



**UiT** Norges arktiske universitet

Fakultet for biovitenskap, fiskeri og økonomi – Handelshøgskolen ved UiT

## **Hva gjør digitaliseringen av revisjonen med revisjonskvaliteten?**

En kvalitativ studie av revisjonskvalitet

Andreas Mørk og Trond Fredrik Johansen

Masteroppgave i regnskap og revisjon – BED-3907 – juni 2022

# Forord

Denne studien er den avsluttende delen av masterstudiet i regnskap og revisjon ved UiT Norges Arktiske Universitet Campus Harstad. Masteroppgaven utgjør 30 studiepoeng, og er en fordypning i digitalisering innen revisjon. Arbeidet med oppgaven har vært utfordrende og tidkrevende, men det har samtidig vært veldig lærerikt og vi føler vi har fått mye igjen for arbeidet.

Da vi skulle velge tema for masteroppgaven var begge innstilte på å skrive om digitalisering innen revisjon. Digitalisering innen revisjonen var et tema vi begge mente vi trengte å lære mer om. Vi hadde først tenkt å fokusere på effektivitet, men etter en prat med veileder ble dette endret til revisjonskvalitet. Dette fordi det er mer interessant hvordan digitaliseringen påvirker kvaliteten på revisjonen fremfor at revisjonen bare blir gjort raskere.

Vi vil takke vår veileder, Tine Degerstrøm Stenvold, for et godt samarbeid, oppmuntrende ord og for ha styrt oss i riktig retning gjennom prosessen. Videre vil vi takke alle ansatte ved Campus Harstad som har stilt sine kloke hoder til disposisjon. Vi vil også takke kontaktpersoner og særlig informantene som har stilt opp midt i den mest hektiske revisjonsperioden.

Vi vil takke hverandre for samarbeidet gjennom masterstudiet. Det har vært morsomt, til tider tungt, og aller mest lærerikt.

Vega/Harstad 30.05.2022

Andreas Mørk

Trond Fredrik Johansen

# Sammendrag

Formålet med studien er å forske på digitaliseringens påvirkning på revisjonskvaliteten. Studiens teori er utarbeidet med utgangspunkt i IAASBs (2014) rammeverk for etablering revisjonskvalitet.

Vi har utført en kvalitativ studie med et eksplorerende forskningsdesign, der vi gjennom åtte semistrukturerte intervjuer har innhentet data fra praktiserende revisorer. Informantene tilhører både de fem store og mindre revisjonsselskap i Norge.

Våre funn viser at økt digitalisering muliggjør økt revisjonskvalitet, men at økt digitalisering alene ikke øker revisjonskvaliteten. Med bakgrunn i hvordan revisorene definerer revisjonskvalitet, vil effektiviseringsgevinsten digitaliseringen fører med seg påvirke revisjonskvaliteten positivt. Dette med forutsetning om at datagrunnlaget revisor mottar med sikkerhet er av god kvalitet. Det er forskjeller i revisjonsselskapers bruk av dataanalyser, automatisering og robotisering. Revisors mulighet til å få sikre revisjonsbevis avhenger nå i større grad av digital kompetanse og digital modenhet.

Innføringen av SAF-T har på nåværende tidspunkt ingen påvirkning på revisjonsprosessen eller kvaliteten på revisjonen. Studien viser at SAF-T vil kunne forenkle datainnsamlingen og struktureringen av data. Dette vil spesielt gi mindre revisjonsselskap muligheter til å effektivisere og forbedre sine dataanalyser.

Nøkkelord: Digitalisering, revisjon, revisjonskvalitet, datainnsamling, dataanalyse og SAF-T

## **Abstract**

The purpose of the study is to research the impact of digitalisation on audit quality. The study's theory is based on the IAASB's (2014) framework for establishing audit quality.

We have conducted a qualitative study with an exploratory research design, where we have obtained data from practicing auditors through eight semi-structured interviews. The informants belong to both the big five and small auditing companies in Norway.

Our findings show that increased digitalisation enables increased audit quality, but that increased digitalisation alone does not increase audit quality. Based on how the auditors define audit quality, the efficiency gains that digitalisation entails will have a positive effect on audit quality. However, this is only the case when the data the auditor receives with certainty is of good quality. There are differences in auditing companies' use of data analysis, automation and robotisation. The auditor's ability to obtain secure audit evidence now depends to a greater extent on digital competence and digital maturity.

The introduction of SAF-T currently has no impact on the audit process or quality of the audit. The study shows that SAF-T could be able to simplify data collection and structuring of data. This will in particular give smaller auditing companies opportunities to streamline and improve their data analysis.

**Keywords:** Digitalisation, audit, audit quality, data collection, data analysis and SAF-T

## **Forkortelser**

Big 4: Deloitte, EY, KPMG og PwC

Fem store (i Norge): BDO, Deloitte, EY, KPMG og PwC

ERP: Enterprise Resource Planning

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board

ISA: International Standards of Auditing

jf: Jamfør

MRR: Master i Regnskap og Revisjon

pkt: Punkt

SAF-T: Standard Audit File-Tax

Siv.øk: Siviløkonom

UiT: Norges Arktiske Universitet

# Innholdsfortegnelse

1	Innledning.....	1
1.1	Bakgrunn og aktualisering.....	1
1.2	Problemstilling og formål.....	1
1.3	Begrepsavklaring og avgrensninger .....	2
1.4	Studiens oppbygging .....	2
2	Teoretisk rammeverk.....	4
2.1	Digitalisering .....	4
2.2	Revisjonskvalitet .....	7
2.2.1	Definisjon av revisjonskvalitet.....	7
2.2.2	Måling av revisjonskvalitet .....	9
2.3	IAASBs rammeverk for etablering av revisjonskvalitet.....	10
2.4	Contextual Factors .....	11
2.4.1	The Applicable Financial Reporting Framework.....	12
2.4.2	Information systems .....	14
2.5	Key interactions within the Financial Reporting Supply Chain .....	21
2.6	Inputs .....	22
2.6.1	Profesjonell skepsis .....	23
2.6.2	De fem store versus mindre revisjonsselskap .....	25
2.7	Process .....	28
2.7.1	Dataanalyse .....	28
2.7.2	Automatisering og robotisering.....	31
2.8	Outputs.....	33
3	Metodisk tilnærming .....	34
3.1	Vitenskapsteoretisk ståsted.....	34
3.2	Forskningsdesign .....	35
3.3	Metode .....	36

3.3.1	Datainnsamlingsmetode .....	36
3.3.2	Utvalg og rekruttering .....	37
3.3.3	Intervjuguide .....	39
3.4	Forskningsprosessen .....	40
3.5	Analyse .....	41
3.6	Forskningskvalitet .....	41
3.7	Forskningsetiske krav .....	43
4	Resultater og analyse .....	45
4.1	Innledning .....	45
4.2	Digitalisering og revisjonskvalitet .....	45
4.2.1	Digitalisering .....	45
4.2.2	Revisjonskvalitet .....	48
4.3	Forskningsspørsmål 1 .....	51
4.3.1	Internkontroll .....	51
4.3.2	Datainnsamling .....	57
4.3.3	Datakvalitet .....	61
4.3.4	Oppsummering .....	62
4.4	Forskningsspørsmål 2 .....	63
4.4.1	Test av kontroller .....	63
4.4.2	Substanshandlinger .....	65
4.4.3	Dataanalyse .....	66
4.4.4	Automatisering og robotisering .....	68
4.4.5	Oppsummering .....	73
4.5	Forskningsspørsmål 3 .....	74
4.5.1	SAF-T per dags dato .....	74
4.5.2	SAF-T i fremtiden .....	78
4.5.3	Oppsummering .....	80

5	Konklusjon og videre forskning.....	81
5.1	Konklusjon.....	81
5.2	Forslag til videre forskning.....	82
	Referanseliste .....	84
	Lover og revisjonsstandarder .....	92
	Vedlegg 1 .....	93
	Vedlegg 2 .....	96
	Vedlegg 3 .....	99

## Tabelliste

Tabell 1 - Oversikt over studiens informanter .....	39
Tabell 2 - Funn knyttet til at digitalisering frigjør revisorer fra rutineoppgaver.....	46
Tabell 3 - Funn knyttet til tradisjonell definisjon av revisjonskvalitet .....	48
Tabell 4 - Funn knyttet til nyere definisjon.....	49
Tabell 5 - Funn knyttet til rutiner for å bedre internkontrollen .....	55

## Figurliste

Figur 1 - Sammenheng mellom strategi og teknologi (Andersen & Sannes, 2017, s. 19).....	5
Figur 2 - Sammenheng mellom kvalitet på finansiell rapportering og revisjonskvalitet (DeFond & Zhang, 2014, s. 283) .....	9
Figur 3 – Faktorer og komponenter i IAASBs rammeverk for revisjonskvalitet (IAASB, 2014, s. 5).....	11
Figur 4 - Forretningssystemet (Moen & Havstein, 2014, s. 135).....	16
Figur 5 - DeLone McLeans suksessmodell for informasjonssystem (DeLone & McLean, 2003, s. 12).....	19
Figur 6 – Dataflyt i standard regnskapssystem (Kristoffersen, 2014, s. 156) .....	20
Figur 7 - De viktigste interaksjonene for revisjonskvalitet (IAASB, 2014, s. 19).....	21



# 1 Innledning

I dette kapittelet presenteres først bakgrunnen og aktualiseringen for studien. Deretter følger studiens problemstilling og forskningsspørsmål, før begrepsavklaringer og avgrensninger blir forklart. Kapittelet avsluttes med masteroppgavens videre oppbygning.

## 1.1 Bakgrunn og aktualisering

Bakgrunnen for denne kvalitative studien er den økte digitaliseringen i samfunnet, og videre påvirkningen digitaliseringen har på revisjonsprosessen.

Gjennom et omfattende litteratursøk har vi funnet flere masteroppgaver og artikler som ser på fordeler og muligheter ved tilgang til større datamengde. De færreste av disse var inne på temaet revisjonskvalitet, men vi kan ikke utelukke at det finnes studier om revisjonskvalitetens påvirkning av økt digitalisering. Temaet digitalisering innen revisjon er ofte omtalt i fagartikler og studier. I Norge har vi blant annet NHHs forskningsprosjekt DigAudit som fokuserer på revisjonsyrkets utvikling, bruken av avanserte dataanalyser og big data innen revisjon. Masteroppgaven tar utgangspunkt i IAASBs (2014) rammeverk for etablering av revisjonskvalitet, samt eldre og nyere definisjoner av revisjonskvalitet (DeAngelo, 1981; Kjellevold, 2017; Knechel et al., 2012). Bidraget til studien kommer også frem av formålet. Studien er et bidrag til kunnskapsdatabasen om hvordan digitaliseringen påvirker revisjonen.

## 1.2 Problemstilling og formål

Masteroppgavens problemstilling er utarbeidet fra studiens aktualisering og er som følger:

*Hvordan opplever revisorer at økt grad av digitalisering påvirker revisjonskvaliteten?*

For å besvare problemstillingen er det utarbeidet tre forskningsspørsmål:

1) *Hvilken påvirkning har revisjonsklientenes digitale systemer på datagrunnlaget til revisor?*

2) *Hvilken innvirkning har revisors dataanalyseverktøy på revisjonen?*

### 3) *Hvilken påvirkning vil SAF-T ha på digitaliseringen av revisjonen?*

Formålet med studien er å undersøke om den økte digitaliseringsgraden i revisjonsbransjen, og et stadig større datagrunnlag fra revisjonsklientene, også fører med seg økt revisjonskvalitet.

## **1.3 Begrepsavklaring og avgrensninger**

Digitalisering som begrep innen revisjon forstår vi ved å ta i bruk eller benytte seg av data eller digital teknologi til å forbedre eller fornye. Revisjonskvalitet er et begrep som ifølge IAASB er umulig å definere. Det er andre forskere og artikkelforfattere som har definert dette begrepet og disse vil bli presentert i studien. Revisjonsklientenes digitale systemer, revisors dataanalyseverktøy og SAF-T blir presentert i kapittel 2.

Bruken av ordene revisor og revisjonsselskap viser til ekstern revisor og eksternt revisjonsselskap. Omtalelse av revisjon henviser til lovpålagt revisjon av årsregnskap, jf. revisorloven, 2020, § 2-1. Revisjonsklientene blir av informantene omtalt som kunder og klienter.

For å avgrense og strukturere teorien opp mot forskningsspørsmålene valgte vi å benytte oss av IAASBs (2014) rammeverk for revisjonskvalitet, og deres fem faktorer, for utarbeidelse av teorikapittelet. Vi avgrenset oss i tillegg innen de kontekstuelle faktorene til “The Applicable Financial Reporting Framework” og “Information Systems”. Studien begrenser seg til Norge, og er avgrenset til å gjelde norske forhold.

## **1.4 Studiens oppbygging**

Denne mastergradsoppgaven består av fem kapitler. I dette kapitlet gjør vi rede for valg av studiens tema, problemstilling, forskningsspørsmål og avgrensninger. I kapittel 2 presenteres det relevant teori og tidligere forskning som er relevant for vår problemstilling. Kapitlet er delt inn i tre overordnede tema:

- Digitalisering
- Revisjonskvalitet

- IAASBs rammeverk for etablering av revisjonskvalitet

I Kapittel 3 redegjør vi for valgene innen forskningsmetode og -design. Kapittel 4 inneholder resultat og analyse. Masteroppgaven avsluttes med kapittel 5 der studiens konklusjon og forslag til videre forskning presenteres.

## 2 Teoretisk rammeverk

I dette kapittelet vil vi presentere relevant teori og tidligere forskning for vår problemstilling.

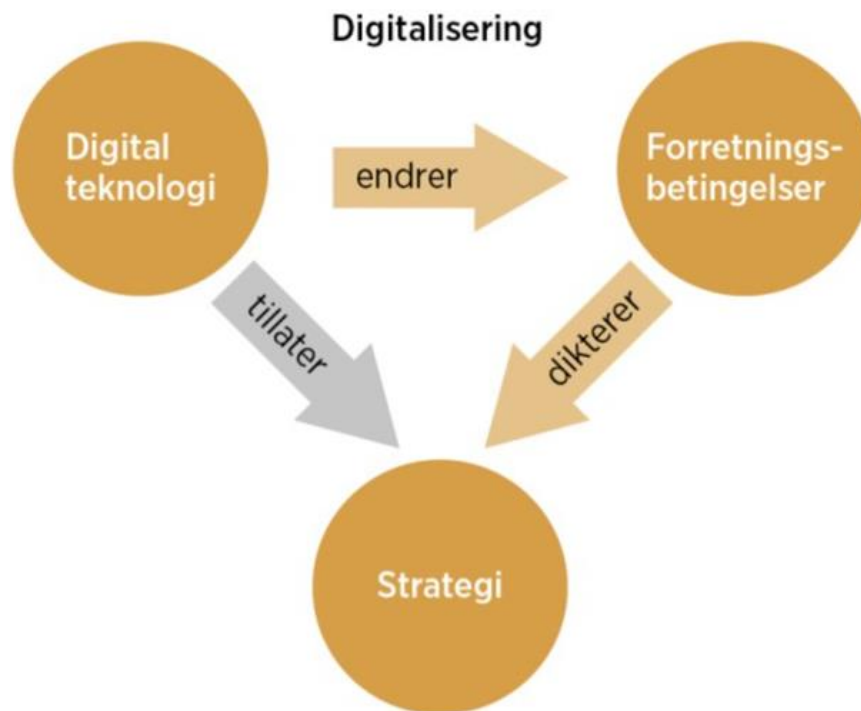
### 2.1 Digitalisering

I dette delkapittelet vil vi utdype hva som ligger i begrepet digitalisering, og hvordan dette påvirker utøvelsen av revisjonen.

Digitalisering kan defineres som en transformativ prosess, der noe endrer seg til å bli digitalt. Dette kan være en prosess, en organisasjon eller et samfunn (Andersen & Sannes, 2017). For organisasjonen betyr dette at IT går fra å være et støtteverktøy til å bli en del av organisasjonens DNA. Denne går overens med andre definisjoner (Westerman et al., 2014), der organisasjonen skal kunne utnytte både nåværende og morgendagens teknologi. Videre kan digitalisering avgrenses i tre ulike typer digital teknologi: Digitization, digitalisering og digital transformasjon (Mergel et al., 2019). Digitization handler om å konvertere noe fra analogt til digitalt, for eksempel håndskrevet tekst til en PDF-fil som man kan sende elektronisk. Altså en enklere form enn digitalisering. Digitalisering er endring av prosesser og forretningsmodeller, som gjennomføres for å nyttiggjøre seg av digitizing. Mens digital transformasjon er en endring i samfunn, kultur eller organisasjon som resultat av digitalisering og digitization.

Norges kanskje mest kjente eksempel på digitalisering er Skatteetaten, da de startet med det enkleste tilfellet av forhåndsutfylte selvangivelser (Andersen & Sannes, 2017). Systemet ble gradvis bygget videre til å omfatte nesten hele befolkningen. Problemet med digitalisering er ikke utviklingen av teknologien, men endringen av prosesser og organisasjoner. Innføring av ny teknologi er ofte meget kostbar. Dette kan føre til at organisasjonen fortsetter å gjøre tingene som før (Andersen & Sannes, 2017). Andersen & Sannes (2017) presenterer begrepet digital mestring, som er et produkt av forretnings- og teknologiforståelse, og evne og vilje til transformasjon.

Digitaliseringen fører med seg teknologisk nyskapning som kan føre til endringer i organisasjonens forretningsforbindelser og -modeller.



Figur 1 - Sammenheng mellom strategi og teknologi (Andersen & Sannes, 2017, s. 19)

En slik utvikling mellom teknologi og forretningsforbindelser eller strategi kalles gjerne digital disruptjon. Digital disruptjon, eller disruptive innovasjoner, fører til at organisasjoners strategier endrer seg for å overleve eller utvikle seg (Fjørtoft, 2018). De teknologiske endringene fører med seg nye muligheter, kostnadene endres og nye konkurrenter kan dukke opp. Dette gjør at selskaper må legge om sine strategier for videre utvikling, og i verste fall overleve (Andersen & Sannes, 2017). Endring av strategier er ikke enkelt, og spesielt ikke når man fortsatt tjener godt på det man alltid har gjort. Dette er et kjennetegn på disruptive innovasjoner (Christensen, 1997).

Det er få selskaper som klarer denne transformasjonen. Av norske selskaper er Schibsted et av unntakene (Andersen & Sannes, 2017). En satsing på nye plattformer mens man fortsatt tjener mye penger på nåværende tjenester kan være utfordrende. Dette kan føre til kannibalisering av egne inntekter, men strategien innebærer å bevege seg dit pengene en gang i fremtiden kommer til å være, ikke der de er nå. Dette krever at ledelsen er fremsynt og driver en langsiktig strategi eller transformasjon, og ikke henger seg opp i kortsiktig fortjeneste (Christensen et al., 2001). Ved automatisering med dataanalyser kan man få datamaskinen til å vurdere metoder og finne sammenhenger som virker best. Dette kan også gjøres i sanntid.

Tidligere forskning har vist at organisasjoner som benytter seg av databaserte beslutninger har bedre resultater enn selskaper som stoler på sin intuisjon og egne teorier (Brynjolfsson et al., 2011).

En digital organisasjon er en virksomhet som har forstått at man kan beregne, lagre og sende alt digitalt, og som bruker dette til sin fordel ved å utvikle organisasjonen og konkurrere i markedet. Mange bedrifter har tidkrevende og kompliserte systemer som skyldes mangel på kompetanse, interesse, en kortsiktig tankegang og gjerne år med underinvesteringer (Andersen & Sannes, 2017). Slike bedrifter vil heller gjerne ikke se på informasjonsteknologi som en investering i innovasjon, men som en administrativ- eller driftsmessig kostnad. På den andre siden viser det seg at investeringer i kunstig intelligens og automatisering sjelden fører til en økonomisk meravkastning (Skaar & Leganger, 2022). I den digitale organisasjonen sees teknologi som en investering som kan tilby, og bedømmes ut fra, dens grad av nyvinning i funksjonalitet og ytelse (Ross et al., 2006). Beslutningstakingen i den digitale organisasjonen vil tas mot kundene for å se etter kontinuerlige forbedringer fra de eksisterende løsningene, ikke ut fra lederens forståelse av hva som virker mest rasjonelt (Andersen & Sannes, 2017).

Digitalisering innen revisjon endrer revisors utførelse av revisjonen gjennom teknologiske nyvinninger. Denne digitaliseringen endrer tidligere arbeidsoppgaver som ble utført manuelt gjennom blant annet innovasjon og effektivisering (Stenvold & Degerstrøm, 2020).

Utviklingen i revisjonen går mot at revisor må bruke analytiske verktøy og benytte seg av avansert teknologi for å gjennomføre revisjonen (Stenvold & Degerstrøm, 2020), samtidig som de grunnleggende kravene til klientens regnskap ikke inneholder vesentlig feilinformasjon skal overholdes. Dette gjøres gjennom innhenting av tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, jf. ISA 200 pkt. 5. I Norge er det typiske årsregnskapet en rapportering av en bedrifts tilstand per 31. desember. I fremtiden er det mulig at vi sender alle transaksjoner direkte til Skattedirektoratet (Andersen & Sannes, 2017).

Ifølge Fjørtoft (2018) kan økt digitalisering av revisjonsprosessene føre til at yrket revisjonsassistent med nesten 100% sannsynlighet være historie i løpet av fem år. I tillegg argumenterer Fjørtoft (2018) for at regnskapsrevisjonen slik den var da, ville være borte i løpet fem til ti år grunnet automatisering og utviklingen av kunstig intelligens innen revisjon.

## 2.2 Revisjonskvalitet

Etter revisorloven, 2020, § 9-1 er formålet med lovfestet 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. Revisor er allmennhetens tillitsperson ved utførelse av lovfestet revisjon. Revisor skal utøve sin virksomhet med integritet, objektivitet og aktsomhet. For at dette formålet skal være oppfylt må man med andre ord ha oppnådd tilstrekkelig revisjonskvalitet. Ifølge IAASB (2014) er formålet med revisjonen tilsvarende denne loven. IAASB (2014) sier at formålet med revisjonen er at revisor skal forme seg en mening om regnskapet, basert på tilstrekkelig revisjonsbevis om at regnskapet er uten feil eller misligheter, og rapportere deretter.

Revisjonskvalitet har blitt gitt mange forskjellige definisjoner av myndigheter og individer de siste 30 årene. Hvordan revisjonskvalitet blir definert er ofte et produkt av hva den som definerer det er ute etter i revisjonen. Brukere av finansiell informasjon kan tro at revisjonskvalitet er mangel på feil i regnskapstallene. En revisor kan tenke at revisjonskvalitet er oppnådd når hen har fullført alle oppgavene i revisjonsmetodikken til revisjonsselskapet. Revisjonsselskapet kan tenke at revisjonskvalitet er når revisjonen kan forsvares under en etterforskning eller inspeksjon fra myndighetene. Samfunnet kan tenke seg at høy revisjonskvalitet er oppnådd når det ikke fører til økonomiske problemer for et selskap eller markedet (Knechel et al., 2012).

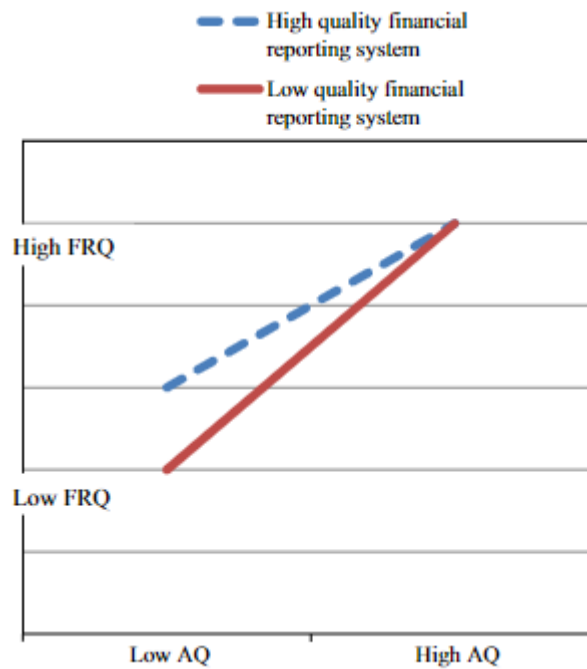
### 2.2.1 Definisjon av revisjonskvalitet

Den tradisjonelle og mest brukte definisjonen for revisjonskvalitet ble utarbeidet av DeAngelo i 1981: *“Revisjonskvaliteten blir definert av markedets samlede oppfatning av sannsynligheten for at revisor vil både (a) oppdage brudd i klientens regnskapssystem og (b) rapportere dette bruddet”* (DeAngelo, 1981, s. 186). Det første punktet omhandler sannsynligheten for at revisor vil oppdage feil i regnskapet. Dette er avhengig av revisors tekniske kompetanse, valgte revisjonshandlinger, størrelsen på utvalget, og så videre. Det andre punktet omhandler revisors uavhengighet og integritet, som påvirker sannsynligheten for at revisor vil rapportere oppdagede feil eller misligheter (DeAngelo, 1981).

Nyere forskning av Defond og Zhang (2014) sier at det ikke er så enkelt å definere revisjonskvalitet. De argumenterer for at definisjonen til for eksempel DeAngelo (1981) fremstiller revisjonen som en binær prosess, hvor revisors rolle bare er å rapportere om det er brudd på regnskapsregler. ISA 315 pkt. 11 (c): *“Revisor skal opparbeide seg forståelse av enhetens valg og anvendelse av regnskapspolicyer, herunder årsakene til eventuelle endringer. Revisor skal vurdere om enhetens regnskapspolicyer er hensiktsmessige for enhetens virksomhet og i samsvar med det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering og regnskapspolicyer som anvendes i den aktuelle bransjen.”* Av denne standarden ser vi at revisor skal vurdere og rapportere om kvaliteten på regnskapet, og ikke bare om det er akseptabelt i henhold til lover og regler for regnskapsføring.

Revisors rolle i bekreftelsen av regnskapskvaliteten blir dermed en del av revisjonsberetningen om hvorvidt regnskapet gir et rettviseende bilde av selskapets situasjon. For å oppnå dette kreves det profesjonelt skjønn i utarbeidelsen av en rekke estimater, hvor målet er å oppnå et rettviseende bilde (DeFond & Zhang, 2014). Det er regnskapsloven, 1998, § 3-2a, som sier at bedriften skal utarbeide årsregnskapet slik at det gir et rettviseende bilde av bedriftens finansielle situasjon. Høy revisjonskvalitet blir en komponent i høy regnskapskvalitet, siden høy revisjonskvalitet er med på å sikre kredibiliteten til regnskapet. Dette indikerer at revisjonskvalitet dermed må forstås på en variabel skala og ikke er svart-hvitt (DeFond & Zhang, 2014).





Figur 2 - Sammenheng mellom kvalitet på finansiell rapportering og revisjonskvalitet (DeFond & Zhang, 2014, s. 283)

Denne figuren illustrerer at man selv med et dårlig regnskapssystem kan oppnå høy kvalitet på sin finansielle rapportering, dersom man har god nok revisjonskvalitet. Den viser også at jo bedre regnskapssystem et selskap har desto bedre blir kvaliteten på den finansielle rapporteringen, selv ved lav revisjonskvalitet. Det kommer frem av figuren at revisjonsklientene er avhengig av god revisjonskvalitet for å oppnå høy kvalitet på sin finansielle rapportering. Klientens digitale system hvor regnskapssystem inngår vil bli diskutert videre i delkapittel 2.4.2.

Kjellevold (2017) har med utgangspunkt i arbeidet til DeFond og Zhang (2014) kommet med følgende definisjon av revisjonskvalitet: *“Større tiltro til at regnskapet gir et rettvise bilde av en revisjonsklients finansielle stilling, gitt klientens regnskapssystem og iboende egenskaper”* (Kjellevold, 2017, s. 15).

### 2.2.2 Måling av revisjonskvalitet

Francis (2011) trekker frem en viktig terskel i vurdering av revisjonskvalitet, nemlig punktet hvor revisjonen ikke lenger kan regnes som lovlig utført. Dette vil være når revisor ikke har

innhentet tilstrekkelig bevis og, eller, ikke har gjort tilstrekkelig revisjonshandlinger for å avdekke feil og misligheter etter lovkrav og standarder, men fortsatt avlagt en positiv revisjonsberetning. Dette er måten man kan måle revisjonskvalitet på utfra DeAngelos (1981) definisjon av revisjonskvalitet. Det blir også som tidligere nevnt av DeFond og Zhang (2014) en svart-hvitt vurdering av revisjonskvalitet hvor det enten er gjennomført en lovlig akseptabel revisjon eller ikke.

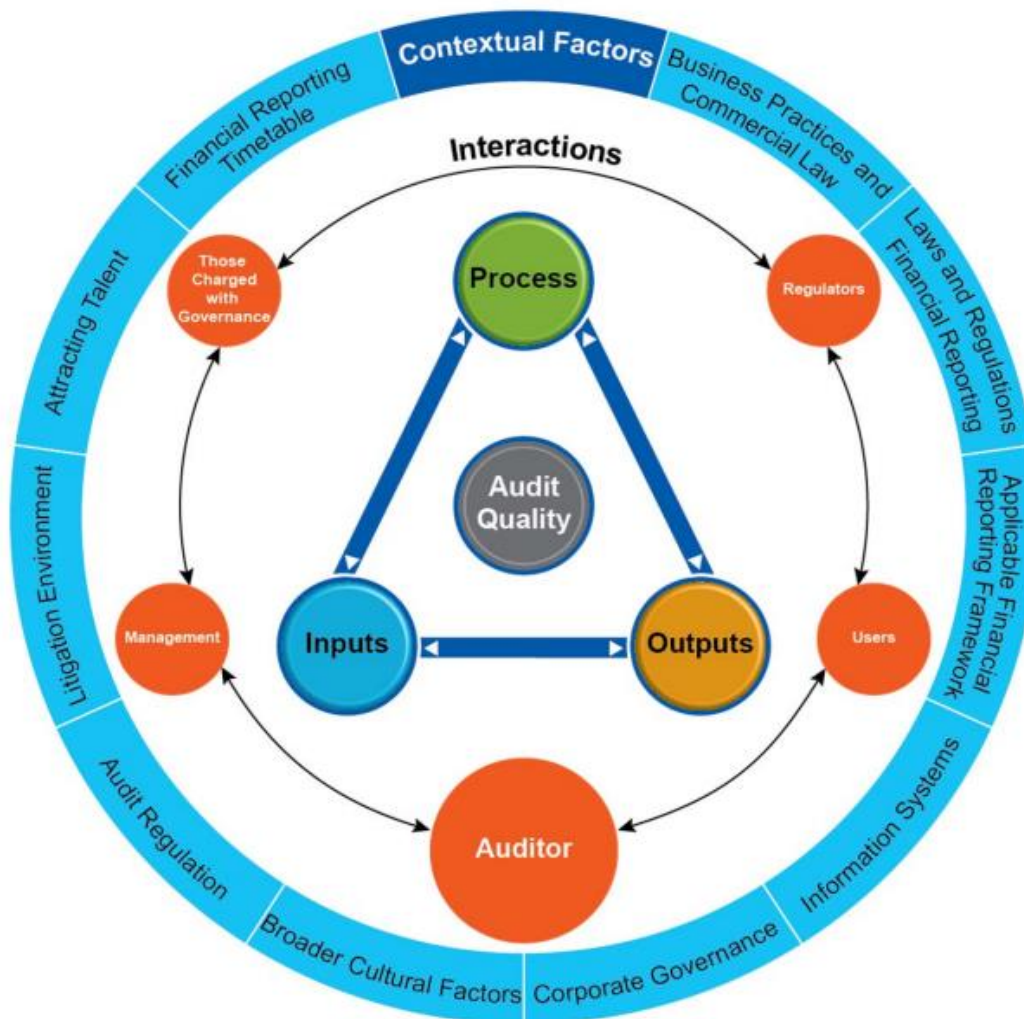
Når revisjonskvalitet skal måles på en variabel skala må det være med flere faktorer eller variabler som må vurderes enkeltstående først, før de slås sammen til en multidimensjonell helhetsvurdering av revisjonskvaliteten (Bedard et al., 2010; DeFond & Zhang, 2014; Francis, 2011; Knechel et al., 2012). Teoretikerne deler de forskjellige faktorene eller variablene inn i Inputs, Outputs og Contextual Factors. De forskjellige innsatsfaktorene og resultatene de trekker frem har mye til felles, men det er også forskjeller. Vi har derfor valgt å benytte oss av IAASBs rammeverk for etablering av revisjonskvalitet og dette vil være utgangspunktet for resten av teorikapittelet.

## **2.3 IAASBs rammeverk for etablering av revisjonskvalitet**

The international Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), er et uavhengig ikke-statlig organ, som har som formål å utarbeide internasjonale kvalitetsstandarder for revisjon. Det er de som utarbeider International Standards of Auditing (ISA) og International Standards on Quality Control (ISQC 1) (IAASB, 2021).

De har også utarbeidet et rammeverk for nøkkelementer i revisjonskvalitet, som er ment for å utfordre revisorer til og vurdere om de kan gjøre mer for å øke revisjonskvaliteten. Dette rammeverket er ment til å passe for revisjonsselskaper av alle størrelser, og deres revisjonsklienter. Viktigheten av de forskjellige elementene i rammeverket varierer og påvirker revisjonskvaliteten på forskjellige måter. Revisorer er lovpålagt å etterleve ISAene, så vel som etiske retningslinjer og kravene til intern kvalitetskontroll hos revisjonsselskapene i ISQC 1 (IAASB, 2014).

IAASB (2014) har i motsetning til de tidligere nevnte teoretikerne fem faktorer i stedet for tre. De fem hovedfaktorene IAASB bruker er: Inputs, Outputs, Process, Key interactions within the Financial Reporting Supply Chain og Contextual Factors . IAASB (2014) sier også at siden det er så mange faktorer innenfor disse elementene som påvirker revisjonskvaliteten, er det tilnærmet umulig å formulere en universal definisjon. Rammeverket blir illustrert av figuren under:



Figur 3 – Faktorer og komponenter i IAASBs rammeverk for revisjonskvalitet (IAASB, 2014, s. 5)

## 2.4 Contextual Factors

Kontekstuelle faktorer kan være lovverk og reguleringer i forbindelse med utføringen av revisjon. Hvis lovverk og reguleringer er robuste og gjennomgående vil de bidra til å unngå, samt avdekke feil i regnskapet. Dette vil være med på å øke blant annet revisjonskvaliteten

(IAASB, 2014). Da dette rammeverket er svært omfattende og tar for seg mange kontekstuelle faktorer, har vi i vår studie valgt å begrense oss til de som er mest relevant for oss: Information systems og Applicable Financial Reporting Framework.

#### **2.4.1 The Applicable Financial Reporting Framework**

Rammeverket for finansiell rapportering er en kritisk faktor for kvaliteten av den finansielle rapporteringen. Et klart og tydelig rammeverk vil være til hjelp for regnskapsfører og ledelsen i utarbeidelse av regnskapet. Et altfor komplekst rammeverk vil i motsetning gjøre det vanskeligere for ledelsen og regnskapsfører å følge kravene til bokføring og rapportering. Dette vil føre til jevnt over dårligere kvalitet i den finansielle rapporteringen (IAASB, 2014). Det er nettopp på grunn av dette, og at det vil gjøre det lettere å automatisere kontroller, at skattemyndighetene har kommet med det nye formatet for rapportering kalt SAF-T.

*“SAF-T er et standardformat for utveksling av regnskapsmateriale. Standarden angir hvilke regnskapsdata som skal utveksles og strukturen på dataene. Slik standarden nå foreligger, omfatter den kontospesifikasjon (hovedbok), og leverandør- og kundespesifikasjon (reskontro)”* (Bjerketveit, 2018, s. 38).

SAF-T er først og fremst utviklet for rapportering av opplysninger til skattemyndighetene, men den er også mulig for revisorer å bruke i revisjonen. Fordelen for revisorer med å bruke SAF-T-filen er at alle regnskapene de mottar vil være i et og samme format med samme mva-koder, arbeidsgiveravgift, saldobalanse, dato, og så videre. Det vil også være en tilsvarende fil for leverandør- og kundespesifikasjoner (Bjerketveit, 2018). Filformatet SAF-T bygger på er XML. XML-filformat er et generelt filformat som kan leses av både mennesker og maskiner. Dette formatet er for behandling av strukturerte data, og kan brukes i både Excel-regneark, Powerpoint-filer og i webapplikasjoner (Leganger & Tungen, 2020).

Et av de store spørsmålene som ble stilt før oppstarten av SAF-T-rapportering var om bedriftenes digitale systemer var tilrettelagt for å rapportere i dette formatet (Dyrnes et al., 2019). Skatteetaten har observert at regnskapsdelen til flere ERP-systemer har muligheten til å generere SAF-T-filer, også for flere år tilbake. Muligheten til å kunne gjøre dette er med på

å styrke effektiviteten i kontrollen (Robøle, 2021). For revisor kan dette gi muligheten til å kunne kjøre analyser av SAF-T-filer, og få oppsummert eventuelle feil fra tidligere år i årets revisjon av SAF-T-filer, for å se om det er akkumulerte brudd på vesentlighetsgrenser. Skatteetaten har observert varierende kvalitet på SAF-T-filene de har mottatt. Feilene er hovedsakelig innen mapping, utfylling av elementer og innsending i Altinn. På tross av disse feilene konstaterer de at utviklingen går i riktig retning (Robøle, 2021).

Det har tidligere vært utfordrende å innhente all nødvendig data fra klientens brukergrensesnitt. Dette grunnet kompetansemangel eller begrensninger i systemet. Alternativt kan man hente data ut fra de underliggende databasene der mengden data er stor, men dette er ofte tidkrevende, eller det krever høy teknisk kompetanse. Å innhente dataen og strukturere den til analyseformål tar opp 80% av tiden til revisor, mens faktiske analyser tar 20% (Kleive, 2018). Når revisor i stedet kan sende dataforespørsler knyttet til SAF-T-filer vil det resultere i mindre sjanse for misforståelser mellom revisor og revisjonsklienten i forhold til hvilken data revisor forespør. Det vil også spare revisor for mye av strukturingsarbeidet, siden alle data fra samtlige revisjonsklienter uansett ERP-systemer vil ha samme grunnstruktur. Det forventes å komme flere digitale løsninger på det åpne markedet, samt internutviklede løsninger, for å automatisk bearbeide SAF-T-filer til analyseformål (Leganger & Skaar, 2021).

Når det blir mindre ressurskrevende å få revisjonsklientenes regnskapsdata inn i en standardisert modell vil det bli lettere å gjennomføre tunge datadrevne revisjonshandlinger, som tidligere kanskje ikke hadde en positiv kost-nytte-kalkyle. Hvis revisor i dag skal kontrollere innbetalinger til bank på et utvalg salgstransaksjoner, må revisor ha direkte tilgang til revisjonsklientens bokføringssystem. Uten direkte tilgang til bokføringssystemet er det utfordrende å finne en direkte kobling mellom en enkelt transaksjon i reskonto med hovedboken. I SAF-T er hovedbokstransaksjoner direkte koblet mot kunde- og leverandørnummer, som man finner igjen i kunde- og leverandørreskonto. Dette vil gjøre at det ikke lenger er nødvendig for revisor med direkte tilgang til revisjonsklientenes systemer for å kunne gjennomføre detaljtesting av tilfeldig utvalg, og at det kan gjennomføres automatiske kontroller av alle transaksjoner (Leganger & Skaar, 2021).

Tredjeparts-bekreftelser kan også bli forenklet med standardiseringen av regnskapsdata. Revisor kan bygge på automatiserte kredittvurderinger av kundene i kundereskontro til revisjonsklienten for å vurdere risikoen for tap av fordring og bekreftelse av betalinger mot standard bankfiler. I dag er revisjonen i stor grad utvalgsbasert. Revisorer benytter kun i varierende grad analyser. Hvis de benytter seg av analyser, er disse stort sett utvalgsbasert og ikke testing av hele populasjoner. Når revisorer ikke tester hele populasjoner er det alltid en sjanse for at den tilfeldige delen av populasjonen de tester ikke inneholder feil, mens de delene som ikke blir testet gjør det. Med innføringen av SAF-T åpner det for at revisor gjennom automatiske tester kan teste hver transaksjon i populasjonen for risiko for feil. Dette vil føre til at revisor får plukket ut de transaksjonene som har størst risiko for feil og prioritere disse. Det vil igjen føre til et mindre behov for detaljtester uten at det går utover revisjonskvaliteten (Leganger & Skaar, 2021). Selv om dette vil føre til en forenkling for revisor, kan ikke revisor stole blindt på resultatene fra automatiske tester. Revisor må fortsatt benytte seg av profesjonelt skjønn og forstå hva som ligger bak risikoestimatene til testene (Leganger & Skaar, 2021).

Ifølge Leganger og Skaar (2021) er SAF-T et steg på veien mot sanntidsrevisjon. SAF-T kan bidra med at revisor får løpende tilgang til revisjonsklientenes data og kan monitorere bokføringen deres og gi kontinuerlig tilbakemeldinger gjennom året. Dette tror de vil være mulig når marginalkostnaden for produksjon av SAF-T-uttrekk er lav nok. Da kan integrasjoner settes opp for daglige, ukentlige, månedlige eller kvartalsvise SAF-T-filoverføringer til revisor. Det er også allerede kommet skybaserte systemer som gir muligheten for revisor å få fjerntilgang direkte til revisjonsklientenes systemer. At revisor selv kan gå direkte inn i primærkilden å hente ut data er fra et datateknisk perspektiv å foretrekke. Mer om dette kommer i delkapittel 2.4.2 information systems.

## **2.4.2 Information systems**

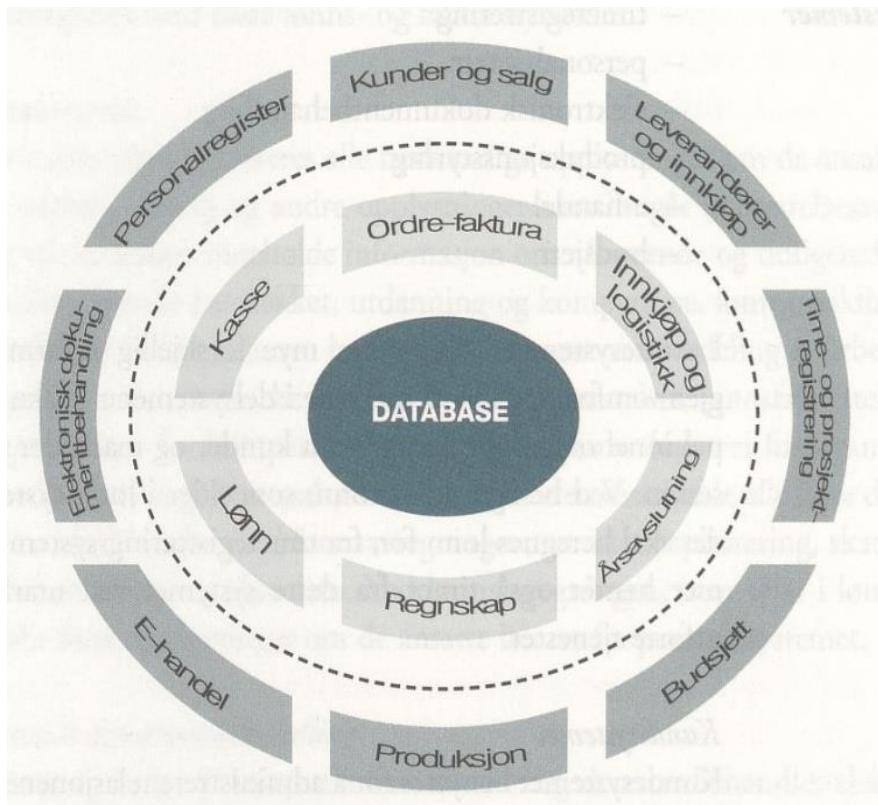
Gode informasjonssystemer er nødvendige for å oppnå høy kvalitet på den finansielle rapporteringen. En revisjonsklients informasjonssystem vil påvirke kvaliteten og mengden på revisjonsbevis innhentet av revisor. Informasjonssystemer er for det meste automatiserte og produserer nøyaktig og lik informasjon hver gang. Til tross for dette er de utsatt for system-, sikkerhet- og kontinuitetsproblemer (IAASB, 2014). ISA 315 vedlegg 1 pkt. 5 sier at et

informasjonssystem består av programvare, mennesker, rutiner og data. ISA 315 pkt. 18 drar frem de delene av revisjonsklientenes informasjonssystem som revisor skal opparbeide seg forståelse for:

- *“De transaksjonsklassene i enhetens virksomhet som er vesentlige for regnskapet*
- *De prosedyrene innen både IT-systemer og manuelle systemer som initierer, registrerer, prosesserer og eventuelt korrigerer transaksjonene, og overfører dem til hovedboken og rapporterer dem i regnskapet*
- *Det tilknyttede regnskapsmaterialet, den underbyggende informasjonen og de spesifikke kontoene i regnskapet som benyttes for å initiere, registrere, prosessere og rapportere transaksjoner, herunder korrigering av feilaktig informasjon og hvordan informasjon overføres til hovedboken. Regnskapsmaterialet kan være i enten manuell eller elektronisk form.*
- *Hvordan informasjonssystemet fanger opp hendelser og forhold, utover transaksjoner, som er vesentlige for regnskapet*
- *Prosesen som anvendes for å utarbeide enhetens regnskap, herunder vesentlige regnskapsestimater og tilleggsopplysninger*
- *Kontroller knyttet til posteringer, herunder ikke-standard posteringer som benyttes for å registrere transaksjoner som ikke utføres regelmessig, uvanlige transaksjoner eller justeringer. (Jf. punkt A93–A94)“*

## **ERP-systemer**

Enterprise resource planning (ERP) er et begrep som blir brukt for å beskrive et programvaresystem som hjelper bedrifter med forretningsprosesser. Deriblant produktplanlegging, innkjøp av deler, lagerstyring, interaksjon med leverandører, kundestøtte, sporing av ordre og HR (Nestell & Olson, 2018). I tillegg tilbyr ERP-systemer en forbedring gjennom digital arbeidsflyt, som kan automatisere prosesser innen økonomi og regnskap i henhold til lover og regler. Slik kan informasjon og dokumenter sendes til operasjonelle brukere for behandling, og videre til ledere for godkjenning (Elsgård, 2019; Law & Ngai, 2007). Moen og Havstein (2014) har laget følgende figur for å illustrere disse systemene:



Figur 4 - Forretningsystemet (Moen & Havstein, 2014, s. 135)

De ytterste elementene er støttesystemer som inngår i delsystemene, og i den midterste sirkelen er delsystemene og moduler for regnskap og årsavslutning. All informasjonen som støttesystemer og delsystemer genererer blir samlet i databasen, selve kjernene av ERP-systemene. Støttesystemene inneholder opplysninger som benyttes ved databehandlingen i delsystemene (Moen & Havstein, 2014). Siden disse systemene er digitale, kan de integreres på global skala innen økonomi og regnskap. Dette har betydning for revisjonen fordi det vil si at revisjonen kan gjøres med automatiserte avstemmings- og dokumentasjonsprosesser (Kinserdal & Eilifsen, 2017). ERP-systemer har også den fordelen at siden de fleste i dag er skybaserte, kan man fra hvor som helst, på en hvilken som helst enhet, få tilgang til systemet og kjøre rapporter. Dette gir også fleksibiliteten til å lage dashboards, samt tilpasse datauttrekk og rapporter (Elsgård, 2019).

ERP-systemer kan også by på noen ulemper for revisor dersom de ikke blir implementert og brukt riktig. Teittinen et al. (2013) kom i sin forskning frem til at hovedutfordringen med bruk av ERP-systemer er at rådata ikke blir ført riktig på nedre nivå i organisasjonsstrukturen. Alt som blir gjort i en prosess må blir ført riktig gjennom hele prosessen. Dersom det blir gjort en feil på en post i løpet av prosessen, vil det føre til følgefeil gjennom hele systemet og påvirke



sluttbalansen (Teittinen et al., 2013). Feil som dette er noe revisor må være oppmerksom på når det gjøres analytiske substanshandlinger i revisjonen. Hovedverktøyet til bedriftene for å unngå dette er opplæring av sine ansatte i systemet. De bedriftene som gjør en dårligere jobb når det kommer til opplæring av ansatte har betydelig dårligere resultater. Hver time med effektiv opplæring er verdt fem timer for bedriften i form av mindre tid brukt på å spørre om hjelp og retting av feil (Nestell & Olson, 2018).

For revisor er det viktig at klientens bruk av ERP-system fører til bedre datakvalitet og mengde data, som igjen vil gjøre det lettere å innhente bedre revisjonsbevis. ISA 200 pkt. 13(b) definerer revisjonsbevis som: *“Informasjon brukt av revisor for å komme frem til konklusjonene som revisors mening bygger på. Revisjonsbevis omfatter både informasjon som finnes i regnskapsmaterialet som underbygger regnskapet, og annen informasjon”*. Det er to krav i standarden til revisjonsbevis; tilstrekkelighet og hensiktsmessighet. Hvorav tilstrekkelighet er målet på mengden av revisjonsbevis og hensiktsmessighet er målet på kvaliteten. Videre er det greit å presisere hva som menes med datakvalitet. Datakvalitet blir definert av Park og Kusiak (2005) som *“Enigheten mellom dataene presentert av ERP-systemet og de samme dataene i den virkelige verden”* (Park & Kusiak, 2005, s. 3962). Med andre ord at dataene ikke inneholder vesentlig feilinformasjon eller mangler.

Ifølge Turner og Owgho (2009) blir internkontrollen til bedriftene bedret ved bruk av digitale systemer. *“Internkontroll kan defineres som de strukturer og prosesser som er etablert for å styre og kontrollere en virksomhet – inkludert det som gjøres for å identifisere og håndtere risiko”* (Gaudernack, 2011, s. 45). Internkontroll har vist seg å være et viktig og nyttig verktøy for bedrifter for å sikre seg at informasjon av både økonomisk og ikke-økonomisk karakter er mest mulig pålitelig. Det at informasjonen ledelse og interessenter mottar fra bedriften er pålitelig er kritisk for å sikre at beslutningene disse tar blir riktige. Riktige beslutninger på galt beslutningsgrunnlag blir feil (Samuelsen, 2012).

De viktigste rutinene for internkontrollen er ifølge Samuelsen (2012):

- Arbeidsdeling
- Fullmakter (tilgangskontroller)
- Kredittvurdering
- Attestasjoner (S)
- Kontrollpunkter (K)

- Forhåndsnummererte ordre- og fakturasett (Fnr)

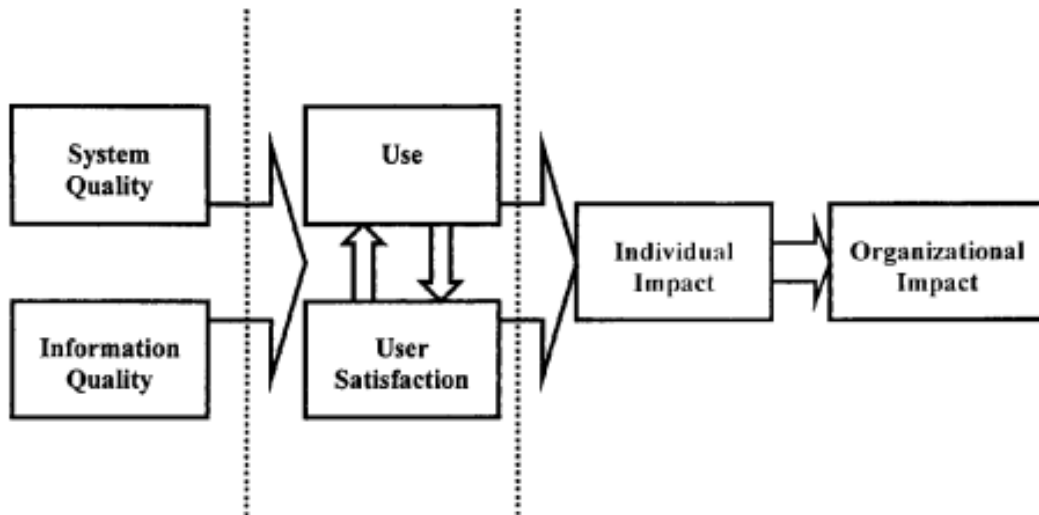
Internkontrollen er ledernes og regnskapsførernes ansvar å utvikle, oppfølge og forbedre. Deres ansvar innebærer å forhindre, oppdage og rette på kontrollsvakheter, feilinformasjon og mangler. ERP-systemer tillater en kontinuerlig overvåkning over bedriftens rapporter, regnskap og kontrollaktiviteter. I tillegg gir verktøy som tilgangskontroller lett oversikt over bedriftens arbeidsdeling. Dette gir revisor indikasjoner på om det kan foreligge misligheter som følge av at en person har kontroll over begge sider av en transaksjon. Det gir også revisor indikasjoner på muligheten til manipulasjon av dokumenter eller tall, dersom svak internkontroll tillater lett eller udokumentert tilgang til systemet (Turner & Owoso, 2009).

Etter ISA 315 pkt. A90 er de delene av informasjonssystemet som er relevante for revisor i sammenheng med internkontroll de rutine og registre som er ment for å:

- *“Initiere, registrere, prosessere og rapportere enhetens transaksjoner, (samt hendelser og forhold) og for å holde kontroll med tilknyttede eiendeler, forpliktelser og egenkapital*
- *Håndtere uriktig prosessering av transaksjoner, for eksempel automatiserte ventefiler og rutiner som følges for å sikre at avviksposter avklares i rett tid*
- *Behandle og registrere overstyring eller omgåelse av kontroller*
- *Overføre informasjon fra transaksjonsprosesseringssystemer til hovedbok*
- *Fange opp informasjon som er relevant for finansiell rapportering av hendelser og forhold ut over transaksjoner, som avskrivning og amortisering av eiendeler og endringer i kundefordringers erholdelighet, og*
- *Sikre at de opplysningene som det er påkrevd å oppgi i henhold til det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering samles inn, registreres, prosesseres, summeres og rapporteres på en tilfredsstillende måte i regnskapet“*

ISA 315 pkt. A92 sier at det ikke kreves at revisor skal forstå alle sider av risikostyringssystemet til klienten. Hva som er tilstrekkelig, er gjenstand for revisors profesjonelle skjønn.

Suksessfull implementering av ERP-systemer viser seg å gi bedre kvalitet på regnskap og finansiell informasjon for bedriftene (Tsai et al., 2015). Som tidligere nevnt blir kvaliteten bedre gjennom blant annet at bokføringen blir automatisert, og dette reduserer risikoen for individuelle feil i regnskapsproduksjonen. DeLone og McLean (2003) har i sin forskning kommet frem til at det er seks faktorer som påvirker et informasjonssystemets suksess.



Figur 5 - DeLone McLeans suksessmodell for informasjonssystem (DeLone & McLean, 2003, s. 12)

Det de kom frem til som er mest relevant for vår oppgave er at de gjennom fire studier konkluderte med at “information quality” hadde en signifikant sammenheng med “individual impact”. “Information quality” ble målt i nøyaktighet, aktualitet, fullstendighet, relevans og hvor konsekvent informasjonen var. “Individual impact” ble målt i beslutningsgjøring, effektivitet og kvaliteten på arbeidet (DeLone & McLean, 2003). Dette vil si at bedriften sin bruk av informasjonssystemer som gir mer nøyaktig og korrekt data fører til bedre beslutninger og avgjørelser hos bedriften. Om denne effekten smitter over på revisor vil vi ta for oss i analysedelen av oppgaven.

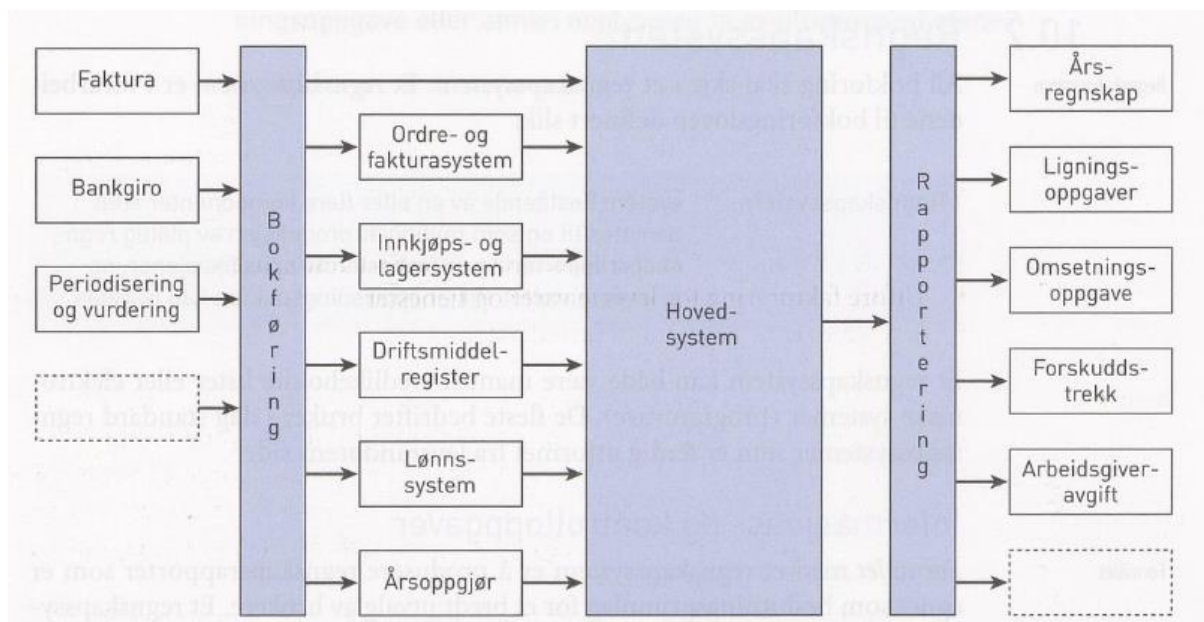
### **Regnskapssystem**

Regnskapssystem går inn under ERP-system, til tross for at det til dels blir dekt av bolken over har vi i tillegg valgt å ha en egen kort presentasjon av regnskapssystemer i Norge.

I den andre av to undersøkelser gjort av Regnskap Norge i 2020 fant de at de tre mest brukte regnskapssystemene i Norge etter antall brukere var: Visma Business, PowerOffice GO og

Tripletex (Austheim, 2020b). I den første undersøkelsen knyttet til tilfredshet, kom det frem at brukerne av PowerOffice GO var svært fornøyde, brukerne av Tripletex var fornøyde, mens brukerne av Visma Business var tilfreds (Austheim, 2020a). Disse tre systemene er skybaserte, har automatiserte regnskapsprosesser og mulighet for integrasjon med andre systemer.

Slik et standard regnskapssystem vanligvis ser ut blir vist av figuren til Kristoffersen (2014) under:



Figur 6 – Dataflyt i standard regnskapssystem (Kristoffersen, 2014, s. 156)

I regnskapssystemet er det inndata i form av både eksterne- og interne data. Noen inndata blir ført manuelt, mens andre føres automatisk. Inndata som blir ført manuelt viser tilbake til den største svakheten i slike system som sagt av Teittinen et al. (2013), ved at ting kan bli ført inn feil. Et eksempel på manuell inndata kan være ansatte som fører timelister. Automatisk inndata vil da være lønnskjøringen på disse timene. Lønnskjøringen omfatter automatisk beregning av utbetalt lønn, arbeidsgiveravgift, skattetrekk og feriepengene ut fra de bestemte satsene i regionen og selskapet. Disse beregningene blir gjort og lagret i delsystemet for lønn, og videre sendt inn til hovedsystemet. Hovedsystemet mottar og systematiserer transaksjoner og data fra bokføringen og delsystemene i regnskapssystemet. Utdata fra hovedsystemet er årsregnskap, bokføring- og kontospesifikasjon, kunde- og leverandørreskontro og grunnlaget

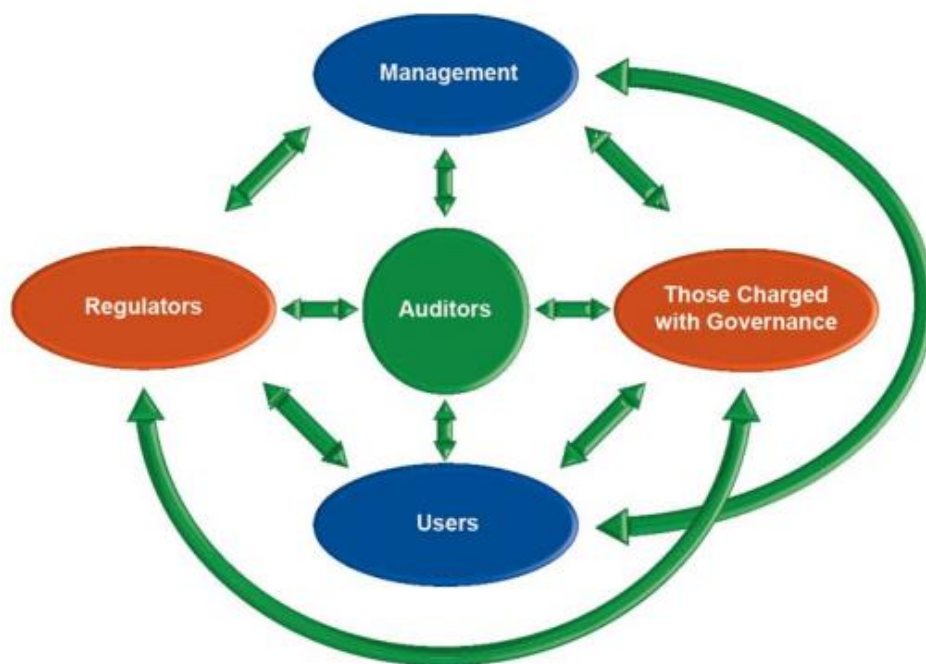
for offentlige oppgaver (Kristoffersen, 2014). I tillegg skal disse systemene også produsere SAF-T-filer, hvis de er kapable til det, som nevnt i delkapittel 2.4.1.

## 2.5 Key interactions within the Financial Reporting Supply Chain

### Chain

*“The financial reporting supply chain refers to the people and processes involved in the preparation, approval, audit, analysis and use of financial reports. All links in the chain need to be of high quality and closely connected to supply high quality financial reporting” (IFAC, 2008, s. 1).*

De forskjellige deltakerne i denne kjeden er vist i figuren under:



Figur 7 - De viktigste interaksjonene for revisjonskvalitet (IAASB, 2014, s. 19)

“Management” vil si ledelsen, de som har ansvaret for den daglige driften hos revisjonsklienten. “Those Charged with Governance” er styret hos revisjonsklienten, “Users” er regnskapsbrukere, “Auditors” er revisor og “Regulators” kan eksempelvis være

Finanstilsynet, skattemyndighetene eller Revisorforeningen. Forholdene og kommunikasjonen mellom deltakerne i denne kjeden er viktig for å oppnå høy kvalitet på den finansielle rapporteringen til revisjonsklienten. Det er i tillegg gjennom denne kommunikasjonen de forskjellige deltakerne kan påvirke hverandres avgjørelser og syn på ting som kan bidra til å forbedre revisjonskvaliteten (IAASB, 2014).

Det er ledelsen som er ansvarlige for klargjøringen av den finansielle rapporteringen til bedriftene (IAASB, 2014). Det er også ledelsen som har ansvaret for at internkontrollen til bedriftene er tilstrekkelig for å sikre at det ikke er vesentlige feil i rapporteringen til bedriften (Turner & Owoso, 2009). I tillegg er det ledelsen sitt ansvar å sørge for at den finansielle rapporteringen til bedriften er gjort i henhold til relevante lover og regler (IAASB, 2014). Ledelsen skal også sørge for at deres finansielle rapportering gir et rettviseende bilde jf. regnskapsloven, 1998, § 3-2a.

Ifølge IAASB (2014) vil revisor i et tidlig stadium av revisjonen diskutere med ledelsen om hvilken informasjon hen trenger for å kunne gjennomføre revisjonen. Revisor gjør dette for å kunne øke effektiviteten på utførelsen av revisjonen. Effektiviteten øker hvis revisor har all nødvendig informasjon tilgjengelig med en gang. Da slipper revisor å vente unødvendig lenge på å motta slik informasjon i løpet av revisjonsprosessen. Det er også sannsynlig at revisor vil ha noen funn som hen vil diskutere med ledelsen for å få en forklaring. Derfor er det nødvendig for ledelsen å hele tiden gjennom revisjonsprosessen være tilgjengelig for å kunne gi forklaringer (IAASB, 2014).

## 2.6 Inputs

Inputs er ifølge IAASB (2014) hvilke innsatsfaktorer revisor bruker i revisjonen. Disse blir delt inn i to hovedgrupper:

- a. Revisors etiske- og moralske holdninger, som igjen blir påvirket av holdningene i revisjonsselskapet
- b. Revisors kompetanse og erfaring, hvor mye tid og ressurser som er allokeret til revisjonsoppdraget, og effektiviteten av selskapets interne kvalitetskontroller

Den gruppen som er relevant for vår oppgave er gruppe (b). Her vil vi ta for oss forskjeller i inputs mellom de fem store revisjonsselskapene og mindre revisjonsselskap. Vi vil i tillegg ta for oss profesjonell skepsis.

### 2.6.1 Profesjonell skepsis

Revisjon er en systematisk prosess som varierer ut fra klientenes forretningsplaner, eierinsentiver, digitale systemer, risiko og så videre. Revisors kompetanse og erfaring påvirker hvorvidt revisor er i stand til å gjøre riktige vurderinger i løpet av revisjonsprosessen. Derfor er revisjonskvaliteten avhengig av revisors profesjonelle skjønn under hver fase i revisjonen, herunder vurdering av risiko, gjennomførelse av analytiske handlinger, innsamling av revisjonsbevis og evaluering av revisjonsbevis. Siden det er store mengder med estimater og usikkerhet i revisjonen, blir revisors profesjonelle skjønn og viktigheten av objektive vurderinger desto viktigere for å oppnå revisjonskvalitet (Knechel et al., 2012).

Revisor skal vurdere at årsregnskap og årsberetning er utarbeidet etter nåværende lovverk, og at revisjonen samsvarer med god revisjonsskikk, jf. revisorloven, 2020, § 9-4 første og andre ledd. Videre sier loven at revisjonen skal utføres med profesjonell skepsis. Uttrykket profesjonelt skjønn ble fjernet til fordel for profesjonell skepsis da ny revisorlov kom i 2020, men refereres fortsatt til gjennom god revisjonsskikk, som profesjonelt eller beste skjønn (*NOU 2017: 15*, 2017). Det er ingen forskjell i rettslig betydning mellom beste skjønn og god regnskapsskikk (Birkeland, 2017). Både profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn er grunnleggende egenskaper ved gjennomføring av revisjonen, jf. ISA 200 pkt. 15 og pkt. 16, og det må også dokumenteres gjennom hele revisjonsprosessen, jf. ISA 200 pkt. A29.

Profesjonelt skjønn er definert i ISA 200 pkt. 13 (k) som: *“Anvendelse av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standarder for revisjon, regnskap og etikk når det fattes informerte beslutninger om hvilke handlingsplaner som er hensiktsmessige etter omstendighetene ved revisjonsoppdraget.”*

Profesjonelt skjønn må brukes gjennom hele revisjonsprosessen for å utføre en formålstjenlig og god revisjon (Stenvold & Degerstrøm, 2020). Særlig avgjørende bruk av profesjonelt skjønn i revisors beslutninger og evalueringer er nevnt i ISA 200 pkt. A25-A29. Herunder

finner vi vesentlighet, revisjonsrisiko, omfang, tidspunkt og type av revisjonshandlinger. I tillegg om det er hentet inn hensiktsmessig og tilstrekkelig revisjonsbevis, ledelsens skjønnsmessige vurderinger når det gjelder den finansielle rapporteringens rammeverk, samt ved utarbeidelsen av revisjonens konklusjoner med tanke på blant annet rimeligheten av estimater, jf. ISA 200 pkt. A25. Det profesjonelle skjønnnet kan påvirkes av blant annet tidspress, revisjonsoppdragets tilgjengelige ressurser og informasjon, revisors tro på egne ferdigheter og reguleringer (Stenvold & Degerstrøm, 2020). Revisor skal også skaffe seg innsikt i enhetens interne kontroll, og det er det profesjonelle skjønnets anvendelse som avgjør om disse kontrollene er relevante for revisjonen, jf. ISA 315 pkt. 12.

Profesjonell skepsis defineres i ISA 200 pkt. 13 (l) 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.”* Begrepet er også en del av ISA 230, 240, 250, 315, 540, 550 og 610, samt i de internasjonale etikkreglene, men er både vanskelig og utfordrende å måle, definere og dokumentere (Hurtt et al., 2013; Olsen, 2014). Videre definerer Olsen (2014) profesjonell skepsis som et personlighetstrekk hos den individuelle revisor, og en slags grunnleggende holdning. Revisor skal bruke profesjonell skepsis til å hente inn tilstrekkelig og hensiktsmessige revisjonsbevis i forhold til om det er fare for vesentlig feilinformasjon, og deretter utforme og gjennomføre passende handlinger, jf. ISA 200 pkt. 7. Profesjonell skepsis finnes både implisitt i revisors tankesett, og eksplisitt i holdningene. Fra standardsettere tyder det på at profesjonell skepsis er en del av tankesettet og grunnholdningene til revisor (Olsen, 2014).

Det skal opprettholdes profesjonell skepsis i hele planleggingsfasen, samt gjennomføringen av revisjonen. Utfordringer med blant annet tidspress og estimatvurderinger på revisjonsoppdrag kan svekke den profesjonelle skepsisen. Ved høye fysiske eller mentale belastninger kan menneskets kognitive evner svekkes ved at tankeprosessen går fra å være analytisk til å bli intuitiv (Kahneman, 2011; Stanovich, 2009). Dette vil kunne påvirke både den profesjonelle skepsisen og det profesjonelle skjønnnet negativt. Eksempler på dette kan være tidligere anvendt informasjon, bruk av lettere tilgjengelig informasjon, overvurdering av kvaliteten på informasjon man får fra klientens ledere, søken av bekreftende forklaringer i stedet for å søke etter motstridende bevis og overdreven tro på egne ferdigheter (Stenvold & Degerstrøm, 2020). For mye profesjonell skepsis kan føre til over-revisjon, mens for lite kan



føre til at revisor er for tillitsfull. Optimal profesjonell skepsis kan oppnås gjennom implementering av skeptisk atferd i revisjonsprogrammet eller revisjonsmetodikken, og gjennom oppbygging av revisjonsteamet til ønsket grad av profesjonell skepsis (Olsen, 2014). Revisors bruk av både profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis kommer vi tilbake til i analysedelen av studien.

Regnskapsestimater er definert i ISA 540 pkt. 12 (a) som: *“En beløpsmessig verdi som er målt i samsvar med kravene i det gjeldende rammeverket for finansiell rapportering, der målingen er gjenstand for estimeringsusikkerhet.”* Standarden ble oppdatert for regnskapsåret 2020 med formål om å øke revisjonskvaliteten ved revidering av estimater, gjennom utførelse av nye revisjonshandlinger (Stenvold & Degerstrøm, 2020). ISA 540 legger vekt på tre områder som påvirkes av den nye standarden: Risikovurdering, profesjonell skepsis og dokumentasjon. Ved økt estimeringsusikkerhet må revisor skaffe innsikt i enheten, dens internkontroll og omgivelser med tanke på estimatene (Bjerketveit, 2020). Det poengteres at viktigheten ved utøvelsen av revisors profesjonelle skepsis øker ved et høyere omfang av kompleksitet, subjektivitet og andre iboende risikofaktorer, jf. ISA 540 pkt. 8.

## **2.6.2 De fem store versus mindre revisjonsselskap**

Vi vil her ta for oss forskjeller i inputs med fokus på digitale elementer mellom de fem store revisjonsselskapene i Norge og små mellomstore revisjonsselskaper. De fleste internasjonale artikler knyttet til dette feltet omtaler de fire store revisjonsfirmaene. I Norge er det nå fem revisjonsselskaper som omtales som de store: Deloitte, PWC, EY, KPMG og nykommeren BDO. Vi tar utgangspunkt i at det artikkelforfatterne i det følgende skriver om de fire store internasjonalt også gjelder BDO i Norge.

Det har kommet frem i tidligere forskning at de fire store revisjonsselskapene tiltrekker seg og velger revisorer av høyere kvalitet (Lawrence et al., 2011). Effekten av dette har blitt forsket på av Che, Hope og Langli (2020). De produserte et datasett med 77 norske partnere som gikk fra et mindre revisjonsselskap til et større. Det de kom frem til var at partnerne som gikk fra et mindre selskap til et større leverte høyere revisjonskvalitet. Dette var også sant for revisjonskvaliteten på de revisjonsklientene som fulgte partnerne fra det mindre selskapet til det større (Che et al., 2020).

Det er flere argumenter for at de fire store leverer høyere revisjonskvalitet enn mindre revisjonsselskaper. De fleste argumentene går på inputs. De fire store revisjonsselskapene har tilgang til globale kunnskapsnettverk, flere ressurser i form av både menneskelige og kapitalmessige, bedre treningsprogrammer som øker humankapitalen, samt interne kvalitetskontroller (Kjellehold, 2018). Siden så godt som alle bedrifter i dag er avhengige av informasjonssystemer, er dette også blitt et stadig større fokus for revisorer. Etterhvert som informasjonssystemene har blitt mer avansert, har det også blitt stilt høyere krav til revisors digitale kompetanse (Gantz, 2013). De fem store har også muligheten til å ha egne treningsprogrammer for å utvikle sine ansattes digitale kompetanse, ifølge Kjellehold (2018). Et eksempel på slikt treningsprogram er PwCs Digital oppskilling. Digital oppskilling er et treningsprogram som blir tilpasset etter individets nåværende digitale kompetanse og har som mål å heve den (PwC, 2020).

Effekten av de fire stores digitale systemer ble forsket på av Huh, Lee og Kim (2021). De kom frem til at bruken av digitale revisjonsverktøy på revisjonsklientenes stadig mer avanserte ERP-systemer fører til en økning i revisjonskvalitet. Denne korrelasjonen er mer synlig i revisjonene gjennomført av de fire store enn dem gjort av mindre revisjonsselskap. Dette er et tegn på at de fire store revisjonsselskapene er rustet med bedre digitale revisjonsverktøy enn de mindre revisjonsselskapene (Huh et al., 2021). Under kommer eksempler på noen av de digitale verktøyene de fem store revisjonsselskapene har utviklet selv. Vi begrenser oss til BDO og PwC siden de hadde verktøyene greit forklart på sine sider og alle de fem store har tilsvarende like systemer.

## **PwCs systemer**

### **GL.ai - datanalyse med kunstig intelligens**

GL.ai er et analyseprogram som benytter seg av kunstig intelligens for å analysere tallene raskere enn revisor kan. Dette verktøyet benytter seg av PwCs globale kunnskap og erfaringsnettverk for å trene seg til å replikere beslutningsprosesser. Dette verktøyet går gjennom hver eneste transaksjon i et datasett til minste detalj og kan oppdage feil mennesker ikke er i stand til (PwC, u.å.).

### **Halo - PwCs egenutviklede dataanalyseverktøy**

Halo er et analyseverktøy innen revisjon som har endret måten PwC jobber på. Med dette analyseverktøyet kan PwC analysere 100% av transaksjonene i en gitt forretningsprosess og kan identifisere transaksjoner som krever mer oppmerksomhet (PwC, u.å.).

### **Connect - delingsverktøyet mellom revisjonsklienten og PwC**

Connect er en samhandlingsløsning mellom PwC og revisjonsklienten. PwC legger inn spesifikke oversikter over hvilken dokumentasjon de trenger, og revisjonsklienten kan dokumentere regnskapslinjene i henhold til kravspesifikasjonen (PwC, u.å.).

### **Aura - revisjonsprogramvare**

Dette er PwCs verktøy hvor de planlegger, gjennomfører og dokumenterer revisjonen. Dette verktøyet gir PwC muligheten til at dokumenter og revisjonsbevis kan deles sømløst på tvers av kontorer og land. Dette verktøyet bidrar til mer effektiv samhandling og oppfølging (PwC, u.å.).

### **BDOs systemer**

#### **Heartbeat - datainnhenting og struktureringsverktøy**

Heartbeat er BDO Norge sitt egenutviklede verktøy for innhenting og strukturering av data. Dette verktøyet kobles direkte mot revisjonsklientenes regnskapssystem, i tillegg til andre relevante datakilder og henter automatisk ut data og strukturerer den for analyseformål. Hvis klienten ikke har et skybasert system, kan de laste opp SAF-T-filene. Verktøyet vil da strukturere denne for analyseformål (BDO, u.å.).

#### **Kundeportalen**

BDO har i samarbeid med Microsoft utviklet en kundeportal for å forenkle kommunikasjonen mellom revisjonsklientene og BDO. I denne portalen kan man dele dokumenter og følge opp oppgaver. Den legger også til rette for at både revisor og revisjonsklienten i sanntid kan ha oversikt over revisjonen. Dette gjør at begge parter har oversikt og har muligheten til å

planlegge. I tillegg fører det til en sømløs revisjon med minst mulig overraskelser underveis. BDO bruker også et verktøy for digitale signaturer for enkel og sikker signering av dokumenter (BDO, u.å.).

## **2.7 Process**

For å oppnå høy revisjonskvalitet må revisor gjøre tilstrekkelig og hensiktsmessige revisjonshandlinger i henhold til relevante lover, reguleringer og revisjonsstandarder. Revisor må også etterleve de etiske retningslinjene og kravene til interne kvalitetskontroller hos revisjonsselskapet som er satt av ISQC 1. Dette er selve fundamentet for risikovurderinger, planlegging og revisjonshandlinger, og som til slutt er med på å forme og uttrykke konklusjonen i revisjonsberetningen. Selv om revisjonsstandardene og metodikken til revisjonsselskapet er det som hovedsaklig vil forme revisjonsprosessen, vil også revisor måtte forme revisjonen etter hver enkelt revisjonsklient. En klient med 10 millioner i omsetning vil mest sannsynlig kreve en mindre omfattende revisjon enn en klient med 100 millioner i omsetning (IAASB, 2014).

### **2.7.1 Dataanalyse**

Ifølge rammeverket for revisjonskvalitet fra IAASB (2014), kan revisjonskvaliteten økes ved oppbygging av selskaps- og industrirelaterte databaser. Disse kan brukes for å planlegge og effektivt rotere ansatte på revisjonsoppdrag. Den økende bruken av komplekse informasjonssystemer gir revisor muligheten til å gjennomføre innsamling av revisjonsbevis mer effektivt. Dette kan gi større dekning ved testing av transaksjoner og kontroller, men kan også være mer tidkrevende i en oppstartsfasen grunnet involvering av spesialister. En mer nøyaktig dataanalyse av større mengde data vil gi revisor mer tid til å gjennomføre skjønnsmessige handlinger og å fokusere på områder med høyere risiko (Stenvold & Degerstrøm, 2020). For at revisjonsprosessen skal gjennomføres med høyere kvalitet er det viktig at revisjonsteamet drar nytte av informasjonsteknologi (IAASB, 2014). Digitale verktøy brukes hyppigere på klienter som benytter seg av integrerte ERP- og IT-systemer, og det er også vanligere å nyttiggjøre seg av slike verktøy på nye oppdrag, da det er lettere og har lavere kostnader enn på et løpende oppdrag (Eilifsen & Kinserdal, 2021).

Innhenting av revisjonsbevis har tradisjonelt blitt gjort ved test av kontroller og substanshandlinger. Disse revisjonshandlingene blir gjennomført for å nå målet for revisjonen, som er å få en revisjonsrisiko på akseptabelt lavt nivå (Stenvold & Degerstrøm, 2020). Revisjonsrisikoen defineres som en ligning. Denne er en funksjon av risiko for oppdagelsesrisiko og vesentlig feilinformasjon, jf. ISA 200 pkt. 13 (c). I planleggingsfasen av revisjonen vil revisor fastsette revisjonsrisikoen og omfanget av hvilke og hvor omfattende utførelsen av revisjonshandlingene skal være (Stenvold & Degerstrøm, 2020). Test av kontroller defineres som revisjonshandlinger for å vurdere måleffektiviteten på kontrollene på påstandsnivå, jf. ISA 330 pkt. 4 (b).

Formålet ved test av interne kontroller er å kontrollere at de dekker revisors identifiserte risikoer (Stenvold & Degerstrøm, 2020). Test av kontroller skal utføres når revisor ikke får tilstrekkelig og hensiktsmessige beviser ved å bare gjennomføre substanshandlinger. De interne kontrollenes relevans må vurderes av revisor ved å bruke profesjonelt skjønn, samt at revisor må opparbeide seg en forståelse av kontrollene, jf. ISA 315 pkt. 12.

Substanshandlinger blir i ISA 330 pkt. 4 (a) definert som revisjonshandlinger som på påstandsnivå er utformet for å oppdage vesentlig feilinformasjon. Omfanget av substanshandlinger avgjøres av revisor, som må vurdere nødvendig utvalgsstørrelse. Utvalgsstørrelsen blir påvirket av blant annet nivået av oppdagelsesrisiko, populasjonsstørrelse, utvalgsmetode og eventuell mulighet for å teste 100% av populasjonen (Stenvold & Degerstrøm, 2020).

En av mulighetene ved bruk av digitale verktøy for revisor er å benytte seg av big data-analyser. Big data er mer enn datamengder i enorme kvantum (Hindberg, 2015). Det beskriver mulighetene vi får av å kunne lagre, analysere og behandle store mengder variable og komplekse data. Big data brukes for å beskrive dataanalyse og dataenes karakteristikker. Dataanalyser forteller noe om metodene og tilnærmingen som er brukt for å visualisere og generere innsikten og informasjonen som finnes i dataene (Hindberg, 2015). Ifølge Hindberg (2015) betyr dette i revisjonssammenheng at man må ha tilgang til riktige kilder til data for å få ut relevante data. Det kreves også tilgang til verktøy og kompetanse for å gjøre dette.

I hovedsak finnes det to kilder til data (Hindberg, 2015). Interne data hentes fra kilder internt hos klienten. Dette kan i revisjonssammenheng eksempelvis være elektroniske dokumenter og transaksjonsdata. Eksterne data innhentes fra kilder som befinner seg utenfor bedriften, enten private eller offentlige. Disse dataene kan for eksempel være nettsider eller sosiale medier. Revisjonsselskapene har anerkjent at det blir viktigere å kunne analysere klientenes data. Samtidig er det utfordrende å vite hva som skal hentes inn og hvordan det skal prosesseres, og det er også en utfordring å finne kompetanse til tolkning av dataene i revisjonsformål (Hindberg, 2015). Ved bruk av application programming interface (API) kan forskjellige systemer eller apper snakke med hverandre. En fordel med dette er at et revisjonsselskap kan kombinere sine interne og eksterne data. Dette kan blant annet gi en lettere implementering av en kontinuerlig revisjonsprosess (Knoblauch & Banse, 2019). En utfordring med å benytte seg av kontinuerlig revisjon er ifølge Knoblauch og Banse (2019) at teknologien ligger foran standardsettingen.

Mulighetene big data gir i revisjonen er mange. Man kan teste hele populasjoner, der man tidligere har hatt utvalgsbasert testing (Hindberg, 2015; Kinserdal & Eilifsen, 2017). Testing av hele populasjoner gjør at revisor kan få mer tid til å blant annet gjøre analyser i stedet for å bruke tiden sin på stikkprøver (Stenvold & Degerstrøm, 2020). En automatisering og standardisering av dette vil føre til at man kan få sterke revisjonsbevis med minimal bruk av revisors arbeidstid (Hindberg, 2015). Ved bruk av dataanalyser kan det utføres kontrolltesting ved at transaksjoner, som ikke har blitt prosessert som forventet i regnskapssystemene, blir skilt ut og blir behandlet som avvik. Andre muligheter finnes i treveis-matching av transaksjoner, for eksempel at innkjøpsordre, varemottak og faktura sjekkes mot hverandre (Hindberg, 2015). Avanserte teknikker og analytiske verktøy som automatiserte prosesskartlegginger, klyngeanalyser og regresjonsanalyser viser seg å være brukt lite, mens bruken av big data og tekstanalyse brukes svært sjelden (Eilifsen & Kinserdal, 2021).

Økt bruk av dataanalyser vil kunne føre med seg et krav om endringer i revisjonsstandarder, for at analysene skal kunne brukes som revisjonsbevis. Dette gjelder også revisjonsselskapenes rutiner for oppbevaring av data, dokumentasjon og kvalitetssikring (Hindberg, 2015). Eilifsen og Kinserdal (2021) hevder også at revisjonsbransjen har utfordringer med at bransjen er gjennomregulert og under strengt tilsyn, og at oppdragsansvarlig revisor dermed ikke har noen incentiver til å nyttiggjøre seg av nye

teknikker og analytiske verktøy i revisjonen. Revisjonsselskapenes ledere ga uttrykk for usikkerhet om tilsynsmyndighetenes vurdering av revisjonsbevis, og om de vil akseptere digitale verktøys generering av slike bevis (Eilifsen & Kinserdal, 2021). Ifølge Hindberg (2015) vil bruk av big data og økt digitalisering føre med seg en endring i rekrutteringen til revisjonsselskapene, da det i større grad vil være behov for ny og annen kunnskap og kompetanse, spesielt innen IT-systemer og databehandling. Konsekvensene av dette vil være mulige endringer i ansattes opplæring, samt muligheten for at revisjonsselskapene i større grad kan drive outsourcing eller offshoring. Ifølge Hindberg (2015) ville det i nærmeste fremtid bli økt behov for å nyttiggjøre seg av innkjøpt teknologi, samt at det vil være nødvendig å gjøre kontinuerlige investeringer i teknologi.

Innføring av ny teknologi kan føre med seg utfordringer for revisor i form av barrierer og psykologiske mekanismer. En utfordring er at mennesker har en tilbøyelighet til å stole mer på bevis som er produsert av mennesker enn av en datadrevet algoritme, selv om bevisene er like (Eilifsen & Kinserdal, 2021). Ifølge Eilifsen og Kinserdal (2021) er det også flere studier i psykologi som viser at mennesker med nye utfordringer har en tendens til å støtte seg på vurderinger som har blitt gjort tidligere. Dette kan være en forklaring på at digitale verktøy i revisjonssammenheng ikke implementeres i tilstrekkelig grad. Videre får man en sideeffekt ved at revisors innsikt og kunnskap om virksomheten kan skape en merverdi for klienten (Eilifsen & Kinserdal, 2021). Ifølge Eilifsen og Kinserdal (2021) kan dette være med på å frembringe en målkonflikt, ved at et for stort fokus på å skape merverdi går ut over kvaliteten i revisjonen gjennom en svekkelse av revisors profesjonelle skepsis. Videre er det utfordringer knyttet til revisors bekymring om digitale revisjonsbevis' styrke ved tilsyn (Dagilienė & Klovienė, 2019; Eilifsen et al., 2020), samt effekten av å benytte seg av ikke-fysisk virtuell revisjon (Eilifsen & Kinserdal, 2021).

## **2.7.2 Automatisering og robotisering**

En økende bruk av robotisering vil kunne bidra til en mer effektiv revisjon, og føre til kostnadsbesparelser for revisjonsselskapene gjennom mindre bruk av personell. Samtidig vil det kunne gi en økt kvalitet og lavere risiko på revisjonen (Stenvold & Degerstrøm, 2020). Digitale verktøy kan nå utføre mange oppgaver som mennesker tidligere utførte. Dette kan være roboter som er i fysisk form eller programmer og programvare. Oppgavene kan gjøres

gjennom for eksempel Robotic Process Automation (RPA), som løser konkrete arbeidsoppgaver eller analyser av store mengder data gjennom maskinlæring. Dette kan muliggjøre nye beslutningsmodeller for revisjonsbransjen (Andersen & Sannes, 2018).

Det er fire hovedårsaker til å implementere RPA i en virksomhet (Olsen et al., 2018). Effektivitet øker ved at roboten kan arbeide kontinuerlig, samt at kostnaden er mye lavere enn for et menneske. Kvaliteten øker ved at et program aldri vil taste feil, så lenge det fungerer som det skal etter gitte retningslinjer. Implementering av RPA går raskere enn å gjøre endringer i IT-systemer, eller utskiftning av et ERP-system. Skalerbarhet og fleksibiliteten ved volumendring eller ved at prosesser automatiseres kan enkelt justeres opp eller ned. RPA passer best til å løse et større volum av repetitive oppgaver som tar lang tid å gjennomføre manuelt, der prosessene kan deles opp, tydelige regler følges og datagrunnlaget er i en viss struktur (Olsen et al., 2018; Skaar & Leganger, 2022).

Eksempler på strukturerte datafiler er systemintegrasjoner (API) og SAF-T XML-filer, mens ustrukturerte data må automatiseres gjennom maskinlæring (Skaar & Leganger, 2022). Ifølge Skaar og Leganger (2022) er det flere utfordringer med automatisering i revisjonsbransjen. En utfordring med å investere i automatisering er at man ikke har et stort nok volum for at en slik investering skal ha avkastning. En annen utfordring er kompleksiteten ved å skulle tenke helhetlig og se tilfeller i sammenheng. Desto mer kompleks, jo dårligere stiller maskinlæringsmodeller i forhold til mennesker.

I revisjonssammenheng er det en utvikling mot prediktiv og kontinuerlig revisjon (Kuenkaikaew & Vasarhelyi, 2013). Kontinuerlig revisjon er ønsket for å tilfredsstille behovet for sanntidsinformasjon i organisasjonene. Dette kan oppnås gjennom implementering av automatisering og effektivisering, samt analysetolkninger og maskinlæring (Andersen & Sannes, 2018). Ifølge Andersen og Sannes (2018) vil konsekvensen av sanntidsinformasjon være at regnskapsførers- og revisors rolle kan reduseres til en, ved at transaksjoner registreres i en felles database. I en slik database kan både långivere, Skatteetaten og andre interessenter ha tilgang til sanntidsinformasjon.



## 2.8 Outputs

Outputs er ifølge IAASB (2014) resultatene av revisjonen i form av rapporter og informasjon som blir delt med klient og regnskapsbruker. I tillegg kommer merverdiene som kun er synlige for revisjonsklientene, for eksempel forbedringer av den finansielle rapporteringen og deres interne kontroll. Hovedresultatet fra revisjonen er revisjonsberetningen. Denne skal gi brukerne tillit til at regnskapet er uten vesentlige feil eller mangler. For de fleste regnskapsbrukere er en ikke-modifisert revisjonsberetning et viktig signal på reliabiliteten til bedriftens regnskapstall. For å videre styrke regnskapsbrukerne sin tillit til revisjonsberetningen og revisjonskvaliteten er det viktig at revisors uavhengighet og profesjonelle skjønn kommer frem i merknader og kommentarer på revisjonsberetningen.

IAASB (2014) tok frem følgende mulige merverdier for revisjonsklienten:

- Mulige forbedringer av revisjonsklientenes finansielle rapportering
- Mulig forbedringer i internkontroll
- Nye krav til finansiell rapportering
- Innsikt i bransjeutfordringer
- Bistand til juridiske- og regulatoriske problemstillinger

Dette sier IAASB (2014) først og fremst blir muliggjort gjennom en god dialog mellom revisjonsklient og revisor.

### 3 Metodisk tilnærming

Formålet med dette kapittelet er å redegjøre for valg av vitenskapelig metode. Det utdypes og drøftes om hvorfor valgt metode er den best egnede til å svare på studiens problemstilling og forskningsspørsmål. Metodens styrker og svakheter vil også diskuteres. Kapittelet innledes med vitenskapelig ståsted og forskningsdesign, før innsamling og analyse av data presenteres. Avslutningsvis vil vi gå igjennom hvordan vi har sikret studiens kvalitet og ivaretatt de forskningsetiske kravene.

#### 3.1 Vitenskapsteoretisk ståsted

Ontologi, epistemologi, og metodologi omhandler måten å tilegne seg kunnskap på (Johannessen et al., 2011). For oss som forskere handler dette om hvordan vi velger å tilegne oss kunnskap for å få svar på problemstillingen og besvare forskningsspørsmålene i studien. Det er forskjell på hvordan man oppnår kunnskap gjennom forskning og vitenskap sammenlignet med hverdagskunnskap. Hverdagskunnskap er statisk kunnskap lært gjennom arv. Kunnskap gjennom forskning oppnås på et høyere nivå enn hverdagskunnskapen (Giddens, 1991). Forskerens forkunnskaper vil også kunne påvirke forskningsprosessen når ny kunnskap skal etableres (Johannessen et al., 2011).

Metodologi, eller forskningsstrategi, er teori om hvordan man skal gjennomføre empiriske undersøkelser for å generere og teste kunnskap (Bell et al., 2019). Metode omhandler prosesser for å finne pålitelig og relevant kunnskap om samfunnet. Herunder finner man teorier om hvordan for eksempel utvalg av informanter bør gjennomføres, hvordan man skal samle inn data og fremfor alt hvordan dataene skal tolkes og analyseres (Johannessen et al., 2011).

Det er to hovedtyper av idélære. Ontologi beskriver hvordan vi skal tenke når vi tilegner oss vitenskapelig kunnskap, eller hvordan den sosiale virkeligheten er og hvordan den ser ut. Det andre sentrale begrepet er epistemologi, som beskriver hva man skal gjøre når man skal tilegne seg vitenskapelig kunnskap (Bell et al., 2019; Johannessen et al., 2011).

Videre finnes det tradisjonelt et hovedskille mellom to metoder innenfor vitenskapelig forskning (Bell et al., 2019; Johannessen et al., 2011). De to posisjonene er positivisme og hermeneutisme. Positivisme stammer fra naturvitenskapen, mens hermeneutikk har utspring fra humanvitenskapen. Positivismen er sett på som den eldste samfunnsvitenskapelige metoden. Forskningen skal konsentrere seg om sosiale fenomener som skal studeres utenfra, og som er positivt gitt. Det vil si at forskeren ikke deltar eller engasjerer seg i studien. Disse fenomenene og deres egenskaper skal kunne måles og registreres. Dette forskningsidealet passer best ved bruk av kvantitative metoder (Bell et al., 2019; Johannessen et al., 2011).

Motsetningen til positivisme er hermeneutisme. Her vektlegges en fortolkende tilnærming på mennesket og samfunnet (Bell et al., 2019; Johannessen et al., 2011; Nyeng, 2004). Det hermeneutiske virkelighetssynets hovedoppgave er å gi en forståelse for menneskelige sosiale strukturer og forhold. Forskningsprosessen kjennetegnes ved sine tre stadier, forståelse, tolkning og anvendelse, som har en kobling til hverandre (Brottveit & Del Busso, 2018). Dette gjøres gjennom en sirkulær bevegelse, med forståelse for helheten av datainnsamlingen og informasjonen i forskningen. Dermed blir tolkningsarbeidet aldri sett på som avsluttet, men et kontinuerlig arbeid som fortolkes og endres hver dag (Brottveit & Del Busso, 2018). Studiens vitenskapelige ståsted vil dermed være hermeneutisk, da vi skal studere og fortolke menneskers opplevelser av digitalisering innen revisjonen.

## **3.2 Forskningsdesign**

Forskningsdesign dreier seg om formgivning av forskningen. En starter med et tema, formulerer en problemstilling og vurderer ut fra denne hvordan det er mulig å gjennomføre forskningen fra start til mål (Johannessen et al., 2011). Ifølge Bell et al. (2019) er det fem hoveddesign for studier: Eksperimentell-, tverrsnitt-, longitudinell-, case- og komparativ studie. Det er dessverre ingen av disse som passer spesielt bra for studien og vi endte dermed med et eksplorerende forskningsdesign. Et eksplorerende design anvendes når problemstillingen formuleres som et åpent spørsmål og har som hensikt å belyse et tema eller situasjon som det er skrevet lite, eller ingen forskning om tidligere. Det er også passende når forskerne har lavere kunnskapsnivå om studiens tematikk (Grenness, 2001). Vår studie baserer seg på følgende problemstilling:

*“Hvordan opplever revisorer at økt grad av digitalisering påvirker revisjonskvaliteten?”*

For å konkretisere problemstillingen ble det utarbeidet følgende forskningsspørsmål:

F1: *Hvilken påvirkning har revisjonsklientenes digitale systemer på datagrunnlaget til revisor?*

F2: *Hvilken innvirkning har revisors dataanalyseverktøy på revisjonen?*

F3: *Hvilken påvirkning vil SAF-T ha på digitaliseringen av revisjonen?*

På grunn av studiens tidsbegrensning ble det valgt å gjennomføre en N-studie. En N-studie er en studie hvor man intervjuer noen få informanter for å gå i dybden på problemstillingen og få innhentet tilstrekkelig og dyptgående data (Jacobsen, 2015). Denne utformingen fremhever informantenes subjektive oppfatninger og gir muligheten til å hente mye informasjon og meninger ut fra hver av informantene. Dette vil også fremheve informantenes oppfatninger og eventuelle variasjoner mellom dem. Mer om vårt valg av kvalitative intervju som innsamlingsmetode vil komme i delkapittel 3.3.1. I empirisk forskning skilles det mellom tre forskjellige tilnærminger for å innhente kunnskap (Bell et al., 2019). Dette er deduktiv, induktiv og abduktiv tilnærming (Nyeng, 2012). Denne studien ble gjennomført med en deduktiv tilnærming. Dette er når forskeren tar utgangspunkt i teori, deretter samler inn data, og diskuterer om innsamlet data samsvarer med antakelsene som er forankret i teori. Ved å benytte denne tilnærmingen beveger forskeren seg fra teori til empiri (Jacobsen, 2015). Dette passet bra da litteratursøket hadde gitt et bredt utvalg teori om temaene digitalisering og revisjonskvalitet.

## **3.3 Metode**

### **3.3.1 Datainnsamlingsmetode**

Ved valg av forskningsmetode skilles det normalt mellom kvantitativ og kvalitativ (Bell et al., 2019). Den kvalitative metoden vektlegger ord foran tall, og ser på verden gjennom øynene til deltakerne i stedet for forskeren. Underveis i studien vil det grunnet nye forhold kunne føre til en endring i problemstillingen. Dette gjør kvalitativ metode mer fleksibel. Svakheter med kvalitativ metode er at den er tidkrevende og vanskeliggjør generalisering, grunnet et lavt antall informanter (Jacobsen, 2015). Alle disse forholdene stemte med studien.

Det mest sentrale i studien var å få frem meningene og oppfatningene til informantene. For å oppnå dette var det naturlig å gjennomføre kvalitative semistrukturerte dybdeintervjuer med de valgte informantene. De to andre formene for intervju i kvalitativ forskning er strukturerte og ustrukturerte (Johannessen et al., 2011). Strukturerte intervjuer har standardiserte spørsmål og brukes hvis målet er å samle kvantifiserbare data. Ustrukturerte intervjuer brukes for å undersøke noe i dybden, og de er mer uformelle. I kvalitative intervjuer er det lagt mye større vekt på informantens oppfatning og meninger sammenlignet med kvantitative intervjuer, og det er opp til informantene å vektlegge det de synes er viktig å få frem i deres svar på spørsmålene som stilles (Johannessen et al., 2011). Semistrukturerte intervjuer gir muligheten til å hoppe mellom intervjuguidens spørsmål, der det er naturlig under intervjuprosessen. Det gir også fordelen ved at hvis en av informantene kommer med noe som er interessant for problemstillingen, har intervjuer muligheten til å stille ikke-planlagte oppfølgingsspørsmål for å grave dypere. Dette i kombinasjon med en generell struktur med hovedspørsmål, og med planlagte oppfølgingsspørsmål, gjør at intervjuene fortsatt blir sammenlignbare (Bell et al., 2019). En svakhet med å benytte semistrukturerte intervju er kompleksiteten som følger av den enorme datamengden som må tolkes etter at intervjuene transkriberes (Jacobsen, 2015).

Alle intervjuene ble holdt online med videosamtaler. Dette ga et visuelt element som er sammenlignbart med ansikt-til-ansikt intervju. Grunnen til at det visuelle elementer er viktig er for å fange opp ikke-muntlig kommunikasjon fra informantene. Fordelene med å ha online intervjuer er at det kan være lettere å få tak i informanter siden det gir økt fleksibilitet sammenlignet med å ha dem fysisk. Det er også få bevis på at dataene blir dårligere med videointervju enn ved at de gjennomføres ansikt til ansikt (Bell et al., 2019).

### **3.3.2 Utvalg og rekruttering**

I kvantitative studier trekkes gjerne utvalget tilfeldig for å kunne generalisere statistisk. Dette er lite hensiktsmessig i kvalitative studier, da målet er å tilegne seg mest mulig kunnskap om et fenomen, en case eller en hendelse (Johannessen et al., 2011). I kvalitative intervjustudier må man dermed velge informanter som kan uttale seg og har kunnskap om det aktuelle temaet (Bell et al., 2019). Utvalget av informanter ble gjort ved å benytte seg av et strategisk utvalg. Et strategisk utvalg gjennomføres ved at det først identifiseres en målgruppe man kan

innhente ønsket informasjon fra, før man velger informanter for å delta i studien (Johannessen et al., 2011). Dette utvalget er et ikke-sannsynlighetsutvalg, som gjør det vanskelig å generalisere (Bell et al., 2019). Valget av informanter ble gjort formålsbestemt, og ble også påvirket direkte av studiens problemstilling (Bell et al., 2019; Johannessen et al., 2011).

I studien er populasjonen personer som arbeider innenfor revisjon og har kjennskap til bruk av digitale verktøy og dataanalyser. Informantenes kompetanse er nødvendig for å øke studiens validitet, at forskeren måler det hen ønsker å måle. Dette er den mest grunnleggende formen for validitet, og kalles begrepsvaliditet (Johannessen et al., 2011; Nyeng, 2012). Vi kommer tilbake til forskningskvalitet i delkapittel 3.6. Formålsbestemt utvalg av informanter brukes ofte for å få god variasjon på informantene (Bell et al., 2019). For studien betyr dette at informantene ble valgt fra både de fem store og mindre revisjonsselskap, samt at det ble forsøkt å ha en lik fordeling mellom kvinner og menn, og spredning i alder. Denne fordelingen ble gjort for å øke reliabiliteten i studien. Rekrutteringen av informanter ble gjennomført ved en blanding av bekvemmelighets- og snøballmetoden. Det ble tatt direkte kontakt med fire informanter via e-post. Disse fire var revisorer forskerne har blitt kjent med gjennom studier, som oppfylte kravet om bakgrunn og kompetanse. De to neste informantene ble rekruttert ved hjelp av en kontaktperson i de fem store revisjonsselskapene. Vi henvendte oss til denne kontaktpersonen via e-post med informasjon om hvilke personer vi ønsket å komme i kontakt med, og fikk henvist to personer som passet til studien. De to siste informantene kom vi i kontakt med ved hjelp av vår veileder. Alle informantene vi kontaktet, eller ble henvist til, takket ja til å være med i studien.

Antall informanter blir påvirket av masteroppgavens begrensede tidsramme. Vi endte opp åtte informanter. Fem av dem er ansatt i de fem store, mens de tre siste er ansatt i mindre revisjonsselskap, alle i Norge. Utvalgets størrelse bestemmes normalt av informasjonshensyn (Johannessen et al., 2011). Det endelige antall informanter og intervju avgjøres normalt når en oppnår metning av informasjon, at man ikke får ny informasjon av å gjennomføre flere intervju (Jacobsen, 2015; Johannessen et al., 2011). Studien var først planlagt med seks informanter. Informant 7 og 8 ble kontaktet da vi ikke hadde metning av informasjon. Økningen fra seks til åtte informanter øker reliabiliteten på studien, men gjør det fortsatt vanskelig å generalisere.

Tabell 1 - Oversikt over studiens informanter

Informant	Stilling/tittel	Utdanning	Revisjonserfaring	Intervjulengde
1. Big 5	Manager	Siv.øk og MRR	6 år	52 min
2. Big 5	Senior associate, statsautorisert	MRR	4 år	52 min
3. SMB	Partner, statsautorisert	MRR	25 år	45 min
4. SMB	Medarbeider, statsautorisert	MRR	13 år	58 min
5. SMB	Partner, statsautorisert	MRR	13 år	42 min
6. Big 5	Senior associate	Siv.øk og MRR	4 år	41 min
7. Big 5	Partner, statsautorisert	Siv.øk og MRR	21 år	45 min
8. Big 5	Leder for teknologiutvikling revisjon i Norge, statsautorisert	MRR	14 år	66 min

### 3.3.3 Intervjuguide

Som grunnlag i datainnsamlingen ble det utarbeidet en intervjuguide. Intervjuguiden ble delt inn i temaer som var nødvendige for å få belyst problemstillingen.

Intervjuguiden ble utarbeidet etter elementene som Bell et al. (2019) har dratt frem som viktige:

1. Dele intervjuguiden inn i temaer slik at intervjuet flyter så godt som mulig
2. Formulere spørsmålene slik at informantene hjelper med å svare på problemstillingen og forskningsspørsmålene
3. Bruk ord som er forståelige for informantene

4. Ha åpne spørsmål - ikke bruk ledende spørsmål. Dette er også viktig å ha i bakhodet hvis man skal stille ikke-forberedte oppfølgings spørsmål.
5. Samle inn informasjon som antall år i stilling, større eller mindre firma og så videre for å få svarene i kontekst

Den første delen av intervjuguiden består av innledende spørsmål, informantens holdning, kompetanse og erfaringer i forhold til digitalisering. Grunnen til dette var for å få de videre svarene til informanten i kontekst som nevnt i siste punktet i listen fra Bell et al. (2019) ovenfor. Hoveddelen av intervjuguiden bestod av punkter fra revisjonsprosessen som var av størst relevans for våre forskningsspørsmål. Spørsmålene vi hadde formulert under hvert tema hadde for det meste en åpen formulering, mens noen var ja- eller nei-spørsmål med åpne oppfølgings spørsmål ut fra positiv eller negativ respons.

### **3.4 Forskningsprosessen**

I oktober 2021 ble temaet digitalisering innen revisjonen valgt for studien. Valget ble tatt etter diskusjoner med kullets praktiserende revisorer om deres digitale systemer. Her kom det blant annet frem utfordringer med implementering av SAF-T. Forslag til masteroppgavens tema ble sendt inn til administrasjonen 21. oktober 2021. I møte med ansvarlige for masterstudiet i regnskap og revisjon ved UiT Harstad på nyåret 2022, ble det foreslått veileder for vårt tema. Første videomøte med veileder ble gjennomført 14. januar 2022, og studiens problemstilling ble diskutert. Digitalisering, effektivitet og revisjonskvalitet var nøkkelord fra dette møtet. Første forslag til problemstilling omhandlet digitalisering og effektivisering. Etter noen uker med litteratursøk og nytt møte med veileder ble problemstillingen endret mot revisjonskvaliteten ved digitalisering. Det ble også bestemt at datainnsamlingen skulle gjennomføres ved intervju av revisorer. Flere endringer i problemstillingens ordlyd, samt endringer i forskningsspørsmålene ble gjort underveis i studien. Dette samsvarer med metodeteori fra (Jacobsen, 2015).

Før intervjuene kunne starte, ble det sendt inn søknad til Norsk senter for forskningsdata (NSD) for oppbevaring av persondata. Søknaden ble sendt 22. februar 2022, og ble godkjent 11. mars 2022. Første intervju ble gjennomført 14. mars 2022, mens det åttende og siste ble gjennomført 29. april 2022. Informantene mottok på forhånd intervjuguide og samtykkeskjema via e-post. Signert samtykkeskjema ble returnert av samtlige informantene.



Alle intervjuene ble avtalt og gjennomført online, via Teams. Begge forskerne var til stede på alle intervjuene. En ledet intervjuet, mens den andre var observatør som også kunne komme med oppfølgingsspørsmål. Intervjuene ble tatt opp av begge forskerne i UiOs diktafon-app, lastet opp på nettskjema.no og transkribert fortløpende. Totalt lengde på alle intervju var 403 minutter og 49 sekunder, og vi endte opp med 138 sider transkribering. Ved studiens slutt, 1. juni 2022, slettes alle opptak av intervju.

### **3.5 Analyse**

Hovedutfordringen med kvalitativ dataanalyse er at forskeren sitter igjen med enorme og komplekse datasett. Dette grunnet datasettets ustrukturerte språk fra feltnotater, transkriberinger etter intervju eller dokumenter og visuelle bilder (Bell et al., 2019). Intervjuene ga en stor mengde rådata i form av lydopptak og transkriberinger. Første del av dataanalysen var å lese gjennom de transkriberte tekstene og fjerne setninger og meninger som ikke var av relevans for våre forskningsspørsmål eller problemstilling. Etter dette var det videre til grounded theory og koding for å få organisert datamaterialet.

Grounded theory er det mest brukte rammeverket for dataanalyse i kvalitativ forskning. Det mest sentrale verktøyet i grounded theory er koding. Koding går ut på å bryte innsamlet data ned i komponenter for å separere og organisere dem (Bell et al., 2019). Etter at vi hadde brutt alle de transkriberte tekstene ned til komponenter, var det lettere å få sammenlignet intervjuene. Det var også noen komponenter vi fant ut ikke hadde noen relevans for studien og disse ble fjernet. Spørsmål 3 og 6b i intervjuguiden ble fjernet fra selve masteroppgaven vår på grunn av manglende relevans. Grunnen til at de ikke hadde noen relevans var fordi oppdragsvurdering og vesentlighet ifølge informantene ikke blir påvirket av digitalisering. Det er et funn i seg selv at det ikke har noen påvirkning, men vi mente det ikke bidro på noen måte til å besvare problemstillingen vår.

### **3.6 Forskningskvalitet**

For å oppnå god forskningskvalitet er det viktig at kriteriene for reliabilitet, validitet og objektivitet oppfylles. Disse har vært spesielt gjeldende for kvantitativ forskning (Bell et al., 2019; Mehmetoglu, 2004). Validitet, som sier at man måler det man faktisk vil måle, er

studiens gyldighet og omhandler integriteten til konklusjonene som er kommet frem fra forskningen. Dette er på mange måter det viktigste kriteriet for forskning (Bell et al., 2019). Reliabilitet er hvorvidt en annen forsker vil oppnå de samme resultatene ved å bruke samme fremgangsmåte (Bell et al., 2019). Påliteligheten i en studie har tilknytning til den innsamlede dataens nøyaktighet, dataene som benyttes, hvordan data samles inn, og hvordan de analyseres. Dette er et kritisk mål på kvalitet i en kvantitativ undersøkelse, men er ikke særlig hensiktsmessig i en kvalitativ studie (Johannessen et al., 2011).

Blant forskere har det blitt diskutert om relevansen av disse kriteriene er like egnet for å beskrive kvaliteten i kvalitativ forskning, men at man kan lage lignende uttrykk som tilsvarer positivistiske kriterier (LeCompte & Goetz, 1982). Ifølge LeCompte og Goetz (1982) kan reliabilitet og validitet deles i en intern og ekstern del. Andre forskere foreslår at disse kriteriene modifiseres for å passe i kvalitativ forskning, med uttrykkene troverdighet (trustworthiness) og autentisitet (Lincoln & Guba, 1985). Av trustworthiness får vi de fire uttrykkene troverdighet, overførbarhet, pålitelighet og bekreftbarhet (Bell et al., 2019).

Troverdighet tilsvarer intern validitet (Bell et al., 2019; Mehmetoglu, 2004). Den interne validiteten sier noe om studiens årsakssammenheng mellom funn og resultater. Den viktigste strategien her er å la informantene lese transkripsjonen, eller rådataen, av intervjuet. Ved å bruke en slik respondent- eller medlemsvalidering får informantene muligheten til å gi tilbakemelding på at de har blitt tolket riktig under intervjuene (Bell et al., 2019; Mehmetoglu, 2004). Transkripsjonen av intervjuene ble sendt til alle informantene, og det ble kun gitt *en* tilbakemelding på *en* setning, fra informant 4. Dette viser at troverdigheten i studien er god.

Overførbarhet sier noe om studiens eksterne validitet. Overførbarhet refererer til kvantitative studiers generaliserbarhet og om resultatene kan overføres til andre studier, blant annet grunnet deres lave utvalg. Dette er ikke målet med kvalitative studier (Bell et al., 2019; Johannessen et al., 2011; Mehmetoglu, 2004). Ifølge Lincoln og Guba (1985) skal kvalitative forskere utarbeide en nøye beskrivelse av gjennomføringen av forskningsmetoden som er brukt i studien for å komme frem til konklusjoner. Metoden kan da brukes som en database

for forskere i andre miljøer som arbeider i samme felt (Bell et al., 2019). Dette er målet med dette kapittelet.

Pålitelighet tilsvarer kriteriet reliabilitet i kvantitativ forskning. Semistrukturerte intervju blir styrt av samtalen, og er så godt som umulig for andre forskere å duplisere. Det er dette kravet om duplikasjon i reliabilitet som gjør at det ikke er et godt mål for en kvalitativ studie. For å styrke reliabilitet i en kvalitativ studie er det viktig å gi leseren en inngående beskrivelse av konteksten til studien. Gjerne gjennom en detaljert fremstilling av fremgangsmåten under hele forskningsprosessen og en casebeskrivelse (Johannessen et al., 2011). For å sikre høyere troverdighet til studien har vi derfor gjort rede for forskningsmetode, forskningsdesign, datainnsamlingsmetode, gjennomføringen av intervju og hvordan utvalget er blitt gjort i dette kapittelet. Til tross for at dette er gjort vil det som nevnt ovenfor være nærmest umulig for andre forskere å oppnå de samme resultatene som i denne studien.

Bekreftbarhet er kriteriet for objektivitet i kvalitativ forskning. Å sikre fullstendig objektivitet i forskning er vanskelig, men forskeren kan vise at han eller hun har handlet i god tro (Bell et al., 2019). For å tilfredsstille bekræftbarhetskriteriet kan forskeren igjen få bekræftelse fra informantene om dataene som er samlet inn gjennom intervjuene (Mehmetoglu, 2004). Som tidligere nevnt ble dette gjort.

### **3.7 Forskningsetiske krav**

Ifølge Diener og Crandall (1978) er det fire hovedområder innen etiske betraktninger man må ha fokus på før man begynner å forske. Disse er: Skade for deltakernes del, skriftlig samtykke, inntrengning i deltakers privatliv og misledning av deltakerne (Diener & Crandall, 1978).

Skade for deltakernes del kan komme i flere aspekter: Fysisk skade, skade for deltakernes utvikling, stress og skade for deltakernes videre karriereutvikling (Bell et al., 2019). For å unngå at noen form for skade skal tilkomme informantene, sørger vi for at deres anonymitet blir bevart gjennom hele forskningsprosessen og i ettertid. Dette sørger vi for gjennom å ikke oppbevare noen personopplysninger om informantene som kan føre til deres gjenkjenning.

Informantenes kjønn er anonymisert gjennom bruk av *hen* i stedet for han eller hun. Informantenes arbeidssted er anonymisert gjennom bruk av de fem store eller mindre revisjonsselskap. Skriftlig samtykke ble innhentet i sammenheng med intervjuene. Ingen av våre spørsmål kunne produsere noen svar som trengte inn i deltakernes privatliv eller påføre noen skade for deres videre karriere. Vi var påpasselige med å ikke stille oppfølgingsspørsmål som kunne være til besvær for informantene.

For å sikre at vi var så transparente som mulig med informantene og ikke misledet dem, sendte vi intervjuguiden med prosjektbeskrivelse i god tid før intervjuene ble gjennomført. Denne intervjuguiden forholdte vi oss stort sett til, men siden det var semistrukturerte intervju, forekom det spørsmål som informantene ikke hadde forberedt seg på.

Informantene ble i informasjonsskrivet informert om at de når som helst kunne trekke sitt samtykke til å være med i studien. Om de skulle gjøre dette ville all data vi hadde samlet inn bli slettet og ingenting de hadde sagt eller gitt til oss ville være med i vårt ferdige produkt. Dataen i form av lydopptakene ble kun oppbevart på nettskjema.no og var ikke tilgjengelig for noen andre enn forskerne. Lydopptakene ble slettet etter at de ikke var nødvendige for oss.

## 4 Resultater og analyse

### 4.1 Innledning

I dette kapitlet vil vi presentere data som ble samlet inn gjennom åtte semistrukturerte intervju. Informantene blir identifisert med bruk av tall for å bevare deres anonymitet. Ikke-identifiserbar informasjon om de forskjellige informantene er presentert i tabell 1 i metodekapitlet. Kapitlet er delt inn i delkapittel hvor det første vil være knyttet til våre innledende spørsmål om digitalisering og revisjonskvalitet. De påfølgende delkapitlene vil være knyttet til våre forskningsspørsmål hvor data fra intervjuene blir koblet opp mot hvert forskningsspørsmål etter relevans. Under hvert delkapittel vil vi presentere studiens relevante funn for det bestemte området og analysere det opp mot relevant tidligere forskning og teori fra kapittel 2.

### 4.2 Digitalisering og revisjonskvalitet

#### 4.2.1 Digitalisering

Det første spørsmålet vi stilte etter innledende spørsmål var: *“Hvordan vil du beskrive din digital tekniske kompetanse?”* Vi stilte dette spørsmålet for å få en pekepinn på hvilket nivå de forskjellige informantene hadde. Informantene mente at et høyt nivå var om man hadde ferdigheter eller kompetanse innenfor programmering eller utvikling av digitale systemer. Etter dette kriteriet svarte informant 1 og 8 at de hadde høy kompetanse. Dette fordi de i sine stillinger jobber med utvikling og eller implementering av digitale løsninger i sine respektive selskaper. Informant 7 sa:

*“Min kompetanse er vel ikke på høyeste nivå [...] det har jeg folk til å drive på med. Men det er mye spennende som ligger i de analysene man får i forbindelse med digitalisering. Men unge folk er dyktige på IT, og de tingene der. Det holder for meg. Så vet jeg hva jeg skal ha i andre enden”.*

Informantene anså at de kunne å ta i bruk og benytte seg av digitale revisjonsverktøy og at de anså sin kompetanse som moderat. Et moderat kunnskapsnivå anså informantene som evnen til å ta i bruk digitale verktøy og forståelse for klientenes digitale systemer.

På det neste spørsmålet knyttet til implementeringen av ny teknologi i revisjonen var det utelukkende positive responser fra informantene. Med den forutsetning om at den nye teknologien måtte føre til gevinster, uttrykt av informant 5:

*“I utgangspunktet tenker jeg at holdningen min er positiv, så lenge implementeringen bringer noe nytt med seg og ikke bare handler om å digitalisere for å digitalisere.”*

Tabell 2 - Funn knyttet til at digitalisering frigjør revisorer fra rutineoppgaver

Data
<i>“Absolutt positiv holdning til det. Inntrykket mitt er at man får en bedre revisjon, for en del av rutineoppgavene nå kan erstattes med digitale verktøy, sånn at kompetansen utnyttes bedre.” -Informant 3</i>
<i>“Også sånne avstemminger, skatteoppgjør, og sånne ting [...] mot innsendte skattepapirer, som vi bare kan trykke på en knapp i det samme systemet, og så genereres det en avstemmingsrapport. Og samme med moms, det er veldig mye som er [...] kall det kjedelige oppgaver, som gjøres med tastetrykk. Så det er kjempebra. Da kan du bruke tida på ting som er mer spennende.” -Informant 6</i>
<i>“Jeg føler at det både gjør [...] det hever kvaliteten på revisjonen, og det hever kvaliteten på kundens arbeid. Og det gjør det også mer gøy å jobbe med revisjonen.. Du bruker mer tid på det som er gøy, og bruker sitter mindre og knoter med manuelle [...] kjedelig ting. Sånn sett er det veldig positivt.” -Informant 1</i>

Av informantenes svar observerte vi at hovedgevinsten av digitalisering og endringene i deres arbeidsoppgaver, uavhengig av om de jobbet i de fem store eller mindre revisjonsselskap, var mindre tidsbruk på rutineoppgaver. Informantene sa at dette gjorde at de hadde mer tid til å gjøre “gøye eller spennende ting” og bedre fikk utnyttet sin kompetanse. Denne observasjonen stemmer overens med teori fra Stenvold og Degerstrøm (2020) om at digitalisering av revisjonen gjør at tidligere manuelle oppgaver blir effektivisert. Brynjolfsson et al. (2011) argumenterer for at organisasjoner som benytter seg av automatisering av dataanalyser for å vurdere metode og sammenhenger får bedre resultater enn de som ikke gjør

det. Om denne sammenhengen også er sann for revisjonsselskap vil vi videre se på senere i dette kapittelet.

Informant 8 sa at revisjonsbransjen har ligget langt bak resten av næringslivet når det kommer til digitaliseringsarbeid: *“Vi er som bransje her nå, som bankene var for 20 år siden.”* Hen mener at vi de neste årene vil se store endringer på mengden bruk av digitale verktøy. Dette kan være på grunn av at revisorer nå i større grad ser nytten av slike verktøy og at de faktisk fungerer, og er mer på vei til å bli digitale organisasjoner. Digitale organisasjoner er etter Ross et al. (2016) organisasjoner som ser nytten av teknologi og deretter investerer ytterligere på dette området. Informant 8 trakk også frem begrepet *“teknologisk modenhet”*. Dette begrepet kan ses på som begrepet til Andersen og Sannes (2017), digital mestring. Digital mestring er et produkt av forretnings- og teknologiforståelse, og evne og vilje til transformasjon.

*“Bransjen generelt er så lite teknisk, eller teknologisk moden, at de vil ha problemer med å forstå hva du får ut av det [...] det er kanskje en beinhard påstand, men det står jeg ganske sterkt i.” -Informant 8*

De fem store revisjonsselskapene har i flere år investert i egenutviklede digitale verktøy og jobbet målrettet med digitalisering. PwC (2020) har, som tidligere eksemplifisert, et eget opplæringsprogram, digital oppskilling. Dette kan tale for at de fem store er mer teknologisk moden enn mindre revisjonsselskap, men dette har vi ikke data for å kunne konkludere om. Selv om dette skulle være sant, så er det sagt av informant 8:

*“Men du vet at når du er først ute av døra, så er de andre rett bak.”*

I tidligere forskning har det kommet frem at de store revisjonsselskapene leverer bedre revisjonskvalitet enn de mindre. I den norske forskningen av Che et al. (2020), ble det konkludert med at partnere som dro fra mindre selskap til et større, leverte høyere revisjonskvalitet etter overgangen. Den sørkoreanske forskningen av Huh et al. (2021), konkluderte med at de fire store revisjonsselskapene leverte høyere revisjonskvalitet enn de mindre revisjonsselskapene på grunn av at de hadde bedre digitale revisjonsverktøy. Det kan være et større sprang i teknologi mellom mindre revisjonsselskap og de fire store i Sør-Korea, enn det er mellom disse i Norge. Dersom vi under analysen i forhold til revisors bruk av

digitale verktøy skulle komme frem til at de fem store i Norge har bedre digitale revisjonsverktøy enn de mindre revisjonsselskapene, kan det hende det er nærliggende å si at de fem store i Norge leverer høyere revisjonskvalitet enn de mindre revisjonsselskapene.

#### 4.2.2 Revisjonskvalitet

Revisjonskvalitet er det mest sentrale begrepet i studien vår. Derfor spurte vi informantene om hvordan de ville definere dette begrepet. Hovedgrunnen til at vi ville vite hvordan informantene definerte revisjonskvalitet var å få svarene deres i kontekst. Hva vil det si dersom en informant sier at for eksempel big data-analyser fører til økt revisjonskvalitet? Når vi kan se på svarene deres i bakgrunn av hva de mener revisjonskvalitet er, får vi en bedre innsikt i hva de mener når de sier at noe endrer revisjonskvaliteten. Det vi observerte var en forholdsvis jevn deling mellom informanter som var inne på den tradisjonelle definisjonen til DeAngelo (1981), noen var inne på definisjonen utarbeidet av Kjellevold (2017) og noen var inne på de fire forskjellige definisjonene til Knechel et al. (2012).

Tabell 3 - Funn knyttet til tradisjonell definisjon av revisjonskvalitet

<i>Data</i>
<i>“Jeg mener at, om man har [...] det går jo sånn sett ut på [...] om man har nok revisjonsbevis i forhold til den revisjonsberetningen man avgir. Og er man trygg på at dette regnskapet er uten vesentlige feil?” -Informant 1</i>
<i>“Revisjonskvalitet er at man har fulgt de internasjonale revisjonsstandardene [...] man har hatt profesjonelt skeptisk holdning [...] man har brukt profesjonelt skjønn i vurderingene sine, og landet på en god konklusjon som kan etterprøves av en annen revisor.” -Informant 2</i>
<i>“Jeg vil vel kanskje si at man definere det som [...] risikoen for at det er vesentlige feil for at det finnes feil i regnskapet som man ikke oppdager. Hvis det er god revisjonskvalitet, så er risikoen lavere. I tillegg kan man også potensielt vurdere å [...] legge det opp mot kvaliteten på oppdragsdokumentasjonen, men det er kanskje litt mer søkt.” -Informant 5</i>



*“Det er at man vet at den jobben man gjør med å sjekke tallene [...] at hvis det hadde blitt etterprøvd av andre, enten innad i selskapet eller utenfor, så hadde det vært noe alle hadde gått god for [...] at de hadde syns at det var en bra jobb.” -Informant 6*

*“Det kommer litt an på hvordan du vinkler det. Går du ut fra standard, så er revisjonskvalitet summen av at du har innhentet [...] du er rett i ISA 200 og ISA 230, det at du har tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis [...] for å kunne understøtte en [...] og at det er dokumentert [...] for å kunne understøtte en konklusjon i revisjonsberetningen. Det er revisjonskvaliteten. Men i det ligger det også anvendelse av profesjonelt skjønn og profesjonell skeptisk holdning. Og så legger du på det siste, for det er også et viktig element på revisjonskvalitet, at det også skal være effektiv og hensiktsmessig. Så jeg vil egentlig forholde meg teoretisk til det.” -Informant 8*

Det man ser av svarene til informantene over er at det viktigste i revisjonen er at den er lovlig utført, jf. revisorloven, 2020, § 9-1. Dette er det også noe Francis (2011) trekker frem i sin forskning som en viktig terskel i måling av revisjonskvalitet etter DeAngelo (1981) sin definisjon på revisjonskvalitet. Det blir som nevnt tidligere ifølge DeFond og Zhang (2014) en svart-hvitt vurdering på hva revisjonskvalitet er. Er det gjort tilstrekkelige handlinger for å avdekke vesentlige feil i regnskapet eller ikke. Det gjennomgående i svarene fra ovennevnte informanter når det gjaldt måling av revisjonskvalitet, var at dersom revisjonen ble etterprøvd av intern- eller ekstern part ville de gå god for arbeidet. Denne formen for måling samsvarer med det Francis (2011) trekker frem, nok en gang om at revisjonen er lovlig utført eller ikke. Det går også på det Knechel et al. (2012) sier at revisjonsselskapet kan tenke seg revisjonskvalitet er.

Tabell 4 - Funn knyttet til nyere definisjon

<i>Data</i>
<i>“Det er jo to ting, altså, har du gjort det du skal gjøre, så har du forsåvidt høy kvalitet, men jeg mener at uten relevans for bruker, så er det vanskelig å si at revisjonen har kvalitet.” -Informant 3</i>

*“Kvaliteten på det man leverer fra seg. Er man innenfor regelverket, er en ting, men er det skjønn eller er man på god og trygg grunn [...] eller om er du i gråsonen. Regelverket er ikke alltid svart-hvitt. Så blir det å informere kunden, og hva som ligger bak, og ikke bare si at det her er greit. Man må informere om hvor det ligger utfordringer om det som er levert. Det holder ikke å bare si at alt er i orden, men å fortelle hvor det er gråsoner, og hva som ligger bak.” -Informant 4*

*“Med den store infoflyten du kan få nå, med digitaliseringen, så kan du springe deg bort i skogen [...] uten at dette blir kvalitet. Det er litt viktig å få med seg. Kvalitet er ikke nødvendigvis mengde gjort [...] Har du gjort det riktig, det lille du har gjort. Det som vi mister litt med digitalisering, er forståelse for butikken. Ja, vi får så mye data, men har vi skjønt kunden vår [...] har vi skjønt hva som er risiko med kunden [...] og det må du ha klart [...] uansett hvilken revisjon du driver med. Gammel eller digitalisering [...] skjønner du ikke butikken, da har du ikke kvalitet i det. Da er det kvalifisert form for gjetting.”  
-Informant 7*

Informant 3 mente at høy revisjonskvalitet måtte bli vurdert utfra hva bruker får ut av revisjonen. Ifølge Knechel et al. (2012) er det bruker er ute etter i revisjonen at regnskapet er uten feil. Dette kan ses i likhet med den tradisjonelle definisjonen til DeAngelo (1981), fordi det kan kokes ned til at revisor skal bekrefte om det er feil i regnskapstallene. Informant 4 mente at siden regelverket for regnskapsføring, og mange av vurderingene revisor gjør ikke er svart-hvitt, fører til at det er nødvendig for revisor og opparbeide seg en forståelse av alt som ligger bak tallene. Dette var også det informant 7 fortalte. Han sa at forståelse for butikken fortsatt er sentralt når man skal revidere, og at det nødvendigvis ikke er mengde revisjonshandlinger gjort som fører til kvalitet.

Det disse to informantene forteller passer med den nyere definisjonen til Kjellevoid (2017), som han utarbeidet ut fra arbeidet til DeFond og Zhang (2014). Her er fokuset kort forklart at regnskapstallene ikke bare må være riktige eller feil, men at de fører til et rettviseende bilde av revisjonsklientens finansielle stilling. Dette kan også ses opp mot kravet i ISA 315 pkt. 11 (c), som vektlegger revisors forståelse og vurderinger av regnskapet i samsvar med andre i

den aktuelle bransjen, ikke bare lovligheten av regnskapsføringen. Når det kommer til måling av revisjonskvalitet, sa informant 3 at det var to ting som var viktig:

*“Har du gjort det du skal gjøre, så har du forsåvidt høy kvalitet, men jeg mener at uten relevans for bruker, så er vanskelig å si at revisjonen har kvalitet.”*

Sett bort fra brukerperspektivet blir dette akkurat det samme som det ovenfor, om revisjonen er lovlig utført eller ikke (Francis, 2011).

Vi hadde ingen klare funn knyttet til å vurdere revisjonskvalitet på en variabel skala hvor det er flere faktorer som påvirker revisjonskvaliteten. De mest moderne synene på revisjonskvalitet ble gitt av informant 4 og 7, som vektla forståelsen av revisjonsklientene. Disse var inne på definisjonen til Kjellevoid (2017). De fleste av informantenes definisjoner på revisjonskvalitet var knyttet til den tradisjonelle definisjonen til DeAngelo (1981) eller tilsvarende.

## **4.3 Forsknings spørsmål 1**

*Hvilken påvirkning har revisjonsklientenes digitale systemer på datagrunnlaget til revisor?*

### **4.3.1 Internkontroll**

Det neste vi ønsket å få dekket i forhold til revisjonsklientenes digitale systemer var om de førte til bedre internkontroll hos revisjonsklientene. Før vi gikk inn på dette ønsket vi å finne ut om revisjonsklientenes internkontroll har noe å si for datagrunnlaget. Alle informantene var stort sett samstemte i at internkontrollen var viktig for datagrunnlaget. Dette kommer også frem i artikkelen til Samuelsen (2012), som sier at bedre internkontroll fører til bedre kvalitet på informasjonen. Viktigheten av internkontroll ble mest satt på spissen av informant 2 og 7:

*“Absolutt [...] og der man rett inn i den [...] internkontroll og teorien [...] om at det starter på toppen [...] tonen på toppen setter det [...] er ikke ledelsen opptatt av noe internkontroll [...] så*

*det er litt sånn: Shit in, shit out [...] så, men, eller så er det [...] hvis man har en god tone på toppen [...] internkontroll er viktig i organisasjonen, så har man gjerne også implementert noen sånne styringsmekanismer og aktiviteter som man har på plass [...] og det påvirker mest sannsynlig at man får et bedre datagrunnlag.” -Informant 2*

*“Ja, vi var inne på det tidligere [...] shit in, shit out. Hvis det ikke er avstemt regnskap [...] vi kan ikke stole på internkontrollen [...] eller stole på de etablerte rutinene i regnskapet, da har man en utfordring i seg selv. Da blir dette en usikker oppgave [...] høy risiko for feil, og det spørs om man til syvende og sist kan uttale seg om enkeltposter, eller hele regnskapet.”*

*-Informant 7*

Effekten av “*shit in, shit out*” ble på et tidligere spørsmål om revisjonskvalitet forklart av informant 7. Det hen sa var at hvis inndataene i systemene til klientene ikke er gode, blir heller ikke utdataene gode. Hvis klientene ikke avstemmer regnskapene sine og datagrunnlaget revisor mottar er “*shit*” er det ikke noen vits å digitalisere eller foreta noen form for revisjon. Revisor kan gjøre en dataanalyse hvor hen tester hver transaksjon i en bedrift, uten at det har noen form for verdi som revisjonsbevis, ifølge informant 7. Dette kan ses mot det Samuelsen (2012) og DeLone og McLean (2003) sier om at pålitelig informasjon er nødvendig for at riktige beslutninger skal tas.

Informant 5 trekker frem at viktigheten av internkontroll kommer an på størrelsen på selskapene:

*“Hvis det er en liten kunde hvor daglig leder også er eneaksjonær, og har tilgang på regnskapssystemet, og har mulighet for å overstyre [...] Så er min holdning at internkontrollen egentlig ikke er så forferdelig relevant for revisjonen [...] for hvis klienten har lyst til å prøve å svindle, så kan han gjennomføre det med å overstyre internkontrollen. Og da har det ikke så mye for seg å kontrollere internkontrollen. Men hvis det er på større kunder og internkontrollen er relevant for revisjonsoppdraget, så vil den ha større betydning.”*

Svaret er i tråd med det Turner og Owhoso (2009) sier om at hvis en person har kontroll over begge sider av en transaksjon gir det revisor indikasjoner på at det kan foreligge misligheter.

Det er også forståelig at det i et enkeltpersonforetak kan være tilnærmet umulig å få til en tilstrekkelig arbeidsdeling hvis det ikke er nok ansatte til det.

*“Når de har kontroller og en ordentlig systemisert internkontroll som de har et forhold til, så ender det opp med at det man får utlevert [...] skal ikke si at det er ferdigrevidert, men det er mer systemisert sånn at man kan putte det videre inn i revisjonen. Hvis de har det systemisert og veldig bra, så gjør det revisjonen mye lettere.” -Informant 4.*

Svaret fra informant 4 er i samsvar med det Samuelsen (2012) sier om viktigheten av internkontroll. Vi observerte at informantene stort sett mente at internkontrollen til revisjonsklientene er viktig for datagrunnlaget revisor mottar. Deretter spurte vi om revisjonsklientenes digitale systemer har noen påvirkning på internkontrollen, og om dette har noe å si for revisjonskvaliteten. Her var informant 6 inne på det samme som informant 5, med tanke på at størrelsen på bedriftene har betydning for hvorvidt internkontrollen er viktig.

*“Hvis vi kan gå god for at de har god internkontroll, så er det [...] i hvert fall på større oppdrag [...] så tester vi internkontrollen. Og da er det jo [...] da trenger vi å gjøre mindre [...] av det andre. Så det har helt klart, i hvert fall på større oppdrag, veldig mye å si for økonomien på oppdraget, og også tryggheten med at det vi gjør er tilstrekkelig for å konkludere med noe.” -Informant 6*

Dette går inn på det Turner og Owhoso (2009) sier om digitale systemer sin påvirkning på internkontrollen, nærmere sagt at det blir mer oversiktlig. ERP-systemer gir revisor bedre oversikt over hvilke kontroller revisjonsklientene faktisk har. Det at systemene er digitale fører til at det blir lettere for revisjonsklientene å dokumentere internkontrollen sin. Dette ble sagt av informant 3 på spørsmålet om internkontrollen er viktig for datagrunnlaget:

*“Ja [...] skriftlig betyr mer enn muntlig. Datasystemet gir ofte mer skriftlig materiale [...] mer datagrunnlag [...] lettere å få tilgang til det.”*

For en stor klient hvor det er tusenvis av bilag, kan du ikke se på alle bilagene og blir avhengig av å gjøre test av kontroller, ifølge informant 4:

*“På en stor kunde så er du helt avhengig av at den fungerer [...] det er tusenvis av bilag, og å se på en av dem gir deg ingen ting. Så internkontrollen er viktigere jo større kunden er. Jo større kunden er jo mer avhengig er du av at internkontroller er der og at den fungerer.”*

Det at informant 4 jobber i et mindre revisjonsselskap og sier at hen blir avhengig av å teste kontroller på større selskap, er ikke nødvendigvis sant for de fem store revisjonsselskapene. Siden de fem store har muligheten til å teste de tusenvis av bilagene som informant 4 eksemplifiserte. Dette vil vi komme tilbake til i forskningsspørsmål 2.

*“Det er litt som vi var inne på tidligere. Den har blitt bedre fordi ting har blitt mer automatisert. Og de fleste kundene har jo nå etterhvert fått [...] jeg føler jo at jeg begynte å jobbe da [...] det skjedde ganske mye i bransjen [...] det skjer fortsatt mye [...] men det er veldig mange som har gått over fra å ha ting i permer og ha manuelle bilag, til å benytte fakturascanning og den type funksjonaliteter. Og det gjør at det er mindre risiko for at ting blir borte, at ja, man har svak internkontroll med permer og endel kunder hadde manuelle stempelnummer på bilag og så videre. Og det, da blir det ofte mer feil, og mye rot, mens når man nå går over på nye og mer digitale system, så vil endel sånne type ting bli borte [...] det vil det.” -Informant 1*

Informant 1 mente at økt grad av digitalisering hadde en positiv effekt på internkontrollen. Dette gjennom at prosesser blir automatisert og lagret på digitale systemer i stedet for at de ble gjort manuelt og lagret i permer. Ifølge hen fører dette til at det blir mindre sjans for at ting blir borte og at internkontrollen generelt blir bedre. Dette støtter det Turner og Owhoso (2009) sier om at internkontrollen blir bedre ved bruk av digitale systemer. Informant 1 var også inne på det samme som informant 4 og 5 i forhold til at størrelsen på selskapene har mye å si.

Mer konkret hva som blir bedret ved internkontrollen gjennom revisjonsklientenes bruk av digitale systemer ble sagt av informant 2, 3, 7 og 8:

Tabell 5 - Funn knyttet til rutiner for å bedre internkontrollen

Data
<p><i>“Sånn som applikasjonskontroller som ligger i systemet, hvor en og samme person [...] altså autorisasjonsmatrise [...] en og samme person kan ikke godkjenne en innkjøpsordre [...] den personen som kan godkjenne en innkjøpsordre ikke kan godkjenne nye leverandører i systemet, eller utbetalinger, eller fakturaer for eksempel. At arbeidsdeling er implementert i gode systemer, at det blir brukt riktig, det reduserer risikoen [...] det vil påvirke kontrollrisikoen i det tilfellet her” -Informant 8</i></p>
<p><i>“Hvordan er arbeidsdelingen i selskapet? Hvis alle har administratortilgang, det vil si at det er kålåpent, da er det ikke en internkontroll du kan stole på. IT-systemer er veldig gode systemer som forebyggende kontroller. Og en miks mellom forebyggende kontroller, og å stenge folk ute [...] de som ikke trenger tilgang. Og mot avdekkende kontroller [...] avdekkende kontroller tar mye tid, men forebyggende kontroller, de er effektive.”</i> -Informant 7</p>
<p><i>“Arbeidsdelingen, godkjenningsmatrisen, logger, eller hva det måtte være [...] så vil det påvirke [...] en ting er at det påvirker deres internkontroll, at den er svakere, men det påvirker jo også vår vurdering av deres internkontroll [...] og her [...] kanskje erfart at det er veldig varierende fra system til system [...] om det er et moderne system, eller gammeldags system, og hvordan det påvirker internkontrollen. Særlig med sånn sporing [...] i systemene.” -Informant 2</i></p>

Disse tre informantene trakk frem arbeidsdeling, godkjenningsmatriser og adgangskontroller som viktige for at internkontrollen skal være god. Disse rutineene blir dratt frem av både Turner og Owghoso (2009) og Samuelsen (2012) som viktige for å sikre god internkontroll. Dette ved at revisor vet hvem som har tillatelse til å gjøre endringer i systemet, at ikke en og samme person har kontroll over to sider av en transaksjon, og at det skal bli godkjent av flere enn en person i bedriften. Det at revisor får oversikt over i hvilken grad slike rutiner er etablert digitalt gjør at hen kan stole mer på disse. Som nevnt tidligere av informant 3 ved at de digitale systemene gjør at mer av internkontrollen er dokumentert i stedet for at mye av den bare er muntlig.

*“Ja, sånn eventuelle adgangskontroller [...] kontrollspor [...] hva de digitale systemene har å si for internkontrollen til klienten?” -Presisering fra intervjuer*

*“Ja, det kan styrke internkontrollen [...] avhengig av hvordan de bruker det. Det kan ligge automatiserte kontroller i systemet som styrker den totale internkontrollen. Men det kan også være at kunden stoler for mye på systemene, sånn at de ikke sjekker om det faktisk ligger en internkontrollfunksjon i det systemet de bruker.” -Informant 3*

Informant 3 kan ha blitt ledet av intervjuers ordlegging av hva vi ville frem til i spørsmålet. Informanten trakk uansett frem et viktig moment i at revisjonsklientene ikke kan stole blindt på systemene sine. Revisjonsklientene må bekrefte at det faktisk ligger en internkontrollfunksjon i systemet de bruker. Informant 2 var i tabell 5, også inne på at det er varierende kvalitet på de forskjellige systemene klientene bruker. I noen av de eldre systemene er det ifølge hen vanskeligere å finne kontrollsporet.

Informant 8 var veldig spesifikk på at et kjent og mye brukt system tillater adminkontroll:

*“Worst case så er det [...] SAP da, som er det o-store, hellige regnskapssystemet, som veldig mange av de største børsnoterte selskapene bruker [...] har en brukertilgang som heter SAP\_ALL [...] det betyr i praksis at du har skrivetilgang rett i databasen. Det vil si at du kan gjøre endringer på transaksjoner uten at det finnes spor av de endringene [...] de vil ikke dukke opp i endringsloggen eller noen ting.” -Informant 8*

Ifølge Turner og Owghoso (2009) gir dette revisor klare indikasjoner på at det kan foreligge misligheter. Her kan en person som ikke har noe som helst med en transaksjon å gjøre, gå inn å endre på den etter ønske uten at det vil være observerbart.

*“Worst case så vil dataene være ureviderbare. For å sette det helt på spissen [...] det er ekstrem situasjon. Det er et problem man ser altfor ofte. For mange har sånne admintilganger.” -Informant 8*

Dette er med på å presisere viktigheten av adgangskontroller og tydelig arbeidsdeling, som både Turner og Owghoso (2009) og Samuelsen (2012) trekker frem.



### 4.3.2 Datainnsamling

Vi ønsket å finne ut om revisjonsklienter med gode digitale systemer gir mer data og høyere datakvalitet, som igjen fører til bedre og mer revisjonsbevis (IAASB, 2014), faktisk blir opplevd av revisorer i praksis. Og om det er noen observerbare forskjeller mellom de fem store og mindre revisjonsselskaper på dette området. Gjennom det første spørsmålet ønsket vi å finne ut om hvordan revisorer i dag henter data fra revisjonsklientene. Svarene fra de som jobbet i de fem store og de som jobbet i mindre revisjonsselskap var stort sett like.

*“Enkelt forklart, tre måter. Enten er det klassisk filuttrekk, altså du får den filen av kunden. Det være seg Excel-, CSV-, eller TXT-filer som er primærkildene. Det er den gamle klassiske. Så har du også at du har [...] spesielt på de større systemene som SAP, at du har egne script, de systemene kjenner du veldig godt [...] som da blir sendt over til kunden på krypterte enheter, og som da står og går i bakgrunnen på kundens systemer, som da blir transportert til oss. Eller så er det ved bruk av APIer der vi er koblet rett på kundens system.” -Informant 8*

Informant 8, som jobber i de fem store, dro frem tre måter selskapet henter inn data. De har fortsatt noen revisjonsklienter som ikke har systemer som muliggjør for fjerntilgang eller integrasjon med deres digitale verktøy. Det er fortsatt noen som leverer permer med bilag, som sagt av informant 2: *“Noen få sender fortsatt ut permer i posten”*. Selskapet informant 8 jobber i har egenutviklede script for å gjøre automatiske datauttrekk fra større systemer. Det siste hen dro frem var API. API er en kode som brukes for å integrere revisors og revisjonsklientenes systemer. Dette muliggjør ifølge Kinserdal og Eilifsen (2017) at revisjonen kan gjøres med automatiserte avstemnings- og dokumentasjonsprosesser. I tillegg, som sagt av Elsgård (2019), gir det revisor muligheten til å ha tilgang når som helst og hvor som helst, samt det gir revisor muligheten til å tilpasse datauttrekket etter hva hen trenger.

Informant 1 fortalte om en digital portal det selskapet av de fem store hen jobber i bruker. Slike typer løsninger kom også frem fra andre informanter i de fem store. Informant 1 sier:

*“Det kommer litt an på ERP-systemet, eller på klientens system. På noen, som vi var inne på tidligere, så har vi i [...] utviklet et eget datavarehus, kall det det, der vi samler inn data fra kundens regnskapssystem, ERP-system, så sammenstilles det automatisk med data fra Altinn, data fra Brønnøysund, data fra Norges Bank, type valutakurser og så videre, og basert på det*

*da, så kunden sin regnskapsdata og en del annen offentlig data, så har vi laget egne arbeidspapir og analyser som nyttiggjør seg av de dataene. Det er ikke alle systemer vi kan hente det ut fra per dags dato.”*

Slike datavarehus eller portaler som vi har nevnt i teorien vår er Heartbeat (BDO, u.å.) og Connect (PwC, u.å.). I intervjuet med informanten fra PwC kom det frem at Connect også tilbyr automatisk innhenting og strukturering av data. Det at de fem store har verktøy for å automatisk innhente, sammenstille og strukturere data fører til en tidsbesparelse for revisor. Dette gjør at revisor ikke behøver å bruke 80% av tiden på å innhente og strukturere data, og kun 20% på faktiske analyser, som sagt av Kleive (2018).

Det kom frem i intervjuet med informant 6 at de hadde muligheten til å sende massive mengder data til et kontor i Polen, og så fikk de dataene tilbake på et strukturert standardformat. Dette bekrefter det Hindberg (2015) sier om at økt digitalisering muliggjør offshoring. Informant 6 sier:

*“Hvis du har en kunde med kjempestor hovedbok, så kan du sende den til et [...] det sitter noen i Polen og gjør om det der, så du kan gjøre analyser og forskjellig sånt [...] Nå har vi fått endel mer sånne systemer selv [...] du kan gjøre motpostanalyser og sånt. Det senteret i Polen kan du få virkelig store filer som de kan gjøre om, og du får gjort veldig mye analyser og veldig mye bra [...] basert på det da.”*

Informant 1 sa at denne effektiviseringen i forhold til datainnsamling og strukturering i seg selv ikke er med på å øke revisjonskvaliteten. Den gir revisor muligheten til å bruke mer tid på faktiske revisjonshandlinger og dermed øke trykgheten om at regnskapet ikke inneholder vesentlig feil eller mangler. Dersom revisor bruker tiden slik, vil det etter definisjonene til DeAngelo (1981) og Kjellevold (2017), øke revisjonskvaliteten.

Svarene fra de som jobbet i mindre revisjonsselskap gikk alle på dette med fjerntilgang til klientenes skybaserte systemer. Informant 5 sier:

*“Det kommer an på hvilket system klienten har [...] Det enkleste for oss er egentlig stort sett hvis de har et nettbasert regnskapssystem hvor bilagene er scannet. For da kan vi bare gå inn når det passer oss, og hente ut [...] Så kommer det an på hva slags data vi er interessert i [...]*

*normalt vil vi hente ut en hovedbok som vi masserer, egentlig, i Excel, til den får et format som vi vil ha, og vi kan plukke data ut fra Excel. For eksempel kan vi sette opp pivottabeller som viser føring av momsfradrag, for å identifisere transaksjoner som virker merkelige merverdiavgiftsmessig [...] Eller så kan man få fordelt inntektsføringen gjennom året, og se om det er noen perioder som skiller seg ut og så videre. Mens i noen tilfeller så kan vi ikke gjøre det hvis vi ikke får eksportert en hovedbok i et Excel-format.”*

Det kom frem av intervjuene med de som jobbet i mindre selskap at de strukturerte, eller masserte som informant 5 fortalte, hovedbøkene i Excel. Det å manuelt strukturere i stedet for å trykke på en knapp, er mindre effektivt. Effektivitet er som tidligere nevnt ikke synonymt med kvalitet. Likevel har de fem store muligheten til å oppnå høyere revisjonskvalitet. Dette gjennom å kunne utføre flere faktiske revisjonshandlinger enn mindre revisjonsselskaper, hvis de bruker like mye tid på samme revisjonsoppdrag. Denne mulige trekningen stemmer overens med forskningen gjort av Huh et al. (2021). Vi kommer vi tilbake til dette i kapittel 4.4.4.

Det kom frem av svarene knyttet til klientens digitale systemer at disse forenkler kommunikasjonen og innhenting av data til revisjonen. Informant 3 sier:

*“Det har i lang tid vært at vi har fått [...] vi har måtte henvist oss til kunden for å få relevante opplysninger tilsendt [...] det som skjer nå i større og større grad er at revisor gis innsyn i systemene, og har mulighet å hente ut selv.”*

Revisor får fjerntilgang til revisjonsklientenes systemer enten gjennom en lesertilgang eller gjennom en integrasjon. Dette fører til en eliminering av noe unødvendig kommunikasjon mellom revisor og revisjonsklienten i forhold til innhenting av data og opplysninger. Det at revisor får tilgang til all nødvendig data er ifølge IAASB (2014) under faktoren “Key Interactions” med på å øke effektiviteten. Som fortalt av informant 4:

*“Det er så mye lettere og bedre når det er skybasert. Det forenkler og effektiviserer revisjonen. I stedet for at du sitter der og lurer og spekulerer [...] så prøver du først å finne ut av det [...] og så ender du opp med å ta opp telefonen og ringe dem og be de sende over eller forklare. Det blir veldig mye mer effektivt når det er skybasert.”*

I tillegg til at klientenes digitale systemer forenkler kommunikasjonen mellom revisor og ledelsen fører det også til høyere kvalitet, ifølge informant 3. Dette gjennom at revisor selv får hentet ut informasjonen fra primærkilden og ikke har grunn til å tvile på denne. Leganger og Skaar (2021) sier også at å hente ut data direkte fra primærkilden er å foretrekke fra et datateknisk perspektiv. Det blir også nevnt av IAASB (2014) at en forenkling av kommunikasjon er med på å øke revisjonskvaliteten under faktoren “Key Interactions”. Informant 3 sier:

*“Redusert revisjonsrisiko ved at man selv vet hva man faktisk henter ut [...] det er ingen grunn til å tvile på kvaliteten på det man henter ut. Man vet at man henter det direkte umanipulert fra systemet. Så det er en styrke ved at man kan hente ut selv. Samtidig er det det å påse at man ikke får for mye rettigheter til kundens systemer. Muligheten for å logge på har blitt større, og oftere vil kunden bare gi tilganger som man kanskje som revisor ikke bør ha. Men i stor grad nå, så henter man data direkte ut fra systemene til kundene.”*

Informant 3 trekker også frem en mulig risiko knyttet til fjerntilgang til revisjonsklientenes systemer. Nemlig at man får en tilgang som gir revisor muligheten til redigering eller å føre inndata i systemet. Det at en revisor får en slik tilgang kan muligens så tvil om revisor oppfyller kravene til uavhengighet, jf. revisorloven, 2020, § 8-1. I tillegg kom det frem at i hvert fall BDO har en kundeportal, hvor hele revisjonsteamet og revisjonsklienten får sanntidsoppdatering om hvor man befinner seg i revisjonsprosessen. Her har revisjonsklienten muligheten til å laste opp nødvendig dokumentasjon underveis som forenkler videre kommunikasjonen mellom revisor og revisjonsklienten (BDO, u.å.). Dette fører ifølge IAASB (2014) til høyere effektivitet på revisjonen.

Det ble for det meste snakket positivt om revisjonsklientenes digitale systemers forenkling av kommunikasjon. Informant 3 trakk frem en utfordring knyttet til Visma, et av Norges mest brukte regnskapssystem, ifølge Austheim (2020b). Dette var at Visma legger hindringer for kommunikasjon mellom revisor og revisjonsklienten. Dette gjenspeiles muligens av tilfredshetsundersøkelsen knyttet til regnskapssystem, som ble gjennomført av Regnskap Norge i 2020. I denne undersøkelsen scoret Visma lavest av de tre mest brukte systemene i Norge (Austheim, 2020a). Informant 3 sier:

*“Dessverre en av de store [...] en liten bekymring her er nettopp det at Visma tar over alt. For*

*de er opptatt av å tjene penger på alt. Og de legger hindringer for integrasjon. De legger hindringer i forhold til å få systemer til å snakke med hverandre, og det å få ut informasjon.”*

### **4.3.3 Datakvalitet**

Når det kom til spørsmålene om mengden og kvaliteten på data produsert av revisjonsklientenes digitale systemer, var informantene fra de mindre og de større revisjonsselskapene samstemte i svarene sine. Dette er av interesse for revisjonskvaliteten på grunn av det DeLone og McLean (2003) sier om at kvaliteten på informasjonen har en sammenheng med individuell prestasjon og kvalitet på beslutninger.

Alle informantene var enige om at revisjonsklientenes ERP-systemer førte til høyere kvalitet på dataen. Først og fremst gjennom økt tilgjengelighet, som sagt av informant 5:

*“Normalt vil det gjøre det, for da får du mye enklere tilgang til det. Jeg vil si at stort sett så er jeg veldig glad i å ha enklere tilgang på det. For det er mye enklere å bruke det hvis du bare kan gjøre det rett fra skrivebordspulten din, og gå inn å se på det. Av og til må du stille spørsmål til klienten: Hvorfor er det sånn og sånn? [...] og så bruker de systemet på litt forskjellige måter alle sammen. Men det er ofte en stor fordel å kunne ta å gå rett inn og se på det uten at man trenger å etterspørre, og ikke nødvendigvis vet hva [...] hva heter akkurat den rapporten du vil ha i det systemet som kunden bruker.”*

Dette går stort sett på det samme som har blitt diskutert i forhold til forenklet datainnsamling. Det at man lettere får tilgang til informasjon fører ifølge IAASB (2014) til høyere revisjonskvalitet. I tillegg til dette kom det frem at dataene som blir automatisk produsert av ERP-systemene er av høyere kvalitet enn de manuelle, med en forutsetning.

*“I utgangspunktet er det positivt [...] påvirker det bra. Men du er også avhengig av at regnskapsfører [...] at kunden selv skjønner å bruke systemet. Hvis du kommer ut til en kunde som ikke kan bruke ERP-systemet [...] at de bare har fått et ERP-system som skal fungere [...] du ender opp med å sitte hjelpeløs hvis du får differanser [...] de skjønner ikke systemet [...] de har kort tid, for de skal av med pensjon, så de bryr seg ikke om å skjønne systemet, sluttsammen ser ut til å stemme [...] de er ikke interessert i å skjønne. I utgangspunktet*

*positiv, men du ender å sitte enda mer hjelpeløs igjen hvis du skal revidere en kunde som ikke har interesse i å sette seg inn i det selv. Så det setter litt høyere krav til den som skal føre regnskapet.” -Informant 4*

Det at man er avhengig av at klientene må kunne systemet, og bruke det riktig, for at det skal ha en verdi stemmer overens med det Tsai et al. (2015) sier. Dersom det er en suksessfull implementering av ERP-systemer, vil man oppnå høyere kvalitet på den finansielle rapporteringen.

Konsekvensene av at man kan motta et datagrunnlag av høyere kvalitet ble fortalt av informant 3:

*“Ja, det har det. Vi får mer presise analyser. Vi får et bedre grunnlag for risikovurdering. Som gjør at vi klarer å spisse revisjonen mer mot de områdene der vi bør utføre jobb, og får større styrke i revisjonen. Så, ja, vi får bedre revisjonsbevis [...] vi får mer kvalitet på revisjonsbevisene, fordi at det er et bedre datagrunnlag. Så kvaliteten på revisjonen [...] kvaliteten som sådan, som helhet, er ikke sikkert at man har en bedre kvalitet, men man får mer presise handlinger. Man trenger ikke så mange supplerende handlinger for å få et betryggende bevis.”*

Det kom frem av svaret til informant 3 at revisjonsklientenes digitale systemer fører til bedre revisjonsbevis, som stemmer overens med IAASB (2014). Informant 3 sier også at det ikke nødvendigvis gir bedre revisjonskvalitet, men det gir mer presise handlinger. I tillegg kan dette være et svar på det spørsmålet vi stilte i forhold til det DeLone og Mclean (2003) argumenterte for. Det at bedre informasjon fører til bedre prestasjoner og beslutninger hos bedriftene, også kan være tilfelle for revisor.

#### **4.3.4 Oppsummering**

Internkontrollen til revisjonsklientene er viktig for kvaliteten på datagrunnlaget revisor mottar. Det gjør at revisor får et bedre datagrunnlag for dataanalyser. Revisjonsklientenes digitale systemer er med på å bedre oversikten revisor får, samt at de i de fleste tilfeller øker kvaliteten på internkontrollen hos bedriftene. Unntaket i internkontrollen er muligheten for admintilgang. Hovedutfordringen til revisor er om dataene hen mottar fra revisjonsklienten er

valide. For at revisor skal føle seg trygg på dette, er hen avhengig av tydelig arbeidsdeling, strenge tilgangskontroller og autorisasjonsmatriser hos revisjonsklienten. Dette fører til lavere kontrollrisiko, og lavere kontrollrisiko får konsekvenser for test av kontroller. Lavere kontrollrisiko fører til at revisor kan tillate enten høyere iboende risiko eller oppdagelsesrisiko, og ende opp med samme revisjonsrisiko. Mer om dette i kapittel 4.4.1.

Revisjonsklientens digitale systemer, i sum med de fem stores digitale verktøy, forenkler datainnsamlingen og struktureringen til analyseformål. For mindre revisjonsselskap forenkler også klientenes digitale systemer datainnsamlingen, men de mindre revisjonsselskapene vi intervjuet hadde ikke verktøy for automatisk strukturering av data. Den eneste utfordringen vi observerte i forhold til datainnsamling var at revisor kan få en tilgang som gjør at det kan sås tvil om hens uavhengighet. Denne forenklingen av datainnsamling fører til en effektiviseringsgevinst som i seg selv ikke øker revisjonskvaliteten. Men det gir revisor muligheten til å bruke mer tid på faktiske revisjonshandlinger som kan øke kvaliteten på revisjonen.

Det første som kom frem, er det samme som nevnt over i forhold til at forenklet kommunikasjon og datainnsamling fører til høyere kvalitet. Hvis det er en suksessfull implementering av ERP-system hos revisjonsklienten, fører dette til høyere kvalitet på datagrunnlaget. Høyere kvalitet på datagrunnlaget fører til mer presise handlinger. Dette fører til høyere kvalitet på revisjonsbevisene. Høyere kvalitet på revisjonsbevisene fører mest sannsynlig til at revisor er sikrere på at regnskapet er uten vesentlige feil. I sum fører revisjonsklientenes digitale systemer til høyere revisjonskvalitet ut fra definisjonene for revisjonskvalitet av DeAngelo (1981) og Kjellevold (2017).

## **4.4 Forskningsspørsmål 2**

*“Hvilken innvirkning har revisors dataanalyseverktøy på revisjonen?”*

### **4.4.1 Test av kontroller**

Dette delkapittelet omhandler påvirkningen en større tilgang på data har på test av kontroller. Fordelen med større tilgang på data er ifølge informant 1 og 2 at man i dag har muligheten til

å gjøre test av kontroller gjennom fullmaktsmatriser. Revisor har muligheten til å lese og kontrollere hele prosessen ved for eksempel attestasjon og sporingslogger av transaksjoner. Videre poengteres det at gode ERP-systemer kan produsere egne avviksrappporter, som avdekker brudd på fullmaktsmatrisene. Informant 3 fortalte:

*“Større tilgang på data gjør at test av kontroller blir mer relevant. For i det øyeblikket du blir mer sikker på at like transaksjoner behandles likt, og du har et system hvor du har en mulighet for å få testet dette, for systemet er etterprøvbart, så er det med test av kontroller mer aktuelt å bruke.”*

Informant 8 er enig i at hvis man tester kontrollen en gang, og den gjør det den skal gjøre, skaper det en effektivitet, forutsatt at IT-kontrollmiljøet er uendret. Informant 8 fortalte:

*“Systemer gir mulighet for å teste det generelle IT-kontrollmiljøet, men også [...] som igjen gir det [...] hvor du kan bruke applikasjonskontroller i stedet for de klassiske manuelle kontrollene”*

Informant 4 og 6 sier at test av kontroller er noe som må gjøres og vurderes sammen med kunden, og at en større mengde data ikke nødvendigvis effektiviserer eller øker kvaliteten på dem.

*“Det blir litt mer å sette seg sammen med dem og teste systemet med dem. For å kunne gjøre en god test av kontroll må du kunne sette deg ned med dem og se hvordan de har gjennomført en test av kontroll. Der er det mer en god dialog med kunden som er viktig for å gjennomføre en god test av kontroll.” -Informant 4*

*“Det er ofte det må gjøres [...] hos kunden. Ene tingen som skal testes når vi er på interim [...] Det er vel ikke så mye som kan effektiviseres med tilgang på data.” -Informant 6*



Svarene til disse informantene er i henhold til standardene om at revisor må opparbeide seg en forståelse av den interne kontrollen, samtidig som revisor må bruke profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis, jf. ISA 315 pkt. 12.

Informant 5 og 7 sier at ved større tilgang til data blir det mindre relevant og mindre effektivt å gjøre test av kontroller. Dette grunnet den digitale revisjonens utvikling, og muligheten man har til å totalavstemme transaksjoner gjennom substanshandlinger (Stenvold & Degerstrøm, 2020).

*“Du ville vel neppe gidde å foreta kontroller på inntekter, for eksempel, hvis du kunne totalavstemt inntektene mot alle kundene.” -Informant 5*

*“Det det har blitt etter hvert, er at det er mye mer effektivt å ikke teste kontroller. Du kjører fra en kontrollbasert revisjonsstrategi, over til en substansbasert [...] eller en detaljrevisjon, for kverna går så fort. -Informant 7*

Det ble i tillegg poengtert av flere informanter at revisor står i fare for å miste forståelsen for kunden, og at dette medfører økt risiko.

#### **4.4.2 Substanshandlinger**

Som i delkapittelet om test av kontroller spurte vi her om hvilken påvirkning en større datamengde fra revisjonsklientene har på revisjonshandlingene, men her omhandlet spørsmålet substanshandlinger. Informant 4, 5, 6, 7 og 8 er alle enige om at en større datamengde gjør at effektiviteten i revisjonsarbeidet forbedres, og revisjonshandlingene kan spisses mer. Informant 8 poengterer:

*“Du har allerede kjørt analysene, og sagt at den delen her av populasjonen her er ok. Den har lav risiko, mens outlier-delen av populasjonen din har en høyere risiko. Ergo der må du gjøre tyngre revisjonshandlinger enn [...] bare et enkelt eksempel der, mye bedre mulighet til å stratifisere testpopulasjonen [...] som gir bedre kvalitet for da bruker du risiko for å aktivt*

*[...] og forståelse for risiko [...] til å tilpasse revisjonshandlingene. Så ergo, du får en mer effektiv revisjon.”*

Informant 1, 2 og 3 har en litt annen mening om innvirkning på substanshandlinger. Informant 2 er enig i at spissing av revisjonshandlinger muliggjøres, men at man samtidig må klare å bestemme kvaliteten på dataen:

*“Det er raskere å slå opp i, men man må skille mellom nyttig og unyttig data. Klarer man det kan man spisse substanshandlingene mot der det er størst risiko [...] som er gevinsten.”*

*-Informant 2*

*“Det skumle med stor tilgang på data, er at du roter deg bort i dette. Du gjør voldsomme beregninger for det er mulig, uten at det strengt tatt gir deg noe mer bevis enn det du trenger.*

*Det her med tilstrekkelig og hensiktsmessig.. du skal stoppe der [...] før man begynner å overrevidere.” -Informant 3*

#### **4.4.3 Dataanalyse**

Informantene ble deretter spurt om revisjonsklientenes digitale systemer muliggjør big data-analyser, og om disse analysene har noen påvirkning på revisjonskvaliteten. Svarene er noe delte, og det er noen forskjeller om hvorvidt de benyttes. Informant 5 sier:

*“I utgangspunktet skal det ikke påvirke kvaliteten, for hvis kvaliteten blir dårligere, så må du bare gjøre mer jobb, sånn at du kommer opp på samme kvalitetsnivået, og kan med rimelig sikkerhet si at det ikke er noen vesentlige feil i regnskapet [...] eller høy men ikke absolutt sikkerhet, er vel formuleringen. Så i teorien skal det ikke påvirke [...]”*

Informant 3 har delte meninger om muligheten dataanalyser gir. Informanten drar også inn behovet for at det alltid må utøves profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis, jf. revisorloven, 2020, § 9-4, jf. ISA 200 pkt. 15 og pkt. 16. Informant 3 sier:

*“Det her med muligheten for mer analyse, og mer presise analyser, og det at analytiske handlinger erstatter andre substanshandlinger. Det kan være med å styrke revisjonen. Det man ikke må glemme oppi det hele er det profesjonelle skjønnnet. Det kan øke kvaliteten på*

*revisjonen, men hvis man lar det ta overhånd [...] at man glemmer profesjonelt skjønn, og profesjonell skepsis, så øker det ikke kvaliteten [...] Du har et bedre datagrunnlag som gjør at du får analysene mer på et nivå hvor de gir mer informasjon. Det øker kvaliteten.”*

Informant 1 og 6 jobber i de fem store, som utvikler digitale systemer selv. Informant 6 har også muligheten til å sende store datasett til spesialavdelinger i utlandet for mer omfattende analyser. Begge mener at big data-analyser gir muligheten til å behandle enorme datasett på kort tid. Dette samsvarer med Hindberg (2015) og Stenvold og Degerstrøm (2020). Revisor kan dermed sammenstille data og benchmarke likestilte selskap eller bransjer. Dette gjør at revisor kan få sterke revisjonsbevis ved å bruke en liten del av oppdragstiden. Informant 1 påpeker at selv om revisjonsselskapet besitter programvare til å kjøre slike analyser, er det revisors datatekniske kompetanse som er begrensningen for å nyttiggjøre seg av dataene. Dette er i overensstemmelse med Hindberg (2015). Om dataanalyzers påvirkning på revisjonskvaliteten sier informant 1:

*“[...] kvaliteten på revisjon kan potensielt øke hvis man bruker tid på [...] man kan velge å revidere det på kortere tid og ikke heve kvaliteten på revisjonen, eller som vi forsøker å gjøre [...] vi bruker den tidsbesparelsen vi får i nye digitale verktøy på å gjøre mer og bedre revisjon”*

Utfordringer med å benytte seg av big data-analyser blir nevnt av flere. Blant annet sier informant 2:

*“[...] du vet ikke helt hvor det kommer fra, og du får ikke til å verifisere den informasjon. Dermed blir den mindre pålitelig, og så stoler du ikke på den, og kan ikke bruke den.”*

Informant 4, som jobber i et mindre selskap, ser muligheten, men benytter seg ikke av big data-analyser. Det samsvarer med forskning fra Eilifsen og Kinserdal (2021). Dette sier informant 4 er grunnet i at analysene stort sett bare kan kjøres på regnskapssystemene som benyttes av mindre revisjonsklienter. Informanten ser det dermed ikke som hensiktsmessig å kjøre store analyser, da dette vil være bortkastet tid. Informant 4 og 7 trekker også frem at slike analyser stiller store krav til revisors forståelse av systemene, jf. ISA 315 pkt. 18. Informantene mener det er kvaliteten på dataene levert til revisor som er det viktigste for at analysene skal heve revisjonskvaliteten.

*“Potensialet for at det påvirker kvaliteten til det bedre er der, men det setter også høyere krav til revisor til å forstå hva det egentlig er han analyserte og hva det er slags datagrunnlag som blir brukt.” -Informant 4*

*“Det er ikke sikkert at store mengder øker kvaliteten. Det er inputen, fortsatt, som er hovedleverandør for kvalitet. Det som er risikoen med big data er å luke ut der det er god kvalitet, og der det er dårlig [...] så er spørsmålet: Klarer du det? [...] det er jeg litt usikker på [...] eller, jeg er ganske sikker på at det klarer du ikke.” -Informant 7*

Informant 8 er enig med informant 4 og 7 med tanke på revisors kunnskap og forståelse for å anvende analysene til revisjonsformål. Dette er i tråd med teori fra Hindberg (2015). I tillegg drar informanten frem samme poeng som informant 7, om revisor kan, eller vil, stole på dataene som kommer ut av analysene. Dette understøttes av Eilifsen og Kinserdal (2021). Informant 8 sier:

*“[...] utfordringer med å øke revisjonskvaliteten er revisoren selv, og revisorens anvendelse av de resultatene som kommer ut igjen [...] av det her. Hvordan skal revisor stole på en algoritme som er kjørt på en hel sånn datalenke med informasjon?”*

#### **4.4.4 Automatisering og robotisering**

Informantene ble spurt om hvordan automatisering i revisjonsselskapene påvirker revisjonsprosessen og kvaliteten på denne. Svarene er, som under bruk av dataanalyser, delte og det er også noen av informantene som ikke benytter seg av automatisering. Informantene er enige i at automatiseringen gir mulighet til å øke kvaliteten på revisjonen gjennom effektivisering. I tillegg gir det revisor muligheten til å fjerne manuelle feil, som for eksempel feiltasting av tall. Dette samsvarer med Olsen et al. (2018). Informant 1 og 7 sier følgende om automatisering:

*“Så satt man kanskje i en halvtime i et Excel-ark, og knødde og knotet, og fikk det sånn som man ønsket. Det gjøres i stor grad automatisk nå, hos oss i hvert fall. Og det gjør at man har mer tid til å faktisk revidere, og se på ting, og analysere, enn å sitte og knote i et Excel-*

*dokument. Så ting har jo blitt enklere. Det er mindre risiko for manuelle feil, og jeg vil si at det er [...] Hvis jeg for eksempel for seks år siden brukte en time på å lage de Excel-arkene som vi nå får automatisk. Hvis jeg bruker den ekstra timen på å se på ti ekstra bilag, og gjøre en ekstra analyse, og litt sånn, så hever jo det kvaliteten på revisjon. Revisjonshonoraret vil være uendret, mens [...] men jeg kunne jo alternativt gjort det jeg gjorde for fem år siden, og brukt en time mindre på revisjonen. Da ville jo ikke kvaliteten sånn sett vært vesentlig hevet.”*

*-Informant 1*

*“I hvert fall hvis du kjører benchmark, og sånne ting, så vil du kunne finne ut at dette selskapet ser veldig rart ut [...] det må vi titte på [...] Og sånt sett øker kvaliteten på det. Så jeg tror nok at kvaliteten vil bli bedre [...] at det blir lettere å luke ut de råtne eggene.”*

*-Informant 7*

Automatiseringens utfordring virker ifølge informantene å være at de digitale systemene eller programmene ikke klarer å gjøre vurderinger av for eksempel risiko og estimater. Dette gjennom at de ikke kan oppnå den forståelsen for virksomheten revisor opparbeider seg, jf. ISA 315 pkt. 11. Det kan ut fra informantenes svar virke som automatisering på nåværende tidspunkt hovedsakelig brukes til å finne avvik i posteringer, som er i tråd med teori fra Hindberg (2015). Informant 3 og 4 sier:

*“Du får hjelp av systemene til å finne avvik, men å finne ut hvor risikoen ligger, og hva som gjør det, og hva man skal gjøre videre med det, det vil ikke robotisering og automatisering kunne bidra med [...] Men kvaliteten øker jo ikke med [...] at jeg sitter og sammenstiller to tall, eller kunden gjør det. Det blir akkurat det samme. Stemmer de to tallene, så er kvaliteten den samme.” -Informant 3*

*“Du kan ha en robot som automatisk følger med alt som skjer hos kunden, og så skal den bare reagere når det er noe galt [...] Det er ikke godt nok. At det er ting vi kan effektivisere med digitalisering [...] for all del. Men det er vanskelig når ingen kunder er like, og alle har et eller annet tullete, så det blir ikke helt sånn som læreboka sier det skal være. Så du må inn og forstå kunden.” -Informant 4*

Noe av forklaringen på svarene informant 3 og 4 gir kan ligge i et poeng informant 8 kommer med når intervjuet dreier mot hvordan revisors fremtidige rolle vil endre seg grunnet økt

digitalisering, automatisering og robotisering. Informantene ble også spurt om de noen gang tror revisjonen kommer til å bli en kontinuerlig automatisert og robotisert prosess. Informant 7 og 8 mener at dette kommer til å skje, og at det bare er et spørsmål om når. Systemene virker nå å ha dratt forbi revisors teknologiske evner og nytteverdien av hva slike systemer kan rapportere tilbake til revisjonsselskapene. Dette går overens med forskningen om automatisering, og muligheten for sanntidsrevisjon i fremtiden, av Knoblauch og Banse (2019). Informant 8 sier:

*“Vi må dit, så svaret er ja. Jeg personlig mener at det er en lavhengende frukt [...] jeg vet at det er mange kollegaer av meg rundt omkring i bransjen som vil mene noe annet, at vi har en lang vei dit. Det kan nok de forsåvidt ha rett i, men da er det mer på teknologisk modenhet i bransjen heller enn det som er teknologisk mulig [...] Enkelt forklart, hvis man går noen år tilbake så var revisors vilje til å automatisere ting: “Det her burde vi hatt maskiner til å gjøre.” Det lå foran teknologien. Nå ligger teknologien foran revisors forståelse til hva vi kan bruke det til. Og der er vi nok nå. Og så blir det veldig mye buzz og hyping med AI og maskinlæring, når vi ikke engang klarer å stokke beina våre riktig på det helt banale og helt grunnleggende bruk av dataanalyse.”*

Informant 3 tror at kvaliteten på revisjonen definitivt vil bli dårligere hvis revisjonen skulle bli en helautomatisert prosess. Når det gjelder sanntidsrevisjon, og at revisjonen kommer til å bli en automatisert prosess, er informantene i mindre revisjonsselskap og de fem store delte i sine meninger. Det er kun informanter fra de fem store som mener at dette er en retning vi ikke kommer unna. Informant 3, 4 og 7 sier:

*“Jeg har jo egentlig svart på om jeg tror det blir en kontinuerlig robotisert og automatisert prosess. Nei, det tror jeg ikke. Hvis det blir det, så melder jeg meg ut. For da er vi på feil spor [...] Det er ikke de automatiserte prosessene som er vår verdi.” -Informant 3*

*“I utgangspunktet slik det er i dag, så kan det ikke bli robotisert og automatisert prosess, for det er for mye estimerer og skjønn. Men det er jo bare å endre reglene til at det skal være standarder, sånn og sånn skal det være.” -Informant 4*

*“Ja, vi har vel allerede laget opplæringsfilmer der revisor er overflødig [...] så jeg tror nok at det kan ende dit.” -Informant 7*

Flere av informantene er også enig om at en mulig disruptjon i revisjonsbransjen er i gang, eller er i ferd med å utfolde seg, med tanke på utdannings- og kompetansegrunnlaget i revisjonsselskapene. Dette understøttes av Fjørtoft (2018). Informant 1 og 4 sier:

*“Men det vil fortsatt være behov for vurderinger gjort av kompetente folk [...] så det stiller også mer krav til revisor. Og det vil jo [...] det er jo noe vi ser etter i rekruttering [...] at vi ser etter folk med mer teknologisk kompetanse enn tidligere. For det er mye viktigere å ha den kompetansen. Så kan man heller lære regnskapsreglene, enn motsatt [...] Så er det nok vanskeligere å lære den teknologiske delen. Så, ja, vi vil bli mer automatisert, men ikke alt, forhåpentligvis.” -Informant 1*

*“Du blir avhengig av at du blir mer og mer IT-spesialist. Du må forstå systemene. Da jeg begynte var det veldig standardisert at du bare fikk ut ei hovedbok. Det var ikke så nøye å forstå systemene som lå bak. Jo større kunden blir, og jo mer digitalisering det blir, jo mer ekspert må man være på IT. Man blir litt utdatert hvis man ikke forstår IT-systemene. Det er litt dumt, for utviklingen går ganske fort. Når du trodde du var dataekspert da du var 15-20 år [...] etter hvert så kommer du til et stadium da du ikke har interesse. På godt og vondt, jeg synes IT og digitalisering er interessant, men begynner etter hvert å nesten utvikle en motstand mot det. Du risikerer å bli utdatert. Av og til skulle jeg ønske at jeg var IT-spesialist mer enn at jeg var regnskapsspesialist [...] du har skattespesialister og regnskapsspesialister på huset, ja. Men du trenger spesialister på helt andre ting, og så er det bare at de lærer seg nok regnskap til [...] det viktige er at de forstår systemene.” -Informant 4*

Informantene er også skeptiske til om videre automatisering og sanntidsrevisjon er mulig gitt dagens standarder. Flere trekker frem regnskapestimater som en del av revisjonen det vil være spesielt utfordrende å automatisere, som sagt av Knechel et al. (2012), da revisor her må bruke profesjonell skepsis og profesjonelt skjønn, jf. ISA 540 pkt. 12 (a). Informant 2 og 4 sier:

*“Ja [...] ikke helautomatisert, tror jeg. For du har regnskapsposter som du må [...] jaja, hvis du får [...] spørres om du får maskiner til å vurdere estimater og vurderingsposter [...] men anslag, ja [...] det det fordrer er at kundens systemer takler det, at revisors system takler det [...] eventuelt de systemene regnskapsfører bruker da [...] og så må igjen skattemyndighetene*

*sine systemer, Altinn og sånn, der man sender inn informasjon også være tilrettelagt for at man kan sende inn, enten løpende gjennom året [...] Innen 2030 har det nok skjedd veldig mye, men [...] det er noen år igjen, ja.” -Informant 2*

*“Bare for å ta entreprenørene som et utgangspunkt, det er for mye skjønn i prosjektene og estimeringen av prosjektrekskapene deres til at det kan robotiseres fra vår side også. Men at det kan [...] det er bare å forandre regelverket [...] ta bort alt som er lov av estimer, så kan det også bli robotisert.” -Informant 4*

Informant 6 og 1 forteller om dataanalysenes påvirkning på merverdier for revisjonsklientene.

*“Jeg har opplevd noen kunder der jeg har lagt inn alle tallene i Power BI og gjort en analyse basert på det, og så fanger du opp sammenhenger som de ikke var klar over selv. Det er noe de setter veldig pris på. Du kan for eksempel fange opp hvis en kunde [...] som er dårlig betaler [...] eller at en varegruppe som du har dårlig inntjening på [...] eller helt andre ting også. Så det noe de aller fleste kunder setter veldig stor pris på, hvis du klarer å gjøre dem klar over den type ting.” -Informant 6*

*“Vi hadde noen Excel-ark og modeller hvert år som vi limte inn tall i hvert år, og fikk spydd ut noe greier som så ut til å være revisjonen. Men det var ikke revisjon, vi hadde egentlig bare kommentert regnskapet. Mens i mye større grad nå, så føler jeg at revisjonskvaliteten er økt for vi i mye større grad reviderer [...] og kontrollerer ting opp mot et grunnlag, kontrollere sammenhengen og så videre. Og det er muliggjort gjennom at man har mer tid, og at vi synes det fungerer bedre. Jeg vet ikke om det ga mening. Men det er jo helt sikkert mange meninger om revisjonskvaliteten, men [...] om hva man legger i det. Men jeg mener at, om man har [...] det går jo sånn sett ut på [...] om man har nok revisjonsbevis i forhold til den revisjonsberetningen man avgir. Og er man trygg på at dette regnskapet er uten vesentlige feil. Og det har [...] det tror jeg i større grad jeg kan si at vi er trygg på nå enn vi var for noen år tilbake [...] ting var mer løssluppet. Det var mer [...] det var rett og slett mindre standardisert, og det gjorde kvaliteten dårligere, vil jeg si.” -Informant 1*

Dette samsvarer med faktoren “Outputs” i IAASBs (2014) rammeverk for revisjonskvalitet. Informantene mener at dataanalysene vil gi en merverdi for revisjonsklientene, samtidig som



det øker revisjonskvaliteten. Informant 1 opplever at hen får mer revisjonsbevis i forhold til den avgitte revisjonsberetningen, jf. ISA 200 pkt. 13 (b). Dette gjør at informanten er tryggere på at revisjonsberetningen er uten vesentlige feil og mangler, som vil være med å styrke revisjonskvaliteten etter DeAngelos (1981) og Kjelleholds (2017) definisjon på revisjonskvalitet.

#### 4.4.5 Oppsummering

Det kom frem at en større datamengde har mulighet til å effektivisere revisors evne til å skaffe tilstrekkelige og hensiktsmessige revisjonsbevis, jf. ISA 200 pkt. 5. Dermed kan revisor oppnå definisjonen på ønsket revisjonskvalitet etter DeAngelo (1981) og Kjellehold (2017) med færre revisjonshandlinger. En aktiv tilpasning av revisjonshandlinger gir bedre kvalitet på revisjonen, ifølge informant 8. At revisor grunnet datamengden kan spisse revisjonshandlingene gir en mulighet til redusert revisjonsrisiko med samme antall substanshandlinger. Det er heller ingen åpenbare forskjeller i svarene mellom revisorene i mindre revisjonsselskap og i de fem store. Forskjellen mellom informant 2 og 3 og de andre er at de sier at man kan få for mye data. Dette kan føre til at man overreviderer. Revisor må da skille mellom nyttig og unyttig data ved å benytte profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis, jf. revisorloven, 2020, § 9-4, jf. ISA 200 pkt. 15 og pkt. 16.

Informantene fra de store selskapene er mest positive til mulighetene dataanalyser gir, ved at store datasett kan gi revisjonsbevis med minimal bruk av oppdragstid. De mindre selskapene benytter seg i mindre grad av store dataanalyser. For revisor blir det viktigere å bruke profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis for å forstå hva som kommer ut av analysene. Dette samsvarer med Eilifsen og Kinserdal (2021). Hovedutfordringen vi observerte med å lene seg på dataanalyser som revisjonsbevis, er om datagrunnlaget er av god nok kvalitet. Det er enighet blant informantene om at økt automatisering gir en effektivisering av revisjonsprosessen. Denne effektiviseringen kan øke revisjonskvaliteten ved at det kan utføres flere og bedre revisjonshandlinger. Likevel er ikke informantene samstemte i at revisjonskvaliteten øker bare gjennom å automatisere prosesser. Utfordringen med automatisering ligger i de digitale systemenes mangel på å kunne vurdere estimater og risiko.

To av informantene fra de fem store mener at det bare er et tidsspørsmål før revisjonsprosessen blir robotisert. De sier at det er revisors teknologiske kompetanse som hele

veien har vært hindringen for økt digitalisering. Revisors teknologiske modenhet har stått i veien for å i det hele tatt gjennomføre automatiserte dataanalyser. Resterende informanter mener robotisering av revisjonen vil gå ut over kvaliteten. Dette grunnet systemenes manglende evne til forståelse, jf. ISA 315 pkt. 11, og å estimere og vurdere risiko, jf. ISA pkt. 12.

## 4.5 Forskningsspørsmål 3

*Hvilken påvirkning vil SAF-T ha på digitaliseringen av revisjonen?*

### 4.5.1 SAF-T per dags dato

Ifølge IAASB (2014) er rammeverket for finansiell rapportering kritisk for kvaliteten til den finansielle rapporteringen. Skatteetaten har nå introdusert et nytt rammeverk for finansiell rapportering, kalt SAF-T. Dette nye rammeverket har blitt introdusert for å få standardisert rapporteringen Skatteetaten mottar. Denne vil gjøre det enklere for Skatteetaten å implementere automatiserte kontroller. Vi ønsket gjennom våre spørsmål til informantene å finne ut om dette hadde noen konsekvenser for digitaliseringen av revisjonsprosessen.

Det første spørsmålet knyttet til hvordan SAF-T fungerer for revisjonsklientene, ble stilt på bakgrunn av det Robøle (2021) skrev om at Skatteetaten har observert varierende kvalitet på SAF-T-filene de har mottatt. Informantene svarte tilsvarende likt på hvordan revisjonsklientene opplever SAF-T og hvordan de som revisorer opplever det. Hvert av svarene under trekker frem noen forskjellige momenter ved rapporteringen som gjør at den ikke kan brukes av revisorer enda.

*“Jeg oppfatter at for klientene er det bare et sånt lite (sensurert ord) som de skulle ønske at de slapp. Det er egentlig helt konkret min oppfatning av hva klienten synes om SAF-T. Noen av klientene vet ikke engang hva det er for noe. Deres første forhold til SAF-T er at de får et brev fra Skatteetaten om avgrenset moms kontroll, og så forlanger de å få tilsendt en SAF-T-fil. Og så er klienten litt sånn: Hva er en SAF-T-fil? [...] og så er det de som har kommet litt lenger, og som da lurer på: Dette gamle regnskapssystemet vårt fra 1998 [...] hvordan får vi dette til å levere SAF-T-fil? [...] og så har vi de som bruker avvikende kontoplan i forhold til*

*norsk standard, som river seg i håret om koblingene i regnskapssystemene [...] for å se på korrekte koblinger i SAF-T.” -Informant 5*

Her kom det frem at eldre systemer ikke har muligheten til å produsere SAF-T-filer, samt at det er manglende interesse fra revisjonsklientene knyttet til SAF-T. Når det kommer til nyere systemer og hvilken mulighet disse har til å produsere SAF-T-filer sa informant 1 følgende:

*“Det skulle være, som vi tolket det, et helt standardisert format, som skulle være helt likt uavhengig av system. De SAF-T-rapportene er ikke helt like, fra Visma, som Tripletex, som Poweroffice, som Agresso, eller hva det måtte være. Og da klarer man ikke å bruke den dataen på den måten som vi tenkte.”*

Disse to responsene er et svar på spørsmålet Dyrnes et al. (2019) stilte om revisjonsklientenes digitale systemer er tilrettelagt og klare for rapportering i SAF-T-format. Tre år etter at de stilte dette spørsmålet er noen systemer klare for å rapportere, mens andre ikke er det. Dette gjelder spesielt eldre systemer. Et av hovedpoengene med SAF-T-filene er ifølge Bjerketveit (2018) og Leganger og Tungen (2020) at de skal være på standardformat, og at det skal være enkelt å strukturere dataene for analyseformål som en følge av dette. Grunnen til at dette er interessant for revisorer blir nevnt av Kleive (2018). 80% av tiden går på å strukturere data og 20% går på faktiske analyser. Hvis revisor kan kutte ned på tiden det tar å strukturere data, vil man ha muligheten til å bruke mer tid på analyser og revisjonshandlinger. Det kommer frem av svarene til informantene at dataene ikke er standardiserte ut fra hvilket system revisjonsklientene bruker.

Siden dataene ikke kommer på et standardformat med lik rapportering fra system til system forsvinner den effektiviseringsgevinsten som Leganger og Skaar (2021) så for seg skulle komme i forhold til struktureringen av data. Ifølge Leganger og Skaar (2021) blir det lettere å gjøre tunge datadrevne revisjonshandlinger når det blir mindre ressurskrevende å få regnskapsdata inn i en standardisert modell. Informant 1 sa senere i dette svaret ovenfor at det selskapet som han jobber i av de fem store har et egenutviklet system for å strukturere data. Det kom også frem fra de andre informantene fra de fem store selskapene at de hadde slike type systemer eller modeller.

Det kom frem i intervjuet med informant 7 at de hadde forsøkt å bistå revisjonsklientene med å komme i gang med SAF-T rapporteringen, men at de ikke var så interesserte.

Revisjonsselskapet informant 7 jobber i prøver å hjelpe revisjonsklientene med å tilfredsstille disse nye kravene til finansiell rapportering. Dette er ifølge IAASB (2014) under faktoren “Outputs” med på å gi revisjonsklientene en merverdi, og vil være med å øke revisjonskvaliteten. Informant 7 forteller:

*“Vi har kjørt ganske mye på kundene, knyttet til SAF-T. Men de er egentlig ikke så (sensurert ord) interessert. Det er først nå i første termin i 2022, at det er et pliktig krav å rapportere dette i henhold til MVA-oppgavene. Så nå blir det en realitet for kundene. Nå begynner det å bli stressende. Hvis de ikke har klart å rapportere 10. april, så har de et problem. Men noen har skjønt dette litt tidligere, og er der at de har rapportert [...] mange er der at de har ekstern regnskapsfører, så de fikser det der. Og noen får seg en overraskelse. Og det er mange av de store systemleverandørene som faktisk ikke klarer å levere dette, per i dag også. Så noen får seg en overraskelse.”*

På spørsmålet om de brukte noe data fra SAF-T per dags dato, svarte alle revisorene at de ikke gjorde det. Den informant som satte dette mest på spissen var informant 4:

*“Den SAF-T-rapporten ser ikke ut. Du må bruke tid på å bygge den opp. Og så blir det en avveining på om du skal bruke tid på å bygge den om. Når du uansett får gode [...] så lenge du kan logge deg inn hos kunden, så er det lettere å jobbe i deres system, enn å jobbe i det SAF-T-rapportsystemet.”*

Årsakene til at revisorene ikke brukte denne rapporteringen var av de årsakene nevnt over at de rett og slett ikke opplever det som standardisert, det er flere feil i dem og de opplever det som lettere for dem å logge seg inn i kundens systemer. I tillegg kommer momentet som informant 2 trakk frem:

*“Erfaringen er at man [...] det er kanskje litt skummelt å kun bruke SAF-T, for vi vet at det ikke er alle kundene som har det her 100% på plass [...] og da er det vanskelig å stole blindt på ei SAF-T-fil. Hvis vi vet [...] eller får feilmeldinger [...] eller slår ut [...] så da må man tilbake til hovedbok og saldobalanse. Men det er [...] det er den dataen som ligger i SAF-T-filen som er hovedbok og balanse og sånn som vi kan bruke.”*

At kundene kanskje enda ikke har opparbeidet seg kompetanse eller erfaring når det gjelder å rapportere på denne nye måten kan innebære risiko ved å ta i bruk filene. Dette på grunn av en mulig økt sjanse for menneskelige feil i dataene. Det kan også føre til merarbeid for revisor hvis de uansett må gå direkte i hovedboken for å rette opp feil i SAF-T-filene. Disse feilene kan knytte seg til de samme som Skatteetaten har observert knyttet til mapping og utfylling av elementer (Robøle, 2021). Da kan det være som informant 4 nevnte ovenfor, lettere å bare gå direkte inn i regnskapssystemene til revisjonsklientene.

Det var kun to av informantene som sa at de kunne bruke data fra SAF-T-rapporteringen per dags dato. Begge jobber i de fem store:

*“I utgangspunktet så kan vi allerede bruke dette på lik linje med en hovedboksanalyse. For XML-filene skal kunne generere en næringsoppgave. Og næringsoppgaven er et sammendratt regnskap. Og når du er i stand til å generere den næringsoppgaven med bakgrunn i en sånn XML-fil, så skal du også kunne bruke den samme filen til å gjøre de samme analysene som når vi henter inn hovedboka per i dag. Og det er verktøy som vi har på plass allerede.”*

*-Informant 7*

*“Det er vel de fleste [...] nå har jeg personlig ikke brukt det så mye mer enn å ha lagt det inn som en slags avstemming. Men vi kan bruke [...] i alle fall saldobalanse og hovedbok og sånne ting. Men jeg tror vi kan ganske mye forskjellig der, men jeg kjenner ikke til alle [...] all funksjonalitet.” -Informant 6*

Det kom frem av svarene til disse to informantene at de kunne bruke data fra SAF-T på nåværende tidspunkt, men det kom ikke frem at de brukte det. Som nevnt tidligere har allerede de fem store selskapene løsninger på plass for å automatisk strukturere data mottatt fra revisjonsklientene. Et eksempel på dette er Heatbeat, som også kan strukturere SAF-T-filer (BDO, u.å.). Mer om disse systemene står det om i forskningsspørsmål 1. Dette sammen med funnene fra intervjuene kan tyde på at de fem store selskapene ikke er de som vil tjene mest på en implementering av SAF-T, siden de allerede har verktøy på plass for å strukturere data.

Det kom frem at vi hadde stilt disse spørsmålene minst ett år for tidlig. Vi vil derfor gå over til å se på hvordan revisorene tror SAF-T kan endre revisjonen og hvordan dette vil påvirke revisjonskvaliteten. Observasjonene våre er at de fem store selskapene allerede har verktøy for å strukturere data og kjøre totalavstemminger. Dette gjør at vi vil fokusere på gevinstene for de mindre revisjonsselskapene i forhold til SAF-T i det videre.

#### 4.5.2 SAF-T i fremtiden

Data knyttet til hvordan SAF-T vil endre revisjonen fra informanter i de fem store:

*“Håpet er jo at SAF-T-data blir helt standardisert. Og det vil jo gjøre det lettere for alle, og da vil jo helt sikkert mindre revisjonsselskap kunne lage løsninger selv. Da kan man lage modeller i Excel, eller makroer i Excel som kjøres og som strukturerer data på den måten man ønsker. Så det vil jo sikkert gjøre det lettere for flere. Nå har jo jeg en fordel at jeg jobber i et stort selskap, der vi har ressurser til å utvikle og lage verktøy selv, men hvis SAF-T-data blir helt standardisert, som jeg tror var tanken, så vil det gjøre det lettere for alle og kunne hente inn data.” -Informant 1*

*“I utgangspunktet så er det et bra tiltak å få standardiserte rapporter [...] for det forenkler jobben [...] det gjør generelt sett jobben enklere. Og hvis du ser på hele datafangsten som er knyttet til SAF-T, så er det veldig mye nyttig informasjon som du enkelt kan bruke til å lage automatiserte analyser, blant annet, på transaksjonsdata. Jeg tror også at det [...] når det blir mer tatt i bruk, så vil det nok være med på å speede opp den digitale modenheten til revisor. For nå blir det litt mer allemannseie, siden kunden skal kunne tilby standardiserte rapporter.” -Informant 8*

Informant 1 og 8 trekker frem at SAF-T vil forenkle datainnsamlingen og struktureringen. Dette er det samme som Kleive (2018) trekker frem som en av de store fordelene med SAF-T-rapporteringen. En annen fordel som Kleive (2018) argumenterer for er at man i stedet for å grave i systemene til revisjonsklientene, kan hente ut SAF-T filer og ha alt man trenger. Dette vil ifølge Kleive (2018) også føre til at det stilles lavere krav til revisors digitale kompetanse. Leganger og Skaar (2021) sier at det vil bli enklere å lage verktøy for å kjøre dataanalyser. Dette sier informantene vil være fordelaktig for mindre revisjonsselskap, og bli allemannseie, fordi det vil bli lettere for dem å lage verktøy selv, eller å få kjøpt slike verktøy fra

tredjeparter. Det Leganger og Skaar (2021) sier om at det blir lettere å lage digitale løsninger ble gjenfortalt av informant 7:

*“Fordelen hvis alle tvinges inn i et likt system, så kan vi bruke SAF-T-filer til å lage standardiserte programmer og analyser knyttet til de XML-filene som SAF-T er bygd på. For da spiller det ingen rolle hvilket ERP-system du har. Da kan vi bruke det der, og så har vi et ensartet analyseverktøy for SAF-T. Knytte det dit opp, i stedet for alle de tingene vi holder på med i dag.”*

Informantene som jobber i mindre revisjonsselskap, sa følgende:

*“Du kan automatisere i større grad til å få et ensartet datagrunnlag, som gjør at du kan få mer [...] presise analyser [...] det her med risikovurdering, at du får [...] jeg ser for meg at man kan automatisere dithen at man gjør mer presise vurderinger i forhold til risiko, mer presise analyser, mer presise handlinger.” -Informant 3*

*“Jeg tror det er et par år til før det blir integrert i revisjonsverktøyene. Og vi gidder ikke å bruke penger på å utvikle en egen løsning på dette, som blir utdatert om tre år når det ferdig integrert i revisjonsprogrammene uansett. Så vi sitter, når det kommer til SAF-T, litt sånn stille i båten, og tar fortsatt ut hovedbøker i Excel som vi masserer etter gammelmåten, og setter opp pivottabeller og så videre. Så ser vi for oss at det kommer til å skje noe, men det har ikke skjedd helt enda.” -Informant 5*

Det kommer frem av svarene deres at de mindre revisjonsselskapene ikke har systemer for å automatisk strukturere data per i dag. Det kommer også frem av svarene deres at de ser for seg at dette vil endre seg de kommende årene. Informant 5 sier at de ikke ser poenget med å selv investere i og utvikle løsninger for å gjøre dette. Da hen tenker at om tre års tid vil leverandører av revisjonsverktøy tilby slike løsninger, og de vil motta et standardisert og lett strukturert datagrunnlag fra SAF-T. Utover dette ser de fordelen med å bruke digitale verktøy til å få gjennomført mer presise analyser som kan redusere sjansen for feil i regnskapet. Som sagt av Leganger og Skaar (2021) er det bedre at revisor tester hele populasjoner i stedet for et utvalg. Dette fordi det vil fjerne risikoen for at det utvalget revisor har valgt ikke inneholder feil, mens alle andre transaksjoner kan i verste fall gjøre det.

Når de mindre revisjonsselskapene får tilgang til samme type verktøy som de fem store selskapene i Norge, kan dette være med på å jevne ut konkurransen mellom dem, som sagt av informant 8:

*“Vi var først ute med de store dataverktøyene, som kan knuse gjennom terabyte på terabyte med data, på forholdsvis kort tid. Men du vet at når du er først ute av døra, så er de andre rett bak. Og i og med at teknologi er billig, og at det kommer mer og mer tredjepartsløsninger tilgjengelig, så handler det mer om digital modenhet enn teknologien i seg selv. Så jeg tror konkurransesituasjonen er i ferd med å snu litt, for det trengs mindre finansielle muskler for å komme opp med det neste lure. Hvordan du klarer å trekke kunden inn i den digitale reisen din [...] å knytte kunden tettere til deg, digitalt. Det kan vel så gjerne skje hos SLA revisjon på Lillestrøm eller Romerike, som i big 4.”*

### **4.5.3 Oppsummering**

SAF-T har på det nåværende tidspunkt nesten ingen påvirkning på revisjonen, ifølge informantene. Funnene våre fra intervjuene kan oppsummeres med at flere av revisjonsklientene ikke lykkes med denne rapporteringen. Noen har systemer som ikke kan produsere SAF-T-filer, rapporteringen er ikke lik fra system til system og noen av revisjonsklientene har ikke opparbeidet seg tilstrekkelig kompetanse knyttet til denne nye rapporteringen. Revisorene opplever ikke SAF-T-filene som standardiserte, og da forsvinner poenget med rapporteringen for revisjonsselskapene. I tillegg har de ikke tillit til at revisjonsklientene har kompetansen som skal til for at revisor skal kunne stole på SAF-T-filene.

Informantene ser for seg at SAF-T vil forenkle datainnsamlingen, strukturering for analyseformål og utviklingen av digitale analyseverktøy i fremtiden. Både informantene i de fem store og i de mindre revisjonsselskapene tror SAF-T vil føre til at tredjeparter kan levere systemer til de mindre revisjonsselskapene. Disse systemene kan komme til å være tilsvarende de systemene de fem store har i dag. Til tross for at de fem store har systemer for å automatisk strukturere data for analyseformål, vil de også få ytterligere forenklet denne prosessen hvis SAF-T blir som informantene tenkte.



## 5 Konklusjon og videre forskning

I dette kapittelet presenteres studiens mest sentrale funn og forslag til videre forskning. Formålet med studien var å undersøke hvordan revisjonskvaliteten blir påvirket av økt digitalisering. Studiens funn baserer seg på data samlet gjennom åtte semistrukturerte intervju. Et større utvalg i antall informanter ville bidratt til større mulighet for generalisering av forskningen. De fleste informantene anså sin digitaltekniske kompetanse som moderat. Alle informantene var positive til økt digitalisering, med forbehold om at digitaliseringen fører til en gevinst i form av effektivisering eller økt revisjonskvalitet, eller begge. Informantene definerte revisjonskvalitet forskjellig. Til tross for at de hadde forskjellige definisjoner og tanker om revisjonskvalitet, var de fleste inne på lovlig utførelse av revisjonen. Det vil si at revisor har oppnådd betryggende sikkerhet for at regnskapet er uten vesentlig feilinformasjon. Målet på en slik type definisjon av revisjonskvalitet blir sagt av Francis (2011), en svart/hvitt vurdering på om revisjonen er lovlig utført eller ikke.

### 5.1 Konklusjon

Våre funn viser at internkontrollen blir positivt påvirket av revisjonsklientenes digitale systemer, ifølge informantene. Digitale systemer gir revisor bedre oversikt over bedriftens rutiner for internkontroll og fører til at revisor kan stole mer på dataene hen mottar. Når revisor mottar data av bedre kvalitet, er dette med på å styrke kvaliteten på revisjonsbevisene. Unntaket som kom frem i intervjuene er muligheten for adminkontroll og overstyring av transaksjoner. Ifølge informantene kan dette i verste fall gjøre dataene ikke-reviderbare og fører til at revisor sier fra seg oppdraget. Fjerntilgang og mulighet for integrasjon mellom revisors og revisjonsklientenes digitale systemer forenkler datainnsamlingen. Det viktigste i forhold til datainnsamlingen er at revisor får hentet data direkte ut fra primærkilden, som gir høyere tiltro til at dataene er riktige.

De fem store selskapene Norge ser en effektiviseringsgevinst av at de har verktøy for å automatisk strukturere datasett for analyse. Denne effektiviseringen er ifølge informantene i seg selv ikke med på å øke revisjonskvaliteten, men gir revisor muligheten til å gjennomføre flere revisjonshandlinger uten å øke oppdragstiden. En suksessfull implementering av ERP-systemer hvor automatiserte prosesser fjerner muligheten for menneskelige feil i dataene gir revisor et bedre datagrunnlag for analyser. I sum fører revisjonsklientenes digitale systemer

stort sett til høyere kvalitet på datagrunnlaget revisor mottar. Konsekvensen av dette er at revisjonshandlingene revisor utfører er mer presise og gir tryggere revisjonsbevis. Tryggere revisjonsbevis fører til økt tiltro om at regnskapet er uten vesentlige feil.

Revisjonsklientenes digitale systemer fører til et større datasett revisor kan benytte til dataanalyser. En større datamengde gir revisor mulighet til å oppnå ønsket revisjonskvalitet med færre og mer spissede revisjonshandlinger. Dette forutsetter at datagrunnlaget revisor mottar er av tilstrekkelig god kvalitet for revisjonsformål. Kvaliteten på datagrunnlaget må vurderes av revisor gjennom profesjonelt skjønn og profesjonell skepsis. Våre funn viser at det i større grad er de store revisjonsselskapene som benytter seg av avanserte dataanalyser. Informantene er samstemte i at automatisering i revisjonen gir en økt effektivisering. Effektiviseringsgevinsten kan være med på å bedre revisjonskvaliteten, blant annet gjennom at revisor kan bruke den ekstra tiden på å skape merverdier til revisjonsklienten. Men denne økningen i revisjonskvalitet er ifølge informantene kun mulig gjennom bruk av revisors profesjonelle skjønn og profesjonelle skepsis. Dette grunnet de digitale systemenes manglende evne til å vurdere risiko og estimer. Informantene tror ikke økt robotisering vil være med på å øke revisjonskvaliteten. Den videre utviklingen vil være avhengig av revisors teknologiske modenhet, da teknologien virker å ha dratt forbi revisors teknologiske kompetanse.

SAF-T har per dags dato ikke noe å si for gjennomføringen av revisjonen og sådan heller ikke revisjonskvaliteten, ifølge informantene. I nærmeste fremtid ser informantene for seg at SAF-T vil videre forenkle datainnsamling og strukturering for analyseformål. Dette vil ifølge informantene føre til at mindre revisjonsselskap vil få muligheten til å benytte seg av tilsvarende dataanalyse-, strukturerings- og revisjonsverktøy som de fem store har. Disse forenklingene og verktøyene fører i seg selv ikke til økt revisjonskvalitet, som tidligere nevnt i konklusjonen.

## **5.2 Forslag til videre forskning**

En av informantene sa at om tre år trodde hen mye vil ha skjedd i forhold til den digitale utviklingen, spesielt hos mindre revisjonsselskap, som en følge av implementeringen av SAF-T. En annen informant sa vi heller skulle stilt disse spørsmålene knyttet til SAF-T om to år. Revisjonsklientene må fra og med 2022 rapportere etter disse nye kravene. Det kan dermed

være interessant å allerede neste år, 2023, forske på hvilke dokumenter eller data revisor har tatt i bruk og begynt å benytte seg av fra denne nye rapporteringen. I tillegg er det mulig at man allerede om et år, har fått et klarere bilde av hvordan implementeringen av SAF-T vil endre revisjonen, og mulige implikasjoner i forhold til sanntidsrevisjon.

## Referanseliste

Andersen, E., & Sannes, R. (2017). Hva er digitalisering? *Magma*, 6, 18–24.

<https://old.magma.no/hva-er-digitalisering>

Andersen, E., & Sannes, R. (2018). Er du klar for digitalisering? *Praktisk økonomi & finans*, 34(3), 196–213. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-2871-2018-03-04>

Austheim, S. (2020a, mars 30). *Ingen tvil om hvilket regnskapssystem medlemmene er mest fornøyd med*. Regnskap Norge.

<https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/teknologi2/det-er-ingen-tvil-om-hvilket-regnskapssystem-medlemmene-er-mest-fornoyd-med/>

Austheim, S. (2020b, juni 2). *Kartlegging av markedet for salg av regnskapssystemer*.

Regnskap Norge. <https://www.regnskapnorge.no/faget/artikler/teknologi2/kartlegging-av-markedet-for-salg-av-regnskapssystemer/>

BDO. (u.å.). *Digital revisjon*. Hentet 11. april 2022 fra <https://www.bdo.no/nb-no/tjenester/revisjon/digital-revisjon>

Bedard, J. C., Johnstone, K. M., & Smith, E. F. (2010). Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice. *Current Issues in Auditing*, 4(1), C12–C19. <https://doi.org/10.2308/ciia.2010.4.1.C12>

Bell, E., Bryman, A., & Harley, B. (2019). *Business research methods* (Fifth edition.). Oxford University Press.

Birkeland, K. (2017). *Ekstern revisors handleplikt*. Cappelen Damm akademisk.

Bjerketveit, R. (2018). SAF-T blir obligatorisk fra 2020. *Revisjon og regnskap*, 3, 38–39. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2018/3-38-9.pdf>

Bjerketveit, R. (2020). ISA 540 (revidert). *Revisjon og regnskap*, 3, 15–16. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2020/3-15-6.pdf>

- Brottveit, G., & Del Busso, L. (2018). *Vitenskapsteori og kvalitative forskningsmetoder: Om å arbeide forskningsrelatert*. Gyldendal akademisk.
- Brynjolfsson, E., Hitt, L. M., & Kim, H. H. (2011). Strength in Numbers: How Does Data-Driven Decisionmaking Affect Firm Performance? *SSRN Electronic Journal*.  
<https://doi.org/10.2139/ssrn.1819486>
- Che, L., Hope, O.-K., & Langli, J. C. (2020). How Big-4 Firms Improve Audit Quality. *Management Science*, 66(10), 4552–4572. <https://doi.org/10.1287/mnsc.2019.3370>
- Christensen, C. M. (1997). *The innovator's dilemma: When new technologies cause great firms to fail*. Harvard Business School Press.
- Christensen, C. M., Raynor, M., & Verlinden, M. (2001). Skate to where the money will be. *Harvard business review*, 79(10), 72–81.  
[http://samvaad.kanakia.com:1001/samvaad/files/LEARNINGARTICLES/Harvard\\_Business\\_Books/2001.11.skate.to.where.the.money.will.be.pdf](http://samvaad.kanakia.com:1001/samvaad/files/LEARNINGARTICLES/Harvard_Business_Books/2001.11.skate.to.where.the.money.will.be.pdf)
- Dagilienė, L., & Kloviėnė, L. (2019). Motivation to use big data and big data analytics in external auditing. *Managerial Auditing Journal*, 34(7), 750–782.  
<https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2018-1773>
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting & economics*, 3(3), 183–199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326.  
<https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2014.09.002>
- DeLone, W. H., & McLean, E. R. (2003). The DeLone and McLean Model of Information Systems Success: A Ten-Year Update. *Journal of Management Information Systems*, 19(4), 9–30. <https://doi.org/10.1080/07421222.2003.11045748>
- Diener, E., & Crandall, R. (1978). *Ethics in social and behavioral research*. U Chicago Press.

- Dyrnes, C., Østlie, G. J., Ellefsen, H. C., & Bjerketveit, R. (2019). SAF-T Regnskap. *Revisjon og regnskap*, 8, 20–21. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2019/8-20-1.pdf>
- Eilifsen, A., & Kinserdal, F. (2021). Digitalisering i revisjonsbransjen. *Revisjon og regnskap*, 4, 48–52. [https://www.revregn.no/asset/pdf/2021/04/RR-2021-04\(48\).pdf](https://www.revregn.no/asset/pdf/2021/04/RR-2021-04(48).pdf)
- Eilifsen, A., Kinserdal, F., F. Messier Jr, W., & McKee, T. E. (2020). An Exploratory Study into the Use of Audit Data Analytics on Audit Engagements. *Accounting Horizons*, 34(4). <https://doi.org/10.2308/HORIZONS-19-121>
- Elsgård, T. (2019). Bruk av dataanalyser i regnskap. *Revisjon og regnskap*, 2, 38–40. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2019/2-38-40.pdf>
- Fjørtoft, L. E. (2018). Digitalisering og disruptjon i revisjonsbransjen. *Revisjon og regnskap*, 1, 24–26. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2018/1-24-6.pdf>
- Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(2), 125–152. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50006>
- Gantz, S. D. (2013). *The basics of IT Audit: Purposes, processes, and practical information*. Elsevier. <http://ebookcentral.proquest.com/lib/tromsoub-ebooks/detail.action?docID=1550527>
- Gaudernack, J. (2011). Krav til internkontroll i stiftelser. *Revisjon og regnskap*, 3, 45–46. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2011/3-45-6.pdf>
- Giddens, A. (1991). *Modernity and self-identity: Self and society in the late modern age*. Stanford university press.
- Grenness, T. (2001). *Innføring i vitenskapsteori og metode* (2. utg.). Universitetsforl.
- Hindberg, T. (2015). Big Data og revisjon. *Revisjon og regnskap*, 3, 37–38. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2015/3-37-8.pdf>

- Huh, B. G., Lee, S., & Kim, W. (2021). The impact of the input level of information system audit on the audit quality: Korean evidence. *International Journal of Accounting Information Systems*, 43, 100533. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2021.100533>
- 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. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>
- IFAC. (2008). *FINANCIAL REPORTING SUPPLY CHAIN Current Perspectives and Directions* (s. 64) [Independent report]. International Federation of Accountants. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/financial-reporting-supply.pdf>
- IAASB. (2014, februar 14). *A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality*. IFAC. <https://www.ifac.org/iaasb/publications/framework-audit-quality-key-elements-create-environment-audit-quality-3>
- IAASB. (2021). *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements*. INTL FEDERATION OF ACCOUN. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2020-Handbook-Volume-1.pdf>
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? : Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg.). Cappelen Damm akademisk.
- Johannessen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2011). Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag. I *Norbok* (3. utg.). Abstrakt forl. [https://urn.nb.no/URN:NBN:no-nb\\_digibok\\_2012072708151](https://urn.nb.no/URN:NBN:no-nb_digibok_2012072708151)
- Kahneman, D. (2011). *Thinking, fast and slow*. Farrar, Straus and Giroux.

- Kinserdal, F., & Eilifsen, A. (2017). Digital Revisjon. *Revisjon og regnskap*, 8, 44–46.  
<https://www.revregn.no/asset/pdf/2017/8-44-6.pdf>
- Kjellevoid, K. (2017). Utfordringen med virkelige verdier. *Revisjon og regnskap*, 6, 14–15.  
<https://www.revregn.no/asset/pdf/2017/6-14-5.pdf>
- Kjellevoid, K. (2018). Leverer Big 4 høyere revisjonskvalitet enn mindre revisjonsselskaper?  
*Revisjon og regnskap*, 2, 27–28. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2018/2-27-8.pdf>
- Kleive, K. (2018). Bedre revisjon med dataanalyser. *Revisjon og regnskap*, 8, 16–18.  
<https://www.revregn.no/asset/pdf/2018/8-16-8.pdf>
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. (2012). Audit Quality Indicators: Insights from the Academic Literature. *SSRN Electronic Journal*, October. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2040754>
- Knoblauch, D., & Banse, C. (2019). Reducing Implementation Efforts in Continuous Auditing Certification Via an Audit API. *2019 IEEE 28th International Conference on Enabling Technologies: Infrastructure for Collaborative Enterprises (WETICE)*, 88–92. <https://doi.org/10.1109/WETICE.2019.00025>
- Kristoffersen, T. (2014). Virksomhetsstyring og regnskapsorganisering: Lærebok. I *Norbok*. Fagbokforl. [https://urn.nb.no/URN:NBN:no-nb\\_digibok\\_2018030548046](https://urn.nb.no/URN:NBN:no-nb_digibok_2018030548046)
- Kuenkaikaew, S., & Vasarhelyi, M. A. (2013). The Predictive Audit Framework. *The International Journal of Digital Accounting Research*, 13(19), 37–71.  
[https://doi.org/10.4192/1577-8517-v13\\_2](https://doi.org/10.4192/1577-8517-v13_2)
- Law, C. C. H., & Ngai, E. W. T. (2007). ERP systems adoption: An exploratory study of the organizational factors and impacts of ERP success. *Information & Management*, 44(4), 418–432. <https://doi.org/10.1016/j.im.2007.03.004>



- Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Ping Zhang. (2011). Can Big 4 versus Non-Big 4 Differences in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*, 86(1), 259–286. <https://doi.org/10.2308/accr.000000009>
- LeCompte, M. D., & Goetz, J. P. (1982). Problems of Reliability and Validity in Ethnographic Research. *Review of Educational Research*, 52(1), 31–60. <https://doi.org/10.2307/1170272>
- Leganger, L. E., & Skaar, M. (2021). SAF-T Regnskap er døråpner for datadrevet revisjon. *Revisjon og regnskap*, 1, 18–21. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2021/01/2021-01-18.pdf>
- Leganger, L. E., & Tungen, Ø. (2020). SAF-T er grunnsteinen i fremtidens bokføring. *Revisjon og regnskap*, 8, 30–33. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2020/08/2020-08-30.pdf>
- Lincoln, Y. S., & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Sage.
- Mehmetoglu, M. (2004). *Kvalitativ metode for merkantile fag*. Fagbokforl.
- Mergel, I., Edelmann, N., & Haug, N. (2019). Defining digital transformation: Results from expert interviews. *Government Information Quarterly*, 36(4), 101385. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2019.06.002>
- Moen, T.-G., & Havstein, B. (2014). Regnskapsorganisering: Bokføring og intern kontroll. I *Norbok* (6. utg.). Cappelen Damm akademisk. [https://urn.nb.no/URN:NBN:no-nb\\_digibok\\_2018013048221](https://urn.nb.no/URN:NBN:no-nb_digibok_2018013048221)
- Nestell, J. G., & Olson, D. L. (2018). *Successful ERP Systems: A Guide for Businesses and Executives*. Business Expert Press. <http://ebookcentral.proquest.com/lib/tromsoub-ebooks/detail.action?docID=5165162>

NOU 2017: 15, (2017).

<https://www.regjeringen.no/contentassets/2d1a6e29766e4697931f1d99a647b54c/no/pdfs/nou201720170015000dddpdfs.pdf>

Nyeng, F. (2004). *Vitenskapsteori for økonomer*. Abstrakt forl.

Nyeng, F. (2012). *Nøkkelbegreper i forskningsmetode og vitenskapsteori*. Fagbokforl.

Olsen, C. (2014). Hva er profesjonell skepsis? *Revisjon og regnskap*, 3, 32–37.

<https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/3-32-7.pdf>

Olsen, C., Velo, M., & Kjærland, J. O. (2018). Gjennomføringen av et robotiseringsprosjekt.

*Revisjon og regnskap*, 3, 32–35. <https://www.revregn.no/asset/pdf/2018/3-32-5.pdf>

Park, K., & Kusiak, A. (2005). Enterprise resource planning (ERP) operations support system

for maintaining process integration. *International Journal of Production Research*,

43(19), 3959–3982. <https://doi.org/10.1080/00207540500140799>

PwC. (2020). *Åpenhetsrapport 2020 Innsyn i vår kvalitetssikring* (s. 4–54).

<https://www.pwc.no/no/om-oss/aapenhetsrapport-2020.pdf>

PwC. (u.å.). *Digitale revisjonsverktøy*. Hentet 8. april 2022 fra

<https://www.pwc.no/no/tjenester/revisjon/innovasjon-og-verifikasjonstjenester.html>

Robøle, I. B. (2021). Innhenting av SAF-T Financial-filer ved kontroll. *Revisjon og regnskap*,

3, 31–32. [https://www.revregn.no/asset/pdf/2021/03/RR-2021-03\(31\).pdf](https://www.revregn.no/asset/pdf/2021/03/RR-2021-03(31).pdf)

Ross, J. W., Weill, P., & Robertson, D. (2006). *Enterprise architecture as strategy: Creating*

*a foundation for business execution*. Harvard Business School Press.

Samuelson, T. (2012). Risikostyring og intern kontroll. *Revisjon og regnskap*, 4, 36–40.

<https://www.revregn.no/asset/pdf/2012/4-36-40.pdf>

Skaar, M. H., & Leganger, L. E. (2022). Automatisering av revisjon. *Revisjon og regnskap*, 3,

29–35. [https://www.revregn.no/asset/pdf/2022/03/RR-2022-03\(29-35\).pdf](https://www.revregn.no/asset/pdf/2022/03/RR-2022-03(29-35).pdf)

- Stanovich, K. E. (2009). Distinguishing the reflective, algorithmic, and autonomous minds: Is it time for a tri-process theory? I J. Evans & K. Frankish (Red.), *In two minds: Dual processes and beyond* (s. 55–88). Oxford University Press.  
<https://doi.org/10.1093/acprof:oso/9780199230167.003.0003>
- Stenvold, T. D., & Degerstrøm, M. M. (2020). *Revisjonshandlinger i praksis* (1. utgave.). Fagbokforlaget.
- Teittinen, H., Pellinen, J., & Järvenpää, M. (2013). ERP in action—Challenges and benefits for management control in SME context. *International Journal of Accounting Information Systems*, *14*(4), 278–296. <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2012.03.004>
- Tsai, W.-H., Chen, H.-C., Chang, J.-C., Leu, J.-D., Chen, D. C., & Purbokusumo, Y. (2015). Performance of the internal audit department under ERP systems: Empirical evidence from Taiwanese firms. *Enterprise Information Systems*, *9*(7), 725–742.  
<https://doi.org/10.1080/17517575.2013.830341>
- Turner, L. D., & Owhoso, V. (2009). Use ERP Internal Control Exception Reports to Monitor and Improve Controls. *Management Accounting Quarterly*, *10*(3), 42–50.  
<https://www.imanet.org/-/media/55d63b2e7e194d358c66594bc6afe2c8.a>
- Westerman, G., Bonnet, D., & McAfee, A. (2014). *Leading digital: Turning technology into business transformation*. Harvard Business Review Press.

## Love og revisjonsstandarder

- Lov om Årsregnskap m.v. (regnskapsloven) av 17.07.1998 nr. 56
- Lov om revisjon og revisorer (revisorloven) av 20.11.2020 nr. 128
  
- ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene.* (International Federation of Accountants, 2010)
- ISA 230 *Revisjonsdokumentasjon.* (International Federation of Accountants, 2010)
- ISA 240 *Revisors oppgaver med og plikter til å vurdere misligheter ved revisjon av regnskaper.* (International Federation of Accountants, 2010)
- ISA 250 *Vurdering av loven og forskrifter ved revisjon av regnskaper.* (International Federation of Accountants, 2010)
- ISA 315 (revidert) *Identifisering og vurdering av risikoene for vesentlig feilinformasjon gjennom forståelse av enheten og dens omgivelser.* (International Federation of Accountants, 2012)
- ISA 330 *Revisors håndtering av anslåtte risikoer.* (International Federation of Accountants, 2010)
- ISA 540 (revidert) *Revisjon av regnskapsestimer og tilhørende tilleggsopplysninger.* (Den norske Revisorforeningen, 2019)
- ISA 550 *Nærstående parter.* (International Federation of Accountants, 2010)
- ISA 610 (revidert) *Bruk av interne revisorers arbeid revidert.* (International Federation of Accountants, 2012)

# Vedlegg 1

## Godkjenning NSD

## Vurdering

### Referansenummer

987543

### Prosjekttittel

Masteroppgave: Digitalisering revisjon

### Behandlingsansvarlig institusjon

UiT Norges Arktiske Universitet / Fakultet for biovitenskap, fiskeri og økonomi /  
Handelshøgskolen

### Prosjektansvarlig (vitenskapelig ansatt/veileder eller stipendiat)

Tine Degerstrøm Stenvold, trine.degerstrom@uit.no, tlf: 91838356

### Type prosjekt

Studentprosjekt, masterstudium

### Kontaktinformasjon, student

Andreas Mørk, andreas.moerk@hotmail.com, tlf: 46943204

### Prosjektperiode

05.01.2022 - 01.06.2022

### Vurdering (1)

11.03.2022 - Vurdert

OM VURDERINGEN

Personverntjenester har en avtale med institusjonen du forsker eller studerer ved. Denne avtalen innebærer at vi skal gi deg råd slik at behandlingen av personopplysninger i prosjektet ditt er lovlig etter personvernregelverket.

Personverntjenester har nå vurdert den planlagte behandlingen av personopplysninger. Vår vurdering er at behandlingen er lovlig, hvis den gjennomføres slik den er beskrevet i meldeskjemaet med dialog og vedlegg.

#### TYPE OPPLYSNINGER OG VARIGHET

Prosjektet vil behandle alminnelige kategorier av personopplysninger frem til 01.06.2022.

#### LOVLIG GRUNNLAG

Prosjektet vil innhente samtykke fra de registrerte til behandlingen av personopplysninger.

Vår vurdering er at prosjektet legger opp til et samtykke i samsvar med kravene i art. 4 og 7, ved at det er en frivillig, spesifikk, informert og utvetydig bekreftelse som kan dokumenteres, og som den registrerte kan trekke tilbake.

Lovlig grunnlag for behandlingen vil dermed være den registrertes samtykke, jf. personvernforordningen art. 6 nr. 1 bokstav a.

#### PERSONVERNPRINSIPPER

Personverntjenester vurderer at den planlagte behandlingen av personopplysninger vil følge prinsippene i personvernforordningen:

- om lovlighet, rettferdighet og åpenhet (art. 5.1 a), ved at de registrerte får tilfredsstillende informasjon om og samtykker til behandlingen
- formålsbegrensning (art. 5.1 b), ved at personopplysninger samles inn for spesifikke, uttrykkelig angitte og berettigede formål, og ikke viderebehandles til nye uforenlige formål
- dataminimering (art. 5.1 c), ved at det kun behandles opplysninger som er adekvate, relevante og nødvendige for formålet med prosjektet
- lagringsbegrensning (art. 5.1 e), ved at personopplysningene ikke lagres lengre enn nødvendig for å oppfylle formålet.

#### DE REGISTRERTES RETTIGHETER

Personverntjenester vurderer at informasjonen om behandlingen som de registrerte vil motta oppfyller lovens krav til form og innhold, jf. art. 12.1 og art. 13.

Så lenge de registrerte kan identifiseres i datamaterialet vil de ha følgende rettigheter: innsyn (art. 15), retting (art. 16), sletting (art. 17), begrensning (art. 18) og dataportabilitet (art. 20).

Vi minner om at hvis en registrert tar kontakt om sine rettigheter, har behandlingsansvarlig institusjon plikt til å svare innen en måned.

#### FØLG DIN INSTITUSJONS RETNINGSLINJER

Personverntjenester legger til grunn at behandlingen oppfyller kravene i personvernforordningen om riktighet (art. 5.1 d), integritet og konfidensialitet (art. 5.1. f) og sikkerhet (art. 32).

For å forsikre dere om at kravene oppfylles, må dere følge interne retningslinjer og eventuelt rådføre dere med behandlingsansvarlig institusjon.

#### MELD VESENTLIGE ENDRINGER

Dersom det skjer vesentlige endringer i behandlingen av personopplysninger, kan det være nødvendig å melde dette til Personverntjenester ved å oppdatere meldeskjemaet. Før du melder inn en endring, oppfordrer vi deg til å lese om hvilke type endringer det er nødvendig å melde: [nsd.no/personverntjenester/fylle-ut-meldeskjema-for-personopplysninger/melde-enderinger-i-meldeskjema](https://nsd.no/personverntjenester/fylle-ut-meldeskjema-for-personopplysninger/melde-enderinger-i-meldeskjema) Du må vente på svar fra oss før endringen gjennomføres.

#### OPPFØLGING AV PROSJEKTET

Vi vil følge opp ved planlagt avslutning for å avklare om behandlingen av personopplysningene er avsluttet.

Lykke til med prosjektet!

# Vedlegg 2

## Intervjuguide

### 1. Innledende spørsmål

- a. Hvilken høyere utdanning har du?
- b. Hva er din stillingstittel, evt. beskyttet tittel?
- c. Hvor mange år har du jobbet i revisjonsyrket?

### 2. Digitalisering og revisjonskvalitet

- a. Hvordan vil du beskrive din digitale tekniske kompetanse?
- b. Hva tenker du om implementering av ny teknologi i revisjonen? (Positiv eller negativ holdning til dette.)
- c. Har du opplevd noen endringer i dine arbeidsoppgaver som følge av digitalisering? (gjærne bare hold det kort her)
- d. Hva legger du i begrepet revisjonskvalitet og hvordan vil du måle det?

### 3. Oppdragsvurdering

- a. Hvilken påvirkning har klientens system på oppdragsvurderingen? (Noen påvirkning på vesentlighetsgrenser, planlagt tidsbruk på oppdraget osv.)

### 4. Internkontroll

- a. Har klientens internkontroll noe å si for datagrunnlaget?
- b. Hvordan påvirker klientens systemer internkontrollen?



- i. Hvis det har positiv effekt - Hvordan påvirker det revisjonen (videre revisjonshandlinger)?

## **5. Datainnsamling til revisjonen**

- a. Hvordan henter dere data ut fra klientens system?
- b. Hvordan påvirker klientens ERP-systemer og evt. skybaserte løsninger datainnsamlingen? (Gjerne sammenlign med klienter som ikke bruker det eller klienter som tidligere ikke brukte)
  - i. Hvis det blir enklere: Hvordan påvirker dette revisjonen?
  - ii. Hvis det ikke endrer noe eller blir vanskeligere: Hva kan gjøres for å bedre dette?
- c. Gir klientens ERP-systemer og evt. skybaserte løsninger et bedre datagrunnlag?
  - i. Hvis JA eller NEI: Hvilken påvirkning har dette på revisjonskvaliteten?
- d. Hvordan opplever dere SAF-T fungerer for klientene?
  - i. Hvordan er det tilrettelagt for bruk av revisorer?
  - ii. Hvilke dokumenter/data kan dere per d.d bruke fra denne rapporteringen?
  - iii. Har implementeringen av SAF-T hatt noen påvirkning på datainnsamlingen? (Fordeler / ulemper / forbedringer)
- e. Hvordan tenker du at man i fremtiden lettere kan få innhentet informasjon fra klientene?

## **6. Revisjonshandlinger / revisjonsbevis**

- a. Endrer en større tilgang på data gjennomføringen av revisjonen?
  - i. Hvordan påvirker dette test av kontroller?
  - ii. Hvordan påvirker dette substanshandlinger?

- b. Hvordan påvirkes effektiviteten på vurdering av vesentlighetsgrenser mtp revisjonsrisikomodellen? ( $RR = (IR \times KR) \times OR$ )
  - i. Hvis det er mulig å sette vesentlighetsgrense automatisk ved hjelp av software, er kvaliteten god, eller må den endres ved å bruke profesjonelt skjønn?
  
- c. Er klientens digitale system og eller SAF-T med på å muliggjøre Big data analysis?
  - i. Hvis JA, så vet vi at big data analysis øker effektiviteten, men hvordan påvirker det kvaliteten på revisjonen?
  - ii. Hvis NEI, tror du dette vil endre seg i fremtiden?
  
- d. Er det per dags dato barrierer eller utfordringer med å øke digitalisering/automatisering i revisjonen? (Regulatoriske og lovmessige krav for gjennomføring av revisjonen.)
  - i. Har ny revisorlov hatt noen påvirkning på dette?

## 7. Avsluttende spørsmål

- a. Hvordan tror du utviklingen mtp digitalisering og revisors rolle vil bli de neste årene?
  
- b. Tror du revisjon av årsregnskapet noen gang vil bli en kontinuerlig robotisert/automatisert prosess?
  
- c. Er det noe du vil tilføye? (du må ikke)

## Vedlegg 3

Vil du delta i forskningsprosjektet:

### ***”Digitaliseringens påvirkning av effektivitet og kvalitet i revisjonen”?***

Dette er et spørsmål til deg om å delta i et forskningsprosjekt hvor formålet er å undersøke påvirkningen den økte digitaliseringen og tilgang på informasjon har på effektiviteten og kvaliteten innenfor revisjonen. I dette skrivet gir vi deg informasjon om målene for prosjektet og hva deltakelse vil innebære for deg.

#### **Formål**

Formålet med studien er å forsøke å belyse om effektivitet og kvalitet i revisjon øker ved økt tilgang på informasjon grunnet digitalisering.

Studiens problemstilling er:

«Fører klientens digitale systemer til økt effektivitet og kvalitet i revisjonen?»

Studiens to forskningsspørsmål er:

«Gir økt bruk av digitale verktøy hos klienten bedre og mer relevant datagrunnlag?»

«Fører økt datamengde til at revisors effektivitet og revisjonens kvalitet blir bedre?»

Masteroppgaven er en avsluttende del av masterstudiet i regnskap og revisjon ved UiT i Harstad, som blir utarbeidet av to studenter.

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

UiT Norges Arktiske Universitet er ansvarlig for prosjektet.



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

Vi ønsker å intervju personer som har jobbet med revisjon i minst fem år, men helst så lenge som mulig, da disse vil ha vært med på mye av utviklingen fra papir- til den digitale revisjonen. Utvalget blir gjort i armlengde og ved bekvemmelighetsutvalg, da studentene befinner seg henholdsvis på Vega i Nordland og Harstad i Troms og Finnmark. Vi har derfor valgt å ta kontakt med deg.

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

Hvis du velger å delta i undersøkelsen, vil du motta en invitasjon til intervju. Estimert lengde på intervjuet er 30-45 minutter. Det vil bli tatt opp lyd, samt tatt notater under intervjuet. Lydopptakene blir slettet ved studiens slutt, 1. juni 2022. Dere vil kun bli henvist med utdanning, stillingstittel og antall år i revisoryrket i studien. Spørsmålene i intervjuet vil være de samme for alle informantene.

### **Det er frivillig å delta**

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

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

Vi vil bare bruke opplysningene om deg til formålene vi har fortalt om i dette skrivet. Vi behandler opplysningene konfidensielt og i samsvar med personvernregelverket.

- Det er bare de ansvarlige studentene som har tilgang til opplysningene dine.
- Studien vil ikke oppgi navn, kjønn, alder eller arbeidssted.
- Opplysninger som blir samlet inn er utdanning, stillingstittel, og antall år i revisoryrket.

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

Opplysningene anonymiseres når prosjektet avsluttes/oppgaven er godkjent, noe som etter planen er 1. juni 2022. Lydopptak og personopplysninger vil også bli slettet ved denne dato.

-

### **Dine rettigheter**

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

- innsyn i hvilke personopplysninger som er registrert om deg, og å få utlevert en kopi av opplysningene,
- å få rettet personopplysninger om deg,
- å få slettet personopplysninger om deg, og
- å sende klage til Datatilsynet om behandlingen av dine personopplysninger.

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

Vi behandler opplysninger om deg basert på ditt samtykke.

På oppdrag fra UiT Norges Arktiske Universitet har NSD – Norsk senter for forskningsdata AS vurdert at behandlingen av personopplysninger i dette prosjektet er i samsvar med personvernregelverket.

### **Hvor kan jeg finne ut mer?**

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

- |                                       |            |
|---------------------------------------|------------|
| · UiT Harstad v/Tor Alvin Strand      | 770 58 119 |
| · Tine Degerstrøm Stenvold (veileder) | 776 23 303 |
| · Andreas Mørk (student)              | 469 43 204 |

- Trond Fredrik Johansen (student) 990 29 489
- Joakim Bakkevold (personvernombud UiT) 776 46 322

Hvis du har spørsmål knyttet til NSD sin vurdering av prosjektet, kan du ta kontakt med:

- NSD – Norsk senter for forskningsdata AS på epost ([personverntjenester@nsd.no](mailto:personverntjenester@nsd.no)) eller på telefon: 55 58 21 17.

Med vennlig hilsen

Tine Degerstrøm Stenvold

Andreas Mørk

Trond Fredrik Johansen

(Forsker/veileder)

---

## **Samtykkeerklæring**

Jeg har mottatt og forstått informasjon om prosjektet, og har fått anledning til å stille spørsmål. Jeg samtykker til:

.. å delta i intervju

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

---

(Signert av prosjektdeltaker, dato)

