

MASTEROPPGAVE

Emnekode: ECO5005

Navn: Adrian M. Hansen
Andrea Kjersem

Ny ISA 315 og endret revisjonsmetodikk:
Er resultatet en innskrenking av revisors
profesjonelle skjønn og en
avprofesjonalisering av revisor?

Dato: 23.05.2023

Totalt antall sider: 94

Abstract

This master thesis tries to explain how the changes in the audit standard ISA 315 is experienced by the audit practitioners. The main focus is on how the auditors experience that their own firms audit-methodology opens up for use of professional judgement, and whether new regulation and audit-methodology contributes to increased efficiency and effectiveness in regard to the audit. The findings will be discussed in the perspective of institutional-, legitimacy and reputation theory.

We have carried out a quantitative survey with participants from BDO, PWC, Deloitte, KPMG and EY. The participants were asked about their experiences with their firms' audit methodology regarding the changes in ISA 315. They were asked questions regarding rules- vs principle-based audit approaches and the use of professional judgement. In addition, they were asked to express their opinions on whether new audit-methodology helps to achieve the purpose of an audit as stated in the current legislation.

Our findings show that the majority of auditors still experience being able to exercise professional judgment and that new methodology helps to fulfill the statutory purpose of an audit to a greater extent than before. At the same time, there are differences between the companies and the auditors' experience performing audit procedures that they do not believe are necessary to achieve higher quality in the audit. The study may indicate that there is an imbalance between what the auditors and standard setters want and how the standard is operationalized in the various audit firms' methodology.

The survey is a cross-sectional survey in the introduction year of the new audit standard and for most audit firms, new audit methodology. We believe it can form the basis for further research related to how changes in regulation affect practicing auditors' ability to exercise professional judgment.

Forord

Denne masteroppgaven er den foreløpige enden på vår akademiske vise. Den avslutter vår master i regnskap og revisjon ved Nord Universitet.

Som representanter for hvert vårt revisjonsselskap og ikke minst hver vår by, hvor begge hevder å være storebror i Nord-Norge, kunne kanskje dette samarbeidet fra utsiden virke utfordrende. Men med to fag-nerder som har lidenskap for revisjon har samarbeidet fungert helt strålende.

Begge er kommet inn i revisjon i det man kan kalle «compliance-tiden» hvor det til tider kan virke som om det viktigste er å fylle ut sjekklister uten helt å tenke hvorfor eller hva man ønsker å oppnå. Med dette som bakteppe og ikrafttredelse av ny revisjonsstandard var temaet om revisors opplevelser av endring i standard og metodikk helt naturlig for oss.

Vi ønsker å takke alle våre forelesere gjennom disse to årene for gode diskusjoner og faglig veiledning. Da særlig vår veileder Brynjar Gilberg. Vi har hatt gode samtaler om både de små og store tingene innenfor revisjon, og selv om vi til tider kanskje har forskjellig perspektiv og tilnærming, så er våre grunntanker om revisjon og revisjonsyrket like, noe som har hjulpet veldig i denne prosessen. I tillegg vil vi takke våre partnere, både de profesjonelle i våre respektive selskaper som har gitt oss mulighet til å fokusere på studiet, men også våre private partnere som har måttet akseptere å høre veldig mye om revisjonsteori og filosoferinger rundt dette, det kan umulig ha vært lett.

Vi sitter igjen med gode minner, opplevelser og kunnskap.

Bodø og Tromsø, 23.05.2023

Adrian M. Hansen

Andrea Kjersem

Sammendrag

Denne oppgaven omhandler hvordan endringene i revisjonsstandarden ISA 315 oppleves ute i felten hos praktiserende revisorer. Fokuset for oppgaven er på hvordan revisorene opplever at deres selskaps revisjonsmetodikk åpner for bruk av profesjonelt skjønn og om revisorene opplever at endring i regulering og metodikk bidrar til en mer mål- og ressurseffektiv revisjon. Funnene diskuteres i lys av institusjonell-, legitimitets- og omdømmeteori.

Vi har gjennomført en kvantitativ spørreundersøkelse med deltakere fra BDO, PWC, Deloitte, KPMG og EY. Disse ble spurt om sine opplevelser av revisjonsmetodikken i sitt selskap, sett i lys av endringene i ISA 315, herunder spørsmål om regel- vs. prinsippbasert tilnærming og bruk av profesjonelt skjønn. I tillegg ble de bedt om sine meninger knyttet til om ny metodikk bidrar til å oppnå formålet med revisjon slik det fremgår av gjeldende lovverk.

Våre funn viser at majoriteten av revisorene fortsatt opplever å kunne utøve profesjonelt skjønn og at ny metodikk i større grad enn tidligere er med på å bidra til å oppfylle det lovbestemte formålet med revisjon. Samtidig er det forskjeller mellom selskapene og revisorene opplever å gjøre revisjonshandlinger de ikke mener er nødvendige for å oppnå høyere kvalitet i revisjonen. Studien kan tyde på at det finnes en ubalanse mellom hva revisorene og standardsetterne ønsker og hvordan standarden operasjonaliseres i de ulike revisjonsselskapenes metodikk.

Undersøkelsen er en tverrsnittsundersøkelse i innføringsåret for ny revisjonsstandard og for de fleste selskapene ny revisjonsmetodikk. Vi mener den kan danne grunnlag for videre forskning knyttet til hvordan endring i regulering påvirker praktiserende revisorers rom for å utøve profesjonelt skjønn.

Innholdsfortegnelse

Abstract	i
Forord	ii
Sammendrag	iii
Innholdsfortegnelse	iv
Tabeller	v
Figurer	vi
Formler	vii
Forkortelser	viii
1. Innledning	1
1.1 Aktualisering av tema	1
1.2 Bakgrunn	1
1.3 Motivasjon	2
1.4 Problemstilling og forskningsspørsmål	3
1.5 Forskningsmodell	5
1.6 Avgrensninger	6
1.7 Struktur	6
2. Revisjon og rammeverk	7
2.1 Revisors rolle	7
2.2 Revisjonsprosessen	8
2.2.1 Planleggingsfasen	9
2.2.2 Gjennomføringsfasen	10
2.2.3 Rapporteringsfasen	10
2.3 Formålet med revisjon	10
2.3.1 Profesjonelt skjønn	11
2.3.2 Profesjonell skepsis	12
2.4 Revisjonsrisikomodellen	13
2.5 ISA 315	14
2.6 Tilsyn og straff	15
2.7 Regulering	16
2.8 Regelbasert vs. prinsippbasert regelverk	18
2.9 Oppsummering av litteratur	21
3. Teoretisk rammeverk	22
3.1 Institusjonell teori	22
3.1.1 Svakheter ved institusjonell teori	24
3.2 Legitimitetsteori	24
3.2.1 Svakheter ved legitimitetsteori	25
3.2.2 Revisors legitimitet	26
3.3 Omdømmeteori	27
3.3.1 Svakheter ved omdømmeteori	29
3.3.2 Tidligere forskning på revisors omdømme	29
3.4 Oppsummering av teori	30
4. Metode	32
4.1 Valg av metode og forskningsdesign	32
4.2 Utforming og oppbygging av spørreundersøkelsen	33

4.2.1 Begrensninger med spørreundersøkelse	35
4.3 Populasjon og utvalg	36
4.4 Pretest	37
4.5 Distribuering av spørreundersøkelsen	38
4.6 Dataanalyse	38
4.6.1 Variablenes målenivå	38
4.6.2 Analysemetoder	39
4.6.2.1 Kruskal-Wallis og post hoc tester	40
4.7 Undersøkelsens datakvalitet (validitet og reliabilitet)	41
4.8 Oppsummering metode	42
5. Resultater	44
5.1 Forskningsspørsmål 1	45
5.2 Forskningsspørsmål 2	53
6. Diskusjon	64
6.1 Forskningsspørsmål 1	64
6.1.1 Prinsipp vs. regelbasert metodikk	65
6.1.2 Profesjonelt skjønn	67
6.1.3 Sjekklistene	69
6.1.4 Oppsummering forskningsspørsmål 1	70
6.2 Forskningsspørsmål 2	70
6.2.1 Måleeffektivitet	70
6.2.2 Ressurseffektivitet	71
6.2.3 Revisors tilnærming til nye krav	72
6.2.4 Oppsummering forskningsspørsmål 2	73
7. Avslutning	75
7.1 Konklusjon	75
7.2 Studiens bidrag	77
7.3 Studiens begrensninger	78
7.4 Forslag til videre forskning	79
Litteraturliste	80
Appendiks	84

Tabeller

Tabell 1 Egen tabell. Antall ansatte i de store revisjonsselskapene.	36
Tabell 2 Egen tabell: Deskriptiv statistikk for utvalg	44
Tabell 3 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO, EY og KPMG på hvordan de opplever metodikken i sitt selskap.	46
Tabell 4 Egen tabell: Oversikt over respondentenes prosentvise besvarelse på behov og mulighet til å bruke profesjonelt skjønn	48
Tabell 5 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO, EY og KPMG på hvordan de opplever mulighetene til å bruke profesjonelt skjønn	49

Tabell 6 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO og EY på i hvilken grad de opplever at det benyttes sjekklister for å dokumentere risikovurderingene...	52
Tabell 7 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO og KPMG på spørsmålet om de opplever å kunne tilpasse omfanget av revisjonen ut fra kompleksiteten hos revisjonsklienten	55
Tabell 8 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for de ulike stillingsnivåene på om de opplever at å ikke følge kravene i metodikken kan få negative konsekvenser for seg selv.....	57
Tabell 9 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO og KPMG på om utfører handlinger e.l. som de selv mener ikke påvirker kvaliteten i revisjonen	61
Tabell 10 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for ulike stillingsnivåer på om utfører handlinger e.l. som de selv mener ikke påvirker kvaliteten i revisjonen	61
Tabell 11 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO, EY og KPMG på om de opplever å bruke mer tid på risikovurdering nå enn tidligere	63

Figurer

Figur 1 Forskningsmodell	5
Figur 2 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på hvordan de opplever revisjonsmetodikken i sitt selskap.....	45
Figur 3 Egen figur: Besvarelse fra respondentene i EY, KPMG og BDO på hvordan de opplever revisjonsmetodikken i sitt selskap.....	46
Figur 4 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på hvilken metodikk de foretrekker	47
Figur 5 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på hvordan de opplever mulighetene til å bruke profesjonelt skjønn	48
Figur 6 Egen figur: Besvarelse fra respondentene i EY, KPMG og BDO på hvordan de opplever mulighetene til å bruke profesjonelt skjønn	49
Figur 7 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på hvordan de opplever behovet for å bruke profesjonelt skjønn	50
Figur 8 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på i hvilken grad de opplever at det benyttes sjekklister for å dokumentere risikovurderingene.....	51
Figur 9 Egen figur: Besvarelse fra BDO og EY på i hvilken grad de opplever at det benyttes sjekklister for å dokumentere risikovurderingene	52
Figur 10 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på i hvilken grad de mener ny metodikk bidrar (i større grad enn tidligere) til å oppnå formålet med revisjon	53
Figur 11 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever å kunne tilpasse omfanget av revisjonen ut fra kompleksiteten hos revisjonsklienten	54
Figur 12 Egen figur: Besvarelse fra KPMG og BDO på om de opplever å kunne tilpasse omfanget av revisjonen ut fra kompleksiteten hos revisjonsklienten	55
Figur 13 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever at å ikke følge kravene i metodikken kan få negative konsekvenser for seg selv.....	56
Figur 14 Egen figur: Besvarelse fra de ulike stillingsnivåene på om de opplever at å ikke følge kravene i metodikken kan få negative konsekvenser for seg selv.....	57

Figur 15 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever at å ikke følge kravene i metodikken kan få negative konsekvenser for selskapet de jobber for	58
Figur 16 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever at å ikke følge kravene i metodikken fører til at selskapet de jobber i oppleves dårligere enn sine konkurrenter	59
Figur 17 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om utfører handlinger e.l. som de selv mener ikke påvirker kvaliteten i revisjonen.....	60
Figur 18 Egen figur: Besvarelse fra respondentene i BDO og KPMG på om utfører handlinger e.l. som de selv mener ikke påvirker kvaliteten i revisjonen	60
Figur 19 Egen figur: Besvarelse fra respondentene i ulike stillingsnivåer på om utfører handlinger e.l. som de selv mener ikke påvirker kvaliteten i revisjonen	61
Figur 20 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever å bruke mer tid på risikovurdering nå enn tidligere	62
Figur 21 Egen figur: Besvarelse fra respondenter fra BDO, EY og KPMG på om de opplever å bruke mer tid på risikovurdering nå enn tidligere	62
Figur 22 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever at ny metodikk gjør det enklere å forstå hvordan man identifiserer og vurderer risikoer	63
Figur 23 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på hvilken endring de opplever det har vært i metodikken i sitt selskap	64

Formler

Formel 1 Revisjonsrisikomodellen.....	13
Formel 2 Kruskal Wallis test.....	40

Forkortelser

Big 4	De fire store globale revisjonsselskapene, består av Deloitte, KPMG, EY og PWC
DnR	Den norske Revisorforening
IAASB	The International Auditing and Assurance Standards Board
IFAC	International federation of accountans
ISA	International Standards on Auditing
KW	Kruskal Wallis test
NHH	Norges Handelshøyskole
NSRF	Norges Statsautoriserte Revisors forening
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
Revl	Revisorloven
SME	Small-medium enterprises (SMB på norsk)
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences

1. Innledning

1.1 Aktualisering av tema

I Norge har Finanstilsynet påpekt i en rekke rapporter de siste årene at revisjonsselskapene gjør en for svak risikovurdering, og har påpekt flere brudd på god revisjonsskikk hvor revisor ikke har tilstrekkelig god forståelse av revisjonsklienten (Finanstilsynet, 2023). Dette understreket behovet for strengere regulering, og en av de siste oppdateringene i reguleringen for revisjonsbransjen er den nye revisjonsstandarden ISA 315 (revidert) som omhandler revisors risikovurdering. Standarden ble revidert av den internasjonale standardsetteren IAASB i 2019 og ny versjon trådte i kraft for årsregnskap med perioder som begynner 15. desember 2021 eller senere (IFAC, 2019). Standardsetterne så et behov for å oppdatere standarden, hovedsakelig med bakgrunn i den teknologiske utviklingen i samfunnet. Det har også vært et behov for en mer forståelig og anvendbar standard (Olsen, 2020).

Selv om hensikten med den reviderte standarden er å sikre at revisor gjør en tilstrekkelig god risikovurdering, kan de nye kravene oppleves som omfattende, arbeidskrevende og lite fleksible. Den reviderte standarden kan gi et inntrykk av at standardsetterne ikke lenger stoler på revisors profesjonelle vurderinger. På den ene siden er naturlig at reguleringen endres i takt med at samfunnet er i kontinuerlig endring, men samtidig kan det bli bekymringsverdig hvis reguleringen går mer og mer bort fra å stole på revisors profesjonelle skjønn. Dette får oss til å stille spørsmål ved om revisjonsbransjen på vei mot en utvikling hvor revisor avprofesjonaliseres.

1.2 Bakgrunn

Revisjon er en bransje som er underlagt reguleringer i form av lover og standarder. Behovet for et rammeverk har alltid eksistert, men ble spesielt tydelig på 2000 tallet da flere store regnskapsskandaler preget kapitalmarkedet (Dachevski & Ackers, 2022, s. 87). Skandalene ble et tegn på at det var hull i reguleringen som måtte fylles for å unngå at investorer og andre interessenter måtte lide tap (Ball, 2009, s. 279), samt for å gjenvinne tillit fra samfunnet (Dachevski & Ackers, 2022, s. 87). Regnskapsskandalene har i stor grad dannet et grunnlag for de reguleringer vi har i dag.

Samtidig som bransjen er strengt regulert, er den også preget av et behov for skjønnsmessige vurderinger jf. ISA 200.16. Med dette oppstår en problemstilling som har vært aktuell i flere tiår; bør lovverk og revisjonsstandarder være prinsippbasert eller regelbasert? Interessenter og brukere av standarder har delte meninger da hver av retningene har både fordeler og ulemper (Levy, 2016, s. 26-27). Den prinsippbaserte tilnærmingen er ofte ansett som den bedre løsningen (Baksaas & Stenheim, 2015, s. 84), men selv om standardsetterne etterstreber å utarbeide prinsippbaserte revisjonsstandarder, er det ikke nødvendigvis slik det oppleves hos den enkelte revisor ute i revisjonsselskapene.

To fundamentale egenskaper en revisor bør inneha er evnen til å utøve profesjonelt skjønn og ha en profesjonell skeptisk holdning (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 31). Disse egenskapene påvirker revisors tankesett og er utgangspunktet for vurderingene og beslutningene revisor gjør under revisjonen. I dagens kapitalmarked bærer regnskapstallene preg av subjektivitet fordi ledelsen bruker estimer i årsregnskapet, noe som medfører et økt behov for profesjonelt skjønn hos revisor (Eilifsen, 2014, s. 51). Når vi vet at tallene inneholder estimer, stusser vi over hvorfor endringer i revisjonsstandardene ser ut til å gi mindre rom for revisors profesjonelle skjønnsmessige vurderinger. Risikovurderinger krever at revisor bruker skjønn, og vi synes det vil være interessant å se hvordan den nye standarden påvirker selskapenes revisjonsmetodikk.

1.3 Motivasjon

Etter vår mening var ISA 315 allerede en omfattende standard, og den reviderte versjonen kan oppleves enda mer kompleks. IAASB har uttalt at et av målene var å beholde standarden prinsippbasert (IAASB, 2019), samt å fremme sterkere og mer konsistent bruk av profesjonell skepsis (Olsen, 2020). Ifølge Levy (2016) er hovedargumentet for en prinsippbasert standard at den i større grad gir rom for bruk av profesjonelt skjønn slik at man kan tilpasse revisjonshandlingene til den enkelte klients situasjon. Vår oppfatning er at de nye kravene fremstår som så omfattende at det er usikkert om man i praksis har fått til å utarbeide en prinsippbasert standard.

Levy (2016) understreker at en regelbasert standard kan føre til at revisor blir nødt til å utføre pålagte handlinger selv om dette ikke gir verdi i revisjonen ut fra risiko og omstendigheter rundt klienten. Dette kan føre til en lite effektiv revisjon fordi revisor ender opp med å over-

revidere. Videre mener Levy (2016) at en slik utvikling er lite gunstig for bransjen da revisormedarbeidere ikke får mulighet til å tilegne seg den nødvendige erfaringen for å gjøre profesjonelle vurderinger og beslutninger. Han argumenterer for at en utvikling mot revisjon med rutinemessige og lite fleksible regler i ytterste konsekvens kan resultere i en fremtidig generasjon med mindre talentfulle, sjekklistedrevne revisorer som har en mekanisk tilnærming til revisjon (Levy, 2016, s. 28). Når vi vurderer den nye standarden i lys av disse refleksjonene er det ikke urimelig å tenke at det er dit revisjonsbransjen er på vei.

Som praktiserende revisorer har vi selv merket i arbeidshverdagen at ny ISA 315 har ført til endringer i måten vi jobber på, og revisjonsselskapene har brukt mye ressurser på å utarbeide ny metodikk. Vi sitter med et inntrykk av den reviderte standarden fører til økt arbeidsmengde for å klare å oppfylle kravene. Vil dette kunne føre til at revisorer må bruke så mye tid på å sikre at alle krav er oppfylt at det går ut over tiden til å gjøre de kritiske og sentrale vurderingene i revisjonen? Hvis man fortsetter i den retningen, kan revisjon til slutt ende med å bli en sjekklisteøvelse hvor revisors profesjonelle vurderinger er mindre vektlagt?

1.4 Problemstilling og forskningsspørsmål

I denne oppgaven ønsker vi å se nærmere på om bransjen er på vei mot en utvikling hvor regelverket blir mer komplekst enn tidligere og hva som kan bli konsekvensen av en slik utvikling. Er det en fare for at komplekse standarder undergraver revisors profesjonelle skjønn og skepsis? Vår oppfatning er at omfattende regelverk kan føre til at revisor opplever mindre rom for selvstendig tenkning, som over tid kan resultere i at revisjon handler mer om etterlevelseskontroll enn om å gjøre profesjonelle vurderinger av risiko. Vårt mål med oppgaven er å få et inntrykk av hvordan revisorer opplever at revidert standard påvirker selskapets revisjonsmetodikk for å danne oss et bilde av hvordan praktiserende revisorer oppfatter utviklingen.

Med bakgrunn i dette har vi utformet følgende problemstilling

«Hvordan opplever revisorene at ISA 315 (revidert) og tilhørende endringer i metodikken påvirker deres rom for utøvelse av profesjonelt skjønn?»

Vi har utformet to forskningsspørsmål som vi vil benytte for å besvare problemstillingen.

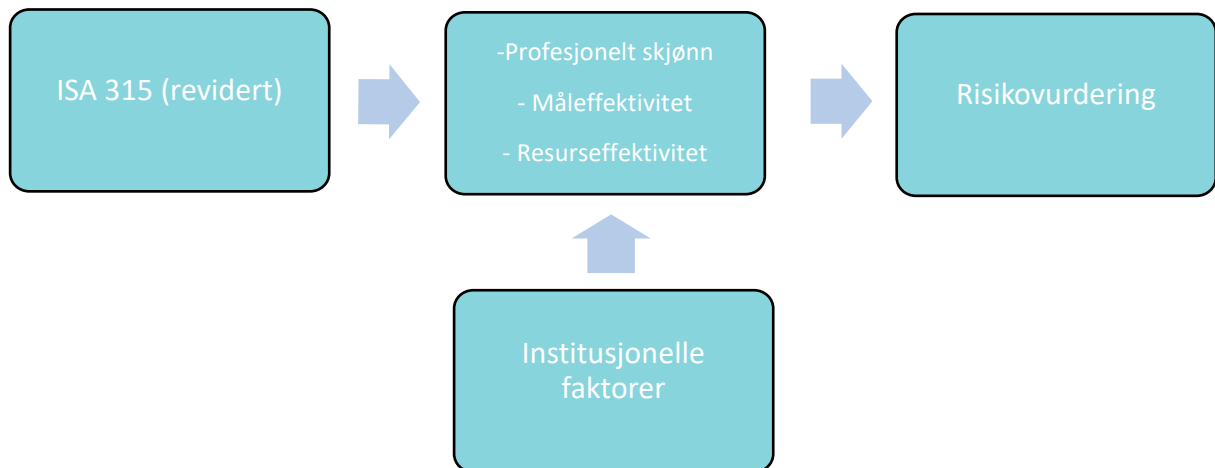
- 1. På hvilken måte opplever revisorer at ny metodikk får betydning for deres utøvelse av profesjonelt skjønn og er det forskjeller i opplevelsen mellom de 5 store revisjonsselskapene og mellom ulike stillingsnivå?*
- 2. I hvilken grad opplever revisor at ny metodikk bidrar til måleffektivitet og ressurseffektivitet i revisjonen og er det forskjeller i opplevelsen mellom de 5 store revisjonsselskapene og mellom ulike stillingsnivå?*

I det første forskningsspørsmålet ønsker vi å se nærmere på hvilken betydning de endrede kravene i ISA 315 har for revisors mulighet for å utøve profesjonelt skjønn. Vårt utgangspunkt for dette forskningsspørsmålet er at det vil avhenge av om revisorer opplever den nye metodikken som regel- eller prinsippbasert. Vi har en forventning om at revisorer som oppfatter metodikken som regelbasert vil oppleve et mindre mulighetsrom for profesjonelt skjønn, og motsatt.

Det andre forskningsspørsmålet sikter til hvilken betydning revisor opplever at endrede krav har for ressurseffektiviteten og måleffektiviteten i revisjon. Ressurseffektivitet er knyttet til hvor effektiv og lønnsom revisor klarer å gjennomføre revisjonen, mens måleffektivitet er knyttet til revisjonens kvalitet. Forskningsspørsmålet søker å finne svar på om den reviderte standarden, gjennom ny metodikk, oppfattes å fungere til sin hensikt med utgangspunkt i IAASB sine mål for den nye revisjonsstandard.

1.5 Forskningsmodell

Problemstillingen og forskningsspørsmålene har vi oppsummert i en egenutviklet forskningsmodell som forsøker å forklare hva som påvirker revisor når ny revisjonsstandard skal innarbeides i revisjonsmetodikken.



Figur 1 Forskningsmodell

For å besvare problemstillingen vil vi belyse de faktorene som spiller inn på revisors risikovurdering. Vi vil forsøke å finne ut hvordan revisor opplever at den reviderte standarden påvirker revisors opplevelse av ny revisjonsmetodik, og hvilken betydning den har fått for utøvelse av profesjonelt skjønn, måleffektivitet og resurseffektivitet i revisjon. Opplevelsen vil kunne variere ut fra interne faktorer hos revisor, slik som kunnskap, erfaring og personlige egenskaper. Siden revisor har en rolle som allmennhetens tillitsperson, vil samfunnet ha forventninger til revisors atferd og handlinger. Dette kan være både kunder, konkurrenter, regnskapsbrukere og tilsynsmyndigheter. Vi antar derfor at revisor samtidig vil være påvirket av eksterne faktorer som vil spille en rolle for revisors tilnærming til risikovurderingen. Disse vil vi forsøke å belyse gjennom det teoretiske grunnlaget vi benytter i oppgaven som er institusjonell teori, legitimitetsteori og omdømmeteori.

1.6 Avgrensninger

Temaer knyttet til revisjonsstandarder og metodikk er stort, og oppgaven vil måtte avgrenses noe. Vi har valgt å fokusere på revisors opplevelse av ny revisjonsmetodikk i forbindelse med innføringen av ISA 315 (revidert). Bakgrunnen for dette er at standarden innføres med virkning fra regnskapsåret 2022 og på et tidlig tidspunkt i prosessen mener vi det er mest hensiktsmessig å se på opplevelser, oppfatninger og holdninger hos praktiserende revisorer. Formålet er derfor først og fremst å undersøke om endringene i metodikken oppfattes å fungere til sin hensikt, eller om den har noen begrensninger som kan få negative følger.

Videre har vi valgt å gjennomføre vår undersøkelse kun blant de fem store revisjonsselskapene i Norge. Dette er EY, KPMG, PwC, Deloitte og BDO. Til forskjell fra de mindre lokale revisjonsselskapene i Norge, er dette store internasjonale selskaper som har egne fagavdelinger som utvikler metodikken basert på de internasjonale standardene. Ifølge Grandal (2022) er det omtrent 8 000 revisorer i Norge og omtrent halvparten av de jobber i de fem største selskapene.

Med bakgrunn i overnevnte mener vi å kunne oppnå en høyere kvalitet og presisjon på oppgaven innenfor tidsrammene vi har tilgjengelig.

1.7 Struktur

Oppgaven består av totalt 7 kapitler. I første kapittel presenterer vi bakgrunnen for og formålet med oppgaven. Vi gjør rede for valg av tema, problemstilling og forskningsspørsmål. Her presenterer vi også en forskningsmodell for oppgaven. I kapittel 2 redegjør vi for rammeverket som revisjon er underlagt, og hvilken betydning det har for oppgaven. Kapittel 3 presenterer teoriene vi har valgt å benytte, herunder legitimitetsteori, institusjonell teori og omdømmeteori. I kapittel 4 gjennomgår vi den metodiske fremgangsmåten, mens resultatene fra datainnsamling presenteres i kapittel 5. Funnene fra datainnsamling analyseres og diskuteres opp mot teorier og tidligere forskning i kapittel 6, og i kapittel 7 gjør vi en endelig konklusjon på problemstillingen og forskningsspørsmålene. Avslutningsvis vil vi også peke på oppgavens bidrag og begrensninger, samt gi forslag til videre forskning.

2. Revisjon og rammeverk

I dette kapittelet vil vi gjennomgå litteratur som er relevant for problemstillingen. Vi vil først gjøre rede for den historiske utviklingen av revisjon som profesjon, deretter hvordan revisjonsprosessen fungerer og hva som er formålet med revisjon. Videre vil vi redegjøre for revisjonsstandarden ISA 315 som er utgangspunktet i oppgaven, hvor vi ser på hvilke endringer som er gjort og hva som er bakgrunnen disse. Deretter gjennomgår vi hvordan bransjen reguleres og håndheves. Avslutningsvis redegjør vi for relevante utfordringer som kan oppstå ved bruk av regelbasert vs. prinsippbasert regelverk for revisjon.

2.1 Revisors rolle

Revisjon som eget yrke dukket opp i Norge på slutten av 1800-tallet (Gulden, 2015). Fram til da var det i hovedsak banker og forsikringsselskap som hadde behov for kontroll av regnskap. Disse regnskapskontrollørene var stort sett bankansatte eller regnskapsførere ansatt av bank eller forsikringsselskap som sørget for å dekke de gitte interessentenes behov for informasjon. Den første aksjeloven som ble vedtatt i 1910 påla generalforsamlingen å velge en eller flere revisorer og dannet grunnlaget for revisjonen slik vi kjenner den i dag. Frem til i dag har det vært flere endringer, både i aksjelov og revisorlovgivning. Et sentralt begrep som ble innført i Lov om revisjon og revisorer av 1964 er den rettslige standarden «God revisjonsskikk», som i det videre vil være sentral for utøvelse av revisjon i Norge.

Revisorer i Norge er omfattet av Lov om revisjon og revisorer ("Revl," 2020). Denne loven regulerer godkjenning av revisorer, revisors oppgaver og selskapers revisjonsplikt jf. revl. § 1-1. Revisor er revisjonsselskapet som er valgt som revisor for selskapet og den statsautoriserte revisoren som er utpekt som oppdragsansvarlig revisor jf. revl. § 1-2. Det er Finansdepartementet som er ansvarlig departement for revisorer, mens Finanstilsynet som selvstendig myndighetsorgan fører tilsyn med revisor og revisjonsforetak.

For å få godkjenning som Statsautorisert revisor må man oppfylle kriteriene i revl. kapittel 3. Her fremkommer det at vedkommende skal ha oppnådd en mastergrad i regnskap og revisjon, ha minst tre års praksis samt avlegge og bestå en praktisk prøve.

Det overordnede målet for revisjon er tillit. Tillit til at regnskapet er uten vesentlige feil, samt å bidra til å forebygge og avdekke økonomisk kriminalitet jf. revl. § 9-1 1. ledd. Videre er revisor allmenhetens tillitsperson og skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og

aktsomhet jf. revl § 9-1 2. ledd. I dette ligger det at revisor skal utføre lovfestet revisjon i samsvar med god revisjonsskikk jf. revl. § 9-4. Begrepet god revisjonsskikk er en rettslig standard. Dette innebærer at «...innholdet av handlingsnormen fastsettes ut fra en målestokk som ligger utenfor loven...» (NOU 2017:15, s. 140). Videre fremkommer det at god revisjonsskikk er et lovkrav både utøvende revisorer og kontrollmyndigheter er nødt til å forholde seg til. Hva som er god revisjonsskikk utledes i følgende liste fra NOU 2017:15 (2017):

- de internasjonale revisjonsstandardene (ISA)
- tilhørende utfylling og veiledende forklaringer til ISAene
- rettspraksis
- uttalelser fra Finanstilsynet
- uttalelser fra Revisorforeningen
- sakkyndige uttalelser
- fagartikler og lignende

Det følger av revl. § 9-4 at revisor skal opparbeide seg en forståelse av virksomheten, internkontrollen og annet som kan ha betydning for revisjonen. Særlig relevant for denne oppgaven er revl. § 9-4 3. ledd bokstav c: «identifisere risikoene for vesentlig feilinformasjon i regnskapet, enten de skyldes misligheter eller utilsiktede feil, herunder som følge av brudd på gjeldende lovkrav». Gjeldende revisjonsstandard for revisors risikovurdering er ISA 315 (revidert 2019), i det videre referert til som ISA 315.

2.2 Revisjonsprosessen

I denne delen av oppgaven ønsker vi å gi et overordnet blick på revisjonsprosessens faser. De forskjellige fasene i revisjon inneholder mange momenter og ulike krav avhengig av for eksempel kompleksiteten i et selskap. I denne delen fokuserer vi kun på de mest sentrale momentene for å forstå en revisjonsprosess.

Revisjonsprosessen består i hovedsak av følgende faser:

- Planleggingsfasen
- Gjennomføringsfasen

- Rapporterings- og avslutningsfasen

Det er viktig å presisere at før man kommer til planleggingsfasen foreligger det en del krav som må oppfylles før revisor kan påta seg et oppdrag. Vi kommer ikke til å gå gjennom disse i detalj, men overordnet må revisor foreta en oppdragsvurdering hvor revisor gjør en aksept eller fortsettelsesvurdering. De ulike fasene av revisjonen er ikke fraskilt hverandre og må ses i sammenheng. Det kan for eksempel være momenter som oppdages under gjennomføringsfasen som gjør at man må gå tilbake til planleggingsfasen for å endre tilnærmingen. Revisjonsprosessen er derfor en dynamisk prosess (Stenvold & Degerstrøm, 2020).

2.2.1 Planleggingsfasen

«Revisors mål er å planlegge revisjonen slik at revisjonsarbeidet blir utført på en måleffektiv måte» jf. ISA 300 pkt. 4 (IFAC, 2010a).

Ved planlegging av en revisjon legges den overordnede planen for hvordan revisjonen skal utføres, herunder revisjonsstrategi og utarbeidelse av revisjonsplan jf. ISA 300 pkt. 7. Innledningsvis vil planleggingen bestå i å identifisere de overordnede særtrekk ved oppdraget, skaffe seg oversikt over behov for ressurser mv. jf. ISA 300 pkt. 8. I det videre skal revisor identifisere og anslå risikoene for vesentlige feil i regnskapet jf. ISA 315 pkt. 11:

«Revisors mål er å identifisere og anslå risikoene for vesentlig feilinformasjon, enten de skyldes misligheter eller feil, på regnskaps- og påstandsnivå, for å danne grunnlag for utforming og gjennomføring av handlinger for å håndtere de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon».

Det vil si at revisor i denne delen av planleggingen må gjennomføre risikovurderingshandlinger i tråd med ISA 315 som danner grunnlag for utforming av revisjonshandlinger i samsvar med ISA 330 (IFAC, 2010b), jf. ISA 315 pkt. 13. Når revisor har gjort sine risikovurderingshandlinger er:

«Revisors mål ... å innhente tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis vedrørende de anslåtte risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom utforming og utførelse av egnede revisjonshandlinger for å håndtere disse risikoene.» jf. ISA 330 pkt. 3.

2.2.2 Gjennomføringsfasen

Etter at revisor har vurdert de anslåtte risikoene i tråd med ISA 315 og planlagt håndteringen av disse risikoene i tråd med ISA 330 er det nå revisors mål å «utforme og utføre revisjonshandlinger på en slik måte at revisor kan innhente tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis for å kunne trekke rimelige konklusjoner som grunnlag for revisors mening.» jf. ISA 500 pkt. 4 (IFAC, 2009c). Tilstrekkelige bevis sier noe om kvantiteten av revisjonsbevis, mens hensiktsmessige bevis sier noe om kvaliteten. Både nok tilstrekkelighet og hensiktsmessighet skal være til stede for at revisor kan trekke konklusjon. Er revisjonsbeviset av høy kvalitet, vil man kunne innhente mindre antall bevis og motsatt (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 180-181). Jf. revl. § 9-9 skal revisor dokumentere grunnlaget som underbygger revisjonsberetningen, samt at revisjonen er utført i samsvar med revl. §§ 9-2 – 9-8, herunder god revisjonsskikk. I praksis vil det si at alle revisjonsbevis mv. skal dokumenteres før man går videre til rapporteringsfasen.

2.2.3 Rapporteringsfasen

Jf. revl. § 9-7 skal revisor avgi en revisjonsberetning som viser resultatet av den lovfestede revisjonen. Det finnes flere typer revisjonsberetning, avhengig av hvilken konklusjon revisor trekker etter utført revisjon. Vi vil ikke gå nærmere inn på dette her, men forholde oss til normalberetning, som vil si at revisor mener regnskapet gir et rettviseende bilde i samsvar med gjeldende lover og regler, jf. revl § 9-7 2. ledd c.

2.3 Formålet med revisjon

Historisk har bedrifter vært drevet som små enheter hvor eier gjerne også var ledelse og eneste ansatte. Etter hvert har bedriftene blitt større og distansen mellom ledelse, eiere og ansatte har blitt større. Økningen i distanse førte til økt asymmetrisk informasjon og et behov fra aksjonærer om at en nøytral tredjepart ble gitt fullt innsyn i regnskapet for å kunne uttale seg om regnskapets riktighet (Gulden, 2015, s. 31). På den måten skulle revisor bidra til å redusere informasjonsasymmetrien.

Dagens formål er lovfestet både i revisorloven og i god revisjonsskikk. Jf. revl. § 9-1 er formålet med revisjon «... å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon, og ved dette blant annet bidra til å forebygge og

avdekke økonomisk kriminalitet.» I ISA 200 pkt. 3 (IFAC, 2009a), som beskriver det overordnede mål for den uavhengige revisor, finner vi følgende formål: «...å øke de tiltenkte brukernes tillit til regnskapet. Dette oppnås ved at revisor gir uttrykk for en mening om hvorvidt regnskapet i det alt vesentlige er utarbeidet i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering.» Revisjon er dermed en viktig forutsetning for et fungerende kapitalmarked hvor investorer kan ta velinformerte beslutninger. Ser man hva noen av de store revisjonsselskapene og revisorforeningen sier om revisjon på sine hjemmesider så kan det oppsummeres med:

- Skape tillit til regnskapet
- Kvalitet i finansiell rapportering

(EY, 2023; KPMG, 2023; PWC, 2023; Revisorforeningen, 2023).

Som det kommer frem av formålsbestemmelsen jf. revl. § 9-1 skal revisjon bekrefte at årsregnskapet er uten vesentlig feilinformasjon, som innebærer at revisor avgir en revisjonsberetning med *betryggende sikkerhet*, ikke absolutt sikkerhet jf. ISA 200.5. Revisor må ta stilling til hvor grensen skal gå for hvilken informasjon som anses *vesentlig* eller *uvesentlig*. I ISA 320.2 (IFAC, 2009b) er vesentlighet beskrevet som feilinformasjon som enkeltvis eller samlet kan forventes å påvirke de økonomiske beslutningene som treffes av brukerne på grunnlag av regnskapet. For å fastsette vesentlighetsgrensen må revisor anvende sitt profesjonelle skjønn jf. ISA 320.4, og vurderingen skal ta utgangspunkt i revisors oppfatning av hvilke behov for finansiell informasjon brukerne av regnskapet har (Eilifsen, 2014, s. 75). Vesentlighetsgrensen legger grunnlaget for revisors risikovurdering og revisjonshandlinger, og vesentlighetskonseptet skal anvendes av revisor både ved planlegging, utføring av revisjon, evaluering av eventuell feilinformasjon og ved utarbeidelse av konklusjon jf. ISA 320.5. Vesentlighet er et relativt konsept fordi det vil avhenge av ulike spesifikke egenskaper ved selskapet som revideres (Eilifsen, 2014, s. 83). Hvilke egenskaper som må hensyntas og i hvor stor grad vil avhenge av revisors vurdering av hva som har betydning brukerne.

2.3.1 Profesjonelt skjønn

Profesjonelt skjønn faller inn under den rettslige standarden for god revisjonsskikk og er en egenskap hos revisor som har stor betydning for revisjonsutførelsen. Eilifsen (2014) har definert skjønn som «... the process of reaching a decision or drawing a conclusion where

there are a number of possible alternative solutions». Ifølge ISA 200.13 består revisors profesjonelle skjønn av den erfaringen revisor opparbeider seg gjennom utøvelse av praktisk revisjon. Det profesjonelle skjønn utvikler seg når revisor tilegner seg ny kunnskap og relevant opplæring, i tillegg til at personlige egenskaper er med på å forme skjønn. Dette kan være gjennom egne tanker og erfaringer man opparbeider seg om hva som er god revisjonsskikk. Samlet vil disse faktorene utgjøre revisors profesjonelle skjønn (IFAC, 2009a; Stenvold & Degerstrøm, 2020). Profesjonelt skjønn er spesielt viktig når revisor skal fastsette vesentlighetsgrense, vurdere revisjonsrisiko, vurdere type og omfang av revisjonshandlinger og evaluere revisjonsbevis (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 31). Standarden legger også til grunn et dokumentasjonskrav som innebærer at vurderinger og beslutninger hvor profesjonelt skjønn er brukt må dokumenteres slik at en annen erfaren revisor som ikke har forkunnskap om oppdraget, kan forstå vurderingene og konklusjonene som er gjort jf. ISA 200 A29.

2.3.2 Profesjonell skepsis

Profesjonelt skjønn er avhengig av at revisor har en grunnleggende profesjonell skeptisk holdning. Denne holdningen vil påvirkes av hver individuell revisors personlighetstrekk, som gjør den vanskelig både å måle og definere (Olsen, 2014, sitert i Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 37). Vi finner likevel en definisjon i ISA 200.13 (1) hvor profesjonell skepsis er definert som *«En holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis»*. Profesjonell skepsis er også hjemlet i revisorloven § 9-4 som er bestemmelsen for hvilke plikter revisor har ved utførelse av lovfestet revisjon. Hurtt (2010) mener at profesjonell skepsis er et flerdimensjonalt begrep hvor det er karakteristikk ved revisor selv som kan påvirke holdningen, eksempelvis å ha et spørrende sinn, nysgjerrighet, mellommenneskelig forståelse og selvtillit. I tillegg vil profesjonell skepsis kunne påvirkes av ytre faktorer slik som forhold ved klienten, ved revisjonsbeviset eller andre faktorer slik som tilsyn og regulering. Ifølge Hurtt et al. (2013) vil man forstå profesjonell skepsis bedre om man ser på samspillet mellom disse faktorene. Nolder og Kadous (2018) bygger videre på bl.a. Hurtt (2010; 2013) og mener at profesjonell skepsis består av to komponenter; skeptisk tankesett og skeptisk holdning. Hvor det skeptiske tankesettet krever kritisk tenkning, innhenting av informasjon og analyse. Den skeptiske holdningen beskriver revisors intensjoner og handlinger sett i lys av faktorer som revisjonsmetodikk, press fra klienter, revisjonsstandarder mv. Videre sier de at et passende

nivå av profesjonell skepsis er avgjørende for en revisjon av høy kvalitet. Samtidig er det også viktig å ta i betraktning at et iboende problem med revisjon er at revisorer alltid er sårbare for ubevisst bias, og psykologisk forskning viser at selv om vi prøver å være objektive og upartiske vil våre ønsker påvirke måten vi tolker informasjon på (Bazerman et al., 2002).

2.4 Revisjonsrisikomodellen

Revisjon tar utgangspunkt i revisjonsrisikomodellen som gjennom hele revisjonen er veiledende for hva revisor bør gjøre. Revisjonsstandardene utvikles også med utgangspunkt i denne modellen. Revisjonsrisiko er «risikoen for at revisor gir uttrykk for en uriktig mening i revisjonsberetningen når regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon» jf. ISA 200 pkt. 13 c. Videre er revisjonsrisikomodellen en funksjon av risikoen for vesentlig feilinformasjon og oppdagelsesrisiko, og presenteres på denne måten:

$$\text{Revisjonsrisiko} = \frac{\text{Iboende risiko} \times \text{Kontrollrisiko} \times \text{Oppdagelsesrisiko}}{\text{Risiko for vesentlig feilinformasjon}}$$

Formel 1 Revisjonsrisikomodellen

Gjennom revisjonen ønsker revisor å oppnå en tilfredsstillende lav revisjonsrisiko slik at revisor kan oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet ikke inneholder vesentlig feilinformasjon jf. ISA 200 pkt. 11. Dette gjøres gjennom å oppnå lav nok risiko på alle faktorene på høyresiden av ligningen. Kort forklart er iboende risiko muligheten for at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon, før man vurderer effekten av kontrollhandlinger (internkontrollen) i selskapet jf. ISA 200 pkt. 13 n i. Kontrollrisiko er risikoen for at vesentlig feilinformasjon ikke avdekkes eller stoppes av selskapets internkontroll jf. ISA 200 pkt. 13 n ii. Oppdagelsesrisiko er risikoen for at revisjonshandlingene som utføres ikke oppdager feilinformasjon i regnskapet jf. ISA 200 pkt. 13 e.

Revisjonsrisikomodellen er aktuell under hele revisjonsprosessen, men særlig under planleggingen. Det er i planleggingsfasen revisor identifiserer den overordnede risikoen i selskapet (iboende risiko) samt kartlegger selskapets internkontroller (kontrollrisiko) og vurderer omfanget av revisjonen (oppdagelsesrisiko). Skulle det derimot dukke opp ny informasjon underveis i revisjonen, skal revisor oppdatere sine vurderinger jf. ISA 315 pkt. 37.

2.5 ISA 315

ISA 315 er revisjonsstandarden som regulerer revisors identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon. Standarden krever at revisor skal opparbeide seg en forståelse av selskapets virksomhet, dens omgivelser og interne kontroll. Dette kan være å sette seg inn i selskapets organisasjonsstruktur, eierskap og forretningsmodell, samt bransjemessige, regulatoriske og andre eksterne faktorer som påvirker selskapet jf. ISA 315 pkt. 19. Opparbeidelse av en slik forståelse er grunnleggende for at revisor skal kunne forstå hvilke hendelser og forhold som er relevante for selskapet og være i stand til å identifisere disse jf. ISA 315 pkt. 28. Revisor skal videre vurdere hvilken betydning de identifiserte risikoene kan få for selskapets årsregnskap.

Høsten 2019 godkjente IAASB en ny versjon av standarden som var betydelig oppdatert fra forrige versjon (Olsen, 2020). Den forrige versjonen var fra 2012 og IAASB har i flere år vært kjent med at det har vært behov for forbedringer, både for å gjøre standarden mer forståelig og for å legge til rette for en mer konsistent anvendelse (IFAC, 2022; Olsen, 2020). Bakgrunnen for dette er blant annet miljøendringer, et mer komplekst rammeverk for finansiell rapportering, økt bruk av teknologi og mer komplekse selskapsstrukturer (KPMG, 2020). Særlig har digitalisering skapt et behov for større klarhet i hvordan denne utviklingen bør håndteres i revisjonen. Den nye standarden har derfor økt fokus på revisors forståelse av selskapets interne kontroll, hvordan IT inngår i kontrollmiljøet og hvilke risikoer bruk av IT kan medføre (IFAC, 2022; KPMG, 2020; Olsen, 2020).

De grunnleggende prinsippene og formålet med standarden er som før, men den reviderte versjonen har en rekke nye krav som revisjonsselskapene har vært nødt til å innarbeide i sin metodikk (Olsen, 2020).

Oppsummert innebærer de nye kravene følgende:

- En separat vurdering av iboende risiko og kontrollrisiko hvor revisor må vurdere sannsynligheten for og omfanget av mulig feilinformasjon.
- Risikovurdering med utgangspunkt i kompleksiteten i et selskap, foran størrelse. Standarden legger opp til en prinsippbasert tilnærming for vurderingen av hvilke revisjonshandlinger som er nødvendige, samt skalerbarhet hvor det gis rom for oppskalering i mer komplekse situasjoner og nedskalering i mindre komplekse situasjoner.

- Økt krav til utøvelse av profesjonell skepsis.
- Strengere krav til dokumentering av hvordan profesjonell skepsis er anvendt.
- Strengere krav til å forstå rammeverket for finansiell rapportering som selskapene de reviderer er underlagt.
- Strengere krav til at revisor skal opparbeide seg en tilstrekkelig forståelse av selskapet og deres interne kontroll, herunder også IT systemer.
- Gjøre en vurdering av behov for og bruk av automatiske teknikker i revisjonen.

IAASB har publisert en «First-time Implementation Guide» som viser oversikten over de nye kravene (IFAC, 2022).

2.6 Tilsyn og straff

Revisorer og revisjonsselskap er underlagt tilsyn av Finanstilsynet som i Norge har rollen som nasjonal tilsynsmyndighet jf. revl. § 12-2. Finanstilsynet har også myndighet til å utpeke andre til å utføre tilsyn på sine vegne jf. revl. § 13-1 og har en avtale med Den norske Revisorforeningen (DnR) som fører tilsyn med DnRs medlemmer som ikke reviderer selskap av allmenn interesse (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 56). Hensikten med tilsyn er å kontrollere at revisjonsselskapene opererer på en hensiktsmessig og betryggende måte i samsvar med lovgivningen. Revisorer som reviderer foretak av allmenn interesse skal gjennomgå kvalitetskontroll minst hvert 3 år, mens øvrige revisorer skal kontrolleres minst hvert 6 år jf. revl. § 13-1 (Finanstilsynet, 2023).

Gjennomføring av kvalitetskontroll følger av revl. § 13-1 og innebærer en vurdering av revisors uavhengighet, ressursanvendelse, revisjonshonorar, revisjonsutførelse og selskapets kvalitetsstyring. Periodisk kvalitetskontroll er et viktig ledd i å oppnå høyt kvalitetsnivå i revisjonen (Stenvold & Degerstrøm, 2020, s. 56).

Dersom revisor begår brudd på reglene kan det resultere i erstatningsansvar, straff eller andre begrensninger slik som tilbakekalling av autorisasjon eller suspensjon. Revisor kan straffes ved å ilegges overtredelsesgebyr som for juridiske personer kan fastsettes til inntil 10 millioner kroner eller opptil 2 % av samlet årsomsetning, mens for fysiske personer inntil 5 millioner kr jf. revl. § 14-5. Straff kan også være i form av bøter eller fengsel inntil ett år jf. revl. § 14-8 dersom revisor har foretatt grove eller gjentatte brudd på god revisjonsskikk.

2.7 Regulering

I denne delen vil vi gjøre rede for historikken bak reguleringen av revisjon i Norge fram til Revisorloven av 1999 som danner grunnlaget for reguleringen slik den fremstår i dag. Den nyeste utgaven av revisorloven kom i 2020, men er ikke direkte relevant for informasjonen under da denne viser historikken i reguleringen fram til innføringen av ISA i den rettslige standarden god revisjonsskikk.

Starten på reguleringen av revisjon i Norge oppstod på begynnelsen av 1900-tallet. Da i hovedsak gjennom Aksjeloven av 1910 som introduserte kravet om revisjon av bokføringen i et selskap. I den opprinnelige loven ble det ikke stilt krav til verken kvalifikasjoner, uavhengighet eller utførelse, og de ble således stilt spørsmål vedrørende krav til omfanget på revisjonen (Eilifsen, 1998; NOU 1997:9).

I 1929 ble Lov om statsautoriserte revisorer innført. Bakgrunnen for dette var justisdepartementets ønske om at revisjonen skulle utføres av «samvittighetsfulle og fullt sakkyndige personer» og således ble tittelen «Statsautorisert revisor» innført for de som oppnådde kvalifikasjonene iht. loven (NOU 1997:9). Vilkårene til den nye loven ble foreslått av Norges Statsautoriserte Revisors forening (NSRF) som nylig var stiftet. Den nye loven bar preg av gjeldende praksis, men la fram kravet om en «detaljert» revisjon av bokførte transaksjoner (Eilifsen, 1998).

Lov om revisjon og revisorer ("Revisorloven,," 1964) introduserte begrepet «god revisjonsskikk. Reguleringen av revisorer og revisjon i Norge var selv på denne tiden veldig sammenlignbar med våre nordiske naboland. EU så også på Norge i samme tilknytning som Danmark, Finland og Sverige hva regulering av revisjon gjaldt (Eilifsen, 1998).

I 1978 ble The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) stiftet.

IAASB er en uavhengig standardsetter som ble stiftet med tre hovedoppgaver:

- Formål og omfang av revisjon av årsregnskap (Object and scope of financial statements)
- Engasjementsbrev (Engagement letters)
- Generelle retningslinjer for revisjon (General auditing guidelines)

I 1991 ble The International Standards of Auditing (ISA) etablert, etter en endring av de generelle retningslinjene for revisjon som ble påbegynt ved stiftelsen (IAASB, 2023). Organisasjonen startet i 2004 «The Clarity Project». Dette var et prosjekt som skulle sikre at standardene fremstod «klare» for brukerne. Dennis (2010) beskriver i sin artikkel at utfordringene IAASB står ovenfor blant annet er knyttet til ønsket om å holde standardene prinsippbaserte, samtidig som språket i standarden skal være «klart, konsist, konsistent og definitivt». Når profesjonelt skjønn i tillegg skal ligge til grunn havner man fort i følgende dilemma:

«If auditing procedures are mandatory then they need to be undertaken in all cases, but if this is the case then the use of ‘judgement’ to override them is not allowed» (Dennis, 2010).

De nåværende strategiske målene til IAASB oppsummeres av dem som følgende:

- 1 Increase the emphasis on emerging issues to ensure that the IAASB International Standards provide a foundation for high-quality audit, assurance and related services engagements
- 2 Innovate the IAASB’s ways of working to strengthen and broaden our agility, capabilities, and capacity to do the right work at the right time
- 3 Maintain and deepen relationships with stakeholders to achieve globally relevant, progressive and operable standards

(IAASB, 2020).

Fram til ny revisorlov trådte i kraft i 1999 ble revisjonsstandardene og god revisjonsskikk i Norge utviklet av revisjonsbransjen, herunder NSRF. På basis av internasjonalt materiale utarbeidet en komite i NSRF forslag til anbefalinger til god revisjonsskikk. Disse ble så sendt ut på høring til forskjellige instanser med interesse for revisjonsarbeid og reguleringen (herunder bl.a. Finansdepartementet, NHH, Justisdepartementet mv.) før de ble godtatt som god revisjonsskikk av NSRFs styre. Fra 1.1.98 ble denne ordningen fjernet og erstattet av ISAene. Argumentene for at «bransjen selv» utvikler standardene var at standardene ikke fastsetter målet for revisjonen, dette gjøres gjennom lov, men at standardene bidrar til hvordan målene i praksis skal oppnås gjennom ubyråkratiske prosesser (NOU 1997:9).

Revisorbransjen kan således historisk og til dels i nåtid beskrives som en form for selvregulerende bransje. Baldwin et al. (2011) beskriver flere former for selvregulering, blant

annet co-regulation (samregulering), enforced self regulation (håndhevet selvregulering) og meta-regulering.

Samregulering beskrives som når en bransjeorganisasjon i praksis regulerer bransjen, men med noe kontroll og godkjenning fra myndigheter. Håndhevet selvregulering innebærer at myndigheter setter bort reguleringsarbeidet til den regulerte. Meta-regulering kan kort beskrives som når myndighetene overvåker selskapets kontroller, oppbygging og risikohåndterings-systemer i stedet for regulering av detaljene og prosessene i selskapet (Baldwin et al., 2011, s. 146-147).

Selv om IAASB er å anse som en uavhengig standardsetter så er prosessen ved utarbeidelse av standarder preget av tilbakemeldinger og innspill fra interessentene. Dette er blant annet organisasjoner som er medlem i IFAC, eksempelvis de nasjonale revisjonsforeningene (IAASB, 2023). I så måte kan det sies at bransjen fortsatt preger reguleringen av revisjonsstandardene.

Samhandlingen mellom de ulike instansene; lovgiver, tilsynsmyndighet og IAASB gjør det utfordrende å plassere den norske revisjonsbransjen i en regulatorisk boks, men følger man Baldwin et al. (2011) vil samregulering være det som best beskriver reguleringen av revisjonsbransjen i Norge.

2.8 Regelbasert vs. prinsippbasert regelverk

I denne delen av oppgaven vil vi presentere den teoretiske diskusjonen om prinsippbasert vs. regelbasert regelverk sett i lys av Mautz og Sharaf (1961) sin bok. Forskjellen mellom regel og prinsipp kan ses i sammenheng med regnskapsreguleringen hvor en prinsippbasert tilnærming krever evne til egne vurderinger og bruk av skjønn, og er gjerne forankret i et konseptuelt rammeverk (Baksaas & Stenheim, 2015; Ball, 2009). Regelbasert tilnærming på den andre siden tar utgangspunkt i detaljerte løsninger som ikke krever særlig grad av vurderinger og skjønn (Baksaas & Stenheim, 2015, s. 83).

Mautz og Sharaf (1961) ønsket gjennom sin bok «The philosophy of auditing» å lage et teoretisk og filosofisk grunnlag for revisjon og videre forskning på regnskap og revisjon. Ifølge forfatterne var revisjon på den tiden preget av en sammensetning av metoder, teknikker mv. som ikke hadde behov for å bli beskrevet eller peer-reviewed mellom kollegaer. Ofte ble

dette satt sammen og kalt «revisjonsteori» (Mautz & Sharaf, 1961, s. 1). Videre tok de for seg en del av de aktuelle problemstillingene som preget revisjonen på den tiden, bl.a.: «A question exists as to whether there is a Minimum audit program required in every case and, if so, what it includes?» (Mautz & Sharaf, 1961, s. 3). Dette spørsmålet er minst like aktuelt i dag og diskuteres av Levy (2016) i artikkelen «Unsolved problems in auditing», som bygger på spørsmålene stilt i boken til Mautz og Sharaf (1961). Her vises det til den «evige» debatten som fortsatt eksisterer om regelbaserte vs. prinsippbaserte regelverk. Levy (2016); (Mautz & Sharaf, 1961) presenterer ytterpunktene, slik som at man ved et regelbasert rammeverk frykter at revisors profesjonelle skjønn blir helt tilsidesatt og således at man aksepterer påstanden om at kvaliteten på revisjonen blir betydelig bedre med bakgrunn i at standardsetterne har gjort jobben med å regulere de skjønnsmessige vurderingene. Argumentene for en utstrakt bruk av en regelbasert tilnærming er at revisjonsstandardene vil fremstå klarere og mer forståelig, slik at de ulike revisorene vil utføre den revisjonen som behøves for å adressere risikoene som foreligger. Videre mener de at dette fører til en bedre revisjonskvalitet, samt at det er enklere å etterprøve om revisjonen er i tråd med standardene (Levy, 2016, s. 27-28).

På den andre siden vil en mer prinsippbasert tilnærming åpne for mer utstrakt bruk av revisors skjønn og en mer risikobasert tilnærming til revisjonen. I tillegg vil det kunne redusere faren for overrevisjon med bakgrunn i at det ikke er krav til en viss mengde «pålagte» revisjonshandlinger (Levy, 2016, s. 28).

Jamal og Tan (2010) diskuterer ulike typer revisorer som skal revidere i tråd med gjeldende regler. De beskriver den prinsipp-orienterte revisoren som en person som ser på de underliggende prinsippene i en standard som grunnlag for sin avgjørelse. Selv om en transaksjon ikke nødvendigvis er i tråd med en spesifikk regel, vil en prinsipp-orientert revisor akseptere dette så lenge det er i tråd med det underliggende prinsippet for standarden. Det kan sies at denne typen ser mer på substans over form. Videre vil den regel-baserte revisoren ha et motsatt bilde, her settes form over substans og en bokføring skal være i tråd med lovens ordlyd og ikke nødvendigvis i det grunnleggende prinsippet loven har sitt utspring fra. I følge Levy (2016) vil regelbaserte revisjonsstandarder på lang sikt kunne føre til at man får «less talented, checklist-driven auditors capable only of a robotic approach to auditing.».

I oppsummeringen av høringskommentarene til den nye ISA 315 kommer det frem følgende bekymringer fra respondentene (IAASB, 2019, s. 7):

- Maintain 'principles-based' standards

- Use simpler language and reduce overall complexity within the requirements

De som besvarte høringsuttalelsene viser at det er en bekymring at revisjonsstandarder blir for regelstyrt og for omfattende, da særlig for SME selskaper.

Med dette som bakteppe gjør IAASB rede i sin «First-time implementation guide» for hvorfor ISA 315 ble endret oppsummert i følgende punkter (IFAC, 2022):

- Inconsistency existed in the nature and number of significant risks identified in practice.
- Obtaining an understanding of the system of internal control was difficult to apply in practice.
- Information Technology (IT) risks were not sufficiently addressed in the standard.

Noe av den generelle kritikken mot prinsippbaserte standarder er at de ikke vil fungere som kontrollfunksjon mot selskaper som ikke har ressurser til å utvikle en tolkning eller metodikk knyttet til prinsippene. I tillegg kritiseres det for at selskapene slipper billig unna i form av mindre kontroll av hvordan de opererer og dette reduserer beskyttelsen til kunder og andre interessenter (Baldwin et al., 2011).

Det er rimelig å anta at en revisjonsstandard aldri vil være helt prinsippstyrt og heller ikke regelstyrt. Fasit vil som regel ligge et sted mellom, men spørsmålet er hvilken retning man heller mot. Som det kommer frem over så er det revisorenes ønske at standardene holder seg prinsippbaserte (IAASB, 2019). Samtidig er det ønske fra standardsetterne at revisorene skal opptre konsistent, da en av grunnene for ny ISA 315 var et stort sprik i type og antall risikoområder identifisert av ulike revisorer (IFAC, 2022). Spørsmålet som Mautz og Sharaf (1961) stilte om det finnes et minstemål for hva en revisor må gjøre (i alle tilfeller) blir da veldig aktuelt. Lar det seg gjøre å ha en prinsippbasert tilnærming, samtidig som man sikrer et konsistent nivå på revisjonskvaliteten? Mautz og Sharaf (1961, s. 5) skrev:

“Inconsistencies have no place in auditing in the long run; they may be unavoidable at the moment. But if we are to have a profession worthy of the name we must work to eliminate them.”

2.9 Oppsummering av litteratur

Revisor har en sentral rolle i kapitalmarkedet. Både regelverket og krav til revisor, herunder utdanning og erfaring, skal gjøre revisor i stand til å skape tillit til den finansielle informasjonen ved å gjøre nødvendige profesjonelle vurderinger. For å gjøre dette mulig er det utviklet en revisjonsprosess i bransjen som skal bidra til at revisor gjennomfører revisjonen på en betryggende måte som ivaretar brukernes interesser og behov. Siden alle selskap som revideres er ulike, er det nødvendig å tilpasse revisjonen til hvert enkelt selskaps spesifikke risikoer. Dette krever at revisor har profesjonelt skjønn og evner å utøve skjønn på en god måte.

Et samfunn i endring skaper behov for en kontinuerlig oppdatering av reguleringen i bransjen. Et av de siste eksemplene på dette er den reviderte standarden ISA 315. Tidligere var det slik at bransjen mer eller mindre regulerte seg selv, men på grunn av flere store og alvorlige regnskapsskandaler på 2000-tallet ble det nødvendig med egne organisasjoner som utarbeider revisjonsstandarder. I dag er blant annet IAASB fungerende standardsetter og har utarbeidet den nye versjonen av ISA 315. Ved utarbeidelse av nye standarder står standardsetterne overfor en utfordring med å finne en balanse mellom regel- og prinsippbasert tilnærming slik at revisor kan benytte sitt profesjonelle skjønn samtidig som kvaliteten på revisjonen er tilstrekkelig høy. Per i dag er det ikke kjent hvilke direkte konsekvenser valg av tilnærming fra standardsetterne vil få for bransjen eller kvaliteten på revisjonen.

3. Teoretisk rammeverk

Innføringen av nye ISA 315 fører med seg økte krav knyttet til revisors identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon. Den nye standarden stiller strengere krav til dokumentering av risikovurderingen, herunder revisors forståelse av enheten og dens interne kontroll, samt hvordan revisor har anvendt profesjonell skepsis i vurderingen (Olsen, 2020, s. 2). Hvordan revisor forholder seg til de nye kravene vil kunne påvirkes av institusjonelle faktorer som legger føringer for hvordan profesjonen skal utføres. I dette kapitlet vil vi gjøre rede for institusjonell teori, legitimitetsteorien og omdømmeteori som legger det teoretiske grunnlaget for vår problemstilling og forskningsspørsmål. Vi vil også redegjøre for tidligere forskning som er relevant for oppgaven.

3.1 Institusjonell teori

Institusjonell teori forklarer hvorfor organisasjoner i samme bransje har en tendens til å være like (DiMaggio & Powell, 1983). Teorien ser på hvordan ytre faktorer påvirker organisasjoner innenfor et bestemt felt til å bli homogene. Et slikt felt har DiMaggio og Powell (1983) definert som "... those organizations that, in the aggregate, constitute a recognized area of institutional life: key suppliers, resource and product consumers, regulatory agencies, and other organizations that produce similar services or products" (DiMaggio & Powell, 1983, s. 148). Dette innebærer at organisasjoner som for eksempel konkurrerer innenfor samme bransje eller som er underlagt samme lovgivning, vil utsettes for de samme ytre faktorene og teorien forutsetter at organisasjonene vil løse utfordringer på en rasjonell måte som over tid vil føre til homogenitet. Teorien henger tett sammen med legitimitetsteorien da selskaper med like omgivelser vil opptre lignende for å oppfattes som legitim. At mange opptrer på samme måte gjør at det skapes en norm og selskaper som avviker fra normen kan få problemer med legitimiteten. Dette vil bidra til å drive utviklingen mot en mer homogen atferd innenfor feltet (DiMaggio & Powell, 1983).

Teorien skiller i hovedsak mellom to dimensjoner; isomorfismen og frikobling. Isomorfisme er prosessen som gjør at organisasjoner som er utsatt for samme miljøforhold blir tvunget til å likne på hverandre (Hawley, 1968, sitert i DiMaggio & Powell, 1983, s. 149).

Isomorfismen består videre av tre endringsmekanismer; normativ, tvangsmessig og mimetisk isomorfisme (DiMaggio & Powell, 1983, s. 150). Tvangsmessig isomorfisme oppstår når

organisasjoner endrer atferd fordi interessentene som organisasjoner er avhengige av krever det. Avhengighetsforholdet kan også være knyttet til sosiale, kulturelle og juridiske forventninger fra samfunnet. For revisor kan tvangsmessig isomorfisme være knyttet til at revisor er nødt til å følge regler og standarder for å være i tråd med god revisjonsskikk.

Mimetisk isomorfisme innebærer at en organisasjon etterligner en annen organisasjon som er vellykket for å oppnå fordeler. Ofte er det usikkerhet som utløser behovet for å etterligne fordi organisasjonen står overfor en situasjon de ikke vet hvordan de skal løse. Mimetisk isomorfisme kan også ses i sammenheng med legitimitetsteorien hvor en organisasjon kopierer en annen organisasjon for å fremstå mer legitim (Dimaggio & Powell, 1983, s. 152).

Normativ isomorfisme oppstår når det dannes en norm innad i feltet som bestemmer hvordan det er greit å opptre, og organisasjoner i gruppen vil bli presset til å opptre innenfor normen. Dette fører til homogenitet både fordi organisasjonene vil være underlagt samme regler, og fordi organisasjonene vil jobbe for å kunne tilby samme eller høyere nivå av verdi til kundene som konkurrentene. Denne endringsmekanismen har sitt utspring fra profesjonalisering hvor organisasjonene innenfor en profesjon definerer betingelsene og metodene for deres arbeid (Dimaggio & Powell, 1983, s. 152). Dette kan ses i sammenheng med hvordan revisjonsbransjen er regulert. For revisorer kan dette presset være knyttet til å operere i tråd med lover og retningslinjer som profesjonen er underlagt. Samtidig kan det også være et negativt press i form av at konkurrerende selskaper presser ned honorarene som kan tvinge revisor til å redusere antall timer og dermed gjøre færre revisjonshandlinger enn nødvendig for å være konkurransedyktig (Asare et al., 2015). Et slikt press kan føre til at revisor utfører et minimum av revisjonshandlinger for å være i tråd med lov og standard, framfor å bruke profesjonelt skjønn for å vurdere om ytterligere handlinger er nødvendige for å oppnå betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlige feil.

Frikobling handler om at organisasjoner har regler og retningslinjer de skal følge for hvordan organisasjonen skal drives, men i praksis gjør de det på en annen måte. Dermed vil reglene og retningslinjene kun føre til at organisasjonen oppfattes på en bestemt måte, og slik kan de også bevare sin legitimitet (Meyer & Rowan, 1977).

3.1.1 Svakheter ved institusjonell teori

En av de som har påpekt svakheter med institusjonell teori er Beckert (2010) som mener at de institusjonelle endringsmekanismene ikke alltid fungerer til fordel for homogenisering av organisasjoner. I hans undersøkelse finner han at ingen av endringsmekanismene har effekt til å føre institusjonell endring i kun én retning. Han mener at det blir for ensidig å forklare institusjonelle endringer kun ved hjelp av isomorfisme, og selv om mye forskning støtter at institusjonell endring fører til homogenitet, påpeker Beckert (2010) at institusjonell heterogenitet i like stor grad utvikles i en endringsprosess. Han mener derfor at forskere bør utvikle teoretiske modeller som hensyntar begge fenomen på samme tid.

3.2 Legitimitetsteori

Legitimitetsteori forsøker å forklare hvorfor en organisasjon handler på en bestemt måte med hensyn til individer og grupper i sine omgivelser. Teorien har sitt utspring fra institusjonell teori (Deegan, 2019), og tar utgangspunkt i at en organisasjon både blir påvirket av, og selv påvirker samfunnet den opererer i (Deegan, 2002, s. 292). Revisors hovedoppgave er å skape legitimitet rundt den finansielle informasjonen som offentliggjøres. Vi vil i avsnitt 3.2.2 gjennomgå revisors legitimitet. Begrepet legitimitet har gjennom tidene blitt definert av flere samfunnsforskere. En av de mest kjente definisjonene er utarbeidet av Suchman (1995) som definerer legitimitet som «a generalized perception or assumption that the actions of an entity are desirable, proper, or appropriate within some socially constructed system of norms, values, beliefs and definitions» (Suchman, 1995, s. 574). En annen kjent definisjon er utarbeidet av Cristi K. Lindblom som definerer legitimitet som «a condition or status which exists when an entity's value system is congruent with the value system of the larger social system of which the entity is a part of» (Lindblom, 1994, sitert i Deegan, 2002, s. 293). Begge definisjonene vektlegger at de sosiale relasjonene er sentrale for at en organisasjon skal oppnå legitimitet, og legitimitet anses å være relativt til samfunnet som organisasjonen er en del av. Dette innebærer at det er samfunnets subjektive oppfatning av om organisasjonens handlinger er i tråd med normer, syn og verdier i samfunnet som vil avgjøre om handlingene er riktige og vil føre til legitimitet (Suchman, 1995, s. 574). Begrepet legitimitet er også dynamisk ved at det vil avhenge av tid og sted fordi aksepterte normer, syn og verdier vil være ulik mellom samfunn, og kan endre seg over tid (Deegan, 2019, s. 2315).

Ifølge Deegan (2002) bygger legitimitetsteorien på en forutsetning om at det foreligger en sosial kontrakt mellom organisasjonen og samfunnet. Den sosiale kontrakten innebærer at organisasjonen får operere i markedet under forutsetningen om at de opererer i tråd med samfunnets forventninger til hvordan organisasjonen skal drive sin virksomhet og innenfor samfunnets akseptable grenser (Deegan, 2019, s. 2315). Ifølge Suchman (1995) vil samfunnet oppfatte en legitim organisasjon som mer verdifull, meningsfull, forutsigbar og troverdig. Legitimitet er sosialt konstruert og en organisasjon kan dermed avvike fra samfunnets normer og fremdeles beholde legitimiteten sin dersom handlingen ikke blir lagt merke til, den ikke skaper negative reaksjoner i offentligheten eller ikke oppfattes som uakseptabel av en større gruppe (Suchman, 1995, s. 574).

Dersom samfunnet oppfatter at organisasjonen bryter den sosiale kontrakten kan dens overlevelse og legitimitet bli truet, og det oppstår et legitimitetsgap. Gapet vil medføre risiko for redusert etterspørsel etter organisasjonens produkter, dens omdømme, søksmål eller andre restriksjoner fra samfunnet (Deegan, 2002; Deegan, 2019).

Litteraturen innenfor legitimitetsteori deler teorien inn i tre hovedtyper; pragmatisk, moralsk og kognitiv legitimitet (Suchman, 1995, s. 577). I senere tid har flere forskere utvidet inndelingen til å inkludere regulatorisk legitimitet (Fallan & Fallan, 2017, s. 5). Disse fire konseptualiseringene bidrar til å forklare hvordan ulike typer legitimitet fører til ulike handlinger og atferd i organisasjoner. Pragmatisk legitimitet innebærer at organisasjonen oppnår legitimitet dersom interessentene opplever at organisasjonen er nyttig og fordelaktig for dem (Suchman, 1995, s. 578). Moralsk legitimitet tar utgangspunkt i om organisasjonen er i tråd med kulturelle normer og verdier, kognitiv legitimitet vurderer om en handling eller atferd anses akseptert i samfunnet og regulatorisk legitimitet vurderer om organisasjonen overholder lover og regler (Fallan & Fallan, 2017; Suchman, 1995).

3.2.1 Svakheter ved legitimitetsteori

Deegan (2019) har i sin artikkel trukket frem flere forhold han mener er svakheter med legitimitetsteorien til tross for at teorien gir en rekke gode forklaringer på organisasjoners atferd. Han påpeker at teorien er underutviklet og hensyntar i liten grad nyanser. For det første har teorien et enten eller perspektiv hvor det forutsettes at en organisasjon enten er legitim eller ikke. For det andre forutsetter teorien at organisasjoner har en sosial kontrakt med

samfunnet som en helhet og dermed hensyntas ikke forskjeller mellom ulike individer og grupper i samfunnet. Avslutningsvis påpeker Deegan (2019) at teorien bærer preg av at det er gjort få forsøk på å måle endringer i en organisasjons legitimitet før og etter at en krise inntreffer. Teorien gjør dermed kun en antakelse om at legitimiteten er endret og det finnes lite tilgjengelig informasjon om hvilke strategier som effektivt kan redusere legitimitetsgapet. Dette reiser spørsmålet om legitimitet handler mer om å endre omverdens oppfatning av organisasjonen enn å faktisk forbedre den. Dette underbygges også av forskning gjort av Perez-Batres et al. (2012) hvor de finner at legitimitet ofte handler mer om å fremstå som legitim for å ivareta sitt rykte, heller enn å faktisk være legitim.

3.2.2 Revisors legitimitet

Legitimitetsteorien er mye brukt til å forklare organisasjoners rapportering av både økonomisk, samfunnsmessig og miljømessig informasjon (Deegan, 2019, s. 2310), men kan også benyttes til å forklare atferd hos individer eller grupper. I denne oppgaven vil vi bruke legitimitetsteorien til å undersøke atferd og holdninger hos revisor. I likhet med organisasjoner vil revisors legitimitet avhenge av samfunnets oppfatning av revisor vurdert opp mot revisors rolle. Revisor er etter revisorloven § 9-1, 2. ledd allmenhetens tillitsperson som vil si at revisor skal skape tillitt til at årsregnskapet oppfyller lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon. Revisjon er et yrke som er strengt regulert og et naturlig «mål» på revisors legitimitet vil være at revisor følger de lover og regler som gjelder for yrket. Siden formålet med revisjon er lovfestet, vil revisor gjerne være bevisst på sin rolle og etterstrebe å oppfattes legitim av sine omgivelser. Menon og Williams (1994) fant i sin studie at revisor fungerer som en garanti for at den finansielle informasjonen som offentliggjøres er riktig. Dette har de kalt «The insurance hypothesis» hvor insurance er sikkerheten som investorene får ved at de kan kreve erstatning fra revisor dersom det viser seg at den finansielle informasjonen er vesentlig feil (Menon & Williams, 1994). Dette viser at for revisor utvides legitimiteten til ikke kun å gjelde revisor selv, men også selskapene revisor reviderer. Ser man dette i sammenheng med studien som Menon og Williams (1994) understøtter det at revisors rolle er bygget på legitimitet. Som omtalt i avsnitt 2.7 er det bransjen selv gjennom IAASB som fastsetter revisjonsstandardene og standardsetter vil ha både et mål og ønske om å skape legitimitet rundt revisorbransjen. Dette vil ligge til grunn ved utformingen av

revisjonsstandardene. Legitimitet handler dermed ikke kun om hva revisor gjør, men også om hva profesjonen gjør når de fastsetter revisjonsstandardene.

Finanstilsynet fører tilsyn med revisorer, noe som fungerer som en kontroll av revisors legitimitet. Tilsynsrapportene offentliggjøres og en rapport som påpeker brudd og svakheter kan ha negativ innvirkning på samfunnets oppfatning av revisor. En annen faktor som kan påvirke revisors legitimitet er regnskapsskandaler. Dersom det kommer frem at revisor ikke har fulgt sine retningslinjer og en regnskapsskandale oppstår, kan dette svekke revisors legitimitet og omdømme. Revisor kan også bli erstatningsansvarlig og i ytterste konsekvens gå konkurs. Et eksempel på dette er regnskapsskandalen Enron som i 1990-årene var et av USAs største energikonsern (Rabben, 2022). Selskapet hadde i en årrekke skjult tap ved å plassere gjeldsposter utenfor det ordinære regnskapet. I 2001 viste det seg at selskapet hadde større gjeld enn de klarte å håndtere og erklærte seg selv konkurs. Det amerikanske justisdepartementet startet etterforskning av konkursen, samtidig som flere av de involverte aktørene ble saksøkt, herunder også konsernets revisor Arthur Andersen (Rabben, 2022). Flere forskere har i ettertid undersøkt hvordan regnskapsskandalen fikk betydning for Arthur Andersens rykte, og hvordan dette igjen slo ut på kundenes aksjepriser og selskapsverdi (Asthana et al., 2010; Nelson et al., 2008). Enrons kollaps medførte store skader på Andersens omdømme (Asthana et al., 2010, s. 274). Revisjonsselskapet ble dømt for å ha forhindret etterforskningen ved at de makulerte dokumentasjon og ble deretter oppløst (Rabben, 2022). Saken viser hvor viktig det er for et revisjonsselskap å være legitim og ha et godt omdømme. Vi vil videre gå nærmere inn på omdømmeteorien.

3.3 Omdømmeteorien

Omdømmeteorien vil i denne oppgaven være sentral for å forklare revisors holdninger og atferd knyttet til innføring av ny revisjonsstandard. En viktig motivasjonsfaktor for revisor til å være i tråd med lover og standarder er knyttet til risikoen for et dårlig rykte og rennommé.

Ifølge Bigus et al. (2022) er kvalitet på finansiell rapportering og revisjon vanskelig å observere, og derfor spiller omdømme til det rapporterende selskapet eller revisjonsselskapet en viktig rolle for å evaluere kvaliteten på informasjonen. Et godt omdømme er en verdifull ressurs for et selskap fordi det er kilde til unik konkurransefordel som er vanskelig for andre å etterligne (Fombrun & Shanley, 1990).

Bigus et al. (2022) viser i sin undersøkelse at det i litteraturen finnes mange ulike definisjoner av omdømme. Selv benytter de følgende definisjon; omdømme er “the beliefs or opinions that are generally held about someone or something; a widespread belief that someone or something has a particular characteristic” (Oxford University Press, 2022, sitert i Bigus et al., 2022, s. 5). Som definisjonen understreker, er omdømme basert på samfunnets kognitive vurdering av selskapets egenskaper. Flere forskere deler omdømme inn i tre ulike dimensjoner; kompetanse, følelser og integritet, som er egenskaper de mener interessentene ser på når de vurderer omdømme til et selskap. Det antas også at et selskap ikke kun har ett omdømme, men flere, og at interessentene kan være opptatt av ulike aspekter ved dem (Bigus et al., 2022, s.4). Omdømme vil derfor være sensitiv for interessentenes verdier og forventninger fordi de vektlegger ulike trekk ved selskapets prestasjoner relativ til sine spesifikke forventninger til hvordan selskapet bør prestere (Bigus et al., 2022; Fombrun & Shanley, 1990). Omdømme utvikles over tid, og selv om det kan ta lang tid å opparbeide et godt omdømme kan dette fort forsvinne dersom selskapet ikke har evne til å skape verdi til sine interessenter sammenlignet med konkurrerende selskaper (Bigus et al., 2022).

Fombrun og Shanley (1990) sin studie av store selskap i USA viste at omverden konstruerer omdømme basert på tilgjengelig informasjon om selskapet. Et selskaps omdømme signaliserer til samfunnet hvordan deres produkter, strategier og prestasjoner er relativ til sine konkurrenter (Fombrun & Shanley, 1990, s. 233).

Det er mange likheter mellom omdømmeteorien og legitimitetsteori fordi begge teoriene baserer seg på interessentenes evaluering av organisasjonen, de bygger på lignende måleparameter slik som størrelse, overholdelse av regler etc., samt de bidrar til å forbedre organisasjonens evne til å tilegne seg nødvendig ressurs. Dermed er det ofte en konseptuell overlapp mellom legitimitet og omdømme. Den viktigste forskjellen mellom teoriene er at legitimitetsteorien vektlegger sosial aksept for at handlinger er i tråd med normer og forventninger, mens omdømme i større grad vektlegger en sammenligning mellom organisasjoner (Deephouse & Carter, 2005).

3.3.1 Svakheter ved omdømmeteor

Bigus et al. (2022) har gjennomført en undersøkelse hvor de har innhentet store mengder litteratur på omdømmeteor hvor de sammenligner definisjoner og målemetoder for omdømme. De kritiserer i artikkelen at litteraturen innenfor omdømmeteor mangler en felles forståelse av hvordan omdømme skal forstås og hvordan det skal måles, som fører til at det er vanskelig å evaluere forskningsresultatene. I flere av forskningsartiklene defineres ikke omdømme, og der hvor det defineres er det store variasjoner (Bigus et al., 2022, s. 2). De understreker at en klar overordnet forståelse av begrepet vil gjøre at nye studier får større verdi og man vil kunne teste nye resultater i replikastudier på en mer presis måte (Bigus et al., 2022, s. 3). Hovedpoenget for kritikken mener Bigus et al. (2022) ligger i antakelsen om at eksisterende kunnskap på området bygger på en ustødig grunn fordi definisjonene og målemetodene er for mangfoldige og fragmenterte.

3.3.2 Tidligere forskning på revisors omdømme

Ekstern revisjon av høy kvalitet er en sentral komponent for et velfungerende kapitalmarked, og det finnes i hovedsak to motivasjonsfaktorer for revisor å levere høy kvalitet; forsikringsinsentivet og omdømmeinsentivet. Med forsikring siktes det til at revisor kan bli juridisk og økonomisk ansvarlig for svikt i revisjon og har dermed et insentiv om å levere revisjon av høy kvalitet for å unngå å bli erstatningsansvarlig. Forsikringsrollen oppstår ved at investorer kan rette krav mot revisor som kompensasjon for dårlig revisjonskvalitet. Omdømmeinsentivet er knyttet til revisors motivasjon til å levere revisjon av høy kvalitet for å beholde sine kunder fordi god kvalitet anses verdifullt av kundene (Skinner & Srinivasan, 2012, s. 1738).

I etterkant av de store regnskapsskandalene på 2000-tallet er det gjort flere studier av betydningen av revisors omdømme. Studiene finner at det er økning i antall selskap som bytter revisor når revisor er involvert i en regnskapsskandale, samt at aksjeprisene til disse selskapene har en nedgang i etterkant av annonsering av skandalen (Chaney & Philipich, 2002; Nelson et al., 2008; Skinner & Srinivasan, 2012; Weber et al., 2008). Nedgang i aksjepris på revisjonsklienter kan reflektere at revisjonsselskapet taper omdømme, særlig i studier hvor omdømmeinsentivet er undersøkt isolert fra forsikringsinsentivet (Skinner & Srinivasan, 2012; Weber et al., 2008). Dette tyder på at investorer verdsetter revisorer med godt omdømme, og dette underbygges av Rothenberg (2020) som knytter et revisjonsselskaps

omdømme til investorers tro på revisjonsselskapets evne til å avdekke selskaper med svak finansiell stilling (Bigus et al., 2022, s. 9). Også Chaney og Philipich (2002) ser en tendens til at investorer baserer sine investeringsbeslutninger på revisors arbeid, som vil si at revisors jobb påvirker både eget og klientenes omdømme. Særlig ser dette ut til å gjelde de store revisjonsselskapene hvor flere forskere mener at det er lavere sannsynlighet for at store revisjonsselskaper aksepterer feil i klientenes regnskap enn mindre revisjonsselskaper, både fordi de har flere kunder og fordi de tilegner seg fordeler ved å bli ansett som et kvalitetsselskap. Dermed har de mer å tape på å bli involvert i en regnskapsskandale (Bigus et al., 2022; Weber et al., 2008).

Mye av forskningen understøtter at revisor vil ha en innebygget interesse i å ha et godt omdømme for å ivareta sin samfunnsrolle som tillitsperson. Selskaper med godt omdømme blir vurdert å være mer troverdige (Walsh et al., 2019, sitert i Bigus et al., 2022, s. 5), og flere forskere har studert hvilken rolle forretningsintegritet har for omdømme (Jensen & Roy, 2008; Park & Rogan, 2019). De definerer integritet som overholdelse av etiske og moralske prinsipper. Et positivt omdømme knyttet til forretningsintegritet styrker interessentenes tillit til organisasjonen. Begge studiene refererer til revisjonsbransjen som et godt eksempel på viktigheten av forretningsintegritet (Jensen & Roy, 2008; Park & Rogan, 2019).

3.4 Oppsummering av teori

Når regelverket revisor er underlagt endres og oppdateres, vil ulike faktorer spille inn på hvordan revisor både opplever endringene og forholder seg til dem. De tre teoriene vi har gjennomgått gir viktige forklaringer på hvordan endring i regelverk kan påvirke revisors handlinger.

Å følge de internasjonale revisjonsstandardene er i bransjen ansett som en del av god revisjonsskikk. Det er dermed en norm å følge standardene, og revisjonsselskapene vil strekke seg mot å følge nye krav fordi dette vil være sentralt for revisjonsselskapenes legitimitet og omdømme. For revisor er det viktig å oppfattes som legitim både av samfunnet og profesjonen ved at revisor følger lover og regler i henhold til forventninger fra omgivelsene. Dette henger tett sammen med revisors rolle som allmennhetens tillitsperson. Legitimitetsteorien kan forklare hvorfor revisor adopterer ny metodikk og inkluderer de nye kravene i sin risikovurdering. Revisor vil ha motivasjon og insentiver til å følge kravene

uavhengig av om det anses å gi nytte i revisjonen. Dette fordi revisor er opptatt av å være legitim for å ivareta omdømme. Den nye standarden pålegger revisorer å gjøre flere revisjonshandlinger enn før, og for flere av disse gis ikke revisor anledning til å vurdere om handlingene er nødvendige for den aktuelle revisjonen eller ikke. Med bakgrunn i teorien er det flere årsaker til at revisor likevel vil gjøre revisjonshandlingene fordi brudd på god revisjonsskikk kan medføre ulike negative konsekvenser.

4. Metode

I dette kapitlet vil vi gjennomgå metodene som er benyttet i vår studie. Innledningsvis redegjør vi for valg av forskningsdesign. Deretter gjør vi rede for forskningsprosessen, herunder hvordan vi har utarbeidet spørreundersøkelsen, hvordan vi har samlet inn data og hvordan den ble analysert. Vi vil gjennomgående i kapitlet redegjøre for hvilke valg vi har tatt for å sikre undersøkelsens kvalitet og vil avslutningsvis oppsummere reliabilitet og validitet knyttet til datasettet.

Begge forfatterne av denne oppgaven er ansatt i sine respektive revisjonsselskaper og har 5-6 års erfaring fra revisjon. Dette gjorde at vi ved valg av tema gikk inn med både antakelser, erfaringer og til dels fordommer om både tema og eventuelle data vi kom til å få samlet inn. Selv om vi har forskjellige arbeidsgivere og lokasjon har vi samme utdanning og tilnærmet samme erfaringsgrunnlag. Jo mer vi ble kjent og jo mer vi diskuterte, jo mer like så vi at våre antakelser om temaet var. Som Johannessen et al. (2020) skriver har vi lett for å projisere vår oppfatning av verden til å gjelde hele verden. Vi er dog begge kjent med Dunning-Kruger-effekten og vil i det videre gjennomgå de valgene vi har tatt for å sikre validiteten og reliabiliteten til vår undersøkelse, samt komme oss videre fra bevisst-ubevisst stadiet.

4.1 Valg av metode og forskningsdesign

I den samfunnsvitenskapelige metodelæren skiller man i hovedsak mellom kvantitativ og kvalitativ metode. Disse to metodene har sine fordeler og ulemper. En kvalitativ metode vil kunne gå dypere ned i et fenomen og brukes gjerne på områder hvor det foreligger lite kunnskap eller forskning (Johannessen et al., 2020). Kvantitativ metode, gjennom eksempelvis en spørreundersøkelse, vil kunne skaffe data fra en stor gruppe mennesker på relativt kort tid, herunder også om personens meninger (Easterby-Smith et al., 2018).

Gjennom prosessen har vi drøftet hvilken metode vi skulle bruke og hva som ville sikre validiteten av det vi ønsket å undersøke. Som nevnt ovenfor vil en kvalitativ tilnærming, gjennom eksempelvis intervjuer, gi oss muligheten til å komme dypere ned i fenomenet og høyst sannsynlig ville vi kunne fått et bredere spekter av meninger. Gjennom problemstilling og forskningsspørsmål sier vi at vi forsøker å forstå revisors opplevelse. Dette er et «holdningsspørsmål» (Johannessen et al., 2020, s. 288), hvor vi ønsker respondentens

subjektive opplevelse av fenomenet. Selv om det bakenforliggende temaet er en ny revisjonsstandard, som for mange ble aktualisert høsten 2022, tror vi at respondentene vil være i stand til å kunne besvare spørsmålene og at validiteten i spørsmålene vil bli bedre da vi får et større datagrunnlag gjennom en spørreundersøkelse enn kvalitative intervjuer. Dette datagrunnlaget vil gi oss mulighet til å bruke statistiske metoder for å se om det er sammenhenger eller ikke, som kan gi svar på våre forskningsspørsmål. Med bakgrunn i dette er vår vurdering at kvantitativ metode vil være den mest hensiktsmessige metoden for vår undersøkelse.

Videre har vi tatt stilling til hvilket forskningsdesign som vil passe best til problemstillingen. Vår oppgave vil se nærmere på hvordan revisor opplever at revidert revisjonsstandard har påvirket hvordan revisor gjør sin risikovurdering. Selv om vi tar utgangspunkt i en ny versjon av revisjonsstandarden, finnes det mye teori og litteratur som kan legge grunnlag for å forklare revisors meninger, holdninger og atferd. Med bakgrunn i det vurderer vi at et deskriptivt forskningsdesign vil fungere best. Undersøkelsen blir gjennomført som en tverrsnittsundersøkelse (Johannessen et al., 2016, s. 70) som vil gi et øyeblikksbilde av hvordan revisor opplever endringene i metodikken det første året etter at ISA 315 (revidert) trådte i kraft.

4.2 Utforming og oppbygging av spørreundersøkelsen

Vi utarbeidet en spørreundersøkelse for å kunne samle inn primærdata knyttet til vår undersøkelse. Primærdata er opplysninger som er innsamlet direkte fra den primære kilden hvor forskeren samler opplysningene for første gang (Jacobsen, 2015), og vil bistå å sikre at dataen som samles inn samsvarer med det man ønsker å undersøke og således være med å sikre validiteten til undersøkelsen. Vi har utarbeidet spørreundersøkelsen ved å benytte Nettskjema.no. Ved utarbeidelsen har vi hatt fokus på å lage en oversiktlig spørreundersøkelse med få og presise spørsmål.

For å sikre både reliabilitet og validitet til undersøkelsen blir respondenten først bedt om å svare på om vedkommende «jobber som revisor». Populasjonen vår er aktive revisorer og respondenter som svarer nei på dette spørsmålet blir takket for interessen og sendt ut av undersøkelsen. Spørsmålene videre i undersøkelsen er holdningsspørsmål som krever kunnskaper fra respondentene og det overnevnte spørsmålet vil sikre at de som svarer på

undersøkelsene har forutsetninger for å svare (Johannessen et al., 2020). Undersøkelsen blir delt via sosiale medier, og selv om teksten vi benytter henvender seg til aktive revisorer er det ikke usannsynlig at enkeltpersoner som ikke er revisor kan trykke seg inn på undersøkelsen.

Neste del av spørreundersøkelsen er knyttet til demografiske variabler. Her er det spørsmål om hvilket selskap man jobber for. I hovedsak for å kunne identifisere om respondenten jobber i et av big 5. Det er også lagt inn et alternativ om at vedkommende «ikke ønsker å oppgi» hvilket selskap de jobber for. Da blir respondenten sendt videre til et ja/nei spørsmål om vedkommende jobber i et big 5 selskapene, som skal bidra til å identifisere om respondenten er i målgruppen vår. De videre spørsmålene går i hovedsak på alder, antall års arbeidserfaring og stilling i selskapet. Dette er forholdstallsvariabler og nominale variabler som vi antar vil være med å påvirke besvarelsen av de videre spørsmålene og danner dermed grunnlag for analyse. Eksempelvis er «revisors skjønn» noe som utvikler seg med erfaring, slik at det er rimelig at en partner som har jobbet lenge vil ha et betydelig mer bevisst forhold til dette enn en medarbeider som har jobbet i kort tid som revisor. Totalt er det 4 spørsmål knyttet til den demografiske delen av spørreundersøkelsen. Disse gir en myk start da de er mindre krevende for respondentene å svare på.

Etter at respondenten er ferdig med de demografiske spørsmålene blir vedkommende presentert med en begrepsavklaring. Vi har i undersøkelsen valgt å benytte begrepet «metodikken» som en operasjonalisering av endringene i måten respondenten jobber på, etter endringene i ISA 315. Bakgrunnen for dette er at de fleste som jobber i ett av big 5 selskapene jobber ut fra selskapets metodikk og ikke ISAene direkte. Det kan til og med hende at enkelte revisorer ikke er kjent med at ISA 315 er endret, men de er kjent med endringene i sitt eget selskaps metodikk, som igjen er utledet av endringene i ISA 315. Videre forklarer vi at vi ønsker at respondenten svarer ut fra sin egen opplevelse. Denne typen begrepsavklaring har vi benyttet gjennom hele undersøkelsen. Etter at respondenten har svart på hvor stor vedkommende opplever endringen i selskapets metodikk blir hen presentert med begrepene «prinsippbasert» og «regelbasert». Dette er begreper som vi antar de fleste respondentene ikke er veldig godt kjent med i sitt daglige virke. Vi har derfor valgt å gi korte, presise og nøytrale forklaringer på forskjellene mellom disse to begrepene, slik at respondenten skal være bedre rustet til å ta stilling til spørsmålene og påstandene knyttet til disse begrepene. Det samme gjelder for spørsmålene knyttet til «profesjonelt skjønn» og «formålet med revisjon». Her har vi vist til hhv. ISA 200s definisjon av profesjonelt skjønn og revisorlovens § 9-1 som definerer formålet med revisjonen. De to sistnevnte begrepene forventer vi at revisorene er

godt kjent med, men definisjonene er ikke noe vi forventer at respondenten har klart for seg når de besvarer undersøkelsen. Bakgrunnen for at vi har valgt å definere enkelte begreper er å unngå forvirring blant respondentene om hva vi egentlig spør etter og sikre begrepsvaliditeten til undersøkelsen.

Undersøkelsen er pre-strukturert og består, bortsett fra den demografiske delen, kun av faste svaralternativer i form av Likert-skala. Med bakgrunn i vår problemstilling og forskningsspørsmål som i stor grad knytter seg til opplevelse, meninger og holdninger vil svaralternativer i form av en skala gi respondenten muligheten til å nyansere svarene sine. Johannessen et al. (2020) viser til at skalaer med 5 eller 7 trinn gir den beste datakvaliteten, reliabiliteten og validiteten. Vi har valgt å benytte en skala med 7 trinn i alle våre spørsmål hvorav et av svaralternativene er nøytralt, for å unngå å tvinge fram et svar fra respondenten i tilfeller hvor respondenten ikke er i stand til å svare (Johannessen et al., 2016, s. 271). Alle spørsmålene er gjort obligatoriske hvor spørsmål og svaralternativer er standardisert slik at man kan se på likheter og variasjoner hos respondentene, og dette gir oss mulighet til å generalisere resultatene fra utvalget til resten av populasjonen (Johannessen et al., 2016, s. 259). Til slutt i undersøkelsen har vi lagt inn et tekstfelt som ikke er obligatorisk hvor deltakerne kan gi kommentarer eller tilbakemeldinger på undersøkelsen.

Spørreundersøkelsen er anonym, og personvern ble hensyntatt i utarbeidelsen. I innledningen til undersøkelsen opplyste vi at det er frivillig å delta og at det er mulig å trekke seg både underveis eller etter gjennomført undersøkelse. Vi opplyste videre at svarene blir registrert og lagret elektronisk, og at det ikke vil være mulig å identifisere enkeltpersoner. Opplysninger er behandlet konfidensielt og i samsvar med gjeldende personvernregelverk.

4.2.1 Begrensninger med spørreundersøkelse

Gjennomføring av spørreundersøkelse tar utgangspunkt i at det finnes et stort antall enheter som burde undersøkes for å få en fullstendig oversikt, men man har kun tid og ressurser til å undersøke et utvalg. En utvalgsstudie prioriterer variasjon og mulighet for statistisk generalisering, men har som ulempe at designet fører til en nedtoning av samspillet mellom individ og kontekst. Dette kan føre til at man får såkalte «tynne beskrivelser» som kan virke virkelighetsfjerne. Dette henger sammen med at en spørreundersøkelse er forhåndsstrukturert og har lukkede svaralternativer som gjør at respondenten kun kan svare innenfor de rammer undersøkelsen på forhånd har definert. Dette kan gjøre at vi får en manglende forståelse for

hvorfor den enkelte respondent gir det aktuelle svaret. Samtidig er fordelene med «tynne beskrivelser» at det krever presisjon, som tvinger forskeren til å fokusere på få elementer med nøye gjennomtenking av hva som er viktig for undersøkelsen (Jacobsen, 2015).

En utfordring med spørreundersøkelser er at resultatet kan påvirkes av at man ikke får tilstrekkelig med besvarelser, både totalt og fra de ulike undergruppene. Det kan også ha den effekten at respondentene påvirkes av hvordan spørsmålene er formulert og hvilken rekkefølge de kommer i, som kan lede til andre svar enn om man hadde formulert og sortert annerledes (Jacobsen, 2015).

4.3 Populasjon og utvalg

Populasjonen for vår undersøkelse er alle aktive revisorer, men å finne en nøyaktig oversikt over antallet i populasjonen er utfordrende. Finanstilsynet fører register over alle statsautoriserte revisorer i Norge. Vi har hentet ut en rapport fra virksomhetsregisteret som per 13.04.2023 viser totalt 8 720 revisorer med autorisasjon i Norge (Finanstilsynet, u.å). Likevel er det ikke sikkert at alle disse personene jobber som revisor på tidspunktet for gjennomføring av undersøkelsen.

I tillegg jobber det revisorer som ikke har autorisasjon i de ulike selskapene, men det finnes ikke tilsvarende statistikk for disse. Vi har innhentet informasjon om antall ansatte i de fem store revisjonsselskapene ved å sjekke åpenhetsrapporten for 2022, samt søke opp selskapene i Proff. Tabell 1 viser antall ansatte per selskap i Norge.

Revisjonsselskap	Antall ansatte
BDO	1 800
Deloitte	1 400
EY	2 000
KPMG	1 650
PwC	2 000
Totalt	8 850

Tabell 1 Egen tabell. Antall ansatte i de store revisjonsselskapene.

Dette vil ikke gi en helt korrekt oversikt da tallene også inkluderer ansatte på andre avdelinger enn revisjon, slik som rådgivning, regnskap, administrativt mfl. Tallene gir oss likevel en indikasjon på populasjonens størrelse. Populasjonen er for stor til at det er mulig for oss å undersøke hele, så vi utfører undersøkelsen på et utvalg av populasjonen som baserer seg på

praktiserende revisorer i de fem store revisjonsselskapene. For at vi skal kunne generalisere resultatene i undersøkelsen til hele populasjonen er utvalget nødt til å være representativt, som innebærer at sammensetningen i utvalget tilsvarer sammensetningen i populasjonen på alle viktige egenskaper (Johannessen et al., 2016, s. 241). I vårt tilfelle vil vi ikke selv kunne velge ut vårt utvalg og hvor stort det skal være, vi må prøve å nå ut til så mange som mulig ved å bruke vårt nettverk og sosiale medier. Utvalget blir derfor et ikke-sannsynlighetsutvalg hvor vi havner under kategorien «bekvemmelighetsutvalg» ved at utvalget vil bestå av de respondentene vi klarer å nå ut til. Fordelen med denne typen utvalg er at den er enkel og kostnadseffektiv, men ulempen vil være at man kan få en skjevhet i utvalget ved at relevante grupper ikke kommer med (Jacobsen, 2015). Å kun undersøke et utvalg av populasjonen vil alltid medføre en viss risiko for at resultatene ikke er representativ for resten av populasjonen. For å hensynta potensielle skjevheter vil vi ha fokus på å forsøke å nå ut til alle 5 revisjonsselskaper og til personer i alle de ulike stillingsnivåene slik at vi kan få et spredt utvalg hvor alle «undergrupper» i populasjonen kommer med. Disse forutsetningene vil bidra til å ivareta reliabilitet og validitet slik at vi får et godt utgangspunkt for gjennomføring av undersøkelsen.

4.4 Pretest

For å få til en vellykket spørreundersøkelse er det helt sentralt å utføre en pretest. Formålet er blant annet å sikre begrepsvaliditeten til undersøkelsen, det vil si om vi måler det vi ønsker å måle (Johannessen et al., 2020, s. 44).

Gjennom utarbeidelsen av spørreundersøkelsen ble det gjort mange uformelle tilnærminger for å sikre begrepsvaliditeten i form av spørsmål til venner som er revisorer. Når spørreundersøkelsen nærmet seg helt ferdig, foretok vi en mer formell tilnærming. Undersøkelsen ble sendt til totalt 7 revisorer i 3 forskjellige revisjonsselskaper. Alder, erfaring og stillingsnivå varierte betydelig, hvor vi fikk tilbakemeldinger fra nye revisormedarbeidere og helt opp til erfarne partnere i revisjonsselskapet. Bakgrunnen til at vi ønsket tilbakemelding fra ulike revisjonsselskaper er at selv om revisjonsstandardene omfatter alle selskapene, så vil revisjonsmetodikken i de ulike selskapene benytte forskjellige ord for operasjonalisering av standardene. Vi ønsket derfor at ordlyden i spørsmålene var såpass generell at alle som jobber i et av de 5 store revisjonsselskapene kunne skjønne hva

spørsmålet faktisk spurte om, uten at de faglige begrepene ble for uklare. Tilbakemeldingene vi fikk var gode, konstruktive og utfordrende. Hovedmomentene gikk på alt fra de mindre områdene som tegnsettingsfeil, skrivefeil mv. til de mer utfordrende momentene som endring av ordlyd, begreper, retning på spørsmålsstilling mv. Vi sammenstilte tilbakemeldingene og gjorde enkelte korreksjoner. Etter utført prestudie ble data slettet og undersøkelsen klargjort for distribuering.

4.5 Distribuering av spørreundersøkelsen

For å distribuere spørreundersøkelsen til populasjonen har vi i hovedsak benyttet eget nettverk. Den 13.03.2023 sendte vi undersøkelsen ut på e-post til revisorer i selskapene vi jobber i. Vi fikk også bekjente i andre revisjonsselskaper til å sende ut i sitt selskap. I tillegg tok vi kontakt med de selskapene hvor vi ikke hadde noen bekjente. Undersøkelsen ble også delt på våre respektive profiler på LinkedIn, hvor kolleger og andre bekjente i bransjen delte undersøkelsen videre. Vi har derfor ikke en fullstendig oversikt over antall revisorer innenfor populasjonen som vi nådde ut til, men vi fikk totalt 163 besvarelser på undersøkelsen.

Både for oss og for respondentene ble nettskjema en fleksibel måte å gjennomføre undersøkelsen på, da e-post og LinkedIn delinger inneholdt en link til undersøkelsen som respondentene kunne svare på når det passet dem.

4.6 Dataanalyse

Ved bruk av spørreundersøkelse fikk vi samlet inn store mengder data og vi vil her gjennomgå hvordan vi har bearbeidet og analysert innsamlet data. Målet med dette er å forenkle tallmengdene slik at resultatene fra undersøkelsen kan presenteres på en forståelig måte til leseren.

4.6.1 Variablenes målenivå

I kvantitative undersøkelser klassifiseres de som skal undersøkes som enheter, i vårt tilfelle revisorer, og det som skal undersøkes klassifiseres som variabler, som vil være revisorenes opplevelse, oppfatninger og holdninger. Variablene kan klassifiseres i ulike målenivåer som

vil ha betydning for måten dataene analyseres på (Johannessen et al., 2016, s. 239). Vi skiller mellom fire målenivå;

- Nominalnivå
- Ordinalnivå
- Intervallnivå
- Forholdstallsnivå

Hvilken statistisk analyse som er meningsfull å bruke i dataanalysen vil avhenge av hvilket målenivå variablene har. Det som kjennetegner nominalnivå, er at verdiene er gjensidig utelukkende som vil si at en enhet kun kan ha én av verdiene. Verdiene kan ikke rangeres på en logisk måte, men kan kategoriseres. I vår undersøkelse vil revisjonsselskap være nominalnivå. Ordinalnivå kjennetegnes ved å være gjensidig utelukkende og samtidig kunne rangeres logisk slik at de kan ordnes i en bestemt rekkefølge, men man kan ikke si noe om avstanden mellom verdiene. Stillingsnivå har ordinalnivå i vår undersøkelse. Intervallnivå kan både klassifiseres, rangeres og si noe om avstanden mellom verdiene. Et eksempel på dette er temperatur da det er nøyaktig lik avstand mellom verdiene. Forholdstallsnivå er verdiene som gir mest utfyllende informasjon og har samme kjennetegn som intervallnivå, men kan også si noe om forholdet mellom verdiene. Her vil det eksistere et observerbart nullpunkt som gjør det mulig å sammenligne forholdet mellom variablene. Alder og antall års arbeidserfaring i revisjonsbransjen er eksempelvis verdier på forholdstallsnivå. Des høyere målenivå en variabel har, des mer avanserte statistiske analyser kan utføres (Johannessen et al., 2016, s. 253-257).

For vår undersøkelse vil de fleste spørsmålene knyttet til respondentenes opplevelse mv. være på ordinalnivå. Selv om spørsmålene blir besvart ut fra en skala basert på Likert (1932) metodikk, vil spørsmålene stå alene og ikke bli gruppert for å oppnå en likert-skala og at dataen således kan behandles på intervallnivå.

4.6.2 Analysemetoder

For å analysere innsamlet data valgte vi å bruke det statistiske programmet SPSS (Statistical Package for the Social Sciences). Dette er et anerkjent dataprogram som er mye brukt til analyse av kvantitativt datamateriale. Det ble laget en kodebok i nettskjema som ble importert til SPSS, og dette gjorde at vi fikk oversikt over hva hver enkelt respondent hadde svart. For å

bearbeide dataen foretok vi både opptelling for å få en oversikt over hvordan enhetene fordelte seg på de enkelte variablene, samt gjennomførte statistiske analyser av tallene (Johannessen et al., 2016, s. 252, 278).

Som nevnt ovenfor var spørsmålene i undersøkelsen knyttet til revisors opplevelse, oppfatninger og holdninger. De var utformet ved bruk av Likert-skala, men variablene vil fortsatt være på ordinalnivå. Vår data brøt således med forutsetningene for å kunne bruke parametriske tester og vi benyttet ikke-parametriske statistiske metoder for våre analyser (Easterby-Smith et al., 2018, s. 326). Vi benyttet median og modus for å finne ut hva den sentrale verdien i fordelingen var. Median er verdien som befinner seg i midten av en fordeling og representerer det typiske svaralternativet da halvparten av respondentene svarer lavere enn denne respondenten, mens den andre halvparten svarer høyere. For å kunne benytte median i analysen forutsettes det at variabelen kan rangeres og må derfor være enten på ordinal-, intervall- eller forholdstallsnivå. Vi vil også bruke kvartiler som et mål for spredningen i besvarelsen. Modus er den verdien på en variabel som har flest besvarelser og kan benyttes for variabler på nominalnivå (Johannessen et al., 2016, s. 281-285).

4.6.2.1 Kruskal-Wallis og post hoc tester

For sammenligning mellom grupper av utvalget, med ikke-parametrisk data, står valget mellom Mann-Whitney U test og Kruskal Wallis test (KW). Førstnevnte benyttes hvis man har 2 grupper man ønsker å sammenligne, mens sistnevnte er ved 3 eller flere grupper (Easterby-Smith et al., 2018). I våre analyser vil sammenligningene i hovedsak være på stillingsnivå (4 grupper) og på forskjell mellom selskapene (4 grupper) og i så måte er KW mest aktuell for våre analyser.

KW er en ikke-parametrisk analysemetode hvor man tester følgende hypotese $H_0 =$ Sentraltendens av variabel X er den samme på tvers av ulike grupper i utvalget.

$$H = \frac{12}{N(N+1)} \sum_{i=1}^k \frac{R_i^2}{n_i} - 3(N+1)$$

Formel 2 Kruskal Wallis test

K = Antall grupper

N = Utvalgets størrelse

n_i = antall i gruppe i

r_i = rangering av observasjonene i gruppe i

KW gir oss en kji kvadrat-verdi (χ^2) og signifikans. En signifikant verdi sier at det er forskjell i sentraltendensen mellom gruppene (Kanji, 1999, s. 89; Wright, 1997, s. 132).

Gjennomføring av KW gir oss svar på om det er signifikante forskjeller mellom gruppene, men ikke hvilke grupper. Som Post-hoc test utfører vi Dunns parvise sammenligning med Bonferroni justering for å finne nøyaktig hvilke grupper som er forskjellig. Kombinasjonen av Dunns og Bonferroni er med på å bidra til å redusere risikoen for Type-1 feil (falsk-positiv) i våre analyser (Dinno, 2015).

4.7 Undersøkelsens datakvalitet (validitet og reliabilitet)

For å vurdere kvaliteten av datamaterialet vi har innhentet må vi vurdere det opp mot problemstillingen vi har valgt å belyse. Det helt sentrale er at data fra undersøkelsen er gyldig og relevant (valid), og pålitelig og troverdig (reliabel). Valid innebærer at empirien vi samler inn faktisk gir svar på spørsmålene vi har stilt. Vi skiller mellom intern og ekstern gyldighet, hvor den interne sier noe om i hvor stor grad undersøkelsen gir en sann eller virkelighetsnær fremstilling av fenomenet som undersøkes, mens den eksterne gyldigheten er knyttet til overførbarhet av funn til resten av populasjonen. Reliabel innebærer at undersøkelsen må være til å stole på. Dette forutsetter at undersøkelsen er gjennomført på en måte som vekker tillitt, den må ikke være beheftet med åpenbare målefeil, svakheter eller manglende presisjon (Jacobsen, 2015). Det er ulike faktorer som kan svekke reliabiliteten til undersøkelsen. Det er helt sentralt at vi ved utarbeidelse av spørreskjema er nøye på hvordan spørsmålene formuleres slik at de ikke er ledende eller uklare. Dette har vi forsøkt å forebygge ved å gjennomføre pretest av undersøkelsen. Videre kan det foreligge trekk ved respondenten som kan påvirke påliteligheten. Dette kan for eksempel være at respondenten føler seg tvungen til å svare noe annet enn det respondenten egentlig mener for å ikke fremstille selskapet de jobber i på en negativ måte, eller i frykt for å bli gjenkjent. Vi har i innledningen i undersøkelsen forsøkt å forebygge dette ved å informere deltakerne om at undersøkelsen er anonym og at besvarelsene behandles konfidensielt. Det kan også tenkes at respondentene har vært utsatt for forstyrrelser mens de besvarte undersøkelsen, eller at de har hatt dårlig tid slik

at de har valgt svaralternativer som ikke er gjennomtenkte. I slike tilfeller er det vanskelig for oss å gjøre noe for å forebygge svakheter, men vi kan være oppmerksomme på dette ved analysering av data. Videre kan det også forekomme feil ved bruk av analyseverktøy. Vi har derfor valgt å benytte et anerkjent program som er anbefalt for den typen data vi skal analysere. Vi gjorde noen valg knyttet til utforming av undersøkelsen som kan svekke reliabiliteten på overordnet nivå. Omfanget av spørsmål ønsket vi å holde lav, slik at tidsbruken til respondenten ble så liten som mulig. Populasjonen vår består av revisorer som ved tidspunktet for undersøkelsen er midt i årsoppgjøret (den travleste tiden på året for en revisor) og for å sikre tilstrekkelig antall respondenter ønsket vi å kunne si at undersøkelsen tar kort tid å svare på. En mer hensiktsmessig metode ville nok vært å stille flere spørsmål knyttet til samme tema i undersøkelsen. Dette ville gjort muligheten til å eliminere inkonsistens i besvarelsene som en trussel mot reliabiliteten til undersøkelsen. Det ville også gitt oss mulighetene til å oppnå en likert-skala som ville gitt oss en variabel med høyere målenivå.

For at dataen vi har samlet inn skal kunne gi en god representasjon av problemstillingen, er det viktig at respondentene er relevante til akkurat dette. Vi har gjort en avgrensning av populasjonen til revisorer i big 5 selskapene som etter vår mening vil kunne gi oss den relevante informasjonen vi trenger. Siden undersøkelsen publiseres på sosiale medier slik at den er tilgjengelig for alle, er det i teorien en risiko for at personer som ikke er revisorer har besvart undersøkelsen. Vi har ikke mulighet til å finne ut hvem som faktisk har besvart, men vi tror at personer som ikke er i vår målgruppe har liten interesse av å besvare undersøkelsen feilaktig.

4.8 Oppsummering metode

Valgene som er gjort knyttet til metoden er gjort for å sikre undersøkelsen best mulig validitet og reliabilitet. Spørreundersøkelsen ble før publisering gjennomgått i flere omganger både med hensyn på å sikre at spørsmålene var knyttet opp mot forskningsspørsmålene og semantikken. Det ble også gjort tiltak i undersøkelsen for å sikre at besvarelsene kun kom fra populasjonen vi ønsket å undersøke. Vi har hatt fokus på at spørreundersøkelsen skulle være kort og konsis for å kunne sikre tilfredsstillende antall besvarelser, under den presumpsjon at færre vil besvare en undersøkelse som tar lang tid. Med dette som bakteppe har vi gitt fra oss noe bevisstyrke i form av at vi kunne stilt flere spørsmål om samme tema og sett hvor

konsistent besvarelsene var. Alternativt kunne vi også gjort en retest av undersøkelsen for å sikre reliabiliteten (Johannessen et al., 2020, s. 27), men med bakgrunn i tidsbegrensningene en slik oppgave som dette har vurderte vi det til å ikke være en hensiktsmessig løsning. Vi mener i det store bildet å ha gjort tilstrekkelige tiltak gjennom valg av metode for å sikre validitet og reliabilitet i undersøkelsen, både med hensyn til statistiske metoder og utarbeidelse av undersøkelse.

5. Resultater

I dette kapittelet presenterer vi resultatene fra spørreundersøkelsen og foretar analyse av innsamlet data. Innledningsvis vil vi presentere deskriptiv statistikk for utvalget vårt og i det videre vil vi presentere statistikk for hvert av spørsmålene som ligger til grunn for diskusjon og konklusjon.

Spørreundersøkelsen ble åpnet for besvarelser 13.03.23 og stengt 11.04.23.

Totalt har vi fått 163 besvarelser på vår spørreundersøkelse. Av disse har 155 svart at de jobber som revisor. Av disse igjen var det 149 som bekrefter at de jobber for et av Big-5 selskapene og således er en del av vårt utvalg.

Revisjonsselskap	N% (n = 149)
Ønsker ikke å oppgi	3 %
EY	22 %
KPMG	34 %
PWC	7 %
Deloitte	1 %
BDO	33 %
Stillingsnivå	
Medarbeider (associate e.l.)	30 %
Senior medarbeider (senior associate e.l.)	24 %
Manager/Senior manager (kvalitetssikrer revisjon)	32 %
Ansvarlig revisor	15 %
Antall år i revisjon	
1-2 år	30 %
3-5 år	24 %
6-10 år	15 %
11+	32 %

Tabell 2 Egen tabell: Deskriptiv statistikk for utvalg

Vi har fått svar fra alle de fem store revisjonsselskapene, men med hovedvekt fra EY, BDO og KPMG. Det er totalt 5 respondenter som ikke ønsker å oppgi hvilket selskap de jobber i, men som bekrefter at de jobber for en av de fem store.

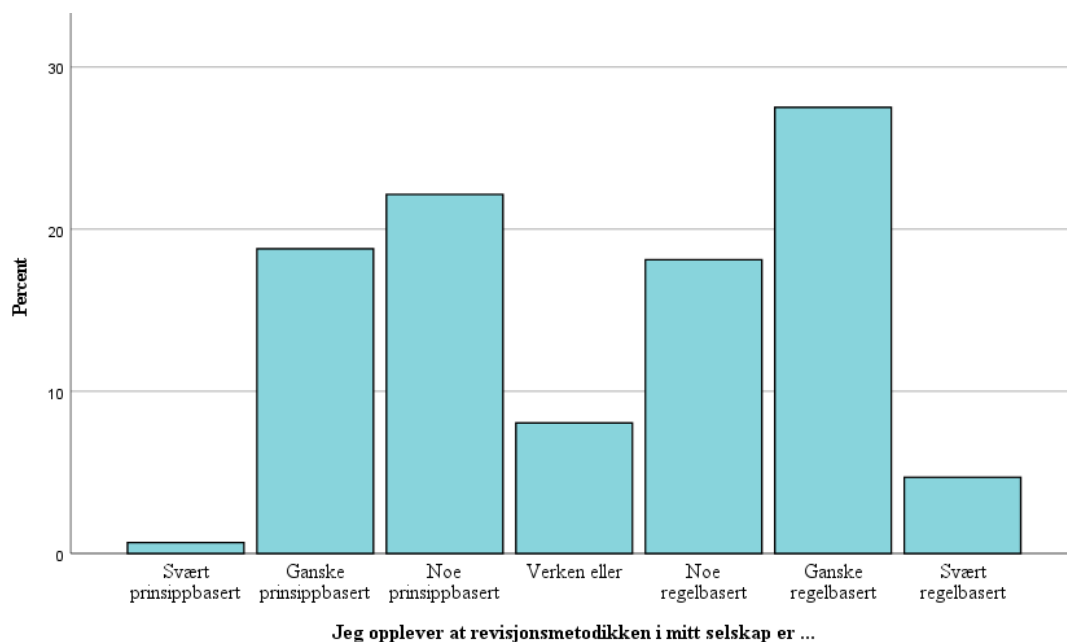
Vi har fått en god fordeling på de ulike stillingsnivåene, hvor ca. 54 % av respondentene er medarbeider eller senior medarbeider, mens de resterende er manager, director, partner e.l. Vi ser at det er noe sammenfallende med antall års erfaring i revisjon hvor ca. 54% har <5 års erfaring. Kvaliteten på utvalget vi har fått mener vi er tilfredsstillende. Det kan ikke forventes at en revisormedarbeider med <2 års erfaring vil ha den nødvendige erfaringen til å kunne uttale seg om de lange linjene i revisjonsmetodikken, men besvarelsene deres knyttet til opplevelse av krav vil fortsatt være interessante.

Videre vil vi presentere hvert enkelt spørsmål som ble stilt i spørreundersøkelsen og presentere besvarelsene i form av histogram og deskriptiv statistikk.

Som nevnt i metodekapitlet var alle spørsmålene knyttet til holdninger, opplevelser mv. på en likert-skala fra 1-7. Under vil vi beskrive besvarelsene og verdi for median, kvartiler mv. i parentes.

5.1 Forskningsspørsmål 1

Hvilken metodikk opplever du i ditt selskap?



Figur 2 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på hvordan de opplever revisjonsmetodikken i sitt selskap

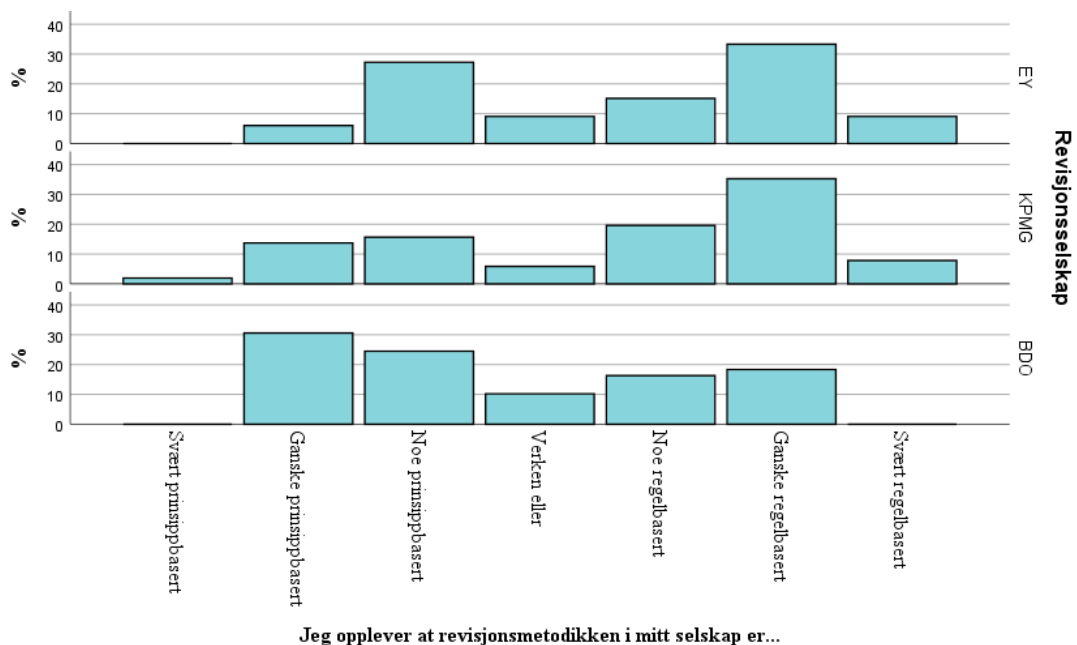
Vi spurte respondentene hvordan de opplever revisjonsmetodikken i sitt selskap mht. prinsipp vs. regelbasert tilnærming. Median befinner seg på «noe regelbasert» (5), øvre kvartil

«Ganske regelbasert» (6), nedre kvartil «Noe prinsippbasert» (3). Modus var «ganske regelbasert» (6).

Vi har foretatt en Kruskal-Wallis test som viste at det ikke var signifikante forskjeller i opplevelsen ut fra stillingsnivå i selskapet. ($\chi^2(3, n = 149) = 3,283, p = 0,350$). Det var derimot signifikant forskjell mellom de ulike selskapene ($\chi^2(3, n = 143) = 12,133, p = 0,007$). Dunn's pairwise sammenligning ble utført og det ble funnet signifikant forskjell mellom BDO-EY og BDO-KPMG.

Revisjonsselskap	Median	Øvre kvartil	Nedre kvartil
BDO	3	5	2
EY	5	6	3
KPMG	5	6	3

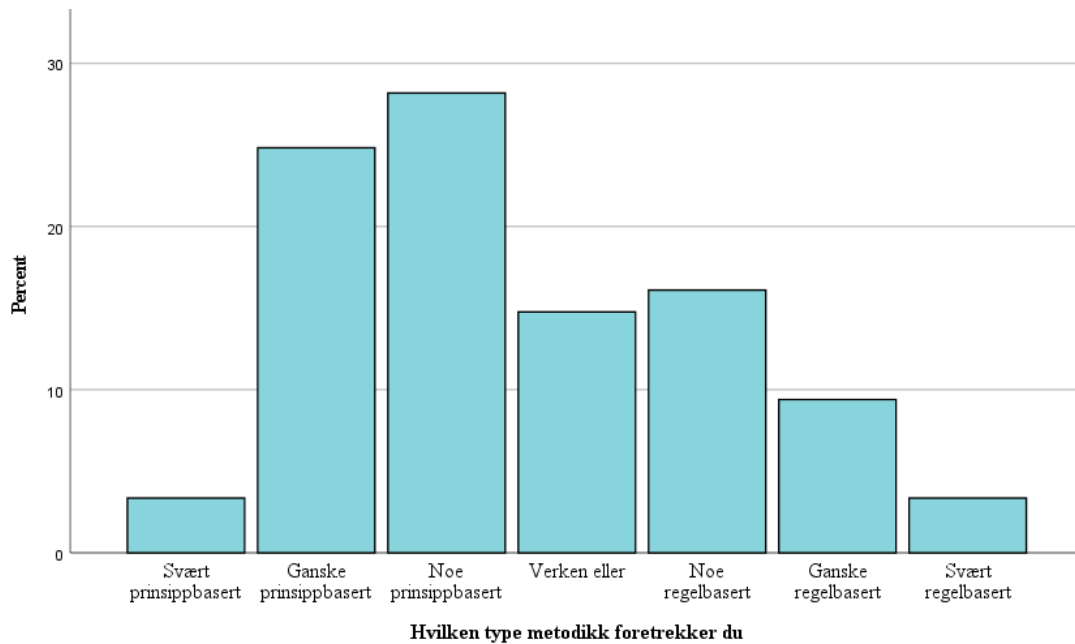
Tabell 3 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO, EY og KPMG på hvordan de opplever metodikken i sitt selskap.



Figur 3 Egen figur: Besvarelse fra respondentene i EY, KPMG og BDO på hvordan de opplever revisjonsmetodikken i sitt selskap

Det ble ikke funnet noen øvrige signifikante forskjeller mellom selskapene.

Hvilken metodikk foretrekker du?



Figur 4 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på hvilken metodikk de foretrekker

I motsetning til hvordan respondentene opplever metodikken i sitt selskap, var det et noe klarere resultat på hva slags metodikk respondentene foretrekker. Både median og modus var «Noe prinsippbasert» (3). Øvre kvartil var «noe regelbasert» (5), nedre kvartil var «Ganske prinsippbasert» (2). KW viser at det ikke var signifikante forskjeller ut fra stillingsnivå i selskapet. (χ^2 (3, n = 149) = 2,341, p = 0,505). Her var det heller ingen signifikant forskjell mellom de ulike selskapene (χ^2 (3, n = 143) = ,403, p = 0,940).

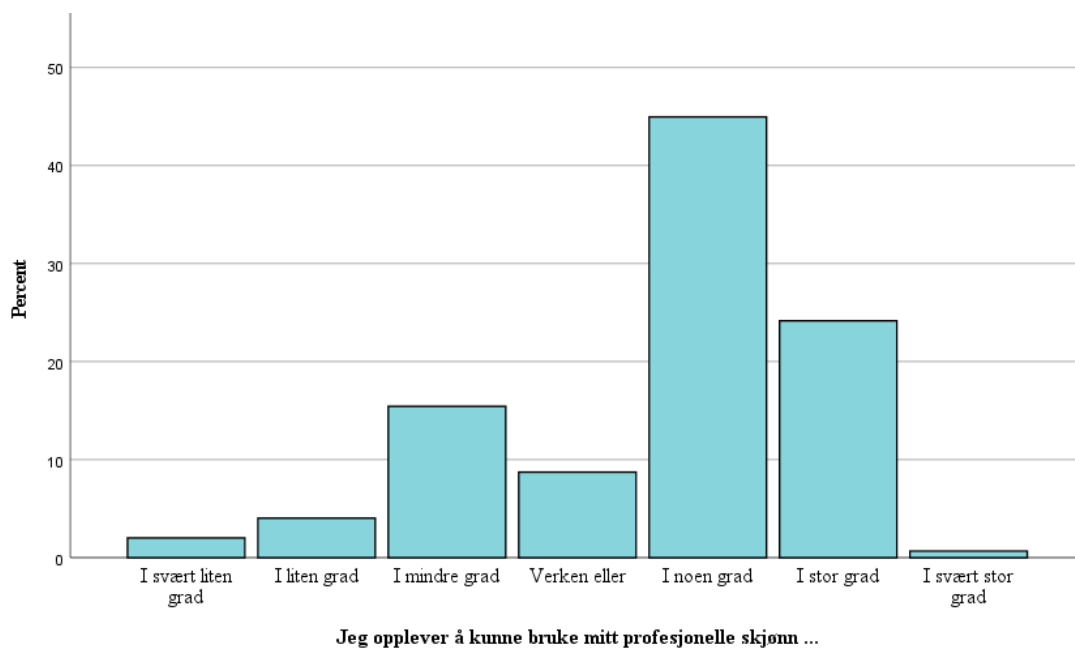
Profesjonelt skjønn

For å besvare spørsmål om revisors opplevelse av bruken og behovet for å benytte sitt profesjonelle skjønn spurte vi respondentene om deres opplevelse av muligheten til å kunne bruke vs. behovet for å bruke profesjonelt skjønn.

N = 149	Behovet for å bruke profesjonelt skjønn		Muligheten til å bruke profesjonelt skjønn
Svært lite	0 %	I svært liten grad	2 %
Lite	5 %	I liten grad	4 %
Mindre	12 %	I mindre grad	15 %
Verken eller	12 %	Verken eller	9 %
Noe	41 %	I noen grad	45 %
Stort	30 %	I stor grad	24 %
Svært stort	1 %	I svært stor grad	1 %

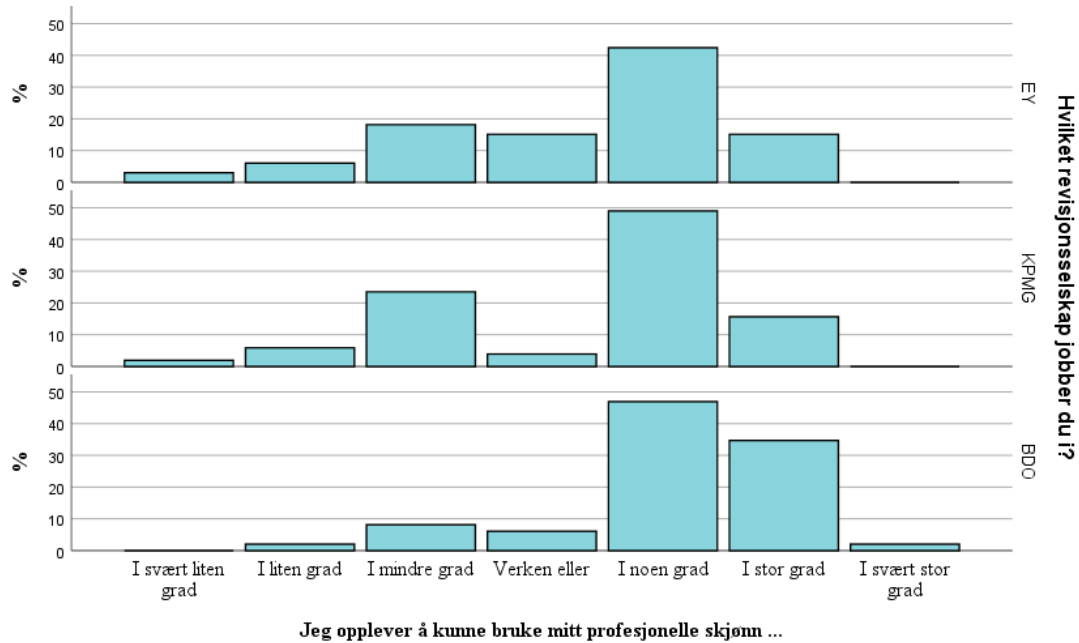
Tabell 4 Egen tabell: Oversikt over respondentenes prosentvise besvarelse på behov og mulighet til å bruke profesjonelt skjønn

Bruke profesjonelt skjønn



Figur 5 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på hvordan de opplever mulighetene til å bruke profesjonelt skjønn

Median var “I noen grad” (5), øvre kvartil mellom «I noen grad» og «I stor grad» (5,5), nedre kvartil «Verken eller» (4). Det var ingen signifikante forskjeller basert på stillingsnivå (χ^2 (3, n = 149) = 0,133, p = 0,988.). Det var signifikante forskjeller mellom selskapene (χ^2 (3, n = 143) = 11,378, p = 0,010). Ved Dunn’s pairwise sammenligning så vi at det var signifikant forskjell mellom BDO-EY (p = 0,026) og BDO-KPMG (p = 0,023).

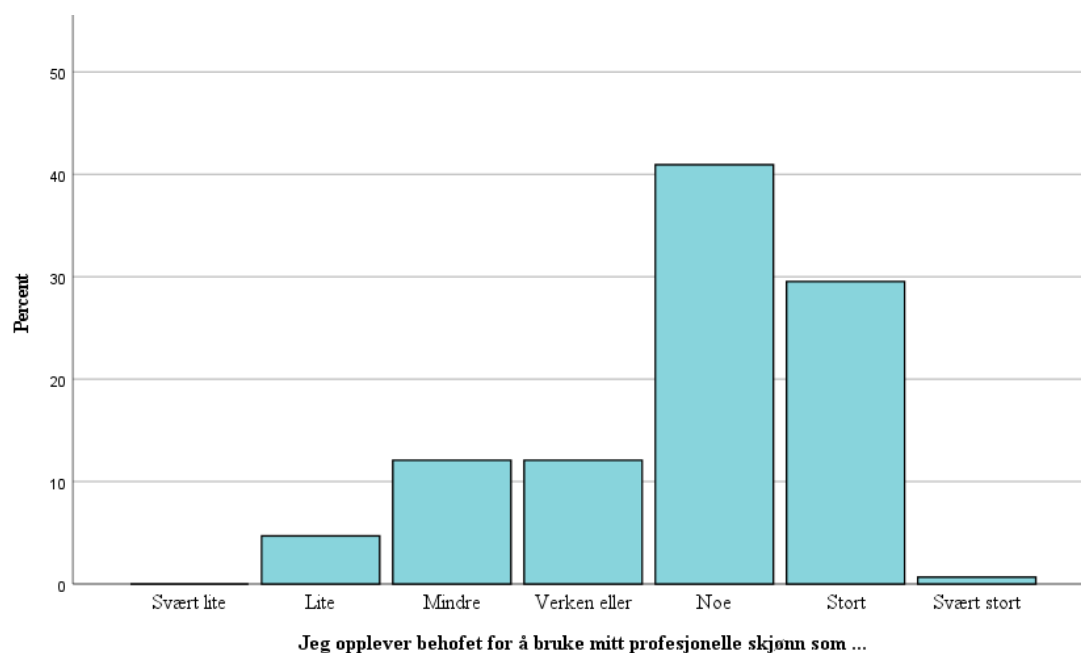


Figur 6 Egen figur: Besvarelse fra respondentene i EY, KPMG og BDO på hvordan de opplever mulighetene til å bruke profesjonelt skjønn

Revisjonsselskap	Median	Øvre kvartil	Nedre kvartil
BDO	5	6	5
EY	5	5	3
KPMG	5	5	3

Tabell 5 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO, EY og KPMG på hvordan de opplever mulighetene til å bruke profesjonelt skjønn

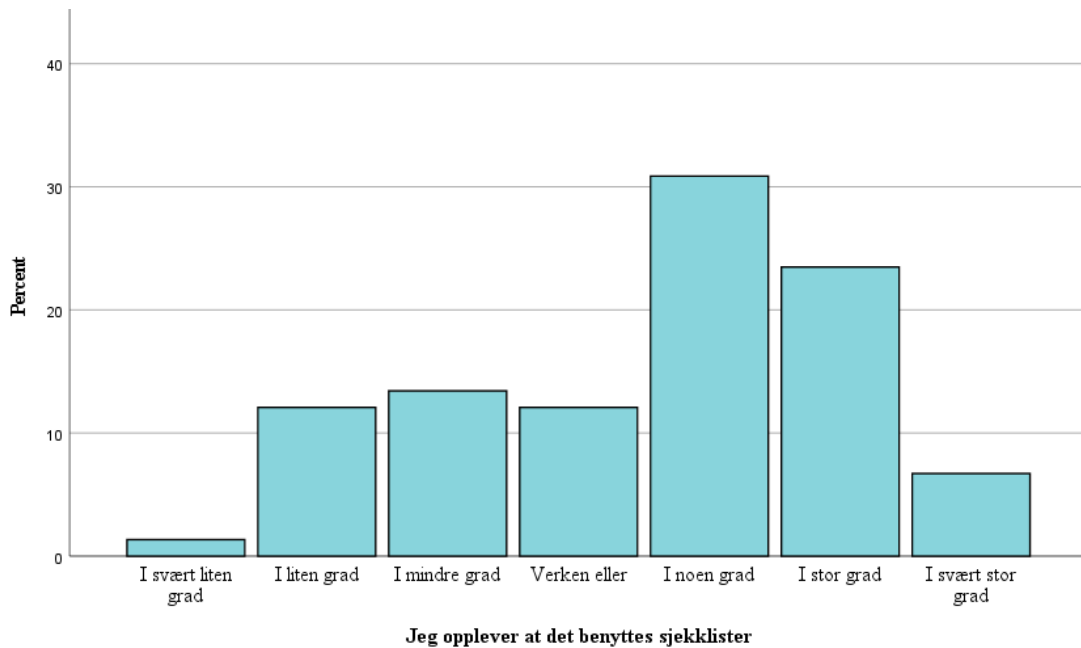
Jeg opplever å kunne bruke mitt profesjonelle skjønn



Figur 7 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på hvordan de opplever behovet for å bruke profesjonelt skjønn

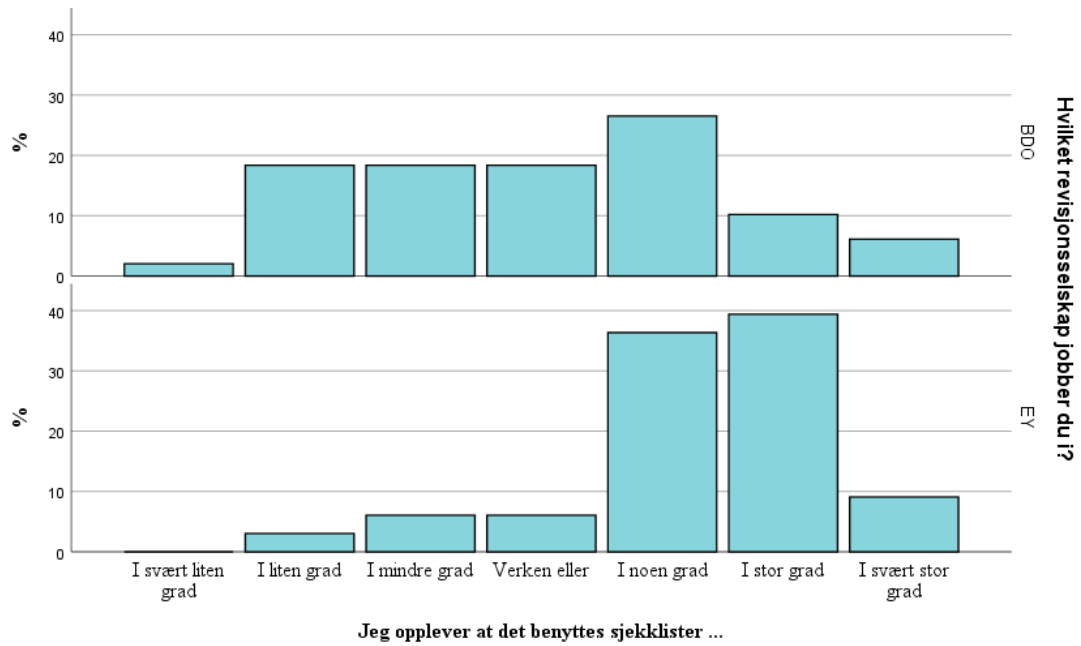
På spørsmålet om respondentene opplever behovet for å benytte sitt profesjonelle skjønn var medianen «noe» (5), øvre kvartil er «stort» (6) og nedre kvartil «verken eller» (5). Det var ingen signifikante forskjeller mellom stillingsnivåene (χ^2 (3, n = 149) = 6,797, p = 0,079.) eller de ulike selskapene (χ^2 (3, n = 143) = 7,215, p 0,065).

Jeg opplever at det benyttes sjekklister



Figur 8 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på i hvilken grad de opplever at det benyttes sjekklister for å dokumentere risikovurderingene.

Vi spurte respondentene i hvilken grad de opplever bruk av sjekklister for å dokumentere risikovurderingen. Medianen var «i noen grad» (5), øvre kvartil var «I stor grad» (6), nedre kvartil var «I mindre grad» (3). Det var ingen signifikant forskjell mellom stillingsnivåene ($\chi^2(3, n = 149) = 0,803, p = 0,849$), men mellom selskapene var det signifikant forskjell ($\chi^2(3, n = 143) = 15,483, p = 0,001$). Dunn's pairwise sammenligning viste at det var signifikant forskjell mellom BDO – EY ($p = 0,001$).



Figur 9 Egen figur: Besvarelse fra BDO og EY på i hvilken grad de opplever at det benyttes sjekklister for å dokumentere risikovurderingene

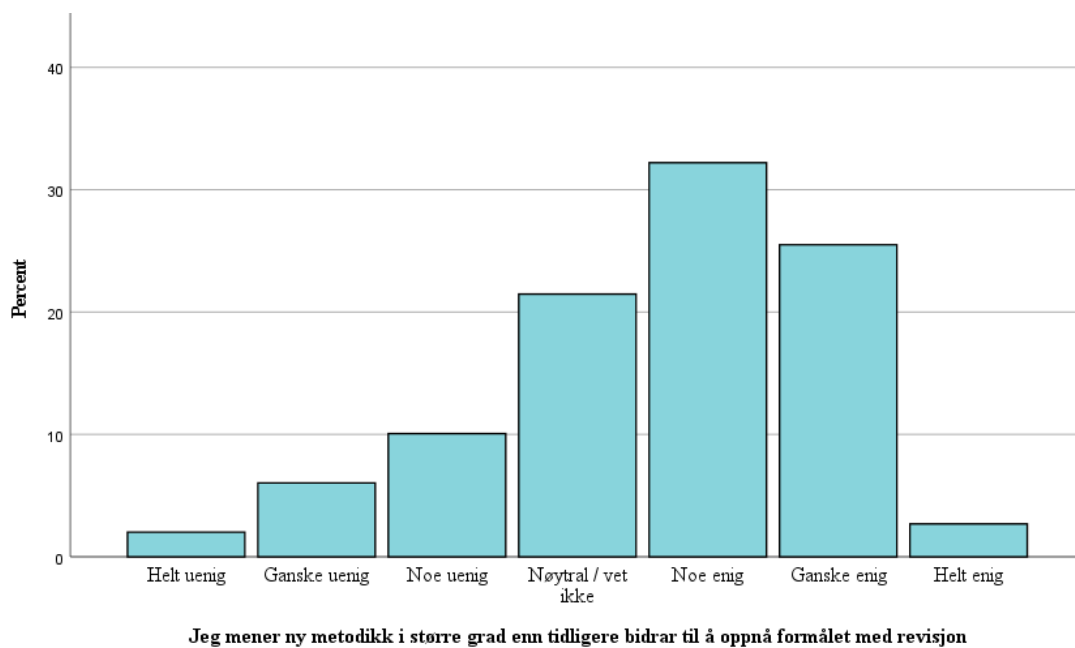
Revisjonsselskap	Median	Øvre kvartil	Nedre kvartil
BDO	4	5	3
EY	5	6	5

Tabell 6 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO og EY på i hvilken grad de opplever at det benyttes sjekklister for å dokumentere risikovurderingene.

5.2 Forskningsspørsmål 2

Jeg mener ny metodikk i større grad enn tidligere bidrar til å oppnå formålet med revisjon

Respondentene ble bedt om å ta stilling til påstanden: «Jeg mener ny metodikk, i større grad enn tidligere, bidrar til å oppnå formålet med revisjon», sett i sammenheng med sitat fra Revisorloven § 9-1 «Formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon ...».

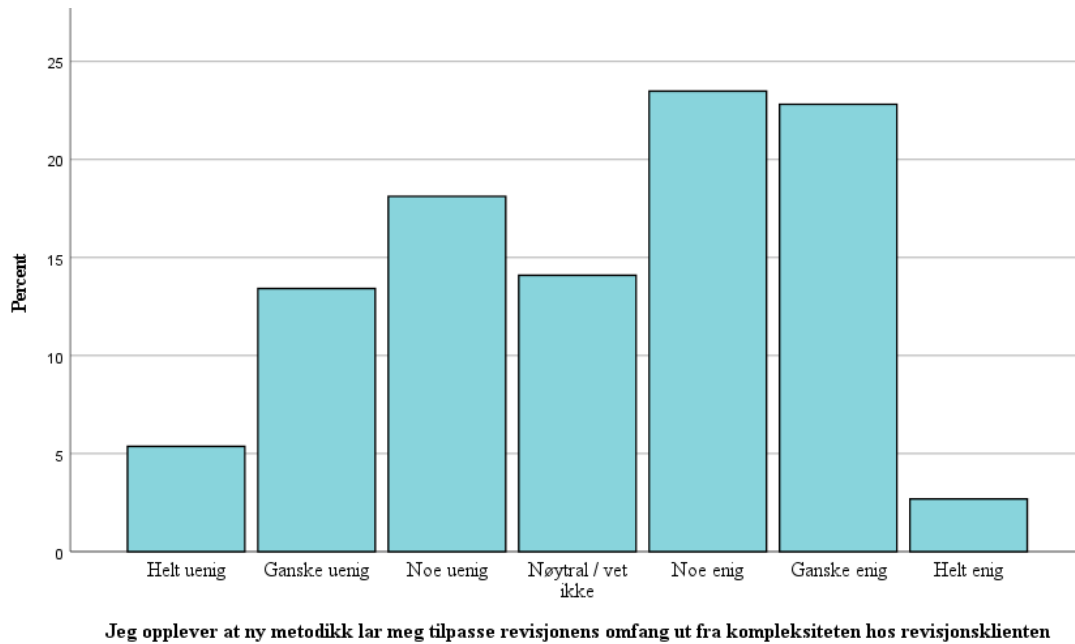


Figur 10 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på i hvilken grad de mener ny metodikk bidrar (i større grad enn tidligere) til å oppnå formålet med revisjon

Medianen var «noe enig» (5), nedre kvartil: «Nøytral/Vet ikke» (4), øvre kvartil: «Ganske enig» (6). Det var ingen signifikante forskjeller mellom revisorene i de ulike selskapene (χ^2 (3, n = 143) = 16,938, p = 0,62) ei heller mellom de ulike stillingsnivåene (χ^2 (3, n = 149) = 1,263, p = 0,738).

Jeg opplever at ny metodikk lar meg tilpasse revisjonens omfang ut fra kompleksiteten hos revisjonsklienten.

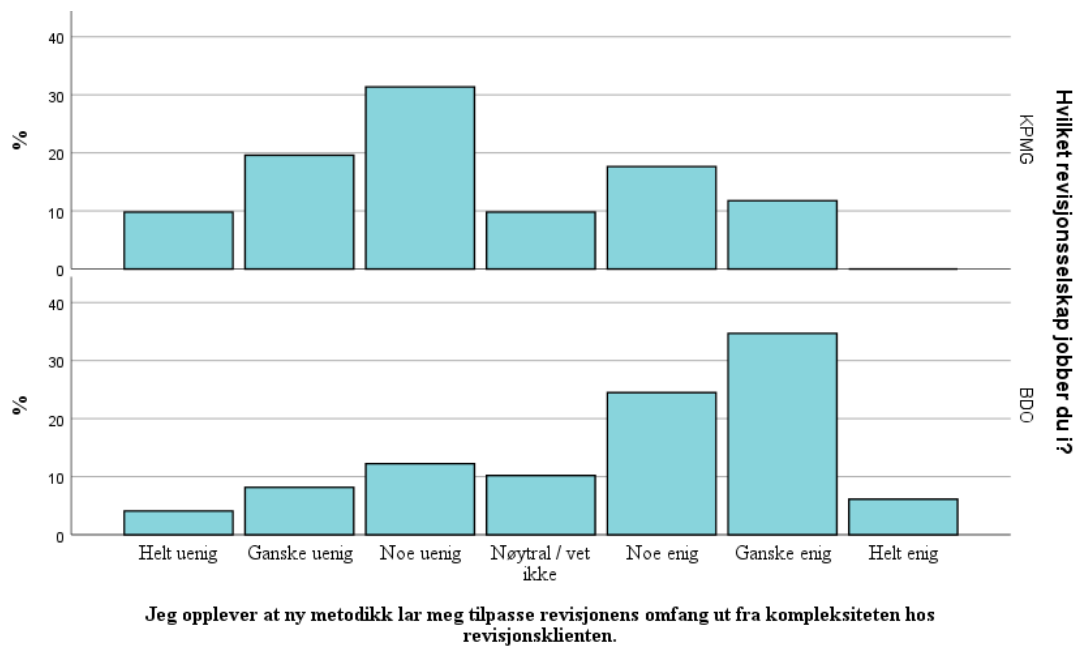
Respondentene ble bedt om å ta stilling til påstanden «Jeg opplever at ny metodikk lar meg tilpasse revisjonens omfang ut fra kompleksiteten hos revisjonsklienten».



Figur 11 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever å kunne tilpasse omfanget av revisjonen ut fra kompleksiteten hos revisjonsklienten

Medianen var «Nøytral/Vet ikke» (4) med øvre kvartil «Ganske enig» (6) og nedre kvartil «Noe uenig» (3). Kruskal-Wallis test viste ingen signifikant forskjell på hvordan de ulike stillingsnivåene opplever dette ($\chi^2(3, n = 149) = 1,668, p = 0,644$). Opplevelsen i de forskjellige selskapene viste derimot en signifikant forskjell mellom selskapene ($\chi^2(3, n = 143) = 16,938, p < 0,001$). Post-hoc Dunn test viste signifikans mellom KPMG-BDO ($p = 0,000$, Bonferroni korrigert).

Tabellen under viser besvarelsene i disse to selskapene:

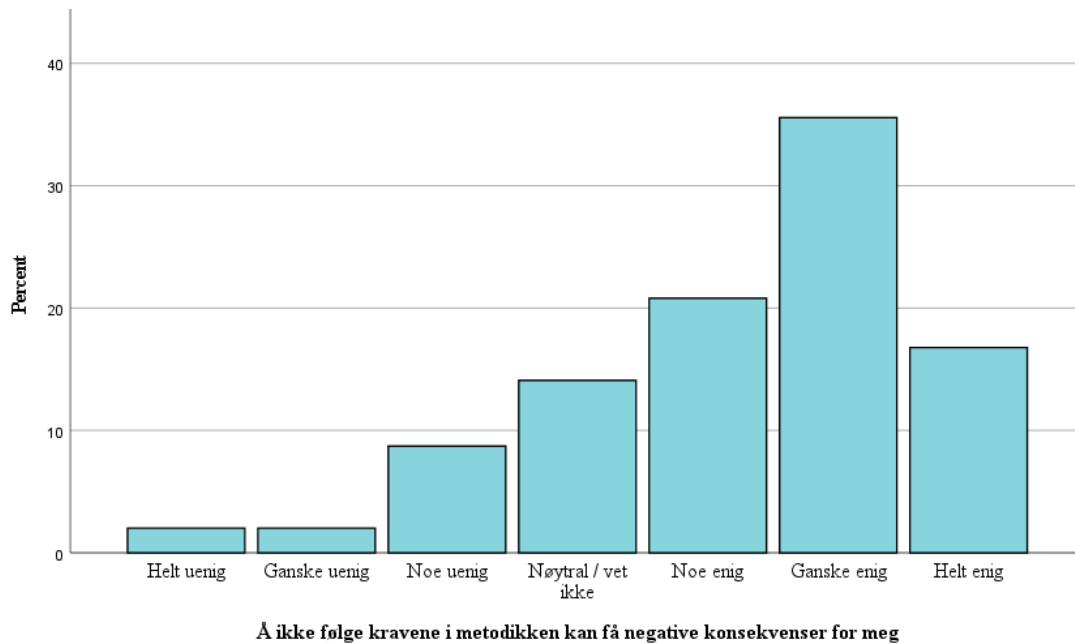


Figur 12 Egen figur: Besvarelse fra KPMG og BDO på om de opplever å kunne tilpasse omfanget av revisjonen ut fra kompleksiteten hos revisjonsklienten

Revisjonsselskap	Median	Øvre kvartil	Nedre kvartil
BDO	3	5	2
KPMG	5	6	3,5

Tabell 7 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO og KPMG på spørsmålet om de opplever å kunne tilpasse omfanget av revisjonen ut fra kompleksiteten hos revisjonsklienten

Å ikke følge kravene i metodikken kan få negative konsekvenser for meg

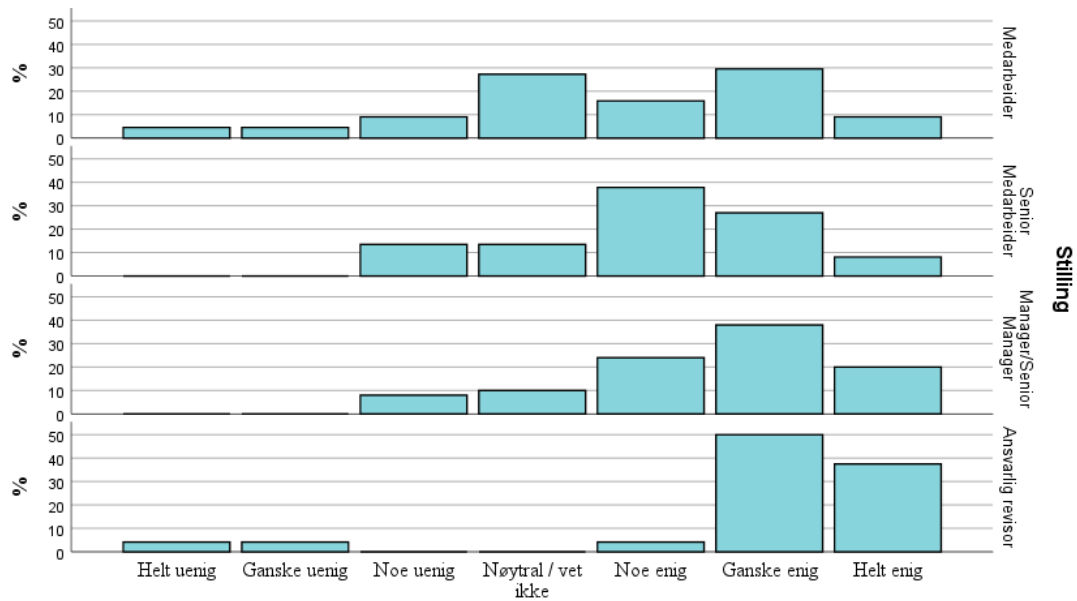


Figur 13 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever at å ikke følge kravene i metodikken kan få negative konsekvenser for seg selv

Medianen var “Ganske enig” (6), øvre kvartil «Ganske enig» (6), nedre kvartil «Nøytral/Vet ikke» (4).

Kruskal-Wallis viste ingen signifikant forskjell mellom de ulike selskapene (χ^2 (3, n = 143) = 1,778, p = 0,620), men det var signifikant forskjell mellom de ulike stillingsnivåene (χ^2 (3, n = 149) = 22,380, p = <0,001). Post-hoc Dunn test viste signifikans (bonferroni justert) mellom følgende stillingsnivå:

- Medarbeider – Manager: p = 0,039
- Medarbeider – Ansvarlig revisor: p = 0,000
- Senior Medarbeider – Ansvarlig revisor: p 0,001



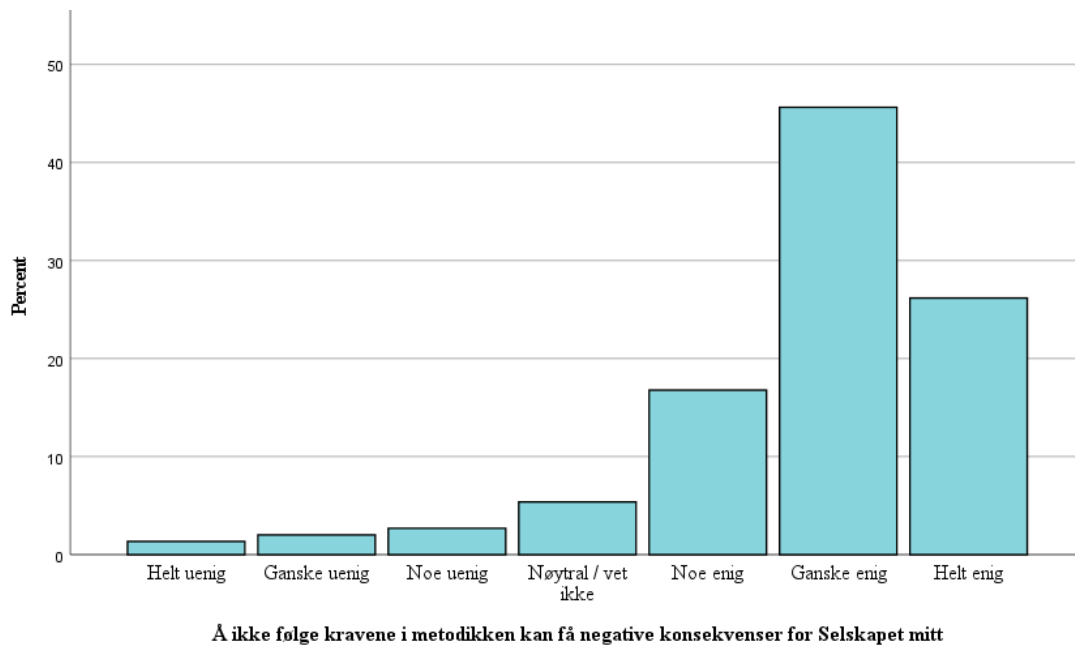
Å ikke følge kravene i metodikken kan få negative konsekvenser for MEG

Figur 14 Egen figur: Besvarelse fra de ulike stillingsnivåene på om de opplever at å ikke følge kravene i metodikken kan få negative konsekvenser for seg selv

Stilling	Median	Øvre kvartil	Nedre kvartil
Medarbeider	5	6	4
Senior medarbeider	5	6	4
Manager/Sen.Manager	6	6	5
Ansvarlig Revisor	6	7	6

Tabell 8 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for de ulike stillingsnivåene på om de opplever at å ikke følge kravene i metodikken kan få negative konsekvenser for seg selv

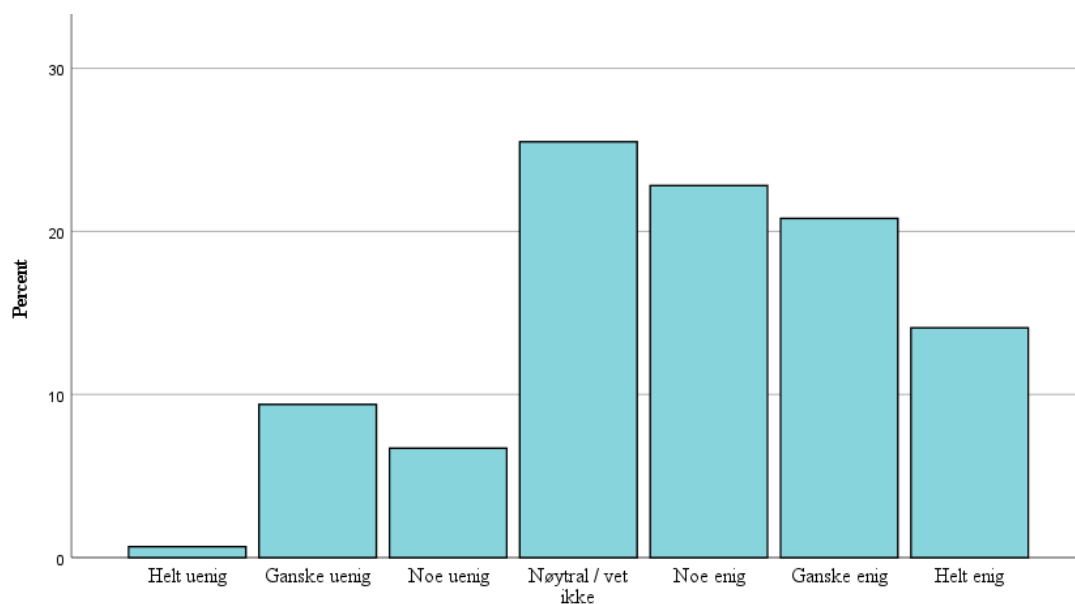
Å ikke følge kravene i metodikken kan få negative konsekvenser for *selskapet mitt*



Figur 15 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever at å ikke følge kravene i metodikken kan få negative konsekvenser for selskapet de jobber for

Medianen var “Ganske enig” (6), øvre kvartil «Helt enig» (7), nedre kvartil «Noe enig» (5). Kruskal Wallis test viste at det ikke var signifikante forskjeller mellom de ulike selskapene ($\chi^2(3, n = 143) = 5,643, p = 0,13$). Den viste derimot at det var signifikante forskjeller mellom stillingsnivåene ($\chi^2(3, n = 149) = 7,871, p = 0,049$). Post-hoc Dunn pairwise sammenligning viste dog (etter Bonferroni korreksjon) at ingen av stillingsnivåene hadde signifikant forskjell i distribusjonen, og vi konkluderer således med at det ikke er signifikante forskjeller mellom de ulike stillingsnivåene på 95% signifikansnivå.

Å ikke følge kravene i metodikken fører til at vi oppleves dårligere enn våre konkurrenter

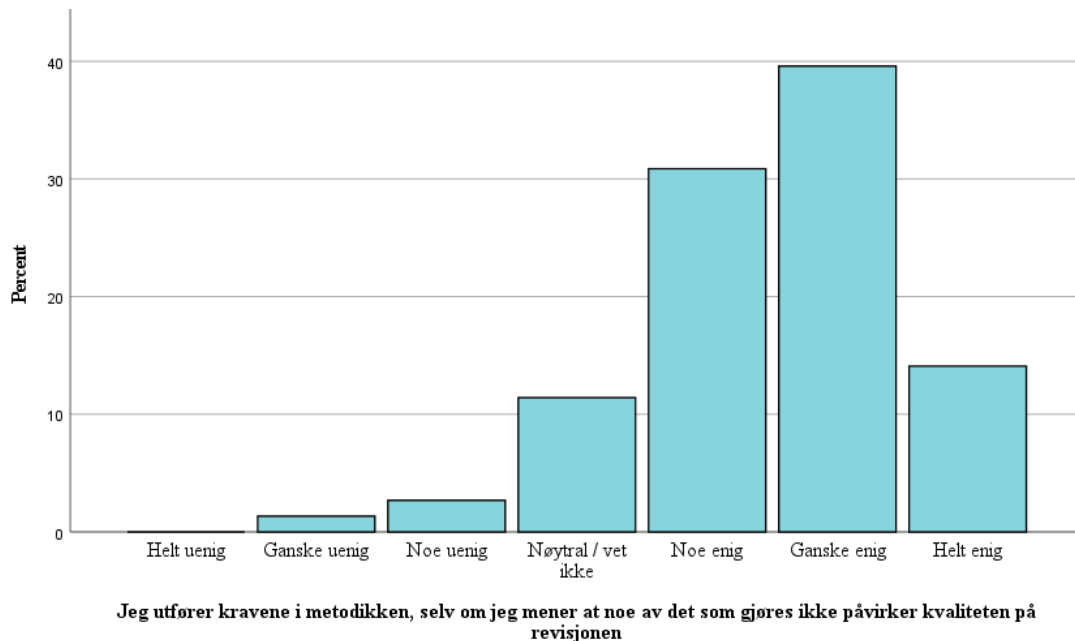


Å ikke følge kravene i metodikken fører til at vi oppleves dårligere enn våre konkurrenter

Figur 16 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever at å ikke følge kravene i metodikken fører til at selskapet de jobber i oppleves dårligere enn sine konkurrenter

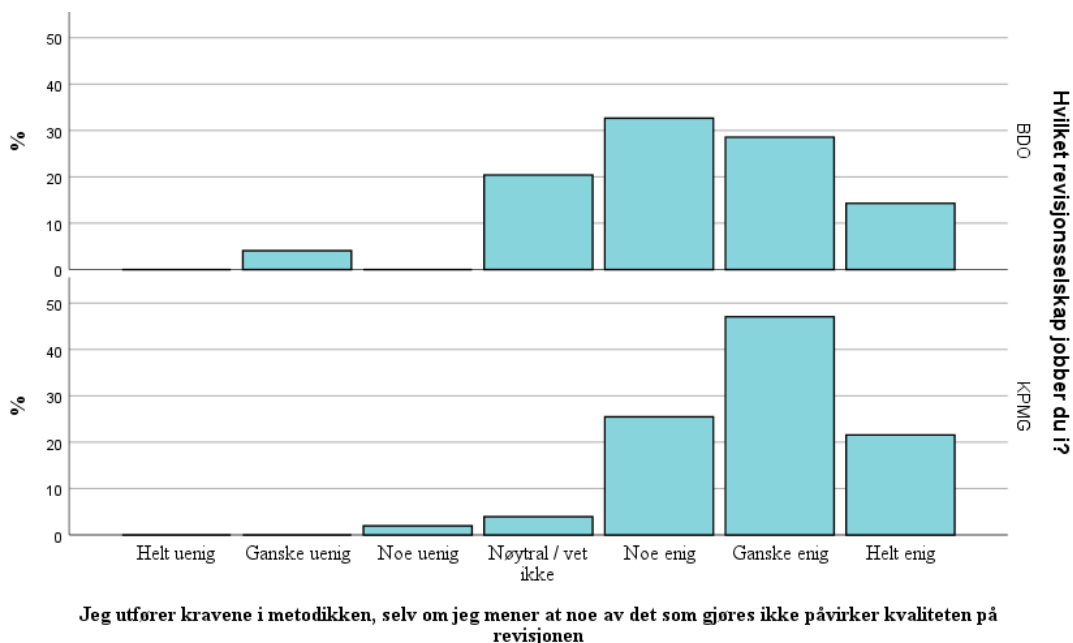
Medianen var “Noe enig” (5), øvre kvartil «Ganske enig» (6), nedre kvartil «Nøytral/vet ikke» (4). Kruskal Wallis test viser at det ikke var signifikante forskjeller mellom verken de ulike selskapene ($\chi^2(3, n = 143) = 1,533, p = 0,675$) eller stillingsnivåene ($\chi^2(3, n = 149) = 4,620, p = 0,202$)

Jeg utfører kravene i metodikken, selv om jeg mener at noe av det som gjøres ikke påvirker kvaliteten på revisjonen



Figur 17 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om utfører handlinger e.l. som de selv mener ikke påvirker kvaliteten i revisjonen

Medianen var “Ganske enig” (6), øvre kvartil «Ganske enig» (6), nedre kvartil «Noe enig» (5). Kruskal Wallis test viser at det var signifikante forskjeller mellom selskapene ($\chi^2(3, n = 143) = 8,896, p = 0,031$). Dunns Pairwise test viser at det var signifikant forskjell mellom BDO – KPMG ($p = 0,031$).

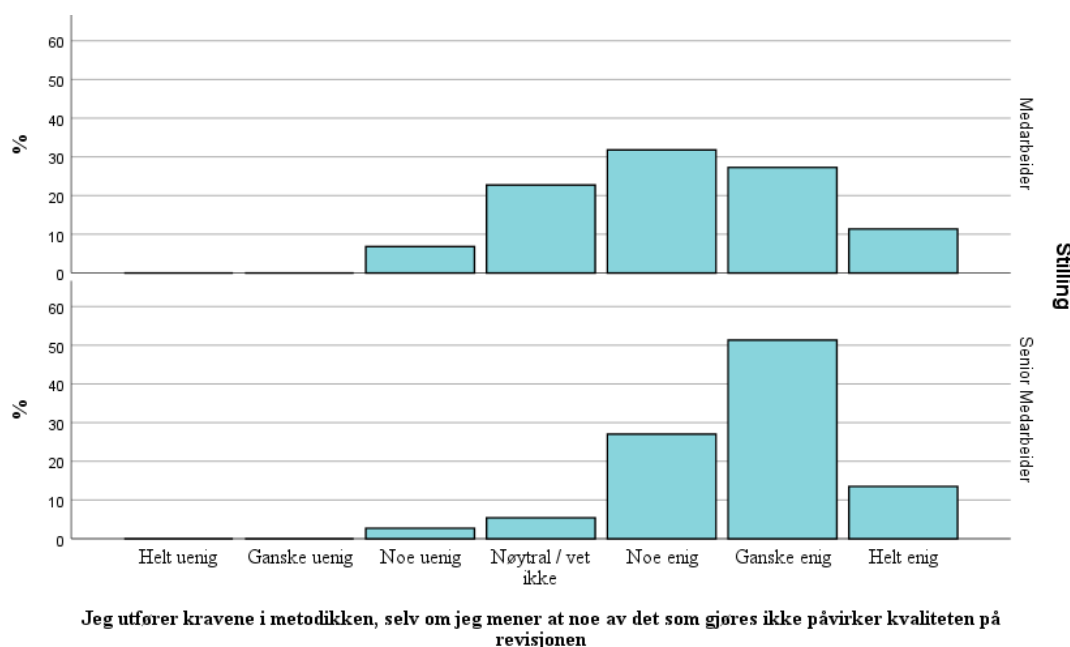


Figur 18 Egen figur: Besvarelse fra respondentene i BDO og KPMG på om utfører handlinger e.l. som de selv mener ikke påvirker kvaliteten i revisjonen

Revisjonsselskap	Median	Øvre kvartil	Nedre kvartil
BDO	6	6	5
KPMG	5	6	4,5

Tabell 9 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO og KPMG på om utfører handlinger e.l. som de selv mener ikke påvirker kvaliteten i revisjonen

Kruskal Wallis test viser også at det var signifikante forskjeller mellom stillingsnivåene (χ^2 (3, n = 149) = 9,433, p = 0,024). Dunns Pairwise test viser at det var signifikant forskjell mellom stillingsnivåene Medarbeider – Senior Medarbeider (p = 0,041).



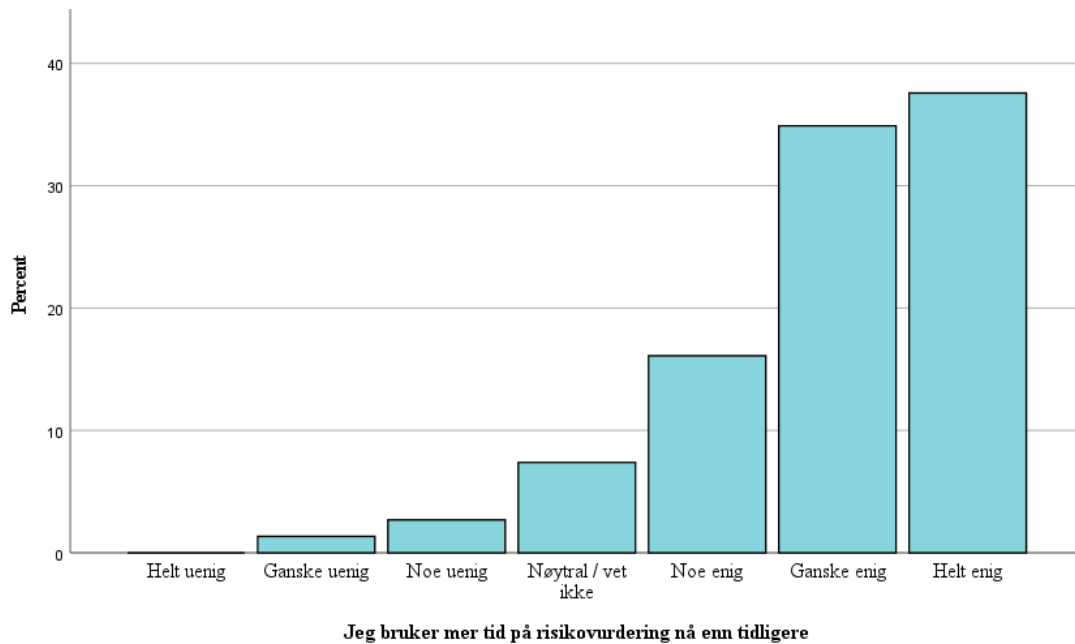
Figur 19 Egen figur: Besvarelse fra respondentene i ulike stillingsnivåer på om utfører handlinger e.l. som de selv mener ikke påvirker kvaliteten i revisjonen

Stilling	Median	Øvre kvartil	Nedre kvartil
Medarbeider	5	6	4
Senior medarbeider	6	6	5

Tabell 10 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for ulike stillingsnivåer på om utfører handlinger e.l. som de selv mener ikke påvirker kvaliteten i revisjonen

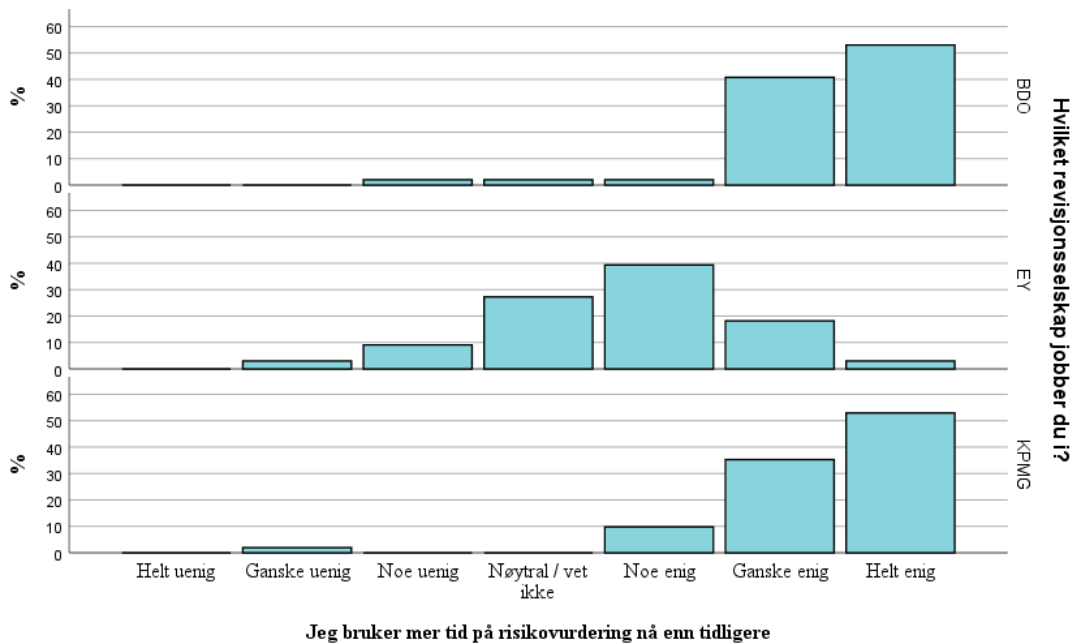
Det var ingen øvrige signifikante forskjeller mellom grupperingene.

Jeg bruker mer tid på risikovurdering nå enn tidligere



Figur 20 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever å bruke mer tid på risikovurdering nå enn tidligere

Medianen var “Ganske enig” (6), øvre kvartil «Helt enig» (7), nedre kvartil «Noe enig» (5). Kruskal Wallis test viser at det ikke var signifikant forskjell mellom de ulike stillingsnivåene ($\chi^2(3, n = 149) = 1,115, p = 0,773$), men det var signifikante forskjeller mellom selskapene ($\chi^2(3, n = 143) = 53,672, p < 0,001$). Dunns Pairwise test viser at det var signifikant forskjell mellom følgende: EY- KPMG ($p = 0,000$), EY – BDO ($p = 0,000$).

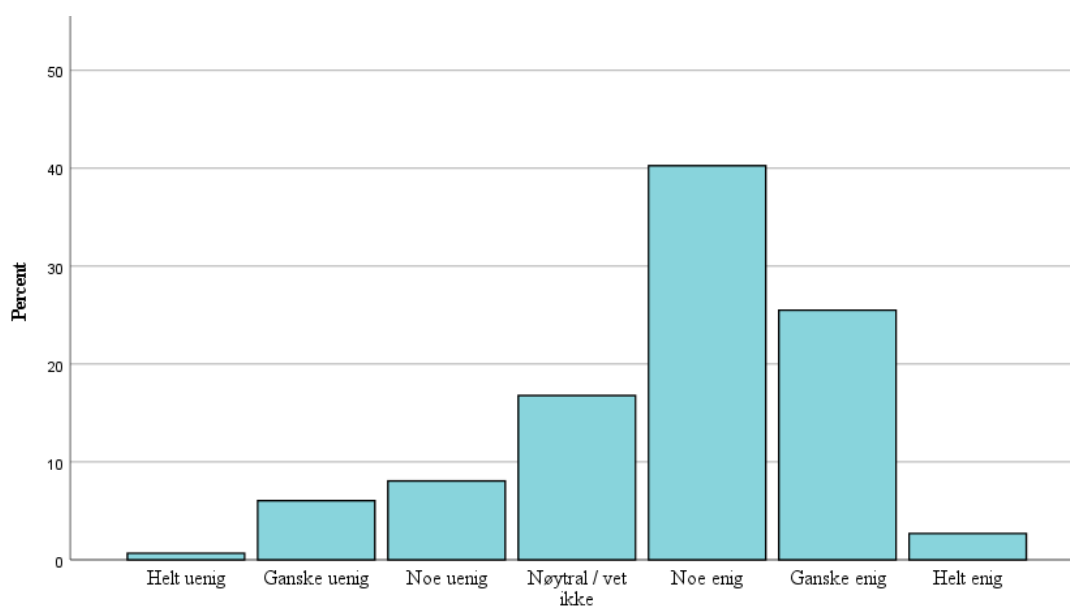


Figur 21 Egen figur: Besvarelse fra respondenter fra BDO, EY og KPMG på om de opplever å bruke mer tid på risikovurdering nå enn tidligere

Revisjonsselskap	Median	Øvre kvartil	Nedre kvartil
BDO	7	7	6
EY	5	5	4
KPMG	7	7	6

Tabell 11 Egen tabell: Deskriptiv statistikk på sentraltendens og spredning for BDO, EY og KPMG på om de opplever å bruke mer tid på risikovurdering nå enn tidligere

Ny metodikk gjør det enklere for meg å forstå hvordan jeg skal identifisere og vurdere risikoer



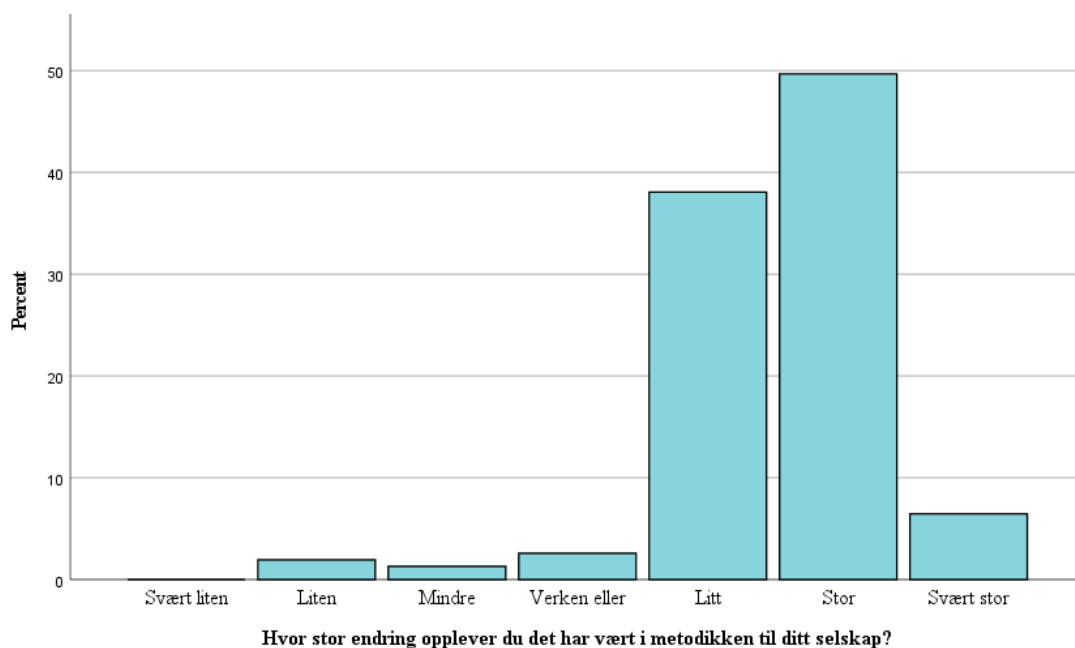
Ny metodikk gjør det enklere for meg å forstå hvordan jeg skal identifisere og vurdere risikoer

Figur 22 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på om de opplever at ny metodikk gjør det enklere å forstå hvordan man identifiserer og vurderer risikoer

Medianen var «Noe enig» (5), øvre kvartil «Ganske enig» (6), nedre kvartil «Nøytral/Vet ikke» (4). Kruskal Wallis test viser at det ikke var signifikant forskjell mellom de ulike stillingsnivåene (χ^2 (3, n = 149) = 0,356, p = 0,949) eller de ulike revisjonsselskapene (χ^2 (3, n = 143) = 1,795, p = 0,616).

6. Diskusjon

Ut fra egne arbeidserfaringer har vi opplevd at den nye revisjonsstandarden har ført til store endringer i metodikk som har påvirkning på hvordan revisorer jobber. I undersøkelsen fikk vi bekreftet at dette også gjelder flere da en stor andel av respondentene svarte at de opplevde enten litt eller stor endring i metodikken. I vår problemstilling vil vi se nærmere på hvordan disse endringene har påvirket revisorenes rom for utøvelse av profesjonelt skjønn i risikovurderingen.



Figur 23 Egen figur: Besvarelse fra alle respondenter på hvilken endring de opplever det har vært i metodikken i sitt selskap

6.1 Forskningsspørsmål 1

I forskningsspørsmål 1 ønsket vi å finne ut av på hvilken måte revisorer opplever at innarbeidelsen av ISA 315 (revidert) i metodikken får betydning for deres utøvelse av profesjonelt skjønn. Som nevnt tidligere i oppgaven er revisors profesjonelle skjønn en sentral egenskap som ligger til grunn for avgjørelser hvor det potensielt kan være flere alternative løsninger.

6.1.1 Prinsipp vs. regelbasert metodikk

Innledningsvis ble respondentene spurt om de opplever metodikken i selskapet de jobber i som prinsipp- eller regelbasert, samt hvilken type metodikk de foretrekker. På spørsmålet om hvordan de opplever metodikken var det ganske stor spredning i besvarelsene, hvor de fleste opplevde metodikken som regelbasert, men samtidig opplevde en betydelig andel den som prinsippbasert. Av besvarelsene var det omtrent 40 % av respondentene som enten foretrekker regelbasert metodikk eller som ikke har noen preferanser. Det kan indikere at mange revisorer ikke har et bevisst forhold til skille mellom regelbasert og prinsippbasert metodikk. Resultatet kan også være en indikasjon på at en betydelig andel foretrekker regler og sjekklister i metodikken fremfor å måtte gjøre subjektive vurderinger. Med bakgrunn i arbeidsoppgaver og organisering i revisjonsteam ville det vært naturlig å tenke at medarbeidere med mindre erfaring ville oppleve en mer regelbasert metodikk da denne gruppen ofte ikke er direkte involvert i utarbeidelse av revisjonsplan eller revisjonstilnærming, sett opp mot eksempelvis gruppen ansvarlige revisorer som har ansvaret for revisjonen som helhet og således har et mer overordnet blikk til revisjonen. Setter man dette i en regel vs. prinsippbasert kontekst, kan vi si at ansvarlige revisorer har en prinsippbasert tilnærming hvor vedkommende ønsker å oppnå formålet med revisjonen som helhet. En medarbeider vil kunne sies å ha en mer regelbasert rolle, hvor vedkommende skal gjøre konkrete revisjonshandlinger, gjerne på en bestemt måte og vil dermed se en mindre del av det store bildet. Det var derfor noe overaskende at det ikke var signifikant forskjell mellom de ulike stillingsnivåene.

Det var derimot signifikant forskjell mellom KPMG/EY og BDO hvor sistnevnte opplever metodikken sin som mer prinsippbasert enn KPMG og EY. Vi ser også på andre spørsmål at BDO skiller seg fra KPMG, PWC og EY i måten revisorene opplever metodikken i sitt selskap. Et sentralt aspekt i diskusjonen om forskjeller mellom selskapene er at BDO ikke er en del av «Big 4». I norsk sammenheng er BDO en naturlig del av «Big 5» med bakgrunn i omsetning, både totalt og spesifikt på revisjon (se appendiks 1). BDO slik det fremstår i dag under ett navn og en profil ble til først i 2009 og den største veksten har de hatt de siste 10-15 årene (BDO, 2023). De er internasjonalt regnet som et «mid-tier»-selskap. KPMG som er det minste av «Big 4» selskapene omsatte globalt for regnskapsåret 2022 for 34,64 milliarder dollar (KPMG, 2022), mens BDO i samme periode hadde i underkant av 13 milliarder dollar (BDO, 2022). BDO reviderer også en betydelig mindre andel børsnoterte selskaper, både i Norge, men også internasjonalt. Boone et al. (2010) argumenterte med at «Big 4»-selskaper med bakgrunn i størrelse og økonomiske stilling alltid vil bli sett på med et granskende blikk

av både kunder, regulatoriske myndigheter mv. I lys av dette kan det tenkes at i et globalt perspektiv er ikke «Big 4» direkte sammenlignbare med BDO.

Det er utenfor omfanget av denne oppgaven å finne ut hva BDO gjør annerledes enn sine konkurrenter, men våre funn kan bryte med den institusjonelle teorien som sier at selskaper i samme bransje, underlagt samme lovverk mv. over tid vil homogeniseres i måten de løser problemstillinger på. Legitimitet er helt sentralt for revisjonsbransjen så det vil nok ikke være riktig å si at BDO opererer med en frikobling (jf. institusjonell teori) hvor de i praksis opererer på en annen måte enn lover og regler skulle tilsi. Potensielt kan det være mange forklaringer på disse forskjellene, men det kan på overordnet nivå tenkes tre:

- 1) Institusjonell isomorfisme klarer ikke å forklare forskjellene. Det kan tenkes at Beckert (2010) sin kritikk til den institusjonelle teorien hvor han påpeker at det like gjerne kan føre til institusjonell heterogenitet stemmer og at selskapet oppnår og opprettholder legitimiteten sin uten å måtte operere identisk med sine konkurrenter.
- 2) Institusjonell isomorfisme har ikke rukket å slå inn. Regnskapsåret 2022 er innføringsåret for ny ISA 315. Hvordan de ulike selskapene har valgt å løse problemstillingene vil kunne variere innledningsvis, men institusjonell isomorfisme gjør at over tid vil tilnærmingen homogeniseres.
- 3) Ulike faktorer slik som størrelse, kundemasse, selskapsstruktur ol. kan gjøre at BDO har andre forutsetninger enn de øvrige store revisjonsselskapene, som fører til at de utarbeider metodikken på en annen måte.

Ut fra våre funn kan det tenkes at selv innenfor et fastsatt juridisk rammeverk vil det være muligheter for de ulike selskapene å operere på forskjellige måter. Vi ser likevel en tendens til at de fire store revisjonsselskapene ser ut til å løse metodikken mer likt enn sammenlignet med BDO.

Det er ingen signifikant forskjell mellom verken stillingsnivå eller selskap, på hvilken type metodikk revisorene ønsker. De fleste av respondentene ønsker en prinsippbasert metodikk. Dette er i tråd med hva vi forventet ut fra bl.a. høringsnotatene til ny ISA 315.

Ser vi på hvordan revisorer opplever metodikken vs. hvordan de ønsker at den skal være så er opplevelsen at metodikken er noe regelbasert, mens man ønsker en noe prinsippbasert metodikk. Dog er det stor spredning i besvarelsene. Ingen av spørsmålene bærer preg av at man opplever eller ønsker «rene» regel eller prinsippbaserte metodikker. Dette understøtter det som er nevnt tidligere i oppgaven om at det ikke er et spørsmål om enten regelbasert eller

prinsippbasert i sin reneste form, men et spørsmål om hvilken grad av prinsippbasert/regelbasert metodikk man ønsker. Det faktum at våre funn viser at det er avvik mellom hva man opplever og hva man ønsker kan tolkes dithen at revisorene opplever at metodikken har blitt for omfattende og lite fleksibel. Dette understøttes av at de fleste respondentene svarer at de utfører kravene i metodikken selv om de mener det ikke påvirker kvaliteten på revisjonen.

6.1.2 Profesjonelt skjønn

Som vi har gjort rede for tidligere i oppgaven er det en nær sammenheng mellom prinsippbasert metodikk og utøvelse av profesjonelt skjønn. Respondentene ble spurt om mulighetene og behovet for utøvelse av profesjonelt skjønn. Bakgrunnen for disse spørsmålene var for å sjekke om revisorene opplever begrensninger etter at ny ISA 315 ble innarbeidet i metodikken. Vi spurte først i hvilken grad revisorene opplever å stå fritt til å benytte profesjonelt skjønn og deretter i hvilken grad de opplever at ny metodikk påvirker behovet for profesjonelt skjønn.

Undersøkelsen viste at revisorer fremdeles opplever både at muligheten og behovet for skjønn er til stede, uavhengig av hvilket stillingsnivå de har. Omtrent 30% opplever behovet, og 25% opplever mulighetene som store eller svært store, som indikerer at revisorene ikke nødvendigvis kjenner seg fanget i en regulatorisk tvangstrøye som ikke gir dem mulighet til å utøve en av de mest sentrale egenskapene til en revisor. Disse resultatene var ikke helt som vi forventet med bakgrunn i at et flertall opplevde metodikken i sitt selskap som mer regelbasert. Vi forventet at både behov og mulighet for skjønn ville svekkes i en regelbasert metodikk, og vi ser at svarene på disse to spørsmålene ikke samsvarer med hverandre. Revisor har forventninger både i lov og fra omverden om å anvende profesjonelt skjønn. At disse forventningene ligger til grunn, kan ha spilt inn på hvordan revisorene har svart. Det vil være rimelig at revisorene selv tenker at de burde kunne bruke skjønn siden dette både er lovpålagt og en sentral del av revisors jobb, da det alltid vil være behov for skjønn i revisjon. Vi stiller oss derfor undrende til hvorfor flertallet opplever en regelbasert metodikk, men samtidig opplever at de i stor grad kan bruke skjønn. Samtidig opplever omtrent 25 % av revisorene at er det lite behov for å utøve profesjonelt skjønn. Dette kan være en indikasjon på at revisorene ikke opplever ny metodikk legger til rette for bruk av profesjonelt skjønn. Som beskrevet innledningsvis i oppgaven bærer dagens regnskapstall i stor grad preg av subjektivitet og i

slike tilfeller vil man være avhengig av at revisor har et godt skjønn som anvendes i revisjonen for at den skal ha høy kvalitet. Resultatet kan indikere at ny standard fører til at metodikken innsnevrer behovet for revisors profesjonelle skjønn.

For å se nærmere på sammenhengen mellom type metodikk og skjønn har vi gjort analyse for å se om det er forskjeller mellom revisjonsselskapene. Det vi ser i undersøkelsen er at BDO på flere spørsmål skiller seg fra de andre selskapene. Som drøftet tidligere kan det være flere årsaker til at BDO skiller seg ut. BDO opplever sin metodikk som mer prinsippbasert enn KPMG og EY, og samtidig opplever de i større grad å kunne bruke sitt profesjonelle skjønn. Dette kan indikere at det er en sammenheng mellom hvordan revisorene opplever metodikken og i hvilken grad de opplever å kunne benytte sitt profesjonelle skjønn. Dette stemmer godt med artikkelen til Levy (2016) som mener at fordelen med en prinsippbasert metodikk er at revisorene i større grad kan benytte skjønn i risikovurderingen for å vurdere omfanget av revisjonshandlingene.

Videre så vi på hvordan opplevelsen av profesjonelt skjønn varierte blant de ulike stillingsnivåene. Med tanke på at profesjonelt skjønn er noe som kommer av erfaring, og at omfang og kompleksiteten til arbeidsoppgavene vil variere med erfaring, er det nok rimelig å anta at revisorene opplever å bruke profesjonelt skjønn på det kompleksitetsnivået de opererer. Gjerne vil en uerfaren medarbeider kanskje tenke at å vurdere om et avvik i en bankavstemming er innenfor eller utenfor vesentlighetsgrensen er bruk av profesjonelt skjønn. Den samme problemstillingen vil kanskje oppfattes som mer binær av en erfaren medarbeider, og at profesjonelt skjønn kun brukes i deler av regnskapet hvor det foreligger subjektive vurderinger av vesentlige beløp. Opplevelsen vil dermed kunne variere ut fra erfaring, men i undersøkelsen finner vi ikke signifikante forskjeller på stillingsnivå. Det vil være utfordrende å måle graden av kompleksitet i et profesjonelt skjønn i en spørreundersøkelse. Vi tror også at siden profesjonelt skjønn kan utøves i ulike nivåer og spektre, kan det være vanskelig for respondentene å tolke hva som menes med spørsmålene. Dette kan ha gitt rom for en misoppfattelse av spørsmålene.

Selv om undersøkelsen vår finner indikasjoner på at revisorene syns kravene i den nye metodikken er lite fleksibel, ser det ut til at de fleste revisorer fremdeles opplever å kunne bruke skjønn. Det er likevel nyanser innenfor hvert selskaps metodikk, samt ulike oppfatninger av hvilket nivå det utøves skjønn på som gjør det vanskelig å se om det er en sammenheng mellom opplevelsen av regel vs. prinsippbasert metodikk og profesjonelt

skjønn.

6.1.3 Sjekklister

Sjekklister kan for mange oppleves som en metode for dokumentering hvor du ikke trenger å tenke så mye selv. Sjekklister har sine fordeler ved at de kan minne deg på og sikre at du har gjort de handlinger som du er pålagt å gjøre, men de legger ikke nødvendigvis opp til selvstendige vurderinger. Svarene fra respondentene er at flesteparten opplever at det benyttes sjekklister i noen grad eller mer. På spørsmålet om revisorene oppfattet metodikken i sitt selskap som regelbasert eller prinsippbasert, helte de fleste mot en regelbasert metodikk. En regelbasert tilnærming til metodikken vil høyst sannsynlig ha en utstrakt bruk av sjekklister. Det kan være flere årsaker til at selskapene i stor grad benytter sjekklister til å dokumentere risikovurderingen. En årsak kan være at metodikken har blitt omfattende at det er nødvendig å benytte sjekklister for å sikre at man er i overensstemmelse med kravene slik at revisors legitimitet er ivaretatt. En av respondentene kommenterte avslutningsvis i undersøkelsen *«viktig at vi bruker skjønn og tenker også. Redd standardiserte verktøy gjør at vi som revisorer glemmer å tenke. Vi blir så opptatt av detaljer at vi glemmer helheten»*.

At kravene i metodikken oppleves som mer faste kan henge sammen med at man vet at revisors skjønn kan svikte og det vil alltid foreligge risiko for menneskelige feil og bias. Ser man dette i sammenheng med at revisorene i stor grad opplever å utføre handlinger som ikke oppfattes å påvirke kvaliteten i revisjonen, kan det tyde på at den reviderte standarden gjør at revisor bruker tid på å gjøre pålagte handlinger som ikke gir nytte eller verdi i revisjonen. Isolert sett kan dette være en indikasjon på at metodikken legger opp til å stole mindre på revisors profesjonelle vurderinger.

Det trenger likevel ikke nødvendigvis å være slik at en utstrakt bruk av sjekklister påvirker revisors opplevelse av å kunne benytte profesjonelt skjønn, jf. diskusjonen over om at opplevelsen av profesjonelt skjønn kan oppleves forskjellige ut fra bl.a. kompetansenivå. Her skiller også BDO seg ut sammenlignet med EY. Man ser i besvarelsene at respondentene fra BDO opplever en mindre bruk av sjekklister, noe som sammenfaller med deres opplevelse av en prinsippbasert tilnærming i metodikken.

6.1.4 Oppsummering forskningsspørsmål 1

Undersøkelsen viser at revisorene foretrekker en mer prinsippbasert metodikk som gir rom for å utøve skjønn, men de opplever metodikken i sitt selskap som mer regelbasert enn prinsippbasert. Likevel er det i stor grad en opplevelse av å fremdeles kunne bruke skjønn, men samtidig bruker revisorene tid på å gjøre handlinger som ikke anses nødvendig for å øke kvaliteten på revisjonen. Trolig gjøres disse handlingene for å være legitim. I forskningsspørsmål 1 så vi lite forskjeller mellom stillingsnivå, men vi fant forskjeller mellom ulike selskap. Hos BDO så vi en sammenheng mellom at de opplevde metodikken sin som mer prinsippbasert enn de andre selskapene og samtidig opplevde de i større grad å kunne anvende skjønn, samt mindre bruk av sjekklister. Dette var forventet med utgangspunkt i litteraturen, men vi forventet også å se forskjeller mellom ulike stillingsnivå. Basert på resultatene fra undersøkelsen syns ikke selskapenes metodikk å begrense revisors utøvelse av profesjonelt skjønn, men det er indikasjoner på at revisjonsselskapene tolker og håndterer nye krav i ISA 315 på en måte som gjør at revisorene pålegges flere obligatoriske revisjonshandlinger i metodikken enn tidligere.

6.2 Forskningsspørsmål 2

I forskningsspørsmål 2 ønsket vi å finne ut i hvilken grad revisor opplever at metodikken etter endringer fra ISA 315 (revidert) bidrar til måleeffektivitet og ressurseffektivitet i revisjonen. Måleeffektiviteten sikter til kvalitet i revisjonen, herunder det som bidrar til å oppfylle formålet med revisjonen slik det er beskrevet i revisorloven § 9-1. Ressurseffektivitet sikter til medgått tid og kostnader for å oppnå formålet med revisjonen, og knyttes til revisors mening om man har oppnådd en tilfredsstillende kost/nytte i utført revisjon.

6.2.1 Måleeffektivitet

For å få et inntrykk av hvordan revisor opplever at ny metodikk påvirker måleeffektiviteten knyttet vi spørsmål i spørreundersøkelsen opp mot formålet med revisjon som er å skape tillit til finansiell informasjon. Ser man dette i et institusjonelt perspektiv er revisors sosiale kontrakt med samfunnet at revisor bidrar til et velfungerende kapitalmarked. Rundt 60 % av respondentene har svart at de er noe, ganske eller helt enig i at ny metodikk i større grad enn tidligere bidrar til å oppnå formålet med revisjon. Dette tyder på at revisorene opplever at metodikken bidrar til å øke måleeffektiviteten og fungerer til sin hensikt. Samtidig har 21 %

av respondentene svart nøytralt, noe som kan skyldes at en stor andel av utvalget vårt er revisormedarbeidere som har kort arbeidserfaring. For disse respondentene kan det være vanskelig å sammenligne ny mot gammel metodikk da det forutsetter at de vet hvordan man arbeidet før. Vi finner likevel ikke signifikant forskjell mellom stillingsnivå.

IAASB hadde ved utarbeidelse av ny ISA 315 et mål om at standarden skulle bli enklere å forstå. De fleste respondentene har svart at de er noe eller ganske enig i at den nye metodikken gjør det enklere å forstå hvordan risikoer skal identifiseres og vurderes, noe som også trekker i retning av at revisor opplever økt måleffektivitet.

6.2.2 Ressurseeffektivitet

For å undersøke hvordan ny metodikk oppleves å påvirke ressurseeffektiviteten ble respondentene bedt om å ta stilling til hvordan metodikken lar revisorene tilpasse revisjonens omfang ut fra kompleksiteten hos revisjonsklienten. Her er svarene mer spredt utover skalaen. 14 % har svart nøytralt, 49 % heller mot å være enig, mens resterende 37 % heller mot uenig. Å vurdere revisjonens omfang vil kreve at revisor har noe erfaring og kompetanse for å gjøre en skjønnsmessig vurdering. Vi forventer derfor at det i hovedsak er de med mer arbeidserfaring som gjør denne vurderingen, og at det derfor er en sammenheng mot hvilken stilling revisorene har. Vi finner likevel ingen signifikante forskjeller mellom de ulike stillingsnivåene, men vi finner forskjell mellom BDO og KPMG. BDO opplever i større grad å kunne tilpasse omfang ut fra kompleksitet, noe som er sammenfallende med at BDO også opplever at metodikken er mer prinsippbasert, samt i større grad å kunne benytte skjønn. Motsatt sammenheng finner vi hos KPMG, hvor de opplever en mer regelbasert metodikk og i mindre grad å kunne tilpasse omfang av revisjonen.

Vi finner at et betydelig antall av respondentene opplever å bruke mer tid på risikovurderingen enn tidligere. Særlig ser vi forskjell mellom BDO/KPMG og EY hvor BDO og KPMG i stor grad opplever å bruke mer tid enn tidligere. Ser vi dette opp mot at resultatene indikerer økt måleffektivitet, kan det virke som revisorene bruker mer tid på å forstå selskapene de reviderer og gjør en mer grundig risikovurdering. Samtidig opplever også mange av revisorene at de utfører kravene i metodikken selv om det ikke påvirker kvaliteten på revisjonen. KPMG skiller seg ut her, noe som kan ses i sammenheng med at de opplevde å ha en mer regelbasert metodikk. Særlig er det også senior medarbeidere som har denne opplevelsen, som kan henge sammen med at det ofte er seniorer som dokumenterer

risikovurderingen. Dette kan tyde på at revisorene opplever at ny metodikk har gitt en ubalanse mellom ressurseffektiviteten og måleffektiviteten. Likevel kan det være for tidlig å si da metodikken i selskapene ble endret basert på ISA 315 som trådte i kraft for regnskapsåret 2022. Dette fører gjerne til at man i starten bruker mer tid på å sette seg inn i hva som er nytt og at man gjør en grundigere jobb med å få dette på plass det første året. Dermed kan det hende at ressurseffektiviteten blir bedre over tid når ny metodikk er innarbeidet. Vi har også gjennomført undersøkelsen tidlig i årsoppgjøret, slik at revisorene vil ikke kunne være helt sikker på hvordan innvirkning ny metodikk vil ha for kundene før de er ferdig med årsoppgjøret.

6.2.3 Revisors tilnærming til nye krav

Vi ser videre på hva det er slags faktorer som kan påvirke revisors tilnærming til risikovurdering og hva som kan forklare at revisor utfører handlinger som ikke anses å gi nytte i revisjonen. Med bakgrunn i det teoretiske grunnlaget har vi en forventning om at det er flere faktorer som kan påvirke hvordan revisor opplever at ny metodikk får betydning for risikovurderingen. I undersøkelsen ser vi en tydelig tendens til at revisor opplever at det vil få negative konsekvenser for revisor selv og revisjonsselskapet dersom revisor ikke følger kravene i ny metodikk. Det er naturlig at revisor forbinder negative konsekvenser med avvik i tilsyn, negativ omtale, straff ol. Dette henger tett sammen med både legitimitetsteorien og omdømmeteorien da bransjen både er regulert og overvåket. Basert på teoriene forventet vi at revisor vil være svært opptatt av å være i tråd med nytt regelverk, da det kan skade omdømme og legitimitet dersom det avdekkes brudd på kravene. Resultatet fra undersøkelsen indikerer at revisor er bevisst på sin rolle som allmennhetens tillitsperson og er opptatt av å ivareta sin regulatoriske legitimitet ved å overholde lover og regler. Særlig ser vi at dette gjelder de med mest erfaring som har høyest stilling. Dette er også naturlig da det er ansvarlig revisor som signerer revisjonsberetningen og således står med risikoen. Disse resultatene stemmer også godt med tidligere forskning som viste at de 4 store revisjonsselskapene vil være særlig opptatt av å være i tråd med krav da de har mer å tape på å bli involvert i eksempelvis regnskapsskandaler.

Mer delte meninger er det på spørsmål om det å ikke følge nye krav vil føre til at man oppleves som dårligere enn konkurrentene. Basert på teorien forventet vi at revisorene ville oppfatte de som ikke fulgte nye krav som dårligere, fordi dette kan svekke omdømme. Til

tross for dette viste vår sammenligning mellom selskapene ingen signifikant forskjell. Vår antakelse var at siden de fem store revisjonsselskapene opererer i samme bransje, vil det ifølge normativ isomorfisme være en norm i bransjen å følge god revisjonsskikk for å være legitim. Likevel er det nøytralt alternativ som har flest antall besvarelser med 25,5 %. 58 % er enten noe, ganske eller helt enig, mens resterende 17 % er uenig. Dette stemmer bra med våre antakelser, men vi hadde forventet færre nøytrale besvarelser.

At revisor utfører handlinger som ikke anses å øke kvaliteten kan være et svar på press fra omgivelsene og kan forklares ved at revisor er mer opptatt av å etterleve krav for å ivareta legitimitet og omdømme, enn ressurseffektiviteten i revisjonen. Det kan ha sammenheng med at konsekvensene for revisor er større ved brudd på regelverk. Dette kan også forklares med at revisor er gjenstand for tvangsmessig isomorfisme, som er en av endringsmekanismene innenfor institusjonell teori. Dette innebærer at revisor endrer sin atferd ved å følge nye krav selv om handlingene ikke anses nødvendige av revisor for å oppnå formålet med revisjonen. Revisorene tilpasser seg den nye metodikken ved å utføre de pålagte handlingene, og følger dermed sosiale normer og interne krav i organisasjonen slik som institusjonell teori forklarer. Dette fordi revisor er nødt til å være i tråd med god revisjonsskikk for å oppnå både moralsk, kognitiv og regulatorisk legitimitet blant konkurrenter, kunder og samfunnet for øvrig. Resultatet stemmer også bra med de forventningene vi hadde basert på egne opplevelser fra arbeidslivet.

6.2.4 Oppsummering forskningsspørsmål 2

Undersøkelsen gir indikasjoner på at revisor opplever at ny metodikk øker måleffektiviteten i revisjonen ved at vi får en bedre revisjon, men at ressurseffektiviteten oppleves redusert. Revisorene opplever å bruke mer tid på risikovurderingen enn tidligere, noe som kan være både positivt og negativt. Positivt når tiden som brukes forbedrer revisjonen, men negativt i de tilfeller hvor revisor opplever å bruke tid på å utføre revisjonshandlinger som ikke anses å øke kvaliteten eller tilføre revisjonen noe. Ut fra undersøkelsen får vi tydelige indikasjoner på at sistnevnte ofte skjer etter innføringen av revidert ISA 315 i metodikken og at dette kan være en bakside i den nye metodikken. Hensikten med å endre metodikken er å forbedre kvaliteten på revisjonen, og resultatene tyder på at denne utviklingen har gått i riktig retning, men samtidig har mer omfattende metodikk ført til at revisor opplever å være pålagt handlinger som ikke kan velges bort selv om de ikke er relevante i utvalgte revisjoner. Til

tross for at dette går negativt ut over ressurseffektiviteten, viser undersøkelsen at revisorene likevel vil utføre alle kravene fordi konsekvensene oppfattes å være for store til å ikke være i overensstemmelse med kravene i ny metodikk.

7. Avslutning

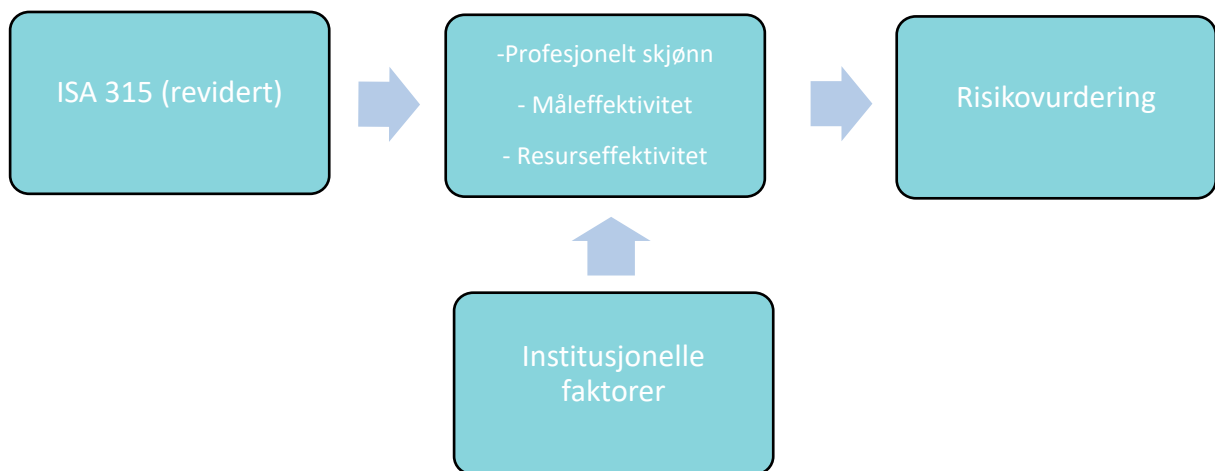
I dette kapittelet konkluderer vi på studiens problemstilling. Vi vil også gjøre rede for studiens bidrag, begrensninger, samt forslag til videre forskning.

7.1 Konklusjon

Formålet med denne studien var å undersøke hvordan endret metodikk som følge av innføringen av revidert standard for risikovurderinger fikk innvirkning på måten revisor jobber på. Med bakgrunn i dette utviklet vi følgende problemstilling

«Hvordan opplever revisorene at ISA 315 (revidert) og tilhørende endringer i metodikken påvirker deres rom for utøvelse av profesjonelt skjønn?»

Problemstillingen ble brutt ned i to forskningsspørsmål som vi oppsummerte i en egenutviklet forskningsmodell og som la grunnlaget for spørreundersøkelsen.



Figur 1 Forskningsmodell

1. På hvilken måte opplever revisorer at ny metodikk får betydning for deres utøvelse av profesjonelt skjønn og er det forskjeller i opplevelsen mellom de 5 store revisjonsselskapene og mellom ulike stillingsnivå?
2. I hvilken grad opplever revisor at ny metodikk bidrar til måleffektivitet og resurseffektivitet i revisjonen og er det forskjeller i opplevelsen mellom de 5 store revisjonsselskapene og mellom ulike stillingsnivå?

Studien viser at revisorene opplever å kunne benytte skjønn i risikovurderingen og det er ikke noen indikasjoner på at ny metodikk setter store begrensninger for revisors utøvelse av skjønn. Revisorene opplever at ny metodikk er enklere å forstå enn tidligere og de opplever å bruke mer tid på risikovurdering enn før. Vi finner at revisorene oppfatter at ny metodikk i større grad enn tidligere bidrar til å oppnå det lovpålagte formålet med revisjonen. Dette ser ut til å henge sammen med at revisor bruker mer tid på å forstå selskapet de skal revidere, noe som kan bidra til en høyere kvalitet i revisjonen. Samtidig er det en betydelig andel av revisorene som er nøytrale eller i varierende grad uenig i påstanden. Dermed er det vanskelig å dra en klar konklusjon på om revisorene opplever at ny metodikk er et riktig steg fremover.

Vår antakelse om at innføring av mer omfattende krav i metodikken kan ha en bakside som fører til avprofesjonalisering av revisor ser ut til delvis å stemme. Problemet ser ikke ut til å være at revisor ikke får tenke selv da studien viser at revisor opplever å kunne benytte skjønn i de spesifikke risikovurderingshandlinger revisor gjør. Problemet ser derimot ut til å knytte seg til at revisor blir pålagt revisjonshandlinger som er obligatoriske i metodikken, og ikke kan velges bort. Dermed kan ikke revisor benytte skjønn for å vurdere om det er nødvendig eller ikke for kvaliteten på revisjon å utføre bestemte handlinger. Vi sitter igjen med et inntrykk av at revisor på overordnet nivå blir begrenset i utøvelse av skjønn, men at det er rom for skjønn innenfor rammen av de pålagte risikovurderingshandlingene.

Innledningsvis gjorde vi rede for en problemstilling som Mautz og Sharaf (1961) allerede på 60-tallet kunne se preget bransjen, nemlig om det burde være et minimum av revisjonshandlinger som revisor er pålagt å gjøre. Levy (2016) aktualiserte dette problemet i 2016 og pekte også på den evige debatten om regelverket burde være prinsipp- eller regelbasert. Levy (2016) problematiserte at en bransje med rutinemessige og lite fleksible regler er en ugunstig utvikling da revisormedarbeidere ikke får opparbeidet seg tilstrekkelig erfaring og kunnskap slik at de er i stand til å avdekke feil i regnskap som bærer preg av subjektivitet. Ut fra resultatene i undersøkelsen får vi en indikasjon på at de uløste problemene i revisjonsbransjen fremdeles er høyst aktuelle.

Noe ut over oppgavens omfang er dette en problemstilling som potensielt kan skape utfordringer for revisjonsbransjen blant annet i form av rekruttering. En langsiktig avprofesjonalisering vil kunne skape en negativ spiral hvor man mister de mest talentfulle revisorene som ønsker å bruke sitt intellekt og gjøre profesjonelle vurderinger. Man sitter

igjen med revisorer med en lavere evne til selvstendig tenking og vurderinger, som kan føre til at regler og rutiner må være strengere og preget av faste rammer for å oppnå en teoretisk korrekt kvalitet. Besvarelsene fra våre respondenter tilsier ikke at vi befinner oss i noen regulatorisk avprofesjonalisering, men det er påfallende stor spredning knyttet til for eksempel spørsmålet om man har mulighet til å tilpasse revisjonens omfang ut fra kompleksiteten. Dette kan være indikasjoner på at man ikke er på riktig vei. Revisorer er pragmatiske personer. De er vant med regulatoriske endringer og absorberer disse. Spørsmålet man sitter igjen med er hvor lenge de kan absorbere regler de potensielt er uenige med.

Vi finner ingen entydig sammenheng mellom regel- eller prinsippbasert metodikk og profesjonelt skjønn, men studien gir indikasjoner på at de revisorene som opplever å ha en mer prinsippbasert metodikk i større grad opplever å kunne bruke skjønn. De 5 store revisjonsselskapene håndterer og løser ny standard på forskjellig måte i sin metodikk, og selv om kravene i standarden er lik for alle, har revisorene ulike opplevelser av dette. Vi ser en relativ enighet i at en mer prinsippbasert metodikk anses som den beste løsningen, men uenighet i hva som gjøres i praksis innad i de 5 store selskapene. Om bransjen er på vei mot en utvikling hvor revisjon handler mer om etterlevelseskontroll enn om å gjøre profesjonelle vurderinger av risiko er vanskelig å si, men undersøkelsen viser indikasjoner på at ny metodikk har ført til at revisor nå utfører flere handlinger som ikke oppfattes å forbedre kvaliteten på revisjon. Selv om ny metodikk på mange måter har bidratt til å forbedre revisjon, kan resultatene fra studien tyde på at det finnes en ubalanse mellom både hva revisorene og standardsetterne ønsker og hvordan standarden operasjonaliseres i praksis i selskapenes metodikk.

7.2 Studiens bidrag

Studien bidrar til å belyse hvordan endring i regulering kan få betydning for revisors praktiske arbeid, både hva som forbedres og hva som kan være eventuelle baksider. Den kan bidra med nyttig informasjon for blant annet de som er med på å utarbeide metodikk i de store revisjonsselskapene. Studien gir innsikt i interne og eksterne faktorer som påvirker hvordan revisorer forholder seg til reguleringen og gir et institusjonelt perspektiv på revisors opplevelse i en tidlig fase etter innføringen av ISA 315. Særlig gir studien en forståelse av hvordan endringer i metodikk oppleves å påvirke revisors skjønn, og belyser hvilke potensielle konsekvenser dette kan ha. De store revisjonsselskapene har til syvende og sist

samme mål; å levere revisjonstjenester av høy kvalitet samtidig som ressurseffektiviteten ivaretas. Studien viser at ulike tilnæringer til metodikk kan spille inn på dette.

7.3 Studiens begrensninger

Selv om vi har gjort tiltak for å sikre studiens validitet og reliabilitet, vil det være forhold ved gjennomføringen som både kan begrense studien og som kan medføre svakheter. Vi vil gjennomgå disse forholdene i dette delkapittelet.

En svakhet ved studien er at vi har et begrenset datagrunnlag å ta utgangspunkt i, sett opp mot totalt antall som inngår i populasjonen. I spørreundersøkelsen fikk vi svært få besvarelser fra to av de fem store selskapene, dette var PwC og Deloitte. Delvis skyldes dette begrensninger i vårt nettverk, samt at det var vanskelig å nå ut til hvert enkelt selskap. Vi forsøkte å ta direkte kontakt med disse selskapene, men uten hell. På grunn av kun 1 besvarelse fra Deloitte måtte vi utelate dem fra sammenligningene mellom revisjonsselskap. Få respondenter fra to av fem selskap kan medføre at utvalget ikke er tilstrekkelig representativt for populasjonen som helhet. Et annet forhold som vi har vært oppmerksomme på er andelen respondenter med kort arbeidserfaring. Basert på problemstillingen i oppgaven mener vi at det er en fordel at respondentene har noen års arbeidserfaring for å forstå hva de ulike spørsmålene innebærer. Det kan dermed være en risiko for at respondenter som har jobbet i revisjon en kort periode har tolket spørsmålene annerledes enn vi hadde tenkt.

Videre gjennomføres studien i en begrenset tidsperiode som også naturligvis setter en grense for hvor lenge vi kunne ha spørreundersøkelsen åpen. Tidspunkt for utsendelse ble i årsoppgjøret hvor vi vet at revisorene er travle og det kan ha medført at vi fikk inn færre besvarelser enn om undersøkelsen hadde vært sendt ut på et annet tidspunkt.

Siden vi har valgt å innhente data ved bruk av spørreundersøkelse hvor både spørsmål og svar var fastsatt på forhånd, setter det en begrensning for å kunne undersøke nærmere hva forskjeller mellom for eksempel revisjonsselskap eller stillinger skyldes. Vi hadde derfor ikke mulighet til å gå i dybden der hvor vi fant forskjeller. Videre vet vi også at revisorene i de store revisjonsselskapene først og fremst forholder seg til revisjonsselskapets metodikk og i liten grad standardene direkte. Metodikken representerer revisjonsselskapets fortolkning av standarden og er følgelig ikke identisk med standarden. Respondentene kan derfor ha gitt andre svar om de ble bedt om å sammenligne ny og gammel revisjonsstandard fremfor endringene i revisjonsmetodikken.

7.4 Forslag til videre forskning

For videre forskning kan det være interessant å gjennomføre samme studie med en kvalitativ tilnærming, eventuelt en kombinasjon av kvantitativ og kvalitativ metode, hvor man kan få fram hvorfor revisorene har svart som de har gjort. Ved en slik tilnærming vil man kunne få en dypere innsikt i fordeler og ulemper med ny metodikk sett fra praktiserende revisorers perspektiv. Vi har gjennomført en tverrsnittstudie på et tidlig tidspunkt i innføringsfasen av standarden til revisjonsmetodikken, så det vil også være interessant å gjennomføre en tidsseriestudie hvor samme studie gjennomføres på ulike tidspunkt for å se om opplevelsen endrer seg over tid. Dette vil kunne vise om resultatene fra vår studie er preget av at det er innføringsåret, samt om de langsiktige virkningene er ulik fra «førsteintrykket».

En annen tilnærming kan være å gjøre en forlengelse av studien hvor man ser på hvilken betydning ISA 315 (revidert) har i metodikken videre i revisjonsprosessen som helhet. Å utvide studien vil gjøre at man kan studere endringer i hvordan identifiserte risikoer følges opp og dekkes i revisjonshandlingene. Dette er enda for tidlig å studere siden vi er i innføringsåret, men det kunne gitt nyttig informasjon å se om videre revisjonshandlinger endrer seg etter ny metodikk.

Vi valgte å avgrense studien til kun å se på de fem store revisjonsselskapene, men vi tror det også kan være mye nyttig informasjon å hente ved å studere samme problemstilling hos mindre revisjonsselskap. Et interessant funn i vår studie var at BDO som er et «mid-tier»-selskap i flere tilfeller skilte seg ut fra de fire store revisjonsselskapene. Dette vil gi en mulighet til å sammenligne resultater mellom store og små revisjonsselskap for å sjekke om det er forskjeller.

Som nevnt i kapittel 7.1 vil en avprofesjonalisering kunne påvirke både rekruttering til bransjen og mulighetene til å beholde de beste talentene. En mulig retning for videre studier: Er revisjon fortsatt intellektuelt utfordrende og hvordan påvirker dette selskaperens muligheter til å skaffe revisorer?

Litteraturliste

Litteratur

- Asare, S. K., Wright, A. & Zimbelman, M. F. (2015). Challenges facing auditors in detecting financial statement fraud: Insights from fraud investigations. *Journal of Forensic and Investigative Accounting*, 7(2), 63-111.
- Asthana, S. C., Balsam, S. & Krishnan, J. (2010). Corporate Governance, Audit Firm Reputation, Auditor Switches, and Client Stock Price Reactions: The Andersen Experience. *International journal of auditing*, 14(3), 274-293.
<https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2010.00417.x>
- Baksaas, K. M. & Stenheim, T. (2015). Prinsippbaserte versus regelbaserte regnskapsstandarder. *Praktisk økonomi og finans*, 31(1), 80-94.
<https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2015-01-08>
- Baldwin, R., Cave, M. & Lodge, M. (2011). *Understanding regulation : theory, strategy, and practice* (2nd. utg.). Oxford University Press.
- Ball, R. (2009). Market and political/regulatory perspectives on the recent accounting scandals. *Journal of accounting research*, 47(2), 277-323.
- Bazerman, M. H., Loewenstein, G. & Moore, D. A. (2002). Why good accountants do bad audits. *Harv Bus Rev*, 80(11), 96-102, 134.
- BDO. (2022). *BDO announces financial results 2022*. Hentet 03.05.2023 fra <https://www.bdo.global/en-gb/news/2022/bdo-announces-financial-results-2022>
- BDO. (2023). *Historien om BDO*. Hentet 03.05.2023 fra <https://www.bdo.no/nb-no/om-bdo-nb/bdo-i-norge/var-historie>
- Beckert, J. (2010). Institutional Isomorphism Revisited: Convergence and Divergence in Institutional Change. *Sociological theory*, 28(2), 150-166.
<https://doi.org/10.1111/j.1467-9558.2010.01369.x>
- Bigus, J., Hua, K. P. M. & Raithel, S. (2022). Definitions and measures of corporate reputation in accounting and management: commonalities, differences, and future research. *Accounting and business research, ahead-of-print*(ahead-of-print), 1-33.
<https://doi.org/10.1080/00014788.2022.2149458>
- Boone, J. P., Khurana, I. K. & Raman, K. K. (2010). Do the Big 4 and the Second-tier firms provide audits of similar quality? *Journal of accounting and public policy*, 29(4), 330-352. <https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2010.06.007> (Journal of Accounting and Public Policy)
- Chaney, P. K. & Philipich, K. L. (2002). Shredded Reputation: The Cost of Audit Failure. *Journal of accounting research*, 40(4), 1221-1245. <https://doi.org/10.1111/1475-679X.00087> (Journal of Accounting Research)
- Dachevski, D. & Ackers, B. (2022). The Audit Regulatory Dilemma – Should Audit Regulatory Authorities Focus on Regulating the Audit Expectation Gap. *Journal of accounting, finance and auditing studies*, 8(3), 86-114.
<https://doi.org/10.32602/jafas.2022.019>
- Deegan, C. (2002). Introduction: The legitimising effect of social and environmental disclosures – a theoretical foundation. *Accounting, auditing, & accountability*, 15(3), 282-311. <https://doi.org/10.1108/09513570210435852>
- Deegan, C. M. (2019). Legitimacy theory. *Accounting, auditing, & accountability*, 32(8), 2307-2329. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2018-3638>
- Deephouse, D. L. & Carter, S. M. (2005). An Examination of Differences Between Organizational Legitimacy and Organizational Reputation. *Journal of management studies*, 42(2), 329-360. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2005.00499.x> (Journal of Management Studies)

- Dennis, I. (2010). 'Clarity' Begins at Home: An Examination of the Conceptual Underpinnings of the IAASB's Clarity Project. *International journal of auditing*, 14(3), 294-319. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2010.00418.x>
- Dimaggio, P. J. & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American sociological review*, 48(2), 147-160. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Dinno, A. (2015). Nonparametric pairwise multiple comparisons in independent groups using Dunn's test. *The Stata journal*, 15(1), 292-300. <https://doi.org/10.1177/1536867x1501500117>
- Easterby-Smith, M., Thorpe, R., Jackson, P. R. & Jaspersen, L. J. (2018). *Management and business research* (6. utg.). SAGE.
- Eilifsen, A. (1998). Auditing regulation and the statutory auditor's responsibilities in Norway. *The European accounting review*, 7(4), 709-722. <https://doi.org/10.1080/096381898336277> (European Accounting Review)
- Eilifsen, A. (2014). *Auditing and assurance services* (Third international edition. utg.). McGraw-Hill Education.
- EY. (2023). *Hva EY kan gjøre for deg*. https://www.ey.com/no_no/audit/services
- Fallan, E. & Fallan, L. (2017). Er regnskapsreguleringer avgjørende for kvaliteten på miljøinformasjon i årsrapporten? I Busch, Olaussen & Pettersen (Red.), *Bred og spiss. NTNU Handelshøyskolen 50 år*.
- Finanstilsynet. (2023, 10. februar). *Revisjonsselskap*. Finanstilsynet. <https://www.finanstilsynet.no/tilsyn/revisjonsselskap/>
- Finanstilsynet. (u.å). *Virksomhetsregister*. Hentet 13.04.2023 fra <https://www.finanstilsynet.no/virksomhetsregisteret/rapporter/?t=936cdf48-b02c-4ad4-83d5-69fc602fa86f>
- Fombrun, C. & Shanley, M. (1990). What's in a Name? Reputation Building and Corporate Strategy. *Academy of Management journal*, 33(2), 233-258. <https://doi.org/10.2307/256324>
- Grandal, B. H. (2022, 17. mars). Skal ansette over 5000 revisorer. *Finansavisen*. https://www.finansavisen.no/nyheter/naeringsliv/2022/03/17/7837337/skal-ansette-over-5.000-revisorer?zephyr_sso_ott=PNsspG
- Gulden, B. P. (2015). *Den eksterne revisor* (9. utg. utg.). Gyldendal akademisk.
- Hurt, R. K. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing : a journal of practice and theory*, 29(1), 149. <https://doi.org/10.2308/aud.2010.29.1.149>
- Hurt, R. K., Brown-Liburd, H., Earley, C. E. & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on auditor professional skepticism: Literature synthesis and opportunities for future research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 45-97.
- IFAC. (2022). *ISA 315 FIRST-TIME IMPLEMENTATION GUIDE. I. IAASB*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-ISA-135-first-time-implementation-guidance.pdf>
- ISA 315 (Revised) – Responding to Comments to the Exposure Draft*, (2019). https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/20190305-IAASB_Agenda_Item_B-ISA-315_Revised-Presentation-final.pdf
- IAASB. (2020). *IAASB STRATEGY FOR 2020–2023 AND WORK PLAN FOR 2020–2021*. Hentet 17.02.2023 fra <https://www.iaasb.org/publications/iaasb-strategy-2020-2023-and-work-plan-2020-2021>
- IAASB. (2023). *About IAASB*. Hentet 17.02.2023 fra <https://www.iaasb.org/about-iaasb>
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? : innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg. utg.). Cappelen Damm akademisk.

- Jamal, K. & Tan, H.-T. (2010). Joint Effects of Principles-Based versus Rules-Based Standards and Auditor Type in Constraining Financial Managers' Aggressive Reporting. *The Accounting review*, 85(4), 1325-1346.
<https://doi.org/10.2308/accr.2010.85.4.1325>
- Jensen, M. & Roy, A. (2008). Staging Exchange Partner Choices: When Do Status and Reputation Matter? *Academy of Management journal*, 51(3), 495-516.
<https://doi.org/10.5465/AMJ.2008.32625985>
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2016). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (5. utg. utg.). Abstrakt.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2020). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (4. utgave. utg.). Abstrakt forlag.
- Kanji, G. K. (1999). *100 statistical tests* (New. utg.). Sage.
- KPMG. (2020). ISA 315 (Revised) - Key requirements. *Accounting and Auditing Update*, (42), 15-18. <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/in/pdf/2020/01/aa-u-tax-ordinance-cross-holding-revised-isa-315-ceo-listing-regulations.pdf>
- KPMG. (2022). *Corporate reporting*. Hentet 03.05.2023 fra <https://kpmg.com/xx/en/home/about/corporate-reporting.html#1>
- KPMG. (2023). *Revisjon*. <https://kpmg.com/no/nb/home/tjenester/revisjon-og-bekreftelser.html>
- Levy, H. B. (2016). Unsolved Problems in Auditing. *The CPA journal (1975)*, 86(2), 24.
- Likert, R. (1932). A technique for the measurement of attitudes. *Archives of Psychology*, 22 140, 55-55.
- Mautz, R. K. & Sharaf, H. A. (1961). *The philosophy of auditing*. Madison? Wis.: American Accounting Association.
- Menon, K. & Williams, D. D. (1994). The Insurance Hypothesis and Market Prices. *The Accounting review*, 69(2), 327-342.
- Meyer, J. W. & Rowan, B. (1977). Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. *The American journal of sociology*, 83(2), 340-363.
<https://doi.org/10.1086/226550>
- Nelson, K. K., Price, R. A. & Rountree, B. R. (2008). The market reaction to Arthur Andersen's role in the Enron scandal: Loss of reputation or confounding effects? *Journal of accounting & economics*, 46(2), 279-293.
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2008.09.001> (Journal of Accounting and Economics)
- Nolder, C. J. & Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, organizations and society*, 67, 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.010>
- NOU 1997:9. (1997). *Om revisjon og revisorer*. Finansdepartementet.
<https://lovdata.no/pro/NOU/forarbeid/nou-1997-9>
- Olsen, A. B. (2020). Ny oppdatert ISA 315. *Kommunerevisoren*, (4), 1-4.
<https://www.nkrf.no/nyheter/2020/06/30/ny-oppdatert-isa-315>
- Park, B. & Rogan, M. (2019). Capability reputation, character reputation, and exchange partners' reactions to adverse events. *Academy of Management journal*, 62(2), 553-578.
- Perez-Batres, L. A., Doh, J. P., Miller, V. V. & Pisani, M. J. (2012). Stakeholder Pressures as Determinants of CSR Strategic Choice: Why do Firms Choose Symbolic Versus Substantive Self-Regulatory Codes of Conduct? *Journal of business ethics*, 110(2), 157-172. <https://doi.org/10.1007/s10551-012-1419-y>
- PWC. (2023). *Revisjon bygger tillit*. Hentet 10.02.2023 fra <https://www.pwc.no/no/tjenester/revisjon.html>

- Rabben, M. B. (2022, 31. august). Enron Corporation. I *Store norske leksikon*. Hentet 3. februar 2023 fra https://snl.no/Enron_Corporation
- Revisorforeningen. (2023). *Hvorfor har vi revisjon?* <https://revisorforeningen.no/om-oss/oppdag/hvorfor-har-vi-revisjon/>
- Rothenberg, N. R. (2020). Auditor reputation concerns, legal liability, and standards. *The Accounting review*, 95(3), 371-391.
- Skinner, D. J. & Srinivasan, S. (2012). Audit Quality and Auditor Reputation: Evidence from Japan. *The Accounting review*, 87(5), 1737-1765. <https://doi.org/10.2308/accr-50198>
- Stenvold, T. D. & Degerstrøm, M. M. (2020). *Revisjonshandlinger i praksis* (1. utg.). Fagbokforlaget.
- Suchman, M. C. (1995). Managing Legitimacy: Strategic and Institutional Approaches. *The Academy of Management review*, 20(3), 571-610. <https://doi.org/10.5465/AMR.1995.9508080331>
- Weber, J., Willenborg, M. & Zhang, J. (2008). Does Auditor Reputation Matter? The Case of KPMG Germany and ComROAD AG. *Journal of accounting research*, 46(4), 941-972. <https://doi.org/10.1111/j.1475-679X.2008.00298.x> (Journal of Accounting Research)
- Wright, D. B. (1997). *Understanding statistics : an introduction for the social sciences*. Sage.

Lover og standarder

- IFAC. (2009a). ISA 200 - Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene. I. Revisorforeningen. <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>
- IFAC. (2009b). ISA 320 - Vesentlighet ved planlegging og gjennomføring av en revisjon. I. Revisorforeningen. <https://www.revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>
- IFAC. (2009c). ISA 500 Revisjonsbevis. I. Revisorforeningen. <https://revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/revisjonsstandardene/>
- IFAC. (2010a). ISA 300 - Planlegging av revisjon av et selskap. I. Revisorforeningen.
- IFAC. (2010b). ISA 330 Revisors håndtering av anslåtte risikoer I. Revisorforeningen.
- IFAC. (2019). ISA 315 (Revidert) - Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon. I. Revisorforeningen.
- Lov om revisjon og revisorer, Finansdepartementet (1964). <https://lovdata.no/pro/NLO/lov/1964-03-14-2>
- Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), Finansdepartementet (2020). <https://lovdata.no/pro/NL/lov/2020-11-20-128>
- NOU 2017:15. (2017). *NOU 2017:15 Revisorloven Forslag til ny lov om revisjon og revisorer*. <https://lovdata.no/pro/NOU/forarbeid/nou-2017-15>

Appendiks

Finansielle tall fra 2022 (alle tall i 1000)	KPMG	EY	PWC	BDO	Deloitte
Omsetning fra revisjon og relaterte tjenester*	1 168 537	1 680 722	1 989 096	1 633 000	1 100 704
% av revisjonsomsetning knyttet til børsnoterte**	11 %	12 %	10 %	1 %	6 %

* Hentet fra note i årsregnskap

**Hentet fra selskapets åpenhetsrapport

Spørreundersøkelse revisors opplevelse av ny revisjonsmetodikk

Side 1

Obligatoriske felter er merket med stjerne *

Kort om undersøkelsen:

Innføringen av nye ISA 315 «Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon» har endret måten vi jobber på.

Gjennom denne undersøkelsen ønsker vi å finne ut hvordan du som revisor opplever at ny revisjonsstandard påvirker din tilnærming til risikovurdering.

Denne undersøkelsen er en del av vår avsluttende masteroppgave i Regnskap og Revisjon ved Nord Universitet.

Personvern:

Det er frivillig å delta i prosjektet. Det vil ikke ha noen negative konsekvenser for deg hvis du ikke vil delta eller senere velger å trekke deg.

Spørreundersøkelsen vil ta deg ca. 5 minutter å svare på. Dine svar fra spørreskjemaet blir registrert og lagret elektronisk, og det vil ikke være mulig å identifisere deg i undersøkelsen. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med gjeldende personvernregelverk.

Hvem er vi:



Adrian M. Hansen, Senior associate i KPMG, Andrea Kjersem, Senior associate i EY

Vi brenner for revisjonsfaget og revisjonsbransjen og håper du vil ta deg tid til å gjennomføre undersøkelsen.

Hvis du har noen kommentarer eller spørsmål til studien, ta kontakt på:
adrian.m.hansen@student.nord.no

andrea.engen@student.nord.no

Jobber du som revisor? *

- Ja
- Nei



Sideskift

Side 2

Obligatoriske felter er merket med stjerne *

Hvilket revisjonsselskap jobber du i? *



Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»

- EY
- KPMG
- PWC
- Deloitte
- BDO
- Annet selskap
- Ønsker ikke å oppgi

Jobber du i et av "Big 5" selskapene? *

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ønsker ikke å oppgi» er valgt i spørsmålet «Hvilket revisjonsselskap jobber du i?»

Big 5 består av: BDO, Deloitte, KPMG, EY og PWC

Ja

Nei




Sideskift


Side 3

Obligatoriske felter er merket med stjerne *

Din alder *

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»

Hvor mange års arbeidserfaring har du innenfor revisjonsbransjen? *

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»

(Rund av til nærmeste hele år)




Sideskift

Side 4

Obligatoriske felter er merket med stjerne *

Hvilken stilling har du i revisjonsselskapet? *


-  Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»
- Medarbeider (associate e.l.)
- Senior medarbeider (senior associate e.l.)
- Manager/Senior manager (kvalitetssikrer revisjon)
- Ansvarlig revisor (Partner, director e.l. som signerer revisjonsberetning)



Sideskift

Side 5

Obligatoriske felter er merket med stjerne *


-  Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»

I de påfølgende spørsmålene bruker vi ordet "metodikken" når vi refererer til hvordan ditt selskap har lagt opp til innføring av nye krav i ISA 315.

Vi ønsker at du svarer ut fra **din opplevelse** av hvordan den nye standarden påvirker hvordan du gjør dine risikovurderinger.

Den nye ISA 315 (revidert) stiller strengere krav til dokumentering av risikovurderingen, herunder revisors forståelse av enheten og dens interne kontroll, samt hvordan revisor har anvendt profesjonelt skjønn i vurderingen.

Obligatoriske felter er merket med stjerne *

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»

Hvordan har du opplevd endringen i metodikken?

Svært liten

Liten


Mindre

Verken eller

Litt

Hvor stor endring opplever du det har vært i metodikken til ditt selskap *

Obligatoriske felter er merket med stjerne *

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»

Hvordan opplever du metodikken i ditt selskap?

Prinsippbasert = Forankret i konseptuelt rammeverk, åpner for utstrakt bruk av egne vurderinger og skjønn. Lite fastsatte rammer for hva man skal gjøre.

Regelbasert = Tar utgangspunkt i detaljerte løsninger som ikke krever særlig grad av egne vurderinger eller skjønn. Mer fastsatte rammer for hva man skal gjøre.

Svært

Ganske

Noe

	prinsippbasert	prinsippbasert	prinsippbasert	Verken eller	Noe regelbasert
Jeg opplever at revisjonsmetodikken i mitt selskap er ... *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Hvilken type metodikk foretrekker du *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>



Sideskift

Side 8

Obligatoriske felter er merket med stjerne *



Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»

I hvilken grad opplever du at du står fritt til å benytte «profesjonelt skjønn» i risikovurderingen etter ny metodikk?


Profesjonelt skjønn defineres i ISA 200 som: "Anvendelsen av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standarder for revisjon, regnskap og etikk når det fattes informerte beslutninger om hvilke handlingsplaner som er hensiktsmessige etter omstendighetene ved revisjonsoppdraget."

	I svært liten grad	I liten grad	I mindre grad	Verken eller	I noen grad
Jeg opplever å kunne bruke mitt profesjonelle skjønn ... *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>



Sideskift

Obligatoriske felter er merket med stjerne *

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»


I hvilken grad opplever du at ny metodikk påvirker BEHOVET for ditt profesjonelle skjønn?

Svært lite Lite Mindre Verken eller Noe

Jeg opplever behovet for å bruke mitt profesjonelle skjønn som ... *

 Sideskift

Obligatoriske felter er merket med stjerne *

 Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»

I hvilken grad opplever du at dokumentering av risikovurderingen baserer seg på sjekklister?

I svært liten grad I liten grad I mindre grad Verken eller I noen grad

Jeg opplever at det benyttes sjekklister ... *

Obligatoriske felter er merket med stjerne *



Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»

I hvilken grad er du UENIG eller ENIG i følgende påstander?

"Formålet med lovfestet revisjon er å skape tillit til at årsregnskapet oppfyller gjeldende lovkrav og ikke inneholder vesentlig feilinformasjon...."(fra Revisorloven §9-1)

	Helt uenig	Ganske uenig	Noe uenig	Nøytral / vet ikke	Noe enig
Jeg mener ny metodikk, i større grad enn tidligere, bidrar til å oppnå formålet med revisjon *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ny metodikk gjør det enklere for meg å forstå hvordan jeg skal identifisere og vurdere risikoer *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg opplever at ny metodikk lar meg tilpasse revisjonens omfang ut fra kompleksiteten hos revisjonsklienten. *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Obligatoriske felter er merket med stjerne *



Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»

I hvilken grad er du UENIG eller ENIG i følgende påstander?

Å ikke følge kravene i metodikken...

	Helt uenig	Ganske uenig	Noe uenig	Nøytral / vet ikke	Noe enig
...kan få negative konsekvenser for MEG *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
... kan få negative konsekvenser for SELSKAPET mitt *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
... fører til at vi oppleves dårligere enn våre konkurrenter *	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>



Sideskift

Side 13

Obligatoriske felter er merket med stjerne *



Dette elementet vises kun dersom alternativet «Ja» er valgt i spørsmålet «Jobber du som revisor?»

Nettskjema

VILKÅR

Personvern og vilkår for bruk

Nettskjema bruker informasjonskapsler

Tilgjengelighetserklæring

HJELP OG KONTAKT

[Veiledning for Nettskjema](#)

[Kontaktinformasjon](#)

NETTSKJEMA ER UTVIKLET OG DESIGNET AV

Universitetet i Oslo