. 331).

Tilstrekkelig er et mål på mengde av revisjonsbevis og det må være nok revisjonsbevis for å overtale basert på logikk eller fornuft. Revisjonsbevis kan være overbevisende basert på karakter, troverdigheten eller påliteligheten til kilden. Revisor må vanligvis stole på at revisjonsbevis er overbevisende, og samler derfor ofte revisjonsbevis fra flere kilder eller annen natur for å støtte den samme påstand som beviset baseres på. Revisjonsbevis er mer

overbevisende dersom det er konsistent mellom elementer fra forskjellige kilder eller av ulik natur (Hayes et al., 2021, s. 346).

Hensiktsmessig er et mål på kvaliteten på revisjonsbevis, det vil si dens relevans og pålitelighet for i å gi støtte for konklusjonene som ligger til grunn for revisors mening. Tilstrekkelighet og hensiktsmessighet av revisjonsbevis henger sammen, men revisjonsbevis kan ikke kompensere for dårlig kvalitet. Jo høyere risiko det er, jo mer revisjonsbevis trenger revisor, men desto høyere kvalitet det er på revisjonsbeviset, jo mindre revisjonsbevis trenger revisor (Hayes et al., 2021, s. 346).

I en bedrift kommer ledelsen med påstander om finansregnskapet, som kan klassifiseres i tre grupper. Påstander er fremstillinger fra ledelsen i finansregnskapet som brukes av revisor for å vurdere de ulike typene av mulige feilinformasjon som kan oppstå. Gruppe en er påstand om klasse av transaksjoner, og hendelser for perioden under revisjonen. Gruppe to er påstand om kontosaldo ved periodens slutt. Gruppe tre er påstand om presentasjon og offentliggjøring. Standardpåstandene er som følger: forekomst, fullstendighet, nøyaktighet, avskjæring, klassifisering, eksistens, rettigheter og plikter, verdsettelse og forståelighet (Hayes et al., 2021, s. 333).

I fase to utfører revisor risikovurderinger, men det er ikke tilstrekkelig revisjonsbevis å basere revisors mening kun på risikovurderinger. Derfor må revisor i fase tre utføre test av kontroll, substanshandlinger, eller en kombinasjon av begge to for å oppnå tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. Revisor kan skaffe revisjonsbevis ved innsamling, observasjon, inspeksjon, omberegning, gjenutførelse, bekreftelse eller analytiske prosedyrer. Revisor kan bruke en eller flere av de nevnte metodene for anskaffelse revisjonsbevis (Hayes et al., 2021, s. 333-335). I tabell 4 under står en oversikt over revisjonsprosedyrene oppført.

Tabell 4. Ulike revisjonsprosedyrer.

Revisjonsprosedyrer (bevisinnsamlingsteknikk)	
	Definisjon
Innsamling	Består av å søke informasjon fra kunnskapsrike personer i eller utenfor enheten.
Observasjon	Består av å se på en prosess eller prosedyre som utføres av andre.
Inspeksjon	Består av å undersøke poster, dokumenter eller materielle eiendeler.
Omberegning	Består av å kontrollere den aritmetiske nøyaktigheten til kildedokumenter og regnskapsposter eller utføre uavhengige beregninger.
Gjenutførelse	Består av uavhengig utførelse av prosedyrer eller kontroller som var opprinnelig ble utført som en del av enhetens intern kontroll.
Bekreftelse	Består av svar på en forespørsel for å bekrefte informasjon i regnskapet.
Analytiske prosedyrer	Består av analysen av betydelige forholdstill og trender, inkludert den resulterende undersøkelsen av svigninger og sammenhenger som er inkonsistente med annen relevant informasjon eller som avviker fra forutsigbare beløp.

Kilde: Hayes et al., 2021, s. 335

Tester av kontroller er revisjonshandlinger utformet for å evaluere hvor effektiv kontroller i enheten er for å forhindre eller oppdage og korrigere vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå (ISA 500, 2010, pkt. A33). Revisor må utføre tester av kontroller dersom revisor antar kontrollene fungerer effektivt, eller substanshandlingene alene ikke er tilstrekkelig (Hayes et al., 2021, s. 351). Revisor trenger kun å utføre test av kontroller på de kontrollene som revisor har vurdert som passende utformet for å forhindre eller oppdage og korrigere vesentlig feilinformasjon i en påstand (Hayes et al., 2021, s. 354).

Substanshandlinger er revisjonshandlinger som utformes for å avdekke vesentlig feilinformasjon på påstandsnivå, og det er en respons av revisors vurderte risiko fra fase to. Når revisor har vurdert revisjonsrisiko til å være høy, vil omfanget av substanshandlinger øke, og tidspunktet for prosedyren vil bli utført nær den reviderte tidsperioden med mål om å redusere oppdagelsesrisiko til et akseptabelt nivå (Hayes et al., 2021, s. 357).

Substanshandlinger består av test av detaljer og analytiske substanshandlinger. Analytiske substanshandlinger brukes som regel når det er store mengder av transaksjoner som er forutsigbare over tid. Analytiske substanshandlinger kan være prediktive analyser, trendanalyser, dataanalyser eller forholdsanalyser. Test av detaljer brukes som oftest for å samle revisjonsbevis angående noen regnskapspåstander. Test av detaljer kan være at man tester alle elementer, spesifikke elementer eller stikkprøver (Hayes et al., 2021, s. 357-358). I tabell 5 under er en oppsummering av fase tre av revisjonsprosessen.

Tabell 5. En oppsummering av fase 3 i revisjonsprosessen.

REVISJONSPROSESS MODEL - FASE III BYGGE OG UTFØRE AV TEST PLANEN	
Formålet	Innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis angående den vurderte risikoen for vesentlig feil, gjennom å utforme og implementere hensiktsmessige respons på risikoen som er vurdert.
Prosedyrer	<ol style="list-style-type: none"> 1. Utarbeide planleggingsnotatet og revisjonsprogrammet som inneholder revisors svar på de identifiserte risikoene. 2. Test av kontroll. 3. Substantiv test av transaksjoner. 4. Analytiske prosedyrer. 5. Test av detaljer inkludert sampling.

Kilde: Hayes et al., 2021, s. 238

2.2.4 Fase IV: Evaluering, ferdigstilling og rapportering

Fase fire i modellen til Hayes et al. (2021) består av to deler, del en er evaluering og ferdigstilling av revisjonen. I denne fasen må revisor utføre prosedyrer for å kunne komme frem til revisors mening. Noen av disse prosedyrene er å innhente revisjonsbevis for spesielle elementer, identifisere påfølgende hendelser, gjennomgå årsregnskapet og andre rapporteringsdokumenter, og utføre avsluttende prosedyrer. Avsluttende prosedyrer inkluderer analytiske prosedyrer, gjennomgang av arbeidspapirer, evaluering av fortsatt drift, og klientgodkjenning

av justerte posterings (Hayes et al., 2021, s. 415). Under i tabell 6 er en oversikt over typiske avsluttende prosedyrer.

Tabell 6. En oversikt over typiske avsluttende prosedyrer.

TYPISKE AVSLUTTENDE PROSEDYRER
Tilsynsgjennomgang <ul style="list-style-type: none">- "In charge" revisor gjennomgår arbeid av revisor- Manager gjennomgår arbeide til "in-charge" revisor- Partner gjennomgår arbeidet til manager
Utføre analytiske prosedyrer <ul style="list-style-type: none">- Gjennomgang av trender og viktige forholdstall- Gjennomgang av uventede revisjonsfunn
Gjennomgå arbeidspapirer <ul style="list-style-type: none">- Gjennomgang av et uavhengig medlem av revisjonsfirmaet- Gjennomgang for resultater av revisjonstester- Gjennomgang for tilstrekkelig revisjonsbevis- Lage en sjekklister over fullføring av engasjementet- Lage et ujustert regneark med feilene
Vurder revisjonsfunn fra vesentlig feilinformasjon <ul style="list-style-type: none">- Signere fullføring av trinn i revisjonsprogram- Identifisere monetære feilinformasjon i regnskapet- Foreslå justeringer av regnskapet
Klientgodkjenning av justering av posterings <ul style="list-style-type: none">- Foreslått at ledelsen godkjenner justering av posterings- Få klientgodkjenning for alle foreslåtte justeringer og reklassifisering av journalposterings
Gjennomgå lover og regler <ul style="list-style-type: none">- Gjennomgå nylige endringer i lover og forskrifter- Tester samsvar med regelverket

Kilde: Hayes et al., 2021, s. 438

Revisor må diskutere hva de har funnet og kommet fram til med revisjonsutvalget. Det som kan diskuteres kan være uregelmessigheter, ulovlige handlinger og rapporteringsforhold. Dersom det er nødvendig, må revisor ta opp saker med manager eller partnere (Hayes et al., 2021, s. 415).

Revisors mening er ifølge ISA 700 pkt. 6 at revisor skal «danne seg en mening om regnskapet basert på en vurdering av konklusjonene som er trukket på bakgrunn av innhentet revisjonsbevis, og gi klart uttrykk for denne meningen gjennom en skriftlig beretning» (ISA

700, 2018, pkt. 6a og b). Revisor må vurdere om nærstående relasjoner og transaksjoner kan føre til at regnskapet ikke gir rettviseende bilde, eller fører til at regnskapet er veiledende. Revisor skal kommunisere med de som har overordnet ansvar, dersom vesentlige forhold oppstår under revisjonen i forbindelse med enhetens nærstående parter, med mindre de ansvarlige er involvert (Hayes et al., 2021, s. 432).

I del to av fase fire skal revisor komme med en revisjonsberetning. Revisjonsberetningen pleier som regel ikke være mer enn en eller to sider. Det kan virke litt underlig at revisjonsberetningen er så kort når revisor må gå gjennom en langvarig revisjonsprosess med strenge krav (Hayes et al., 2021, s. 496). Under i tabell 7 er en oversikt over hva som skal være med i en revisjonsberetning.

Tabell 7 viser en oversikt over innholdet i en revisjonsberetning.

REVISJONSBERETNING
- Overskrift
- Adressat
- Revisors konklusjon
- Grunnlag for konklusjon
- Fortsatt drift
- Sentrale forhold ved revisjonen
- Øvrige informasjon (når det er relevant skal revisor rapportere i samsvar med ISA 720 (revidert))
- Ledelsens ansvar for regnskapet
- Revisors oppgaver og plikter ved revisjon av regnskapet
- Plassering av beskrivelsen av revisors oppgave og plikter ved revisjon av regnskap
- Andre rapporteringsoppgaver
- Navn på oppdragsansvarlig revisor
- Revisors underskrift
- Revisors adresse
- Dato for revisjonsberetningen

Kilde: ISA 700, 2018, pkt. 21-49

Sentrale forhold i revisjonen er hvor revisor bruker profesjonelt skjønn for å bestemme hva som er av størst betydning under revisjonen. Ved å inkludere sentrale forhold ved revisjonen i revisjonsberetningen gir det større åpenhet om revisjonen som ble utført, formålet er å øke den kommunikative verdien av revisjonsberetningen (Hayes et al., 2021, s. 747).

Det finnes tre typer modifiserte konklusjoner revisor kan ha ifølge ISA 705. Disse er konklusjon med forbehold, negativ konklusjon og konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet (ISA 705, 2016, pkt. 2). Nøkkelbegrepene som må vurderes for å komme frem til revisors konklusjon er vesentlighet og gjennomgripende (Hayes et al., 2021, s. 479).

Informasjon er vesentlig når informasjon utelates eller feilinformasjon kan påvirke beslutningene eller valgene til brukeren av regnskapet. Vesentlighet avhenger av størrelsen på feilen. Gjennomgripende beskriver virkningene på regnskapet av feilinformasjon, eller mulige effekter på regnskapet av feilinformasjon som ikke er oppdaget på grunn av manglende evne til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis (Hayes et al., 2021, s. 479). I figur 5 under viser hvordan revisor vurderer hvilken type oppfatning som skal uttrykkes.

Figur 5. Hvordan revisor vurderer hvilken type oppfatning som skal uttrykkes.

Revisors vurdering om den gjennomgripende effekten eller mulig effekt på finansregnskapet		
Art av omstendighet som gir opphav til endringer	Vesentlig men ikke gjennomgripende	Vesentlig og gjennomgripende
Finansregnskap har vesentlig feilinformasjon	Konklusjon med forbehold	Negativ konklusjon
Manglene evne til å innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis	Konklusjon med forbehold	Konklusjon om at revisor ikke kan uttale seg om regnskapet

Kilde: Hayes et al., 2021, s. 479

Revisor skal også utarbeide et ledelsesbrev, som skal identifisere forhold i revisjonen som ikke har vært nødvendig å oppgi i revisjonsberetningen. Det vil representere revisors bekymringer og forslag som er notert under revisjonen. Det vil inneholde regnskapsførers konklusjoner vedrørende selskapets prinsipper og prosedyrer, internkontroll og driftsprinsipper. I ledelsesbrevet vil revisor evaluere systemet til enheten og påpeke problemer (Hayes et al., 2021, s. 495). Under i tabell 8 er en oppsummering av fase fire.

Tabell 8. En oppsummering av fase 4 i revisjonsprosessen.

REVISJONSPROSESS MODEL - IV EVALUERE OG FERDIGSTILLE	
Formålet	Fullføre revisjonsprosedyrer og utstede en revisjonsrapport.
Prosedyrer	<ol style="list-style-type: none">1. Evaluere styringsbevis.2. Utføre prosedyrer for å identifisere etterfølgende hendelser.3. Gjennomgå finansregnskapet og andre relevante rapportmateriale.4. Utføre wrap-up prosedyrer.5. Utarbeide saker for oppmerksomhet til partnere.6. Rapportere til styret.7. Utarbeide revisjonsrapport.

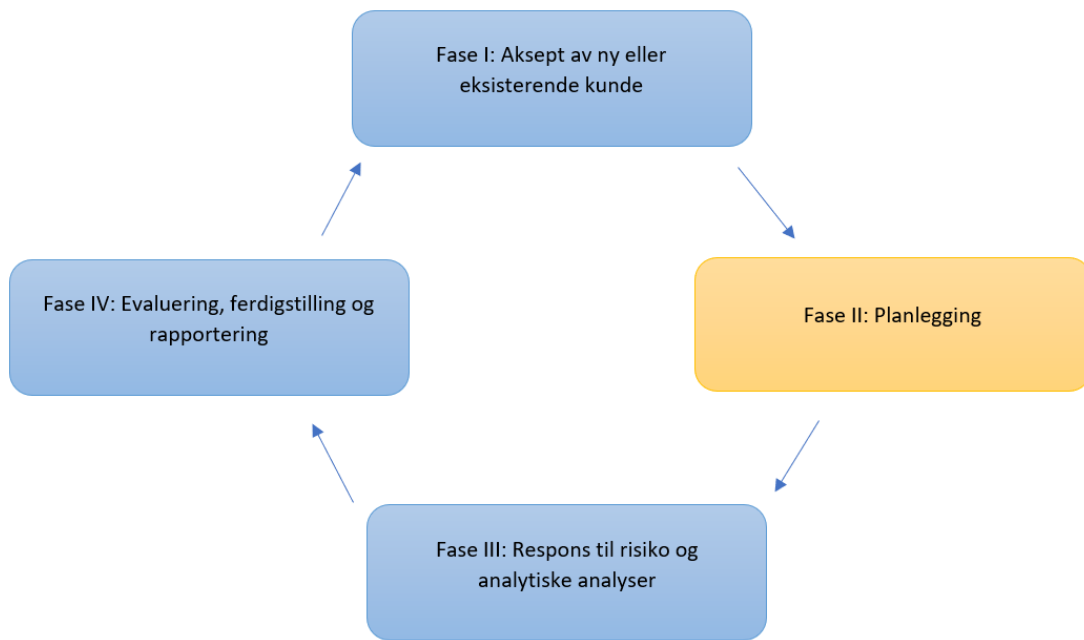
Kilde: Hayes et al., 2021, s. 238

2.3 Oppsummering

De største endringene i den reviderte ISA 315 er at det nå er flere krav på hva som skal gjøres i fase to. Det er også lagt til vesentlig mer veiledning i den reviderte ISA 315. I den reviderte ISA 315 er risikovurderingene blitt mer detaljert, og revisor må dokumentere forståelsen av IT-miljøet til kunden.

Den reviderte ISA 315 kommer til anvendelse i fase to, hvor revisjonen planlegges. Videre vil jeg omtale fase to som planleggingsfasen. Det er som nevnt her jeg tror de største endringene kommer til å oppstå, så jeg vil derfor fokusere mest på denne fasen i analysen min. Jeg ønsker også å finne ut om det har ført til endringer i de andre fasene også. Under i figur 2 er en oversikt av de fire fasene i revisjonsprosessen, mens planleggingsfasen er markert i en annen farge da den reviderte ISA 315 kommer til anvendelse i denne fasen. Derfor forventer jeg flest funn i denne fasen.

Figur 2. Revisjonsprosessen



Under i tabell 9 er en kort oppsummering av de fire fasene i revisjonsprosessen. I analysen kommer jeg til å benytte meg av tabell 2, 3, 5 og 8 som oppsummerer fasene i revisjonsprosessen, for å finne ut om det har oppstått endringer i formålet eller prosedyrene i de fire fasene.

Tabell 9. En kort oppsummering av fasene i revisjonsprosessen.

Revisjonsprosessen	
Fase I	I denne fasen skal revisorer samle informasjon om en potensiell kunde, for å bestemme seg for om dette er en kunde de kan akseptere. Det er også en fase hvor kunden også må akseptere revisjonsselskapet.
Fase II	I denne fasen skal revisjonen planlegges, her skal revisor utvikle en dypere forståelse av kunden. Revisor skal vurdere risiko for vesentlig feil i finansregnskapet.
Fase III	I denne fasen skal revisorer respondere på risikoen funnet i fase to, det skal utføres revisjonshandlinger der det er risiko for vesentlig feilinformasjon. Revisor skal også utføre analytiske analyser, for å fange opp utviklinger som avviker fra hva som forventes.
Fase IV	I denne fasen skal man vurdere funnene i fase tre, og dersom det er nødvendig med flere revisjonshandlinger blir revisjonen ferdigstilt. Det skal også utarbeides en revisjonsrapport.

Det har ikke vært så enkelt å finne relevant forskning for min problemstilling. Grunnen til dette tror jeg er at den reviderte ISA 315 kun har vært i bruk i en revisjonsprosess. Gao og Zhang (2019) fant at revisjonsstandarder tvinger den feilinnstilte revisoren til å utføre mer revisjon, men det kan redusere revisors kompetanse. Denne studien vil da antyde at den reviderte ISA 315 får revisorer til å jobbe mer, men bli mindre kompetente. Knechel (2013) sin studie kan antyde at dersom den reviderte ISA 315 må utføre mer arbeid, kan revisjonsselskapet bli presset på honorar.

Blokdijk et al. (2006) kom frem til at de fem store revisjonsselskapene (nå de fire store revisjonsselskapene) har bedre kvalitet på revisjonen, de utfører like mye revisjon, men de fem store revisjonsselskapene bruker mer tid på planleggingsfasen. Dersom den reviderte ISA 315 får revisorer til å bruke mer tid på planleggingsfasen, kan denne studien da antyde at revisjonskvaliteten vil øke. Asthana og Boone (2012) kom frem til at dersom revisorer ikke blir betalt hva som er normalt nivå, kan det føre til at revisjonskvaliteten synker. Dersom revisor kommer til å jobbe mer på grunn av den reviderte ISA 315, og om de ikke vil bli kompensert for der, antyder denne studien at revisjonskvaliteten kan synke.

3. Metode

Formålet med dette kapittelet er å beskrive valg av forskningsdesign og forskningsmetode, som jeg har brukt i denne masterutredningen. Jeg vil beskrive veien jeg brukte for å komme i mål med masteroppgaven min. Kapittelet vil belyse metoden jeg benyttet ved datainnsamling, utvalg av informanter og dataanalyse. Jeg vil også drøfte og begrunne valg av forskningsdesign, metode, utvalg av informanter og dataanalyse. Til slutt i kapittelet vil jeg redegjøre påliteligheten og gyldigheten av dataanalysen.

3.1 Forskningsdesign og forskningsmetode

Forskningsdesign og forskningsmetode kan høres ut som det har samme betydning, men det er viktige forskjeller mellom dem. Forskningsmetode er en teknikk for datainnsamling, mens forskningsdesign er et rammeverk for å frembringe forskningsbevis i henhold til visse kvalitetskriterier (Bell et al., 2022, s73). Forskningsdesign beskriver hvordan man utfører en forskningsmetode (Bell et al., 2022, s73).

Jeg startet arbeidet med masteroppgaven ved å se på den tidligere presentasjonen min om endringene i den reviderte ISA 315 og fant deretter mer sekundærdata på disse endringene. Jeg samlet i tillegg inn informasjon om revisjonsprosessen, og her har jeg også benyttet sekundærdata. Jeg brukte mye tid på å oppnå en tilstrekkelig forståelse av endringene i den reviderte ISA 315 og revisjonsprosessen. Det har derfor vært nødvendig å bruke mye tid på litteraturgjennomgangen.

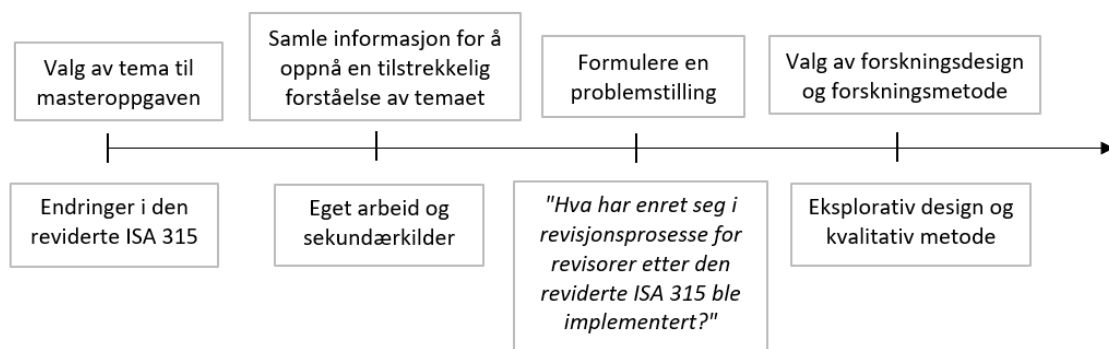
Ut ifra formålet og informasjonen jeg samlet inn, formulerte jeg problemstillingen: «*Hvordan har revisjonsprosessen endret seg for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert?*». Deretter undersøkte jeg hvilket forskningsdesign og hvilken forskningsmetode som ville besvare oppgaven på best mulig måte. Den reviderte ISA 315 har kun vært implementert i ett år, så det er derfor lite informasjon som vedrører problemstillingen min. Jeg valgte derfor å bruke eksplorerende design.

I samfunnsvitenskapelig metodelære skiller man mellom kvalitative og kvantitative metoder (Johannessen et al., 2020, s. 22). Et forenklet skille mellom disse metodene er at kvantitative metoder samler inn og registrerer data i form av tall, mens kvalitative metoder samler inn og registrerer data i form av tekster, lyd og bilde (Johannessen et al., 2020, s. 51). En kan velge mellom å benytte kvantitativ eller kvalitativ metode, det er også mulig å blande disse

metodene. Å benytte både kvantitativ og kvalitativ metode sammen kalles metodetriangulering, da er begge metodene like viktige (Johannessen et al., 2020, s. 256). Kvalitativ metode benyttes ofte hvis man skal undersøke fenomener som man ikke kjenner til særlig godt, og som det ikke er forsket mye på (Johannessen et al., 2020, 23).

I denne oppgaven skal jeg finne hva som har endret seg i revisjonsprosessen for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert. Denne ISA-en har revisorer kun måtte forholde seg til i en revisjonsprosess, og det finnes derfor veldig lite tidligere forskning på dette området. Jeg valgte derfor å benytte kvalitativ datainnsamling for oppgaven. En kvalitativ metode vil også gi mer detaljert og utfyllende informasjon om fenomenet man studerer (Johannessen et al., 2020, s. 23), noe som kan hjelpe meg med å svare på problemstillingen. I figur 6 viser en tidslinje som oppsummerer hva jeg har gjennomført av masteroppgaven hittil.

Figur 6. Starten av tidslinjen til masteroppgaven.



3.2 Datainnsamlingsmetode

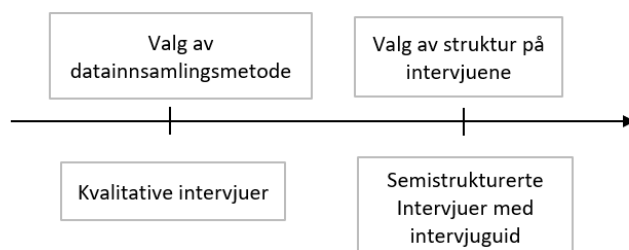
Det finnes mange måter å samle inn data på når man benytter kvalitativ metode. Noen eksempler på datainnsamling i kvantitativ metode er strukturert observering, ustrukturert observering, gruppesamtaler og ulike typer intervjuer. Den dominerende formen for datainnsamling i kvalitativ forskning er kvalitativ intervjuer. Denne metoden gjør det mulig å få utfyllende og detaljerte beskrivelser på det man skal studere, i tillegg til at det er en fleksibel metode (Johannessen et al., 2020, s. 105).

I denne oppgaven har jeg valgt å benytte kvalitative intervjuer som datainnsamlingsmetode ettersom jeg mener at dette vil føre til at jeg kan svare på problemstillingen på best mulig måte. Intervju har fordelen av å være målrettede, det kan fokuseres på det valgte emnet og da gi innsiktsfull informasjon på emnet jeg har valgt (Recker, 2013, s. 118).

Det finnes forskjellig grad av struktur på kvalitative intervjuer, om de er mer eller mindre rettelagt på forhånd. *I et strukturert intervju* er det på forhånd fastlagt både tema, spørsmål og rekkefølgen på spørsmålene. *I strukturerte intervjuer med faste svaralternativer* er det forskeren som krysser av for riktig svaralternativ. Det kan ligne på et spørreskjema, men her er det forskeren som krysser av for riktig alternativ, og kan legge til svaralternativer dersom informanten har et avvikende svar fra alternativene. Et *ustrukturert eller åpent intervju* har spørsmål rundt et tema og er uformelt. Det er ikke noe rekkefølge på spørsmålene og intervjuet bærer mer preg av en samtale. Den mest vanlige formen for intervju er den som ligger mellom strukturerte og ustrukturerte/åpne intervjuer. Disse kalles *semistrukturerte eller delvisstrukturerte intervjuer* som har en overordnet intervjuguide som utgangspunkt, mens spørsmål, temaer og rekkefølge kan variere (Johannessen et al., 2020, s. 107-109).

Jeg har valgt å ha semistrukturerte intervjuer fordi jeg mener det passer best for forskningsområdet jeg tar for meg. Jeg valgte å ha semistrukturerte intervjuer for å ha en intervjuguide, men jeg ønsket også muligheten til å komme med oppfølgingsspørsmål ut ifra informasjonen jeg fikk av informantene. Det ga meg også den frihet til å kunne gå frem og tilbake i intervjuet, og jeg måtte ikke følge en fastsatt plan. Ved bruk av et semistrukturert intervju kan det føre til en god flyt gjennom intervjuet, og det kan føles som en samtale. Dette kan være med på å få intervjuobjektene til å føle seg mer komfortable slik at de da kommer med mer innsiktsfull informasjon. I figur 7 under er en fortsettelse av tidslinjen til masteroppgaven.

Figur 7. En fortsettelse på tidslinjen til masteroppgaven.



3.3 Utvalg

Det er viktig å velge de riktige informantene i den kvalitative undersøkelsen for best å kunne belyse forskningsområdet jeg har valgt. Det er i tillegg viktig å velge mange nok informanter, slik at man har tilstrekkelig med informasjon. Det er viktig å finne ut hvem som vil gi best informasjon, om informantene skal ha samme bakgrunn eller om man bevisst skal velge forskjellige informanter. En annen ting som er viktig å tenke på, er om man skal stille alle de samme spørsmålene eller endre intervjuguiden underveis.

3.3.1 Utvalgsstrategi

Jeg har valgt å benytte strategisk utvelgelse, og årsaken til dette er at jeg ønsker informanter som er rik på informasjon rundt problemstillingen min. Ved kvantitative undersøkelser er hensikten å få mest mulig kunnskap om det som skal studeres (Johannessen et al., 2020, s. 58).

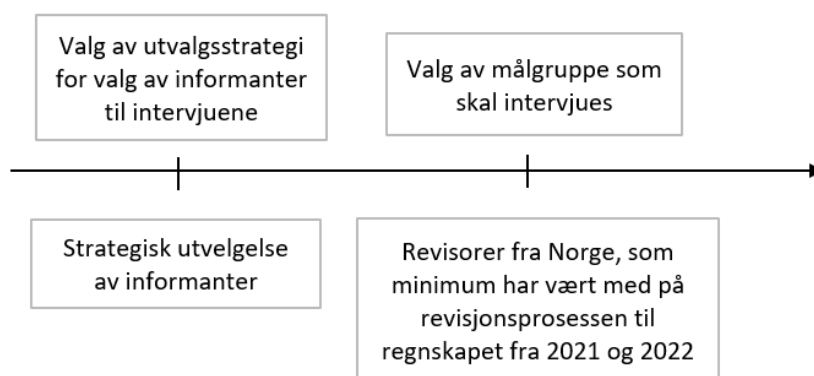
Strategisk utvelgelse går ut på at jeg først må finne hvilken målgruppe som skal delta, for å få den nødvendige data jeg trenger for å svare på problemstillingen. Neste steg er å velge personer som skal delta fra denne målgruppen. Utgangspunktet for utvelgelse av informanter i kvalitative undersøkelser er hensiktsmessig, ikke representativt (Johannessen et al., 2020, s. 58-59).

Målgruppen som er rik på informasjon rundt problemstillingen «*Hvordan har revisjonsprosessen endret seg for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert?*», og som vil gi meg fyldig beskrivelser, er praktiserende revisorer. Det er ikke nødvendigvis alle praktiserende revisorer som har den nødvendige og relevante kompetansen for det temaet jeg har valgt. Den reviderte ISA 315 «gjelder for revisjon av regnskap for perioder som begynner 15. desember 2021 eller senere» jf. revidert ISA 315 pkt. 10 (revidert ISA 315, 2019, pkt. 10). Det vil si at det er kun regnskapet for 2022 som revisorer har brukt den reviderte standarden. Revisorer som startet å jobbe i denne perioden vil derfor ikke ha nok kunnskap om hvordan revisjonsprosessen var med den gamle ISA 315. Jeg har derfor hatt et kriterium om at revisorene jeg intervjuer må minst ha vært med på revisjonsprosessen av regnskapet til 2021 og 2022.

Den revidert ISA 315 er en internasjonal standard, så jeg kunne intervjuet revisor fra flere land. Jeg valgte å begrense informantene til praktiserende revisorer i Norge. Jeg ønsket også å

ha revisorer med bred kunnskap, som både hadde små og store kunder og gjerne i forskjellige bransjer også. Derfor valgte jeg å kontakte de fem store for å høre om de var villige til å hjelpe meg. De fem store er de fem største revisjonsselskapene i Norge, disse selskapene er KPMG, Deloitte, PWC, EY og BDO. Det var to av selskapene som var villige til å stille til intervju. Jeg kontaktet også en i riksrevisjonen, for jeg synes det også ville være spennende å høre fra revisjonsprosessen av offentlige virksomheter. Med informanter fra to av de store revisjonsselskapene i Norge og riksrevisjonen mener jeg at jeg vil hente hensiktsmessig og innsiktsfull informasjon til å svare på problemstillingen min. Årsaken til at jeg endte opp med å intervju revisorer fra to av de fem store revisjonsselskapene og riksrevisjonen vil jeg forklare mer under rekrutteringsprosessen. I figur 8 er en fortsettelse av tidslinjen til masteroppgaven.

Figur 8. Fortsettelse på tidslinjen til masteroppgaven.

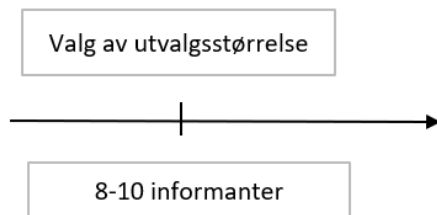


3.3.2 Utvalgsstørrelse

Ved kvalitative metoder er det en gylden regel at det bør gjennomføres intervjuer til man ikke får mer ny informasjon, det kan derfor være vanskelig å vite på forhånd hvor mange informanter som er nok. Det er ingen øvre eller nedre grense på hvor mange som er hensiktsmessig å intervju. I mindre prosjekter er det vanlig med 10-15 intervjuobjekter, men dersom tid eller økonomi er begrenset, ofte studentprosjekter, er det vanlig med mindre enn 10 intervjuobjekter (Johannessen et al., 2020, s. 74).

Jeg har valgt å begrense informantene til 6-10 informanter, og grunnen til dette er at jeg har begrenset med tid og ressurser. Med tanke på tidsrammen jeg har for denne masteroppgaven, mener jeg at jeg vil få tilstrekkelig og hensiktsmessig informasjon ved denne utvalgsstørrelsen. I figur 9 er det en fortsettelse på tidslinjen til masteroppgaven.

Figur 9. Fortsettelse på tidslinjen til masteroppgaven.



3.3.3 Rekrutteringsprosessen

Før jeg bestemte meg for hvilken rekrutteringsmetode jeg ville bruke fant jeg ut hvem jeg ønsket å intervju. Som nevnt over ønsker jeg å intervju revisorer som i hvert fall har vært med å revidere regnskapet fra 2021 og 2022. Jeg ønsket gjerne noen med mer erfaring også. Dersom jeg kun intervjuet revisorer med to års erfaring, kunne det ha ført til at jeg ikke ville få tilstrekkelig informasjon.

Jeg benyttet meg av to rekrutteringsmetoder, der jeg først kontaktet de fem store revisjonsselskapene i Norge. Jeg ønsket å intervju revisorer fra de fem store revisjonsselskapet fordi jeg mener de representerer populasjonen bedre enn mindre selskaper. De fem store revisjonsselskapene har en bred erfaring innenfor flere bransjer. Jeg starte med å sende disse selskapene en invitasjon til å stille til intervju, fordi jeg vet de har revisorer med bred erfaring. Jeg sendte en e-post med informasjon om prosjektet mitt og spurte om det var noen revisorer som kunne være villig til å stille til intervju. Den andre rekrutteringsmetoden jeg brukte var snøballmetoden, der jeg valgte å kontakte venner og medstudenter for å høre om de eller noen de kjente kunne være villig til å bli intervjuet.

Jeg sendte ut e-postene til de fem store revisjonsselskapene i Norge i nest siste uken i juni. Jeg fikk respons fra tre av selskapene, men det var kun et av selskapene hvor det var revisorer som kunne stille til intervju. Et av de andre selskapene anbefalte meg å kontakte deres revisorer personlig. Jeg ringte en uke etter jeg sendte e-posten med invitasjonen til de to siste

selskapene som ikke svarte på e-posten. Det var ingen revisorer i disse selskapene som kunne stille til intervju. Det var kun tre revisorer som var villige til å stille til intervju fra selskapet som svarte på e-posten. Jeg trengte derfor flere intervjuobjekter, og benyttet meg videre av snøballmetoden. Jeg valgte å bruke snøballmetoden i stedet for å kontakte andre mellomstore og små revisjonsselskaper. Årsaken til dette er fordi det kun var et av fem selskaper hvor det var revisorer som kunne stille til intervju. Jeg tenkte derfor at det kunne være mer effektivt å kontakte venner og medstudenter for å få hjelp. En annen årsak var at jeg ønsket revisorer fra større selskaper, fordi jeg mener de større selskapene representerer populasjonen bedre enn de mindre selskapene.

Jeg kontaktet flere venner og medstudenter, hvor det var to som kunne stille til intervju, og de spurte andre de kjente om de også kunne stille til intervju. Da rekrutterte jeg to fra Riksrevisjonen og tre fra et av de fire store revisjonsselskapene i Norge. Da endte jeg opp med åtte intervjuobjekter som var innenfor den utvalgsstørrelsen jeg hadde bestemt meg for.

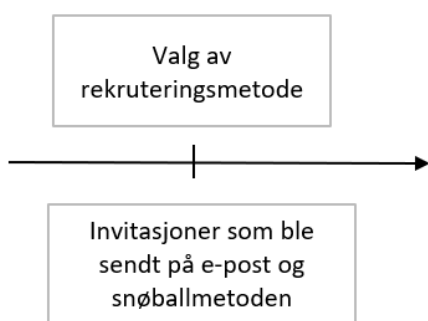
Revisorene jeg rekrutterte hadde forskjellig ansiennitet og stillinger, noe jeg mener er en god ting siden mindre erfarne og mer erfarne revisorer kan ha noe forskjellige arbeidsoppgaver, og kan bidra med nyttig informasjon til studien min.

I tabell 10 under er en oversikt over deltakeren. Her informeres det om hvilket selskap de kommer fra, hvor mange år de har jobbet som revisor, hvilken utdanning de har og stillingsbeskrivelsen deres. I figur 10 under er en fortsettelse av tidslinjen til masteroppgaven.

Tabell 10 – Oversikt over intervjuobjektene i studiet (MRR står for master i regnskap og revisjon).

Deltaker	Stilling	Utdanning	År i bransjen	Selskap
D1	Senior medarbeider	Siviløkonom og MRR	3-4	Et av de fire store revisjonsselskapene
D2	Senior medarbeider	Master i økonomi med spesialisering i finans	3-4	Et av de fire store revisjonsselskapene
D3	Senior rådgiver	MRR	6-7	Riksrevisjonen
D4	Senior rådgiver	Bachelor i revisjon	22	Riksrevisjonen
D5	Senior medarbeider	Siviløkonom og MRR	4-5	Et av de fire store revisjonsselskapene
D6	Manager	Bachelor i finans	8	Et av de fire store revisjonsselskapene
D7	Manager	Siviløkonom og MRR	7-8	Et av de fire store revisjonsselskapene
D8	Senior medarbeider	Master i økonomi og finans og MRR	4-5	Et av de fire store revisjonsselskapene

Figur 10. Fortsettelse på tidslinjen til masteroppgaven.



3.4 Gjennomføring av intervju

Intervjuene ble gjennomført med utgangspunkt i en intervjuguide, som jeg utarbeidet på forhånd. Intervjuguiden er delt inn i fire deler, der den første delen består av spørsmål om bakgrunnsinformasjon om intervjuobjektene. De andre tre delene går inn på informasjon jeg trenger for å kunne svare på problemstillingen «*Hvordan har revisjonsprosessen endret seg for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert?*».

Den andre delen av intervjuguiden har spørsmål om utførelsen av revisjonsprosessen, hvor det både er åpne og mer spesifikke spørsmål. De åpne spørsmålene har jeg med slik at revisorene kan åpent snakke om sine erfaringer, og jeg kan fange opp ting som jeg selv ikke har tenkt på å kunne stille spørsmål om. Jeg startet med de åpne spørsmålene, så jeg først kunne få deres syn på hva som har endret seg for dem, uten å lede svarende deres. Jeg har også med mer spesifikke spørsmål, hvor jeg ønsker å finne om det har vært noen spesielle endringer i revisjonsprosessen. Del tre består av spørsmål om endringer i ressursbruken. Den siste delen består av generelle endringer, som ikke nødvendigvis har med revisjonsprosessen å gjøre.

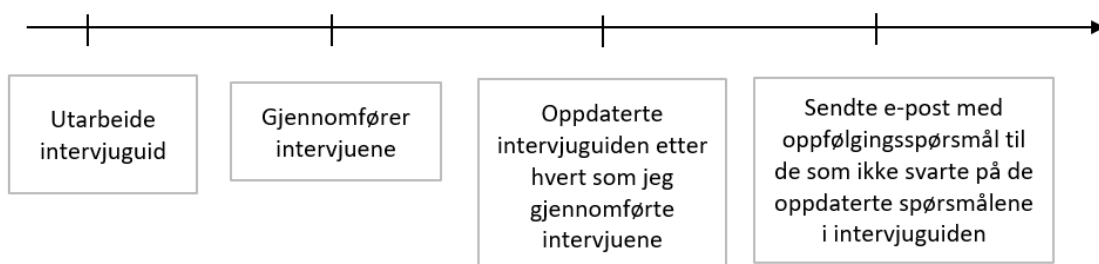
Etter jeg hadde utarbeidet intervjuguiden gikk jeg gjennom den med en revisor, for å få tilbakemelding om jeg burde ha med andre spørsmål eller andre kommentarer til forbedringer. Jeg fikk da testet om intervjuguiden hadde noen svakheter eller mangler, og forbedret den ut ifra de kommentarene jeg fikk. Jeg fikk lagt til noen spørsmål etter tilbakemeldingene, og jeg fikk strukturert intervjuguiden slik at det ville være en mer naturlig progresjon i intervjuet. Jeg hadde også et pilotintervju med en statsautorisert regnskapsfører som går på MRR-studiet, som ga meg trening i å gjennomføre intervjuet. Det forberedte meg på intervjuene jeg skulle utføre senere.

Jeg hadde et semistrukturert intervju, så jeg lot dialogen flyte fritt og kom med oppfølgingsspørsmål der det var naturlig. Jeg huket av på spørsmålene jeg stilte mens jeg hadde intervjuet, siden jeg ikke hadde en bestemt rekkefølge på spørsmålene. Da hold jeg styr på hva jeg hadde stilt spørsmål om, så jeg ikke skulle glemme noen spørsmål. Det hendte at det var et spørsmål eller to som ikke ble stilt i intervjuene. Ved enkelte spørsmål hvor jeg synes det var litt krevende å forstå hva de ville frem til, stilte jeg oppfølgingsspørsmål for å få en oppklaring rundt svaet. Dersom intervjuobjektet ikke forsto spørsmålet, presiserte eller avklarte jeg hva spørsmålet var om, men passet på ikke å stille dem spørsmål på en ledende måte.

Jeg forbedret intervjuguiden etter hvert som jeg utførte intervjuene. Det førte til at det var noen spørsmål som ikke ble stilt til alle deltakerne. Jeg hadde spurt i intervjuet om jeg kunne kontakte dem dersom jeg hadde noen spørsmål, hvor alle svarte at det var helt greit. Derfor sendte jeg en e-post med spørsmål jeg hadde lagt til i intervjuguiden etter hvert. Det var først etter at jeg sendte en oppfølgings e-post om de hadde tid til å svare på de ekstra spørsmålene mine at jeg fikk tre svar. Jeg sendte fire e-poster, så det var derfor en som ikke svarte på spørsmålene.

Jeg tok opptak av intervjuene, hvor jeg brukte en app som lagret intervjuet på nettskjema.no. På denne nettsiden trengs det totrinnsbekreftelse for å komme til intervjuet. Lydopptaket ble da ikke lagret på min mobiltelefon. Tre av intervjuene holdt jeg over Microsoft Teams, mens resten av intervjuene hadde jeg fysisk på arbeidsplassen til intervjuobjektene. Årsaken til at tre av intervjuene var over Microsoft Teams var at de jobbet i en annen by enn jeg holdt til. Jeg valgte å ha intervjuene på arbeidsplassen til intervjuobjektene. Dette valgte jeg fordi intervjuobjektene ikke skulle trenge å bruke tid på reise, samtidig som de kanskje ville føle seg mer komfortable på egen arbeidsplass. I figur 11 under er en fortsettelse av tidslinjen til masteroppgaven.

Figur 11. Fortsettelse på tidslinjen til masteroppgaven.



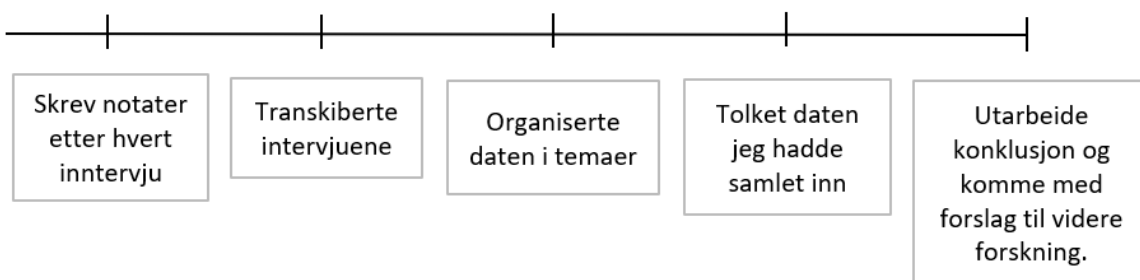
3.5 Dataanalyse

Ved å analysere og tolke datamaterialet jeg har samlet inn ønsker jeg å identifisere endringer for revisorer i revisjonsprosessen. Det er ofte vanskelig å se sammenhenger i datamaterialet i kvalitative data (Johannessen et al., 2020, s. 157). Jeg var derfor nødt til å organisere datamaterialet for å få oversikt over informasjonen jeg har samlet inn. Jeg startet med å

transkribere intervjuene jeg hadde gjennomført, og dette brukte jeg mye tid på. Jeg hadde også skrevet notateter etter hvert intervju som jeg samlet på et sted.

Når jeg hadde all data i tekstform, organiserte jeg informasjonen fra hvert intervju som omhandlet samme tema på et sted. Siden jeg hadde en intervjuguide, var strukturen ganske lik i alle intervjuene, selv om jeg ikke fulgte intervjuguiden veldig strengt. Dette gjorde det lettere å finne og sammenligne informasjonen fra de forskjellige intervjuene. Jeg startet med et spørsmål og gikk igjennom hvert intervju for å finne informasjon som kunne passe med det temaet. Etter jeg hadde data som omhandlet samme tema på et sted, tolket jeg dataen jeg hadde samlet inn. Helt til sist utarbeidet jeg en konklusjon av analysen og kom med forslag til videre forskning. I figur 12 under er en fortsettelse på tidslinjen til masteroppgaven.

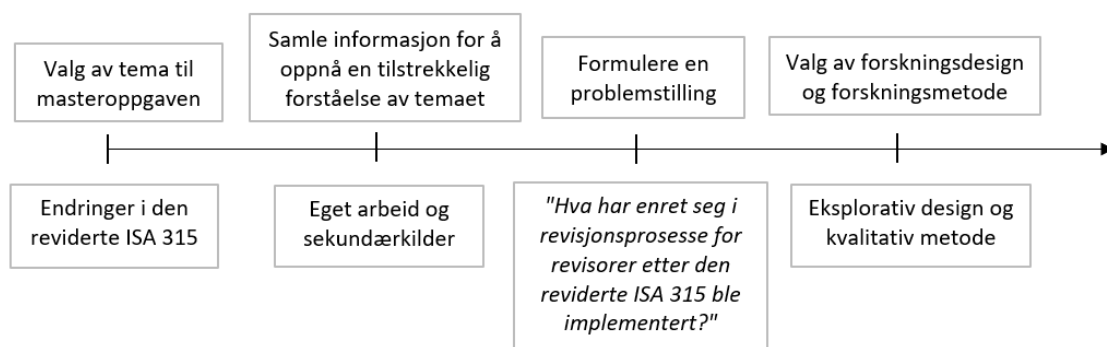
Figur 12. Fortsettelse på tidslinjen til masteroppgaven.

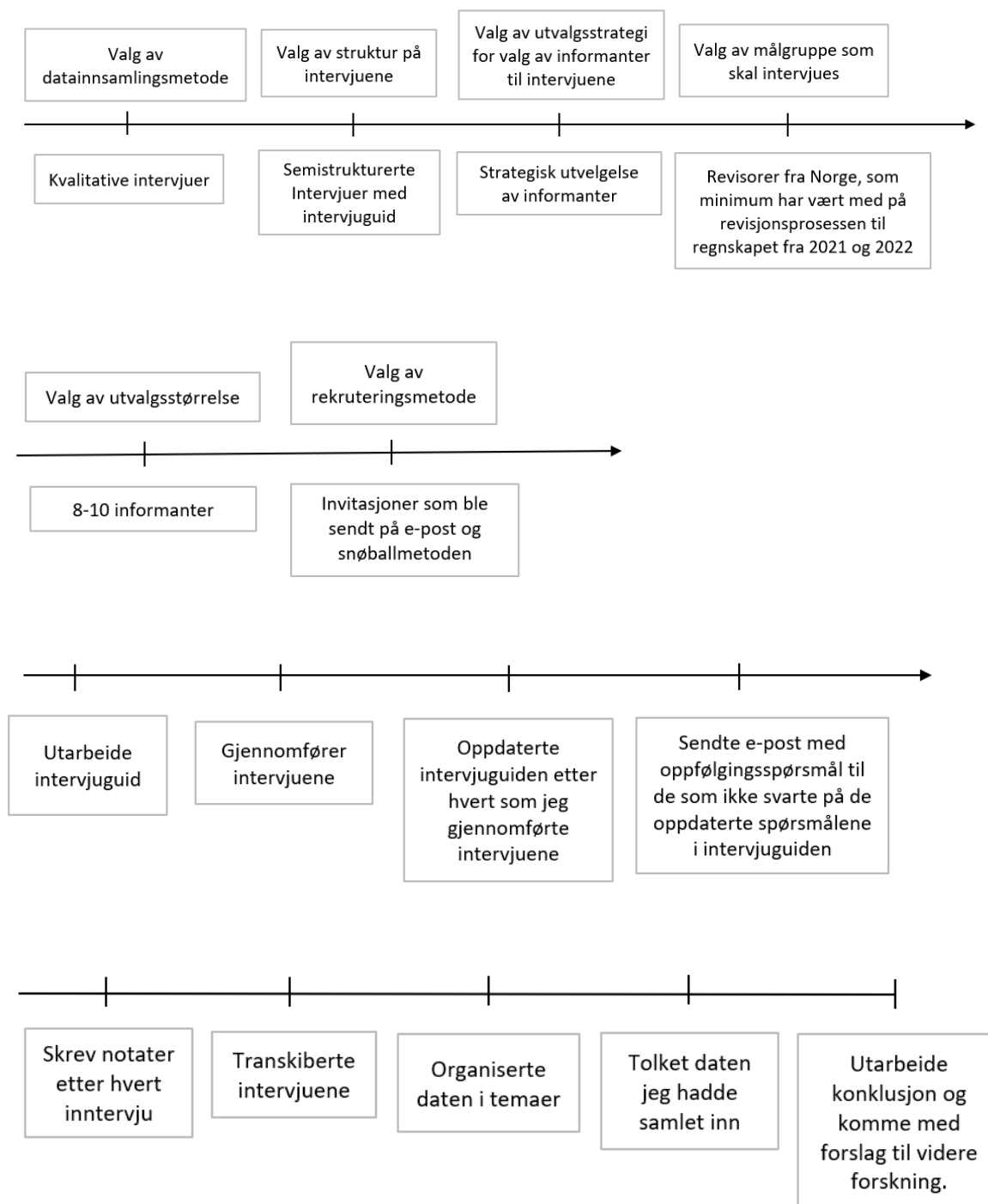


3.6 Tidslinje for masteroppgaven

Figur 13 under viser en tidslinje for utførelsen av masteroppgaven min.

Figur 13. Tidslinje for masteroppgaven.





3.7 Personvern

I mitt prosjekt har jeg benyttet intervju som datainnsamlingsmetode og dette krever behandling av personvern. Det var derfor nødvendig å melde prosjektet til Norsk senter for forskningsdata (NSD). Jeg meldte prosjektet inn via sikt.no, og fikk godkjenning på å utføre prosjektet mitt. Intervjuene ble tatt opp i henhold til OsloMet og institusjonens retningslinjer

for personvern. Intervjuene ble tatt opp med en app på mobiltelefonen min som heter Diktafon, appen lagret opptaket på nettskjema.no, og det ble da ikke lagret på min mobiltelefon. På denne nettsiden trenger jeg totrinnsbekreftelse for å komme til opptakene. Intervjuobjektene fikk et informasjonsskriv om personvern før intervjuet fant sted.

3.8 Forskningskvalitet

Reliabilitet og ulike validitetsformer brukes som kriterier for kvalitet innenfor kvantitativ forskning (Johannessen et al., 2020, s. 249). Reliabilitet er pålitelighet som knytter seg til undersøkelsens data, det omhandler også hvorvidt en annen forsker kan komme frem til samme resultater (Johannessen et al., 2020, s. 250). Ved å gi en inngående beskrivelse av konteksten, og en åpen og detaljert fremstilling av fremgangsmåten under hele forskningsprosessen, kan forskeren styrke påliteligheten av sin studie (Johannessen et al., 2020, s. 250).

Validitet består av intern- og ekstern validitet. En vanlig måte å definere intern validitet på er å stille spørsmålet «måler vi det vi tror vi måler?» (Johannessen et al., 2020, s. 250). Ekstern validitet dreier seg om resultatene kan generalisere, med andre ord om en studie er gyldig i andre sammenhenger (Johannessen et al., 2020, s. 251). I kvalitative undersøkelser dreier validitet seg om i hvilke grad forskerens fremgangsmåte og funn reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten på en riktig måte (Johannessen et al., 2020, s. 250). For å styrke validiteten kan forskere investere nok tid til å bli godt kjent med feltet, forskeren kan også benytte flere metoder, og forskeren kan få bekreftelse på sine resultater fra informantene (Johannessen et al., 2020, s. 250-251).

Det er flere faktorer som kan true reliabiliteten i min studie. I dette studiet har jeg tatt utgangspunkt i intervjuguiden som jeg utviklet. Intervjuene var semistrukturerte, derfor ble ikke intervjuguiden fulgt strikt. Jeg prioriterte heller å ha en samtale med mer flyt enn å følge intervjuguiden ved punkt og prikke. En av faktorene som kan true reliabiliteten i denne studien er at intervjuene er semistrukturerte og samtalene i hvert intervju er litt forskjellige. Det vil da være vanskelig å oppnå de samme resultatene om man utfører studiet på nytt. Det er også en mulighet for at jeg har påvirket intervjuobjektene under intervjuet. Jeg kan i tillegg ha feiltolket hva som er blitt sagt, noe som er med på å true reliabiliteten. Det vil være umulig for en annen forsker å utføre en helt lik studie, ingen andre har samme erfaringsbakgrunn som meg, og vil derfor ikke tolke ting på samme måte (Johannessen et al., 2020, s. 250). En annen

forsker vil heller ikke ha muligheten til å undersøke på samme tidspunkt. Det kan ha oppstått endringer som kan føre til at en ny studie som prøver å reprodusere denne studien kommer frem til andre resultater.

Det er faktorer som truer reliabiliteten, men jeg har forsøkt å styrke studien på flere måter. Jeg har beskrevet utvalgsmetode og metode for datainnsamling detaljert, noe som kan gjøre det lettere for nye forskere som ønsker å utføre en studie med samme metodikk. Intervjuguiden er også lagt til som et vedlegg som kan gjøre det enklere for andre forskere å reprodusere min studie.

Ekstern validiteten kan være truet av at intervjuobjektene har kommet med forskjellige meninger på noen av spørsmålene. Dersom det er store forskjeller mellom intervjuobjektene menig kan det være risiko for at resultatene bygges på et tynt grunnlag. Det er vanskelig å generalisere resultatene mine og dette truer den eksterne validiteten. Årsaken er at jeg kun har åtte intervjuobjekter, som er en veldig liten del av populasjonen.

For å styrke den eksterne validiteten forsøkte jeg å få frem de ulike meningene for at resultatene mine best skulle representere innhentede data. Jeg ønsket å få frem der det var forskjellige meninger, og diskutere mulige årsaker til hvorfor revisorene ikke hadde de samme meningene. For å styrke den eksterne validiteten valgte jeg å intervju revisorer fra de fem store revisjonsselskapene og Riksrevisjonen. Jeg mener at de store revisjonsselskapene representerer populasjonen bedre enn de mindre selskapene. Dette er fordi de har en bredere erfaring. Ved å intervju revisorer fra Riksrevisjonen vil jeg også få innsyn i meninger til revisorer i det offentlige.

4. Analyse og resultater

I dette kapitlet vil jeg tolke og analysere data jeg har samlet inn. Jeg vil også presentere resultatene basert på mine analyser. Resultatene baseres kun på det første året ISA 315 ble benyttet på bakgrunn av at det kun har vært utført en revisjonsprosess etter implementeringen av den reviderte ISA 315.

4.1 Ressursbruk

Jeg har valgt å analysere ressursbruken utenfor revisjonsfasene, og årsaken til dette er at endringer i ressursbruken kan ha oppstått i alle deler av revisjonsprosessen.

En ting alle intervjuobjektene var enige om var at revisjonen tar lenger tid etter innføringen av den reviderte ISA 315, og dette var noe som ofte kom opp i intervjuene før jeg stilte spørsmålet. Intervjuobjekt 3 nevner tidlig i intervjuet at de nå bruker lenger tid på risikovurderinger og planleggingsfasen, og at de bruker mer tid på dokumentasjon av risikovurderinger. Intervjuobjekt 2 mente revisjonen tar lenger tid fordi det er mer krav til dokumentasjon, men at endringen ikke er drastisk. Intervjuobjekt 6 forteller i intervjuet at de nå bruker mer tid på å identifisere risiko og risikovurderingsprosedyrer, men kun noen ekstra timer. Intervjuobjekt 8 svarte på spørsmålet om det tok lenger tid å utføre en revisjon med: «Ja, det føler jeg. Jeg har uten at jeg kan tallfeste en prosentandel eller antall timer så er inntrykket mitt at vi bruker generelt flere timer nå enn før på å følge og gjøre alle de kravene som vi må gjøre». Tidligere i intervjuobjekt 8 ble det også nevnt at det brukes mer tid på planlegging og risikovurderingene, og at det fokuseres mer på å diskutere risiko selv om det nødvendigvis ikke har vært noen endringer fra tidligere år. Da intervjuobjekt 7 ble spurt om hvordan arbeidshverdagen ble påvirket fortalte personen at de bruker mer tid på risikovurderinger, og at de bruker mer tid på relevante påstander de vil teste og hvilke konkrete risikoer det faktisk er i regnskapet. Da intervjuobjekt 7 ble spurt om det tok lenger tid å utføre en revisjon svarte personen ja, men nevnte også at de var i oppstartsfasen av den reviderte ISA 315, så personen spekulerte i om at det ville ta noe mindre tid i senere år, men at de definitivt bruker mer tid på risikovurderinger nå enn det de gjorde før. Da intervjuobjekt 4 ble spurt om de tror det tar lenger tid å utføre en revisjon nå, fikk jeg et veldig raskt svar: «Absolutt», og så begynte personen å le. Intervjuobjekt 5 sier i intervjuet at «jeg vil jo si vi bruker mer tid enn før på risikovurderinger, ja ganske mye mer tid på risikovurderinger enn

hva vi gjorde før». Intervjuobjekt 5 forteller at i det første året har det tatt mer tid å utføre en revisjon, og at de må bruke tid på å lære nye verktøy. Det tar i tillegg lenger tid med risikovurderinger, og det er mer handlinger på IT og internkontroller nå enn hva det var tidligere.

Det første året etter implementeringen av den reviderte ISA 315 har en revisjon tatt lenger tid enn hva den gjorde tidligere. Det har vært flere årsaker til dette som jeg har fanget opp. En av disse er at det tar tid å sette seg inn i den nye standarden og finne ut av hvordan man skal utføre revisjonen på en korrekt måte. Det brukes også mer tid på risikovurderinger og dokumentering av risikovurderingene, samt forståelse av IT-miljøet. Det brukes derfor mer tid i planleggingsfasen.

Jeg stilte ett oppfølgingsspørsmål om de trengte flere ansatte på en revisjon, siden det tar lenger tid. Her svarte alle at det ikke var satt flere ansatte på en kunde som følge av at den reviderte ISA 315 ble implementert. Intervjuobjekt 8 nevnte at det nå er mange flere på teamet, enn det var for 3-4 år siden, men at dette ikke bare har sammenheng med implementering av den reviderte ISA 315. Intervjuobjekt 8 fortalte også at endringene i den reviderte ISA 315 krever at de trenger flere erfarne revisorer på et stort team.

Risikovurderingene er nå mer detaljerte enn hva det var før den reviderte ISA 315 ble implementert. Dette har ført til at revisorer med mindre erfaring ikke alene kan planlegge en revisjon, og dermed brukes det mer erfarne revisorer i planleggingsfasen nå sammenliknet med tidligere. Intervjuobjekt 7 forteller at foreløpig har det heller vært sånn at teamene har jobbet litt mer i pausene. Intervjuobjekt 5 har ikke fått et inntrykk av at det er nødvendig med flere ansatte på en revisjon, men at det kan tenkes at det er jobbes litt mer. Det vil si at hver revisor har måttet bruke mer tid med arbeidet per kunde.

Intervjuobjekt 1 sier at de ikke har hatt flere ansatte på vanlige revisjoner, men at de bruker flere spesialister på de større kundene. Intervjuobjekt 2 forteller det samme. Intervjuobjekt 5 fortalte at IT-spesialister er mer involvert enn tidligere. Intervjuobjektene 6, 7 og 8 mener også at det er mer bruk av spesialister. Det er to av intervjuene som forteller at det ikke er benyttet flere spesialister, og det var intervjuene fra Riksrevisjonen. Det har her vært en forskjell fra Riksrevisjonen i forhold til de to store revisjonsfirmaene som deltok i intervjuene. Intervjuobjekt 3 som kom fra Riksrevisjonen fortalte at deres opplegg på IT-miljø ute hos kundene var ganske detaljert allerede før den reviderte ISA 315 ble implementert.

Det jeg har oppfattet er at det ikke er satt flere ressurser på en revisjon på grunn av den reviderte ISA 315, men at det har vært et større behov for å bruke spesialister i de store revisjonsselskapene for å klare å oppnå den forståelsen som kreves av den reviderte ISA 315. Disse spesialistene er i hovedsak IT-spesialister, men også erfarne revisorer ettersom risikovurderingene er mer detaljerte nå sammenlignet med tidligere.

Noe jeg ikke har hatt med i intervjuguiden, men som har kommet opp naturlig i flere intervjuer, er at det har oppstått endringer hos de større kundene før den reviderte ISA 315 ble implementert. Dette er ikke nødvendigvis det jeg har studert, men jeg synes det er interessant å nevne. Intervjuobjekt 1 nevner at det hos større kunder var IT-konsulenter som bisto med revisjonen av IT-systemene, og mente det var gjort mye før standarden ble revidert. Intervjuobjekt 7 forteller at det revisjonsselskapet personen jobber for nylig har endret sin metodikk uavhengig av implementeringen av den reviderte ISA 315, og at dette førte til at IT-revisorer skal være med i oppstartsmøter for større kunder. Intervjuobjekt 8 forteller at selskapet personen jobber for har på de større kundene begynt med GTC testing, så de har implementert mye av den IT-forståelsen allerede, men etter at den reviderte ISA 315 ble implementert så er det større krav for dokumentering, og de skal være mer tydelige på å dokumentere forståelse av IT systemer. Intervjuobjekt 8 forteller at de gjorde mye av handlingene, og satt seg inn i IT systemene på lignende måte som før, men at de ikke hadde kravet om å dokumentere forståelsen på lik måte.

Disse resultatene fra intervjuene tyder derfor på at forståelsen av IT-miljøet hos de større kundene allerede var implementert før den reviderte ISA 315 ble implementert. Det kan være flere årsaker til dette, og det kan ha vært fordi revisorer har sett at IT-systemene er en risikofaktor og derfor måtte opparbeide seg en forståelse av IT-miljøet for å kunne revidere selskapet på en forsvarlig måte. Som tidligere nevnt begynte IAASB med endringene av ISA 315 i 2016, og revisjonsselskapene kan ha forstått at det var lønnsomt å iverksette noen av endringene allerede før den reviderte ISA 315 ble implementert.

4.1.1 Delkonklusjon

I analysen kom jeg frem til at revisorer bruker mer tid i planleggingsfasen på risikovurderinger og dokumentering. Revisorer bruker også mer tid generelt på grunn av at de må sette seg inn i hva den reviderte standarden krever av dem. Selv om det nå brukes mer tid på planleggingsfasen, har det ikke vært nødvendig med flere revisorer på en revisjon. Derimot er det et økt behov for spesialister. Det blir brukt mer IT-spesialister i planleggingsfasen, for å

oppnå den forståelsen som kreves av den reviderte ISA 315. Videre har det også blitt brukt flere erfarne revisorer i planleggingsfasen på grunn av de mer detaljerte risikovurderingene. I den reviderte ISA 315 stilles det høyere krav om forståelse av IT-miljøet til kundene. Hos de større kundene har revisorer allerede opparbeidet seg denne forståelsen, før det kom formelle krav i den reviderte ISA 315. Det som har endret seg for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert er at de nå må dokumentere forståelsen de har opparbeidet seg.

4.2 Fase I: Aksept av nye eller eksisterende kunder

I datamaterialet jeg samlet inn var det ingenting som tydet på at fase en var endret. For Riksrevisjonen er denne fasen ikke relevant, siden det er en statlig virksomhet. Årsaken til at det ikke har oppstått endringer i denne fasen er nok på grunn av at ISA 315 først kommer til anvendelse i planleggingsfasen. Det jeg tenkte da jeg startet studiet var at denne fasen kanskje kunne bli påvirket, på grunn av at krav for risikovurderinger var blitt mer robust. Jeg tenkte det kunne føre til at det var kunder som revisjonsselskapene nå ikke var villig til å akseptere, men ut ifra resultatene mine fra analysen er det ikke noe som støtter at det har vært noe endringer i fase en i revisjonsprosessen.

4.2.1 Delkonklusjon

Fase en har ikke endret seg for revisorer etter implementeringen av den reviderte ISA 315. Formålet og prosedyrer i fase en, som er oppgitt i revisjonsprosessmodellen i tabell 2, har vært lik etter at den reviderte ISA 315 ble implementert.

4.3 Fase II: Planlegging

Det alle intervjuobjektene var enige om er at det er planleggingsfasen i revisjonsprosessen som har endret seg. Intervjuobjekt 6 sier at deres erfaring er at planleggingsfasen er den som er mest berørt, gjennom økt fokus på identifisering av risiko og forståelse av virksomheten. Tidligere var fokuset kun knyttet til forståelse av virksomheten, mens nå er det tre komponenter. Det er forståelse av virksomheten og dens miljø, revisorer må forstå det gjeldende økonomiske rammeverket som før var kombinert med virksomheten, og revisorer må analysere systemet for internkontroll. Det jeg oppfatter er at en revisor har mer krav på forståelse av bedriften og at risikovurderingene er blitt mer detaljert. Gao og Zhang (2019) kom frem til at revisjonsstandardene tvinger revisorer til å gjøre mer arbeid, men revisorer

ender opp med å bli mindre kompetente. I den reviderte ISA 315 stilles det flere krav, som medfører at revisor må gjøre mer arbeid. Men ettersom kravene er knyttet til forståelse, kan det argumenteres for at revisorer ikke blir mindre kompetente ved at den reviderte ISA 315 ble implementert. Dette er til tross for at det fører til mer arbeid for revisorer, hvilke motsier hva Gao og Zhang (2019) kom frem til.

Jeg stilte intervjuobjektene spørsmål om hvordan deres hverdag/arbeidshverdag endret seg etter revidert ISA 315 ble implementert. Dette er et veldig åpent spørsmål, så her fikk jeg litt forskjellige svar.

Intervjuobjekt 1 mente det kom an på kunden man jobbet for. For større kunder fikk de bistand fra IT konsulenter, mens på de små kundene måtte revisjonsteamet utføre revisjonen av IT-miljøene selv. Så intervjuobjekt 1 mente at de måtte jobbe mer for mindre kunder enn tidligere. Intervju 1 nevnte også at IT konsulentene også bisto mye på store kunder før revidert ISA 315 ble implementert, så de hadde implementert mye av hva som var i revidert ISA 315 før den ble implementert, og derfor var det ikke like store endringer som for små kunder.

Intervjuobjekt 2 sa at de hadde fått nye retningslinjer på hvordan de skal treffe ISA 315, spesielt på dette med å inkludere forståelse på IT-miljø. De har ekstra steg de gjør i dokumentasjonsprogrammet deres, der de må linke IT-prosesser til forskjellige risikoområder direkte for å vise hvordan de fanger opp risikoen, og hvordan de eventuelt dekker den risikoen eller argumenterer hvorfor det ikke er noen risiko.

Intervjuobjekt 3 forteller at det har endret hverdagen deres på den måten at de har gått en ekstra runde med deres kunder eller virksomheter. Det brukes lenger tid på risikovurdering og planlegging, og personen sier at deres opplegg fra før av var ganske detaljert på IT-miljøene ute hos kundene. De har derfor ikke hatt veldig store endringer på grunn av de større kravene for forståelse av IT-miljøet, men de bruker mer tid på dokumentasjon av risikovurderinger og forståelsen av IT-miljøet.

Intervjuobjekt 4 sa at det var litt vanskelig å forklare, men at det er mye mer detaljstyrt med krav til mer dokumentasjon. Intervjuobjekt 5 sa at det man bruker tiden på er kanskje litt annerledes.

Intervjuobjekt 6 oppsummerte endringene i den reviderte ISA 315. Personen sa at det er mer fokus på kvaliteten på revisjonen, fordi det var noen hull i standarden tidligere. Det er nå mer

fokus på robuste risikovurderinger, slik at det nå er mer detaljerte risikovurderinger og risikovurderingsprosedyrer. Intervjuobjekt 6 forteller videre at det har påvirket dem ved at de bruker mer tid på risikoidentifikasjon og risikoprosedyrer, og mer tid på å prøve å forstå hvorfor det er viktig samt at de prøver å finne de beste prosedyrene for å identifisere risiko. Intervjuobjekt 6 oppsummerer med å si at for dem er det mer en utvidet og mer detaljert planleggingsprosedyre.

Intervjuobjekt 7 sier det har påvirket arbeidsdagen deres ved at de bruker mer tid på risikovurderinger, at de bruker mer tid på de relevante påstandene, og på å finne hvilke konkrete risikoer det faktisk er i regnskapet.

Intervjuobjekt 8 forteller at ISA 315 har endret kravene deres til hva de gjør, spesielt på risikovurderingsfasen, men så har det påvirket «løpsmessig» hva de gjør. Det har endret seg slik at det er blitt mer omfattende og flere momenter som må dokumenteres og vurderes.

Selv om jeg her har fått litt ulike svar på spørsmålet om hvordan hverdagen deres har endret seg, er det fortsatt mye som går igjen. Flere nevner at det brukes mer tid på risikovurderinger, og at det er mer detaljstyrt. Blokdijsk et al. (2006) sin studie antydte at revisorer som bruker relativt mer tid på planlegging og risikovurdering, og relativt mindre tid på substanstesting og fullføring, har bedre revisjonskvalitet. Siden den reviderte ISA 315 har ført til at det brukes mer tid på risikovurderinger, kan det ha ført til at revisjonskvaliteten har økt. Derimot om det brukes mer tid på risikovurderinger, men det ikke brukes relativt mindre tid på substanstesting og fullføring, kan det være at revisjonskvaliteten ikke øker. Jeg tolker også at det fokuseres mer tid på hvor i regnskapet det faktisk er risiko istedenfor kun å fokusere på store beløper. Intervjuobjekt 5 har nevnt i intervjuet at det tidligere var mer fokus på store tall, vesentlige balanse og endringer på konto, mens det nå fokuseres på å vurdere om det faktisk er risiko for vesentlig feilinformasjon. Jeg tolker dette som at det nå fokuseres mer på hvor det er risiko for vesentlig feilinformasjon i en regnskapslinje eller transaksjon, enn at en regnskapslinje eller transaksjon har et stort beløp. Det vil ikke fokuseres på en regnskapslinje eller transaksjon med et stort beløp, dersom det er lav risiko i denne regnskapslinjen eller transaksjonen.

4.3.1 Delkonklusjon

Det er i planleggingsfasen intervjuobjektene mener det har oppstått mest endringer, som jeg antok og nevnte tidligere i oppgaven under «2.2 Revisjonsprosessen» i kapittel «2. Teori». Fra analysen finner jeg at det nå brukes mer tid på risikovurderinger og dokumentering. Revisorer har også endret hva det fokuseres på under planleggingen. Det er nå mer fokus på

risikovurderinger, mens det tidligere har vært mer fokus på store beløper og store endringer. Formålet med planleggingsfasen (fase II), som er oppgitt i tabell 3, er fortsatt den samme. Prosedyrer har derimot endret seg for revisorer i planleggingsfasen, etter at den reviderte ISA 315 ble implementert. Revisorer må bruke mer tid på risikovurderinger, og det var tidligere mer fokus på store beløper og store endringer. Det brukes også mer tid på å dokumentere både forståelsen av IT-miljøet og risikovurderingene.

4.4 Fase III: Respons til risiko og analytiske analyser

De fleste mener at planleggingsfasen har endret seg, mens revisjonshandlingene har for det meste vært det samme som tidligere. Revisjonshandlingene utføres hovedsakelig i fase tre. Intervjuobjekt 5 sier: «på spesifikke oppdrag så ender man jo fort med å gjøre de samme type handlingene selv om approachen (planleggingen) er annerledes da, selv om du har identifisert en risiko som er sånn og sånn så ender du fort med å gjøre samme handling som du ville gjort». Det nevnes at videre utførelse av revisjonen kan ha blitt mer effektiv eller mer spisset. Intervjuobjekt 7 fikk et oppfølgingsspørsmål om handlingene har blitt mer effektive siden det brukes mer tid på planlegging, og her svarte intervjuobjekt 7: «Ja, men ja ja, det kan man jo si, den er mer spisset i hvert fall.». Jeg kontaktet intervjuobjekt 2 over e-post med oppfølgingsspørsmål, hvor jeg spurte om utføring av revisjonen er blitt mer effektiv siden man bruker mer tid på planlegging. Jeg fikk som svar: «ja, vi bruker mer tid til å fange opp områder som vi skal fokusere på. Og vil da føre til at revisjonen blir mer rettet mot spesifikke områder.». Intervjuobjekt 8 sa: «vi gjør mer (i planleggingsfasen) enn om det er med på å bli med på å bidra mer effektiv revisjon i sin helhet tror jeg kanskje er litt for tidlig å si, jeg tror man må ha noen år til på baken før man kan ta virkelig kan ta utnyttelse av de erfaringene man har fra tidligere år». Det nevnes at revisjonshandlingene er mer spisset, men om det fører til mindre tidsbruk kommer ikke tydelig fram. Dersom de mer spissede revisjonshandlingene vil føre til at det blir mer effektivt, og at revisorer da vil bruke mindre tid på fullføringen av revisjonen, kan det være med på å øke revisjonskvaliteten ifølge Blokdijsk et al. (2006) sin studie. Som nevnt i 4.3 Fase II: Planlegging, antyder Blokdijsk et al. (2006) i sin studie at revisorer som bruker relativt mer tid på planlegging og risikovurdering, og relativt mindre tid på substanstesting og fullføring har bedre revisjonskvalitet.

Når jeg har stilt spørsmål om det er mer eller mindre fokus på at revisjonsbevis må være hensiktsmessig eller pålitelig har jeg fått litt forskjellig svar. Alle utenom en svarte at det

enten var likt eller at det var mer fokus på hensiktsmessig eller pålitelig revisjonsbevis. Det var kun intervjuobjekt 4 som mente det både var mindre fokus på hensiktsmessig og pålitelig revisjonsbevis. Revisjonsbevis innhentes hovedsakelig i fase tre, det kan også hentes bevis i fase fire dersom revisor ser det nødvendig.

Intervjuobjekt 2 svarte at fokuset på om revisjonsbevis må være mer hensiktsmessig eller pålitelig var at det er relativt likt. Intervjuobjekt 6 mente at det er mer fokus på både hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis. Videre forteller personen at det måtte være mer hensiktsmessig, fordi de nå måtte hente inn mer revisjonsbevis fra kunder om IT-miljøet deres. Intervjuobjekt 6 mente revisjonsbevis må være mer hensiktsmessige, fordi ISA 315 nå fokuserer på at man må beholde profesjonell skepsis ved innhenting av dokumentasjon og revisjonsbevis fra kunden. Dette mener intervjuobjekt 7 også ettersom personen fortalte at revisjonsbevis må være mer hensiktsmessig, spesielt den interne biten, men også bruk av selskapets eksperter, og at man må utvise profesjonelt skjønn i den biten. Mens intervjuobjekt 7 mente ikke revisjonsbevis måtte være mer tilstrekkelig, og personen fortalte at det ikke førte til at de hentet inn annen type revisjonsbevis og følte det var ganske likt som før.

Intervjuobjekt 8 mente helhetlig var det mer fokus på tilstrekkelig revisjonsbevis, og personen fortalte at de gjør mer revisjonshandlinger enn tidligere på grunn av den omfattende revisjonsvurderingsfasen. Intervjuobjekt 8 nølte litt mer på spørsmålet om det er mer fokus på hensiktsmessig revisjonsbevis, men sa: «vi vurderer mer på risiko per risiko og da kan man kanskje si det er mer konkret det vi gjør». Intervjuobjekt 5 virket litt usikker, og prøvde å resonere seg frem til om det har vært mer fokus på hensiktsmessig eller tilstrekkelig revisjonsbevis. Det personen konkluderte med var at de legger mer vekt på hvor det er risiko slik at revisjonshandlingene vil være mer rettet mot den risikoen som er identifisert og at de treffer mye bedre på risikoen. Det tolker jeg som at personen mener at kvaliteten på revisjonsbevisene er bedre, men at det nødvendigvis ikke er behov for mer revisjonsbevis. Derfor tolker jeg det som intervjuobjekt 5 sier om at revisjonsbevis må være mer hensiktsmessig, men at det ikke er mer fokus på at revisjonsbevis må være mer tilstrekkelig.

Selv om intervjuobjektene har forskjellige meninger på om det er mer fokus på hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis, betyr det ikke at noen tar feil og andre har rett. Det kan være at de har hatt forskjellige kunder eller hatt forskjellige oppgaver på kunder, som har gjort at erfaringene deres har vært annerledes. Det kan også være at noen ikke har lagt merke til at det har oppstått endringer, selv om de kan ha vært der. Det er vanskelig å konkludere på om det er mer fokus på hensiktsmessige og tilstrekkelige revisjonsbevis. Det

var flere som nevnte at det er mer fokus på hensiktsmessig revisjonsbevis, så det kan se ut til at det har vært mer fokus på dette. Det er to som også mener det er mer fokus på tilstrekkelig revisjonsbevis, så det kan ha vært endringer her som kanskje ikke har vært like tydelige.

Jeg har også stilt spørsmål om det er strengere krav på hva som skal samles av revisjonsbevis nå, og om det var mer åpent før når det gjaldt hvilke revisjonsbevis de kunne samle. Det overordnede svaret jeg har fått her er at det fortsatt er like åpent for hvilke revisjonsbevis man kan hente, men at det nå er noen krav for hva man skal hente som det ikke var tidligere.

Intervjuobjekt 6 forteller at mengden krav har økt i den nye ISA 315, så det nå er flere prosedyrer de må gjøre. Intervjuobjekt 7 sa at det fortsatt er like åpent hvilke revisjonsbevis de skal hente, men personen nevnte at kravene nå er sterkere til test av intern informasjon.

Intervjuobjekt 5 forteller at det er mer struktur på hva man skal gjøre og personen mener det er mer tydelig metodologi nå. Intervjuobjekt 8 mener kravene rundt informasjonen som brukes og testing av den er mye strengere, at den både må være fullstendig og nøyaktig, men personen er usikker på om dette er en direkte årsak av den reviderte ISA 315, eller om det skyldes andre årsaker også.

Jeg la til noen spørsmål i intervjuguiden etter at noen av intervjuene var utført. Noe av det var spørsmål om revisjonshandlinger. Jeg spurte om det hadde vært mer eller mindre fokus på analytiske handlinger, test av detaljer eller test av kontroller. Jeg sendte e-post til de som ikke hadde blitt stilt disse spørsmålene og jeg har fått svar fra 3 av 4 som jeg sendte e-post til.

Et svar jeg fikk av intervjuobjekt 6 var at det er samme fokus på analytiske handlinger og test av detaljer, og at de ikke så noe store forskjeller. Intervjuobjekt 7 forteller også at de ikke synes det har vært noe forskjell på analytiske handlinger eller test av detaljer. Intervjuobjekt 7 mener det heller ikke har vært noe mer fokus på test av kontroller heller, men at det har vært mer fokus på forståelsen av IT-miljøet. Intervjuobjekt 2 mener det har vært noe mer fokus på analyser, og litt mindre test av detaljer. Samme person mener at for større kunder er test av kontroller i fokus som alltid, men at det er mer fokus på IT kontroller. Intervjuobjekt 8 mener det varierer fra kunde til kunde om det er mer fokuset på analytiske handlinger og test av detaljer. Intervjuobjekt 8 forteller at personen jobber for det meste på store kunder, men tror det kanskje på mindre og mellomstore kunder fokuseres mer på analytiske handlinger, som intervjuobjekt 2 var enig i. Som nevnt tidligere sa intervjuobjekt 5 at «på spesifikke oppdrag så ender den jo fort med å gjøre de samme type handlingene, selv om approachen er annerledes». Som jeg vil tolke som at revisjonshandlingene ikke har endret seg, men at planleggingsfasen er annerledes.

Jeg har nok ikke nok data til å komme med en solid konklusjon om det har vært mer fokus på analytiske handlinger, test av detaljer eller test av kontroller. Årsaken til dette er at flere av intervjuobjektene har forskjellige meninger. Ut ifra det jeg har samlet av data kan det virke som det kommer litt an på hvilke kunder man har. Det kan være at det er mer fokus på analytiske handlinger, og mindre fokus på test av detaljer for mindre og mellomstore kunder, mens fokuset ikke har endret seg for de større kundene. Som nevnt i «4.1 Ressursbruk», kom jeg frem til at oppstått endringer hos de større kundene før den reviderte ISA 315 ble implementert. Det kan tyde på at det derfor ikke har vært like store endringer for de store kundene i forhold til de mindre og mellomstore kundene. Ut ifra dataene mine virker det ikke som fokuset på test av kontroller har endret seg, men at det er mer fokus på forståelsen av IT-miljøet.

4.4.1 Delkonklusjon

Revisorer utfører fortsatt de samme handlingene i fase tre etter at den reviderte ISA 315 ble implementert, som vil si at revisjonshandlingene fortsatt er de samme. Derimot er revisjonshandlingene mer spisset mot hvor det faktisk er oppdaget risiko for vesentlig feilinformasjon. Både formålet og prosedyrer i fase tre, som er oppgitt i tabell 5, er fortsatt lik etter at den reviderte ISA 315 ble implementert. Derimot utfører revisorer handlinger der det er oppdaget risiko for vesentlig feilinformasjon, mens før utførte revisorer mer revisjonshandlinger basert på hvor det var store beløper og store endringer.

4.5 Fase IV: Evaluering, ferdigstilling og rapportering

Jeg har ikke funnet noe data på at fase fire har endret seg i revisjonsprosessen. En av intervjuobjektene nevnte at dersom de finner mye nytt i risikovurderingen kan det potensielt endre revisjonsrapporten, men jeg oppfattet at dette kun var spekulering.

Jeg har spurt intervjuobjektene om de mener den reviderte ISA 315 førte til bedre kvalitet. Jeg vil først si at jeg mener man trenger mer data og forskning på om den reviderte ISA 315 har ført til bedre kvalitet, enn bare å spørre åtte revisorer. På grunn av tidspress på oppgaven hadde jeg ikke tid til å samle nok data til å komme med en konkret konklusjon på om revisjonskvaliteten er blitt bedre etter at den reviderte ISA 315 ble implementert. Derimot synes jeg det er spennende å få en pekepinn på om den reviderte ISA 315 kan ha ført til bedre kvalitet på revisjonen.

På dette spørsmålet har jeg for det meste fått korte svar. Det er kun en som har sagt nei, det var en som synes det var litt tidlig å svare på, men tror kanskje på sikt at kvaliteten blir bedre. Det var flere som sa ja, det synes jeg, eller ja definitivt. Det var en som sa både ja og nei. Personen mente at den har ført til bedre kvalitet, men at det er flere momenter som går inn i revisjonskvalitet, så totalt sett var personen usikker på om revisjonskvaliteten har økt. Personen mente at det er summen av redusert risiko for feil, hvor effektivt de kan utføre revisjonen, at de ikke skal bruke for mye tid, og at det ikke skal koste for mye penger som påvirker revisjonskvaliteten. Personen konkluderte med at det er bedre kvalitet på revisjonen, men endringene har krevd mer av revisorer, som fører til at revisjonen blir mer kostbar, og de vil da bli presset på honorar. Dermed var personen usikker på om kvaliteten vil øke i sin helhet.

Alle er enige i at planleggingsfasen og risikovurderinger er blitt mer omfattende og bruker mer tid på dette som nevnt tidligere. Dette funnet kan derfor støtte hva Blokdijk et al. (2006) kom frem til, at «Big 5» (nå «Big 4») har bedre revisjonskvalitet, fordi de bruker mer tid på risikovurdering og planleggingsfasen. Det kan derfor virke naturlig om den reviderte ISA 315 har ført til bedre revisjonskvalitet, siden revisorer blir pålagt å bruke mer tid på planleggingsfasen og risikovurderinger.

Jeg vil ikke konkludere om det er bedre kvalitet på revisjonen på grunn av den reviderte ISA 315, men jeg vil si at det kan hende den har ført til bedre kvalitet. Det som blir nevnt over er at det er flere komponenter som går inn på revisjonskvalitet. Dersom ikke revisorer vil bli kompensert for det ekstra arbeidet som må gjøres, kan det føre til dårligere kvalitet på revisjonen. Asthana og Boone (2006) fant at revisjonskvaliteten kan synke når revisor får betalt mindre enn hva som er normalt nivå.

4.5.1 Delkonklusjon

Analysen min kommer frem til at fase fire ikke har endret seg for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert. Det kan være at innføring av den reviderte ISA 315 har ført til at revisjonen har en bedre kvalitet, men det trengs mer forskning for å finne ut av dette. Både formålet og prosedyrer, som er oppgitt i tabell 8, er uendret etter at den reviderte ISA 315 ble implementert.

4.6 utfordringer med implementering av den reviderte ISA 315

Den reviderte ISA 315 har ikke ført til så store utfordringer i revisjonsprosessen. Det er flere av intervjuobjektene som nevner at det ikke er så mye utfordringer, men det krever mer arbeid eller at man må jobbe på en litt annen måte. Intervjuobjekt 8 sier at det ikke er blitt vanskeligere, men det er blitt mer omfattende og mengden av krav som må følges opp er mye større. Det som ble nevnt som en utfordring var hvordan man nå skal utføre revisjonen, og ikke bruke for mye tid på å finne ut av det. Det nevnes også at den reviderte ISA 315 er kronglete skrevet og det har vært rom for tolking, så de har måtte passe på at alle har samme forståelse av hva som skal gjøres. Intervjuobjekt 4 virker å ha litt mer utfordringer enn de andre. Personen kommenterte at de er litt gammeldags, og nevner at de snart ikke vet hva de driver med. Intervjuobjekt 4 har jobbet betydelig lenger enn de andre, og det kan antas at det har vært en lettere overgang for revisorer med mindre erfaring.

Det at de fleste intervjuobjektene ikke har store utfordringer med implementeringen av den reviderte ISA 315, støtter funnene til Bradbury og Scott (2022) som kommer frem til at revisorer ikke er avhengig av den tidligere revisjonen, og at revisjonsplanen ikke er «same-as-last-year» (SALY). De nye kravene i den reviderte ISA 315 har ført til at revisorer, det første året etter implementering, ikke kan kopiere revisjonsplanen fra tidligere år. Det nevnes av intervjuobjekt 5 at det kan bli lettere å utføre revisjonen fremover, siden de etter det første året kan se på hva som ble gjort året før. Intervjuobjekt 8 nevner også de kan utnytte erfaringene man har fra tidligere år, som kan gjøre revisjonen mer effektiv. Det stemmer overens med Bradbury og Scott (2022) om at en mer presis terminologi er «based-on-last-year» (BOLY).

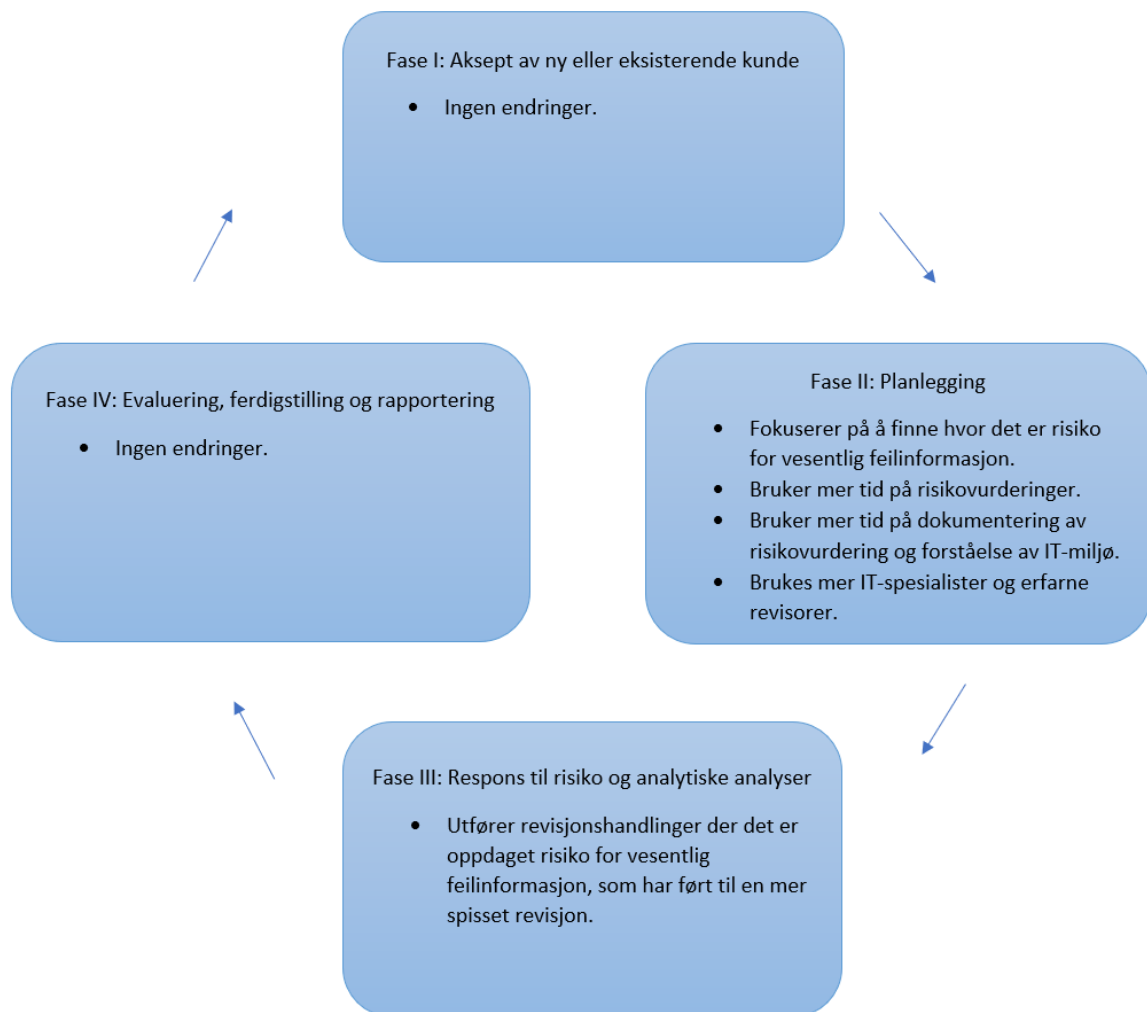
4.6.1 Delkonklusjon

Det har ikke vært store utfordringer for revisorer knyttet til revisjonsprosessen etter at den reviderte ISA 315 ble implementert. Dette støtter Bradbury og Scott (2022) om at en revisjon ikke er avhengig av tidligere års revisjon, men at de kan være basert på tidligere års revisjon.

4.7 Oppsummering av mine funn

Figur 14 er en oppsummering av hva som har endret seg for revisorer i revisjonsprosessen etter at den reviderte ISA 315 ble implementert.

Figur 14. Oppsummering av endringer i revisjonsprosessen for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert.



5. Konklusjon og videre forskning

Hvordan har revisjonsprosessen endret seg for revisorer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert? For å besvare problemstillingen min har jeg benyttet meg av en modell som beskriver fire faser av revisjonsprosessen. Konklusjonen min er at revisjonsprosessen har endret seg som følge av at den reviderte ISA 315 ble implementert. Under følger en konklusjon av hvordan revisjonsprosessen har endret seg for hver av de ulike fasene. Til slutt i kapittelet kommer jeg med forslag til videre forskning.

5.1 Fase I

Det har ikke oppstått noen endringer i fase en i revisjonsprosessen, hvor revisor skal akseptere kunden. Formålet og prosedyrene i denne fasen er fortsatt de samme.

5.2 Fase II

Det er i fase to i revisjonsprosessen, planleggingsfasen at jeg har oppdaget flest endringer etter at den reviderte ISA 315 ble implementert. Jeg har funnet tre større endringer.

- 1) Formålet med planleggingsfasen er fortsatt den samme, men prosedyrer har endret seg. Det var tidligere mer fokus på store tall, betydelige balanser og større endringer på konto, mens revisorer nå går et steg tilbake og ser på hvor det er risiko for vesentlig feilinformasjon.
- 2) Revisorer bruker også mer tid på planleggingsfasen. Dette er fordi det brukes mer tid på risikovurderinger og dokumentering av disse og forståelsen av IT-miljøet.
- 3) Det benyttes også mer spesialister i planleggingsfasen, for å oppnå forståelsen som kreves av den reviderte ISA 315. Spesialistene som det er økt behov for er i hovedsak IT-spesialister, men også mer erfarne revisorer på grunn av de mer detaljerte risikovurderingene som en revisor med mindre erfaring ikke alene kan utføre.

5.3 Fase III

Etter at den reviderte ISA 315 ble implementert har ikke formålet eller prosedyrene endret seg for revisorer i fase tre. I denne fasen skal revisorer respondere på risikoen identifisert i planleggingsfasen og utføre analytiske analyser. De utfører de samme revisjonshandlinger som tidligere. Derimot har det mer robuste fokuset på risikovurderinger i planleggingsfasen,

ført til at revisorer spisser revisjonshandlingene inn på hvor det faktisk er risiko for vesentlig feilinformasjon. Dette har ført til en mer spisset revisjon.

5.4 Fase IV

Det har ikke oppstått noen endringer i fase fire, hvor revisor skal evaluere, ferdigstille og utføre revisjonsrapporten. Formålet og prosedyrene i denne fasen er fortsatt de samme.

5.5 Videre forskning

Revisjonen har tatt lenger tid etter at den reviderte ISA 315 ble implementert. Det ekstra arbeidet revisorene har utført kan ha bidratt til bedre kvalitet på revisjonen, men dette er et område som trengs mer forskning på før man kan konkludere med noe konkret. Videre kan det være interessant å forske på om den endrede planleggingsfasen har ført til at revisjonshandlingene er blitt mer effektiv, da revisjonshandlingene er blitt mer spisset mot hvor det er identifisert risiko for vesentlig feilinformasjon.

Bédare et al. (2016) kom frem til at revisjonsrapporteringsinitiativ har potensial til å lukke informasjonsgapet mellom den informasjonen som brukeren ønsker om foretaket og informasjonen som finnes i bedriftens finansregnskap. Det kan derfor være spennende å forske videre på om den reviderte ISA 315 har vært med på å lukke informasjonsgapet, da det mer robuste fokuset på risikovurderinger kan ha ført til en reduksjon av feilinformasjon i finansregnskapet.

Studien min er kun basert på et år med bruk av den reviderte ISA 315 standarden. I analysen fremkommer det at den ekstra tidsbruken også er drevet av at dette er en nylig oppdatert standard. Når revisorene er mer vant til den nye standarden, kan det tenkes at det brukes mindre tid enn hva man brukte det første året. Derfor kunne det være interessant å utføre en lignende studie som min, men om et par år for å se hva som har endret seg for revisorer etter at de har hatt mer erfaring med den reviderte ISA 315.

6. Referanseliste

- Asthana, S. C., Bone, J. P., (2012). Abnormal Audit Fee and Audit Quality. *A Journal of Practice & Theory* 31 (3). 1-22. <https://doi.org/10.2308/ajpt-10294>
- Bédare J., Coram, P., Espanhbodi, R., & Mock, T. J., (2016). Dose Recent Academic Research Support Changes to Audit Reporting Standards? *Accounting Horizons* 30 (2), 255–275. <https://doi.org/10.2308/acch-51397>
- Bell, E., Bryman, A. & Harley, B. (2022). *Business Research Methods* (utg. 6). Oxford University Press.
- Bell, T. B., Marrs, F. O., Solomon, I., Thomas, H., William, F. & Kinney, R. (2021). *Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens: The KPMG Business Measurement Process*.
- Blokdijk, H., Drienhizen, F., Simunic, D. A., & Stein, M. T. (2006). An Analysis of Cross-Sectional Differences in Big and Non-Big Public Accounting Firms' Audit Programs. *A Journal of Practice & Theory* 25 (1), 27–48. <https://doi.org/10.2308/aud.2006.25.1.27>
- Bradbury, M. E., & Scott, T., (2022), Auditor's responses to changes in risk. *International journal of auditing*. Vol.26(4), p.405-419. <https://doi.org/10.1111/ijau.12288>
- Gao, P., Zhang, G., (2019), Auditing Standards, Professional Judgment, and Audit Quality. *The Accounting Review* 94 (6), 201–225. <https://doi.org/10.2308/accr-52389>
- Han, S., Rezaee, Z., Xue, L., & Zhang, J. H., (2016) The Association between Information Technology Investments and Audit Risk. *Journal of Information Systems* 30 (1), 93–116. <https://doi.org/10.2308/isisys-51317>
- Hayes, R., Wallage, P., & Elimers, P, (2021). *Principles og International Auditing and Assurance*. (utg. 4). Amsterdam Unerversity Press.
- IAASB. (u.å.) *ISA 315 (REVISED)*. Hentet 27. september 2023 fra <https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised>
- IAASB. (2019). *INTRODUCTION TO: ISA 315 (REVISED 2019) Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*. [IAASB-Introduction-to-ISA-315.pdf](https://www.iaasb.org/consultations-projects/isa-315-revised)
- ISA 200. (2010). *ISA 200 – overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*.

<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-200-n-1122-20032023.pdf>

ISA 300. (2010). *ISA 300 – Planlegging av revisjon av et regnskap.*

<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-300-0623.pdf>

ISA 315. (2013). *ISA 315 (Revidert) – Identifisering og vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser.* <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-en-aanbevelingen/ISA-s/nieuwe-en-herziene-ISA-s/New-and-Revised-ISAs-2017/ISA-315-Revised-2013.pdf>

ISA 315. (2019). *ISA 315 (Revidert) – Identifisering og vurdering av risiko for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser.*

<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-315-0623.pdf>

ISA 500. (2010). *ISA 500 – Revisjonsbevis.*

<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-20032023/isa-500-0922-20032023.pdf>

ISA 700. (2018) *ISA 700 (Revidert) – Konklusjoner og rapportering om regnskaper.*

<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-700-revidert-0623.pdf>

ISA 705. (2016). *ISA 705 (Revidert) – Modifikasjoner i konklusjonen i den uavhengige revisors beretning.*

<https://www.revisorforeningen.no/globalassets/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/pr-08092023/isa-705-0623.pdf>

Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2020). *Forskningsmetode for økonomiskadministrative fag (utg. 4)*. Abstrakt forlag.

Johnstone, K. M., & Bedard, J. C. (2003), Risk Management in Client Acceptance Decisions. *The Accounting Review* 78 (4), 1003–1025. <https://doi.org/10.2308/accr.2003.78.4.1003>

Knechel, R. W., (2013) Do Auditing Standards Matter? *Current Issues in Auditing* 7 (2): A1–A16. <https://doi.org/10.2308/ciia-50499>

Laitinen, M., (2023), ISA 315 – tilintarkastusstandardin uudistus Big Four – tilintarkastusyhreisöjen näkökulmasta (Bacheloroppgave, Haaga-Helia University og Applied Science) <https://urn.fi/URN:NBN:fi:amk-2023092126165>

Moeller, R. R. (2007). *COSO Enterprise Risk Management: Understanding the New Integrated ERM Framework (utg. 1)*. John Wiley & Sons, Inc.

Mock, T. J., Bédard, J., Coram P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C., (2013), The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. *A Journal of Practice & Theory* 32 (Supplement 1), 323–351. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50294>

Recker, J. (2013). *Scientific Research in Information Systems: A Beginner's Guide (utg. 2)*. Springer Nature Switzerland AG.

Regjeringen. (1997). Om revisjon og revisorer. <https://www.regjeringen.no/contentassets/670c887a3d5f49e983b100775576446a/no/pdfa/nou199719970009000dddpdfa.pdf>

Tysiac, K. (2022, januar). A Refreshed Focus on Risk Assessment. *Journal og Accountancy Vol. 233 Issue 1*. s. 17.

7. Vedlegg

Intervju guid

Begynnelse (før opptak):

- Hei, jeg vil ta opptak av intervjuet, og vil forsikre meg om at det er greit for deg? Har du noen spørsmål før jeg starter opptaket? Du kan avslutte intervjuet når du vil.

Starter opptak:

- Som du sikkert allerede vet er formålet med intervjuet å finne ut hva som har endret seg i revisjonsprosessen og for revisorer etter at den reviderte ISA 315 Identifisering og vurdering av risikoen for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser ble implementert.

Bakgrunn: Jeg vil først starte med litt informasjon om din bakgrunn

- Hva er din utdanning?
- Hvor jobber du?
- Hva er din yrkestittel?
- Hvor lenge har du jobbet som revisor?

Utførelsen:

- Hvordan har du opplevd endringene i den reviderte ISA 315? Hvordan har det påvirket din arbeidsdag?
- Hva mener du er de største endringene ved utførelse av revisjon etter den nye reviderte ISA 315 er blitt implementert?
- Har den reviderte ISA 315 ført til utfordringer i revisjonen?
- Er det blitt mer eller mindre fokus på tilstrekkelig revisjonsbevis (kvantitet)? Er det større krav for mer revisjonsbevis enn tidligere? Må det dokumenteres mer nå?
- Er det mere fokus på at revisjonsbevis må være mer hensiktsmessig (kvalitet, relevans, pålitelig, fullstendig, nøyaktig)?
- Var det mer åpent før på hvilke revisjonsbevis dere skulle samle, er det blitt strengere krav på hva dere skal samle av revisjonsbevis?
- Har det vært mer eller mindre fokus på analytiske substanshandlinger eller test av detaljer?

- Har det vært mer eller mindre fokus på test av kontroller?
- Profesjonell skepsis er det noe du tenker mer på nå en du gjorde tidligere?
- Har den reviderte ISA 315 ført til en bedre kvalitet på revisjonen?
- Har den reviderte ISA 315 ført til endringer i revisjonsprosessen?
 - På studiet har vi hatt om en modell som deler revisjonen i fire faser:
 - Fase 1: aksept av nye eller eksisterende kunder
 - Fase 2: planlegging gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser, risiko analyser, internkontroll og kontroll risiko.
 - Fase 3: Respons til risiko som er funnet i fase 2 og analytiske analyser.
 - Fase 4: Rapportering
 - Er det noen faser det har vært flere endringer enn andre?
- Er risikovurderinger blitt mer omfattende?
- Har vesentlighetsgrensen endret seg for noen av kundene du har jobbet på grunn av den reviderte ISA 315?
- Mener du endringene har vært nyttige for utføring av en revisjon? Synes du den tidligere ISA 315 var utdatert?
- Er det vanskeligere å utføre en revisjon nå? Er det vanskelig å følge den reviderte ISA 315?

Ressursbruk: Nå har jeg noen spørsmål om ressursbruk

- Har endringene i den reviderte ISA 315 ført til at revisjonen tar lenger tid enn tidligere?
- Dersom det tar lenger tid: Hva er årsaken til at det tar lenger tid å utføre revisjonen?
- Dersom det tar lenger tid: Har det ført til at en revisjon koster mer for kunden eller for dere?
- Dersom det tar lenger tid: Er det nødvendig med flere ansatte på en revisjon?
- Dersom det tar lenger tid: Bruker man da mindre tid på andre oppgaver? Har man endret hva man skal fokusere på eller hva som er mest viktig i revisjonen?
- Har det vært større behov for opplæring eller kurs?
- Har det før til mer spesialisering blant revisorer?
- Krevers det flere eller andre ressurser?
- Er det mere bruk av spesialister?

Endringer: nå har jeg noen spørsmål om generelle endringer.

- Har den reviderte ISA 315 før til omorganisering i bedriften?
- Har metodikken endret seg?
- Har revisors rolle endret seg?
- Har endringene truffet revisjoner av store og små selskaper ulikt?
- Hva tenker du er årsaken til endringene i den reviderte ISA 315?

Avslutning:

- Er det noe du synes er relevant som ikke er nevnt?
- Har du noe spørsmål til meg?
- Kan jeg kontakte deg dersom jeg har noe spørsmål angående intervjuet?
- Tusen takke igjen for deltakelsen!