Examensarbete

Civilekonomprogrammet 240 hp.

Hur omarbetningen av ISA 315 påverkar revisionsprocessen

Självständigt uppsatsarbete inom företagsekonomi

Halmstad 2023-05-23

Isaac Jatta Henriksson & Andreas Lindgren

HÖGSKOL
I HALMSTA

Förord

Vi vill rikta ett stort tack till samtliga av studiens respondenter för att de tog sig tid att delta trots att det befinner sig mitt i revisionsbranschens högsäsong. Vi vill även rikta ett stort tack till våra opponententer, vår handledare Per-Ola Ulvenblad och examinator Hans Landström för konstruktiv feedback av hög kvalitet under arbetets gång.

Högskolan i Halmstad, 23 maj 2023

Isaac Jatta Henriksson

Andreas Lindgren

Abstract

The purpose of the audit is to, as an independent third party, review a company's financial reports and the management of the business. Over time, the profession has become more and more regulated as a result of the progress of digitization, which has resulted in countries and organizations around the world choosing to apply the international auditing regulations "International Standards on Auditing" (ISA), which been developed by the IAASB. ISA 315 deals with how auditors should proceed to identify and assess risks of material misstatement. Companies are making more and more use of digital tools and aids where the information is primarily transported via technological information systems. As an independent party in today's accounting environment, it is the auditor's task to, among other things, check and verify that the information is transported in a fair and credible manner. The background to the fact that ISA 315 has been revised is mainly due to increasing the scalability of the standard so that it can be applied by companies of all sizes, that the auditors should now be able to more easily identify and asses the IT-related risks and the risks found in the internal control environment.

The purpose of the study is to describe and understand how audits are affected as a result of the remake of ISA 315. We also want to investigate whether there are any significant differences between how larger and smaller audit firms are affected. Primarily, the study is based on a qualitative method where ten authorized or approved auditors have been interviewed and an interview with FAR. As a complement to this, a survey has also been carried out, which is a quantitative element. The empirical collection is based on the literature review and the theoretical frame of reference that deals with the background and structure of ISA, the audit process, audit risk, IT competence and the agent theory. The study's research approach consists of an abductive approach based on deductive reasoning.

The study shows that the documentation and information gathering have become more extensive and thus take longer time. There has been a greater focus on both the identification and assessment of the IT-related risks, while the IT competence among the auditors is limited.

Keywords: ISA 315, IT-related risks, IT competence, SME companies, audit risk

Sammanfattning

Revisionen har till syfte att som oberoende tredje part granska ett företags finansiella rapporter och verksamhetens förvaltning. Professionen har med tiden kommit att bli allt mer reglerad till följd av digitaliseringens framfart, vilket har resulterat i att länder och organisationer runt om i världen valt att tillämpa det internationella revisionsregelverket "International Standards on Auditing" (ISA), som är framtaget av IAASB. ISA 315 behandlar hur revisorn skall gå tillväga för att identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter. Företag använder sig mer och mer av digitala verktyg och hjälpmedel där informationen främst transporteras via teknologiska informationssystem. Som en oberoende part i dagens redovisningsmiljö är det revisorns uppgift att bland annat kontrollera och verifiera att informationen transporteras på ett rättvisande och trovärdigt sätt. Bakgrunden till att ISA 315 har omarbetats beror främst på att öka skalbarheten i standarden för att kunna tillämpas av företag i samtliga storlekar, att revisorerna enklare ska kunna identifiera och bedöma de IT-relaterade riskerna samt de risker som återfinns i den interna kontrollmiljön.

Syftet med studien är att beskriva och förstå hur revisionerna påverkas till följd av omarbetningen av ISA 315. Vi vill även undersöka om det finns några väsentliga skillnader mellan hur större och mindre revisionsbyråer påverkas. Primärt bygger studien på en kvalitativ metod där tio auktoriserade alternativt godkända revisorer har intervjuats samt en intervju med FAR. Som ett komplement till detta har även en enkätundersökning genomförts, vilket är ett kvantitativt inslag. Empiriinsamlingen har sin grund i litteraturgenomgången och den teoretiska referensramen som behandlar relevant information kopplat till ISA, revisionsprocessen, revisionsrisk, IT-kompetens och agentteorin. Studien forskningsansats består av en abduktiv ansats med utgångspunkt i ett deduktivt resonemang.

Studien visar på att dokumentationen och informationsinsamlingen har blivit mer omfattande och således tar längre tid. Det har blivit ett större fokus på både identifieringen och bedömningen av de IT-relaterade riskerna samtidigt som IT-kompetensen bland revisorerna upplevs begränsad.

Nyckelord: ISA 315, IT-relaterade risker, IT-kompetens, SME-bolag, revisionsrisk

INNEHÅLLSFÖRTECKNING

1. Inledning 1

1.1 Problembakgrund 1

1.2 Problemdiskussion 3

1.3 Problemformulering 5

1.4 Syfte 5

1.5 Uppsatsens disposition 5

2. Litteraturgenomgång & teoretisk referensram 6

2.1 International Standard on Auditing 6

2.1.1 ISA 200 8

2.1.2 ISA 315 9

2.1.3 ISA 330 11

2.2 Revisionsprocessen 12

2.3 Risk 14

2.3.1 Revisionsrisk 15

2.3.2 IT-relaterade revisionsrisker 17

2.4 IT-Kompetens 18

2.5 Agentteori 19

2.5.1 Agentteori kopplat till revision 20

2.6 Modell 21

3. Metod 22

3.1 Övergripande forskningsansats 22

3.2 Litteraturstudie 23

3.3 Intervjustudie 24

3.3.1 Val av respondenter 25

3.3.2 Datainsamling 27

3.3.3 Dataanalys 28

3.4 Trovärdighet 28

3.5 Etiska Överväganden 29
4. Empiri 30
4.1 Enkätundersökning 30
4.2 Revisor A 33
4.3 Revisor B 36
4.4 Revisor C 38
4.5 Revisor D 40
4.6 Revisor E 42
4.7 Revisor F 43
4.8 Revisor G 45
4.9 Revisor H 48
4.10 Revisor I 50
4.11 Revisor J 51
4.12 Föreningen för Auktoriserade Revisorer 53
5. Analys 56
5.1 Revisionsprocessen 56
5.2 Revisionsrisk 58
5.3 It 59
6. Slutsatser, bidrag och fortsatt forskning 62
6.1 Slutsatser 62
6.2 Bidrag & praktiska implikationer 62
6.3 Förslag till fortsatt forskning 62
Referenslista 64
Bilagor 71
Bilaga 1 - intervjuguide 71
Bilaga 2 - enkätfrågor 72
Bilaga 3 - intervjuguide Far 75

1. INLEDNING

Detta inledande kapitel behandlar studiens ämnesområde. I problembakgrunden beskrivs digitaliseringen, revisorers IT-kompetens, IT-revisorer, interna kontroller och skalbarhet. Vidare i problemdiskussionen diskuteras revisorns rättsliga skyldigheter, IT-relaterade risker och ISA 315. Därefter förklaras studiens forskningsfråga i anslutning till syftet och avslutningsvis presenteras studiens disposition.

1.1 PROBLEMBAKGRUND

Revisionens historia kan spåras tillbaka till redovisningens begynnelse och separationen mellan agent och principal. Huvudsyftet med revisionen är att få ett expertutlåtande om bolaget, vilket ligger i linje med människans nyfikna natur (Ajao m.fl., 2016). Revisorns uppgift i ett svenskt aktiebolag är att granska bolagets årsredovisning, bokföring, styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. Revisorn ska utföra sitt arbete enligt god revisionssed med en professionell skepticism genom hela granskningen (SFS 2005:551). Den oberoende revisionen är en kvalitetsstämpel på att företagets finansiella rapporter är upprättade korrekt samt huruvida bolagets interna processer och rutiner är välfungerande eller inte. Detta utgör en viktig del i bolagets förtroendeskapande gentemot sina ägare, leverantörer, kunder och övriga intressenter (Revisorsinspektionen, u.å).

Digitaliseringen i samhället gör sig varse överallt och påverkar inte minst revisionsbranschen. Under de senaste decennierna har IT-system varit en självklar och utbredd del av den globala affärsmiljön. Den snabba utvecklingen har gjort det möjligt för bolag att automatisera sina affärs- och informationsprocesser (Abou-El-Sood m.fl., 2015).

Covid-19 pandemin som lamslog stora delar av världen skyndande på digitaliseringen ytterligare och ställde krav på förändrade arbetssätt inom många olika branscher. Både mängden och användandet av komplexa IT-system i bolagen ökar exponentiellt vilket ställer nya krav på revisorer. Jämförelsevis var de manuella delarna av revisionerna i pappersformat betydligt mer närvarande för bara några år sedan jämfört med idag (Revisorsinspektionen, 2021). Appelbaum m.fl. (2017) menar på att farhågorna med digitala revisionsbevis skiljer sig väsentligt från de manuella pappersbaserade källorna. De pappersbaserade revisionsbevisen är svårare att manipulera jämfört med de digitala. Att upptäcka felaktigheter i de digitala revisionsbevisen är dessutom svårare än för de fysiska och ställer höga krav på revisorns IT-kunskaper (Appelbaum m.fl., 2017).

Framtidens auktoriserade revisorer har i dagsläget inte den kompetens som efterfrågas gällande IT-relaterade frågor. Den svenska branschorganisationen för revisorer, FAR, erbjuder varje år revisorsassistenter som potentiellt vill bli auktoriserade revisorer möjligheten att skriva ett kunskapstest som förberedelse inför auktorisationsprovet. Per Johansson, som är myndighetschef för Revisorsinspektionen (dåvarande revisorsnämnden) förklarar att frågor

gällande IT var de frågorna en absolut majoritet av revisorsassistenterna svarade fel på. Vidare nämner han att IT-kompetens är väldigt viktigt för framtidens revisorer (Glantz, 2018).

Avsaknaden av IT-kompetens bland revisorer är ett stort problem vid användandet av nya IT-system som påverkar revisorns förståelse för digitaliserade kunders verksamheter negativt. Att förstå kundernas verksamheter är en central del av revisorns arbete och krävs för att uppnå en hög kvalitet på revisionen (Zhang m.fl., 2015). Den bakomliggande orsaken till revisorernas nya kompetenskrav grundar sig på kundernas implementering av komplexa IT-system som bland annat hanterar Big Data (Alles, 2015). Janvrin m.fl. (2008) presenterar tidigare forskning i sin artikel som visar på att de större revisionsbyråerna har gjort omfattande investeringar i IT-system för att underlätta revisionsprocessen för revisorerna. Mindre revisionsbyråer kan med största sannolikhet inte konkurrera med liknande IT-investeringar och således minskar deras konkurrenskraft (Janvrin m.fl., 2008).

Till följd av samhällets utveckling och IT-systemens konstanta närvaro har specialiserade IT-revisorer växt fram som allt viktigare aktörer (Grant Thornton, u.å). För att organisationerna ska bibehålla sin effektivitet, konkurrenskraft och faktiskt överleva är det en nödvändighet att säkerställa att systemen fungerar på ett korrekt sätt (Gantz & Maske, 2014). Framför allt är det viktigt att organisationer skyddar sig mot intrång och förlust av data i den digitala miljön (Grant Thornton, u.å). För att revisionen ska klassificeras som en IT-revision krävs det att granskningen har som syfte att granska verksamheten utifrån ett IT-perspektiv. IT-revisorn har ett riskbaserat tillvägagångssätt när revisionen utförs där syftet är att identifiera potentiella risker, bedöma kontrollmekanismer och därefter testa deras funktioner. Exempel på IT-revisorns arbetsuppgifter är bland annat att granska bolagets dokumentation för affärsprocesser, utvärdera bolagets interna kontroller i IT-systemen, testa riktigheten och giltigheten av data i databaserna, granska och testa åtkomstlistor till applikationer och nätverk samt testa gränssnitten mellan IT-systemen (Merhout & Havelka, 2008). IT-revisioner kan genomföras på alla olika nivåer inom en organisation. De kan genomföras övergripande för hela bolaget, inom enskilda affärsenheter, specifika affärssprocesser och affärssystem eller för olika teknologikomponenter (Gantz & Maske, 2014).

Francis och Yu (2009) har som grundantagande i sin vetenskapliga artikel att större revisionskontor upprätthåller en bättre revisionskvalitet till följd av en bättre intern expertis då de har fler anställda än mindre revisionsbyråer. Syftet med studien Francis och Yu utfört är att redogöra för vilken påverkan revisionskontorets storlek har på revisionen. Genom att undersöka över 6500 observationer bestående av företag som har granskats av 285 olika revisionskontor finner dem ett samband som överensstämmer med utgångspunkten; att större revisionskontor genomför revisioner av högre kvalitét (Francis & Yu, 2009). Blokdijk m.fl. (2006) förklarar att detta beror på att de största revisionsbyråerna lägger större vikt vid planeringen och riskbedömningen och att de mindre byråerna fokuserar mer på granskningsmomentet, i synnerhet på substansgranskningen. Wernerman (2006) belyser att revisorerna enbart kan förlita sig på substansgranskningen i mindre utsträckning om de interna kontrollerna är välfungerande och dokumenterade. Nordiska revisorsförbundet (NRF) har tidigare uttalat sig om att nuvarande ISA inte är anpassade efter revisioner för små och medelstora företag, då de

är alltför långa och komplexa. Detta leder enligt NRF till oproportionerligt mycket dokumentation för byråer som granskar SME-bolag, vilket reducerar värdet för kunder samt övriga intressenter (Revisionsvärlden, 2020).

1.2 PROBLEMDISKUSSION

Trots att IT-revisorer utgör en viktig funktion i många olika verksamheter är deras formella funktion främst att underlätta revisionsprocessen för de godkända och auktoriserade revisorerna som skriver under revisionsberättelsen och årsredovisningen. Detta gör de genom att bidra med expertis gällande IT och IT-relaterade risker (Albinsson, 2020). En IT-revisor utför granskning av företagens IT-system där en kontrollerar att företagen uppfyller både de externa och interna krav som ställs (Secure State Cyber, u.å). En IT-revisor utför alltså ingen finansiell granskning. I aktiebolagslagen (SFS 2005:551) framgår det att en finansiell revisors uppgift är att granska bolagets årsredovisning, bokföring, styrelsens och den verkställande direktörens förvaltning. I lagkravet återfinns inget krav på specialister i form av IT-revisorer utan enbart att berörda bolag ska ha en revisor. Janvrin m.fl. (2008) har undersökt i vilken omfattning revisorer använder sig av IT-revisorer i revisionsprocessen. Författarna i studien visar på att användandet av IT-revisorer inte var frekvent men att det fanns ett positivt samband mellan IT-komplexiteten i bolaget som reviderades och användandet av IT-revisorer (Janvrin m.fl., 2008). Nyare forskning visar på att den ökade komplexiteten har medfört att det har blivit svårare för revisorer att utföra effektiva revisioner utan hjälp från IT-revisorer (Barta, 2018).

Informationsteknikens framfart har hyllats för sina fördelar som underlättar det vardagliga arbetslivet, men revisorer är en yrkesgrupp som ständigt ställs inför stora utmaningar. Tidigare forskning visar på att användandet av IT-system medför nya IT-relaterade risker som revisorn behöver beakta (Han m.fl., 2016). Enligt artikeln menar Hall att organisationernas användning av bokföringssystem medför unika kontrollproblem som uppstår till följd av IT-systemens inneboende svagheter, operativsystemets inneboende svagheter, risk för virus och den allmänna IT-miljön (refererad i Han m.fl., 2016). Goodyear Tire & Rubber Company är ett tydligt exempel på hur felaktigheter i bokföringssystemet påverkar de finansiella rapporterna. Bolaget fick revidera sina vinster med hela 100 miljoner dollar efter att ett fel i bolagets affärssystem uppmärksammats fem år efter inträffandet. Bolagets revisorer uppmärksammade inte felaktigheten vilket gjorde att årsredovisningen publicerades och sannolikheten för att intressenternas beslutsfattande påverkades av felaktigheten är stor (Han m.fl., 2016).

Har revisorn brustit i sitt arbete och det uppmärksammas är det Revisorsinspektionen som utfärdar en erinran, varning eller fråntar revisorn sin auktorisation (Hultqvist m.fl., 2015). En av de vanligaste bristerna Revisorsinspektionen påträffade i kvalitetskontrollerna under åren 2009 - 2014 var brister i dokumentationen. Detta innebär att Revisorsinspektionen inte har kunnat följa upp revisorns arbete på grund av bristfällig dokumentation. I artikeln poängterar författarna att brister i dokumentationen förmodligen underskattas på grund av klassificeringarna som används. Om bristerna hänför sig till både dokumentationen och granskningen klassificeras bristen till kategorin granskning (Hultqvist m.fl., 2015). Carrington

(2014) framhäver dokumentationen som ett svårt moment till följd av avvägningarna som behöver göras kring vilken information som ska dokumenteras.

Tidigare forskning gjord av Henderson m.fl. (2013) bygger på empiri från chefsrevisorer där de presenterar argument för att de finansiella revisorerna enbart behöver övergripande förståelse om hur bolagets IT-system används och fungerar rent tekniskt. Resultatet som presenteras påvisar att revisorer uppmanas att förkovra sig gällande IT-risker men att generell IT-kunskap och allmänna IT-kontroller inte är av intresse (Henderson m.fl., 2013). Å andra sidan, pekar annan forskning på att det är av högsta prioritet att revisorn har en djup förståelse om bolagets IT-system. För att minimera revisionsrisken och för att kunna genomföra revisionen på ett tillförlitligt sätt, krävs det att revisorn har förståelse för kundens alla IT-system (Ismail & Abidin, 2009; Han m.fl., 2016; FAR Online – ISA 315 (omarbetad 2019), u.å).

För att möta de krav det nya digitaliserade samhället ställer publicerade IAASB en ny, omarbetad version av ISA 315 *”identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter”*. Den omarbetade standarden gäller för räkenskapsår som börjar 15:e december 2021 eller senare. Omarbetning av befintliga standarder sker vanligtvis till följd av förändringar eller för att åtgärda brister i tidigare versioner. Ett av huvudskälen till omarbetningen enligt IAASB är att de IT-relaterade riskerna inte var tillräckligt beaktade tidigare (Alfredsson & Irle, 2022). Nu ställer standarden tydligare krav på att revisorn ska ha en djupare förståelse om organisationens IT-system, oavsett graden av komplexitet i systemen och bolagets storlek. Revisorn behöver skapa sig en förståelse kring hur informationssystemen stödjer upprättandet av bolagets finansiella rapporter, hur systemen påverkar väsentliga konton och transaktionsslag samt hur bolagets allmänna IT-kontroller som hanterar risker fungerar. Syftet med förståelsen kopplat till bolagets IT-system och IT-miljö för revisorn är att identifiera om användandet av dessa applikationer medför några IT-relaterade risker (Alfredsson & Irle, 2022). Omarbetningen behandlar även en rad andra områden, bland annat hur de interna kontrollaktiviteterna ska granskas. Revisorerna ska nu utföra mer detaljerat arbete för att undersöka de interna kontrollsystemen och identifiera eventuella brister, för att säkerställa att de finansiella rapporterna är korrekta och tillförlitliga. Författarna av artikeln menar även på att det nu kommer krävas en mer utförlig dokumentation av förståelse för de affärsprocesser som blir till grund för riskbedömningen i revisionen, där IT-risker utgör en stor del. De lyfter även att skalbarheten i den uppdaterade versionen har ökat för att nu tydligare kunna tillämpas av byråer som reviderar SME-bolag. (Alfredsson & Irle, 2022).

Revisorer och revisioner är ett välstuderat område där tidigare forskning bland annat har studerat revisorer och revisioner till följd av digitaliseringen, revisorers IT-kompetens, IT-revisorer och om revisionskontorets storlek har någon betydelse för kvalitet på revisionen. Fokuset har riktats mot vilka nya problem och risker revisorerna ställs inför till följd av allt fler digitaliserade verksamheter, snarare än de regulatoriska kraven som revisorerna förväntas efterfölja i sitt arbete. Omarbetningen av ISA 315 är omfattande och aldrig tidigare har IT-frågor varit lika relevanta eller behandlats i lika stor utsträckning som den omarbetade versionen av ISA 315 gör. Således finns det en relevant kunskapslucka; hur anpassningen till den nya revisionsstandarden - ISA 315 - med ett större fokus på IT-relaterade frågor påverkar revisionen. Kunskapsluckan består av ett empiriskt problem då det saknas kunskap om vilka

effekter den nya omarbetade standarden får. Därmed kommer studien att undersöka hur revisionen påverkas som helhet till följd av omarbetningen samt om större och mindre revisionsbyråer påverkas annorlunda. De nya kraven som den omarbetade versionen av ISA 315 ställer gäller från och med revisioner som utförs våren 2023 och därav studeras ämnet i realtid. Studien kan framför allt vara intressant för verksamma revisorer, bolagen som revideras samt övriga beslutsfattare.

1.3 PROBLEMFORMULERING

Hur påverkar omarbetningen av ISA 315 revisionen?

1.4 SYFTE

Syftet med studien är att beskriva och förstå hur revisionen påverkas av den omarbetade versionen av ISA 315. Studien undersöker även om det finns några väsentliga skillnader mellan hur större och mindre revisionsbyråer påverkas av omarbetningen.

1.5 UPPSATSENS DISPOSITION

Inledning

Studien startar med ett inledande kapitel som behandlar ämnesområdet som genomsyrar studien. Kapitlet startar med en problembakgrund som mynnar ut i problemdiskussionen. Vidare presenteras problemformuleringen som lyder enligt följande; Hur påverkar omarbetningen av ISA 315 revisionen? Därefter presenteras syftet och sedermera studiens disposition.

Litteraturgenomgång & teoretisk referensram

I avsnittet om den teoretiska referensramen presenteras relevant teori som utgör fundamentet både i studien och intervjufrågorna. Kapitlet startar med institutionalia i form av IFAC, IAASB och relevanta ISA-standarder. Därefter presenteras relevant litteratur och teori som består av revisionsprocessen, risk, IT-kompetens och agentteori.

Metod

I metoden presenterar studiens författare vilka val och forskningsmetoder som studien grundar sig på. Först presenteras den abduktiva metoden följt av litteraturgenomgången och den kvalitativa metoden. Därefter presenteras empiriinsamligens olika moment och avslutningsvis presenteras en redogörelse kring studiens trovärdighet och de etiska övervägandena som har gjorts. I kapitlet redogörs det även för den kompletterande datainsamlingen i form av en enkätundersökning.

Empiri

I detta kapitel presenteras insamlat material där relevant data från enkätundersökningen inleder kapitlet. Därefter redogörs det för de kvalitativa intervjuerna med revisorerna där material från respektive respondent presenteras var för sig. Empirin avslutas med intervjumaterial från den kvalitativa intervjun med två respondenter från FAR.

Analys

I analysen analyseras det empiriska materialet i relation till litteraturen, teorin och aktuell forskning. Det empiriska materialet analyserar även i sig för att finna likheter, skillnader och mönster. Detta för att kunna besvara problemformuleringen; Hur påverkar omarbetningen av ISA 315 revisionen?

Slutsats, diskussion & implikationer

Här redogörs det för studiens slutsatser som utgår från analyskapitlet följt av studiens bidrag och praktiska implikationer. Avslutningsvis presenteras förslag på fortsatt forskning som kan vara relevant inom området.

2. LITTERATURGENOMGÅNG & TEORETISK REFERENSRAM

I detta avsnitt presenteras teorin som ligger till grund för studien. Först presenteras IFAC, IAASB och relevanta ISA-standarder. Därefter presenteras risk, revisionsprocessen, IT-kompetens och agentteori som är avgörande för att besvara studiens frågeställning samt syfte. Den teoretiska referensramen ligger till grund för förfrågeställningarna som används vid empiriinsamlingen.

2.1 INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING

International Federation of Accountants (IFAC) grundades 1977 och är ett förbund som övervakar, stöttar och arbetar för att upprätthålla hög och jämn kvalitet inom redovisningsbranschen. IFAC ansvarar för fyra olika organ som tillsätter standarder för olika delar av branschen (IFAC, u.å.) . Enligt IFAC (u.å.) är dessa redovisningsorgan:

- The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)
- The International Accounting Education Standards Board (IAESB),
- The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)
- The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)

IAASB grundades 1978 och är det organ som tillsätter, övervakar och omarbetar revisionsstandarder som används av organisationer och länder runt om i hela världen. IAASB:s revisionsstandarder kallas för International Standards on Auditing (ISA) och används av bland annat EU, USA och FN (FAR:s samlingsvolym - Revision, 2022). IAASB är ett oberoende organ vars huvudsyfte är att upprätthålla och utveckla deras standarder som leder till enighet och hög kvalitet för revisioner på företag inom både den offentliga och privata sektorn (IAASB, 2019a). IAASB ser löpande över sina standarder för att korrigera problem som uppstått, eller

på grund av förändringar inom redovisningsområdet. De bidrar även med att konvergera de internationella standarderna med de nationella. Att ha ett internationellt standardverk stärker enhetligheten i revisionen och allmänhetens förtroende för bolagens finansiella rapporter. (IAASB, 2019a).

Den första standarden utgavs i samband med grundandet av IAASB år 1978 och har sedan dess fortsatt att uppdatera och utveckla standardverket för att kvaliteten på revisioner ska upprätthållas och förbättras (FAR:s samlingsvolym - Revision, 2022). Den senaste upplagan av ISA innehåller 50 standarder och är utformad för att detaljerat kunna förstå vad som krävs vid revisionsplanering, riskbedömning, granskning av de poster som identifierats som väsentliga eller betydande, samt vad revisionsrapporterna ska innehålla (Mennicken, 2008). Även specialistområden som exempelvis revisionsstyrning, koncernrevision och revision av finansiella rapporter kopplat till internationell redovisning, är något som återfinns i regelverket. Som helhet innefattar även ISA en övergripande ram, grundprinciper, råd och tillägg för att det ska finnas så lite utrymme för tolkningar som möjligt och att revisionen som utförts uppfyller internationella krav på professionell standard (IAASB, 2022).

Varje standard som IAASB tillsätter har samma struktur och följer beskrivningen nedan. Detta för att underlätta för samtliga som använder sig av regelverket (IAASB, 2022).

Inledning
Inledningen kan exempelvis innehålla information om standardens syfte, omfattning och ämne.

Mål
Varje standard innehåller en beskrivning av revisorns mål inom det område som behandlas av den specifika standarden.

Definitioner
För att underlätta förståelsen av ISA har tillämpbara termer definierats.

Krav
Målen stöds av krav som löpande uttrycks med frasen “revisorn ska”.

Ansökan och övrigt förklaringsmaterial
Ansökan och övrigt förklaringsmaterial beskriver mer ingående vad ett yrkande innebär eller avser att omfatta. Exempelvis beskrivs i det här avsnittet i ISA 315 mer ingående vad det innebär att “*identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter”.*

I Sverige finns samtliga standarder översatta till svenska och behandlas av “Föreningen för Auktoriserade Revisorer”, nedan benämnd “FAR”. FAR är den svenska organisationen som sköter detaljregleringen och är medlem i IFAC, vilket gör att de revisorer som är medlemmar i FAR förbinder sig att följa ISA (Lennartsson, 2011; FAR Online, u.å). Vidare tolkning kan göras att ISA formellt sett enbart ses som rekommendationer och saknar rättslig status (SvJT,

2018; Proposition 1997/98:99). Regelverket medför trots det rättsliga skyldigheter då en revisor som enligt revisorslagen (SFS 2001:883) anses vara auktoriserad är skyldig att uppföra revisionen i enlighet med god revisionssed. Exempelvis återfinns "*Revisionen skall vara så ingående och omfattande som god revisionssed kräver"* (SFS 2005:551 3 kap 9§; SFS 1999:1079 1 kap 5§), i både aktiebolagslagen och revisionslagen. Vad som i sin tur resulterar i de rättsliga skyldigheterna är tolkningen av "god revisionssed" som enligt FAR är;

"*Det revisionsregelverk som utgör god revisionssed i Sverige är det internationella regelverket International Standards on Auditing (ISA) som tas fram inom IAASB"* (FAR:s samlingsvolym - Revision, 2022, s. 7). Detta leder till att utgångspunkten i studien är det är obligatoriskt för samtliga revisorer i Sverige att följa ISA, oavsett om de är medlemmar i FAR eller ej.

Vad som senare lämnas till revisorernas professionella omdöme är att tolka samtliga standarder och punkter inom ISA-regelverket. Detta är något som kallas för "ramlagstiftning" då revisorn "*riskerar att revisorns granskning begränsas, eftersom en reglering skulle kunna föranleda motsatsslut"* (Proposition 1997/98:99*, sida 145).*

I revisionsberättelsen hänvisar revisorn i normala fall till att denne efterföljt ISA och därmed upprättat revisionen i enlighet med god revisionssed. Det yttrandet innebär att revisorerna ska tolka och följa hela ISA regelverket. Hänvisar revisorn till ISA i revisionsberättelsen och det senare visar sig att hen inte följt en viss standard riskerar revisorn att få en erinran, varning och i värsta fall att bli av med sin revisorslicens. Ramlagstiftning, tolkning och avgörande om god revisionssed och god revisorssed efterföljts är inget som överlämnas till de olika revisionsorganisationerna, utan kommer alltid att avgöras i domstol (Proposition 1997/98:99).

2.1.1 ISA 200

"Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av revision enligt International Standards on Auditing"

ISA 200 fastställer att en revisor utför revision av en organisations finansiella rapporter i enlighet med internationella revisionsstandarder och att resultatet av revisionen ska rapporteras i revisionsrapporten. Revisorns ansvar omfattar att utvärdera organisationens system för intern kontroll och att bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter i de finansiella rapporterna (FAR Online – ISA 200, u.å).

En revisor behöver planera revisionen noggrant för att säkerställa att revisionen upprätthåller internationell standard. Under revisionen ska revisorn samla in tillräckligt med bevis för att bedöma om organisationens finansiella rapporter är rättvisande och om de överensstämmer med gällande redovisningsprinciper (FAR Online – ISA 200, u.å).

ISA 200 betonar även vikten av att upprätthålla revisorns oberoende och integritet vilket leder till att revisorn behöver undvika situationer som kan skapa intressekonflikt, eller som kan påverka revisorns omdöme eller opartiskhet. Revisorn behöver också respektera organisationens sekretesskrav och hantera information på ett ansvarsfullt sätt (FAR Online – ISA 200, u.å).

2.1.2 ISA 315

"Identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter"

ISA 315 fastställer att revisorn ska utföra riskbedömningen som en del av planeringen i revisionen. Revisorn ska även bedöma huruvida organisationens interna kontrollsystem är tillräckligt, effektivt och fullständigt för att förhindra felaktigheter. Om organisationens interna kontrollsystem inte är tillräckliga, effektiva eller fullständiga måste revisorn göra ytterligare bedömningar och vidta åtgärder för att hantera riskerna. ISA 315 betonar också vikten av att upprätthålla lämplig kommunikation mellan revisorn, organisationens ledning och bolagens egna internrevisionsfunktioner, varvid revisorn informerar ledningen om de identifierade riskerna och eventuella brister i organisationens interna kontrollsystem. Revisorn ska också ta hänsyn till internrevisionens resultat i riskbedömningen (FAR Online – ISA 315 (omarbetad 2019), u.å).

En av de viktigaste ändringarna i den omarbetade versionen är att den nu ger revisorerna mer information om hur de ska identifiera och hantera riskerna när felaktigheter har uppstått i de finansiella rapporterna. Detta innebär att revisorerna nu ska utföra fler förebyggande åtgärder för att upptäcka potentiella problem med finansiella rapporter innan de publiceras (Alfredsson & Irle, 2022). IAASB lyfter därmed fram att deras huvudargument till att standarden behövts omarbetats innefattar svårigheterna med att förstå hur de interna kontrollerna skulle granskas i praktiken. Till följd av omarbetningen är kraven på hur de interna kontrollaktiviteterna ska granskas tydligare. Revisorerna ska nu utföra mer detaljerat arbete för att undersöka de interna kontrollsystemen och identifiera eventuella brister, för att säkerställa att de finansiella rapporterna är korrekta och tillförlitliga (Alfredsson & Irle, 2022).

Även tillämpningen av ISA i mindre komplexa bolag och att IT-risker inte beaktades i tillräcklig utsträckning ses som huvudargument till att standarden behövts omarbetas. Alfredsson & Irle, (2022) skriver att en av de sakerna som har ändrats är just skalbarheten för mindre komplicerade bolag och tillvägagångssätt för revidering av dessa typer av bolag. Vidare förtydligar de att tanken med standarden är att den ska kunna användas för alla typer av bolag, oavsett komplexitet och storlek. ISA 315 ger revisorerna mer handlingsutrymme genom att hänvisa till att revisorn ska använda sitt professionella omdöme för att avgöra karaktären och omfattningen av de åtgärder som behöver utföras för att uppfylla kraven enligt standarden (FAR Online – ISA 315 (omarbetad 2019), u.å).

En fråga som enligt Revisionsvärlden (2020) varit aktuell länge är just revisioner av SME-bolag. De skriver följande:

> *Även om SME-företagen, individuellt sett, sällan eller aldrig är av allmänt intresse, är deras sammanlagda bidrag till världsekonomin högst väsentligt. Majoriteten av antalet revisioner globalt avser också revision av mindre företag. Det bör därför vara självklart att de uppdragen kan utföras effektivt och dessutom tillföra värde för både revisionskunderna och deras intressenter. Nordiska revisorsförbundet (NRF) har länge kämpat för att få upp frågan om en bättre SME-revision på IAASB:s agenda. Nuvarande ISA:s är alltför långa och komplexa. Skalbarheten är otydlig och ansatsen i sig leder till*

> *alltför stort fokus på dokumentation – på bekostnad av nyttan för kunden. Standarderna är helt enkelt inte anpassade för SME-revisioner. När IAASB presenterade remissvaren till sitt diskussionspapper om SME-revision i slutet av 2019, visade det sig råda enighet om att det finns flera utmaningar med nuvarande ISA:s. Det var också uppenbart att IAASB nu måste agera och att det brådskar att hitta en lösning på SME-området.* (Revisionsvärlden, 2020, Bättre SME-revision brådskar)

Alfredsson och Irle (2022) beskriver även att en revisor i början av revisionsprocessen ska granska företagets affärsprocesser vilket är nödvändigt för att kunna bedöma företagens risker. Författarna till artikeln menar att den uppdaterade versionen kommer att innebära mer utförlig dokumentation av förståelse för de affärsprocesser som blir till grund för riskbedömningen i revisionen, där IT-risker utgör en stor del. Företagen använder sig i högre utsträckning av olika IT-system vilket av naturliga skäl påverkar riskerna i företagen och revisorernas riskbedömningar, då IT-miljön blir mer och mer komplex. I den omarbetade versionen ställs det tydligare krav på hur revisorn ska identifiera och bedöma risker för väsentliga felaktigheter kopplade till digitalisering och mer komplexa informationssystem, vilket till sist leder till frågan hur företagens IT-system påverkar kvaliteten och riktigheten i de finansiella rapporterna (Alfredsson & Irle, 2022).

Punkt 25 i ISA 315 (omarbetad 2019) beskriver att revisorn ska skaffa sig förståelse för de komponenter i företagets informationssystem som är relevanta för upprättandet av finansiella rapporter, förstå företagets informationsbearbetningsaktiviteter samt hur informationen flödar genom deras informationssystem. Punkt 26 beskriver att revisorn ska identifiera kontroller som hanterar risker för bland annat IT-applikationer och andra aspekter inom företagets IT-miljö, som berör de IT-relaterade riskerna samt företagets allmänna IT-kontroller (FAR Online – ISA 315 (omarbetad 2019), u.å). Förståelsen av IT-miljön omfattar enligt Alfredsson & Irle (2022) de IT-system och applikationer som påverkar ett företags redovisning. De beskriver att revisorn behöver skaffa sig förståelse för:

- systemleverantören
- ifall IT-systemen generellt sett anses som tillförlitliga
- behandlingshistoriken sedan senaste revisionen
- huruvida kunden själv kan modifiera IT-programmets funktioner
- historik om systemfel och liknande

Vidare belyser de vikten av att behörighetshantering och åtkomsträttigheter i företagen då en revisor behöver kontrollera att applikationerna lämpligen är begränsade så inte obehöriga har möjligheten att påverka företagets redovisning. En kartläggning av IT-applikationerna och en förståelse av den totala IT-miljön och hur det omgärdas av varandra är även de kritiska att identifiera (Alfredsson & Irle, 2022).

En annan del som utvecklats är hur begreppet risk definieras och presenteras i standarden. Tidigare fanns det enbart två olika nivåer av risk; betydande risk och övrig risk, vilket nu i stället har utvecklats till en glidande riskskala (Alfredsson & Irle, 2022). Risk definieras inom revisionen som sannolikheten multiplicerat med effekten av felaktigheten som skulle uppstå

(IFAC, 2012). Om sannolikheten exempelvis är låg men effekten skulle vara hög kommer risken att klassificeras som medel. Tanken med spektrumet är att granskningen som revisionen innebär skulle leda till högre effektivitet med att identifiera de risker som har högre väsentlighetsgrad (Alfredsson & Irle, 2022).

2.1.3 ISA 330

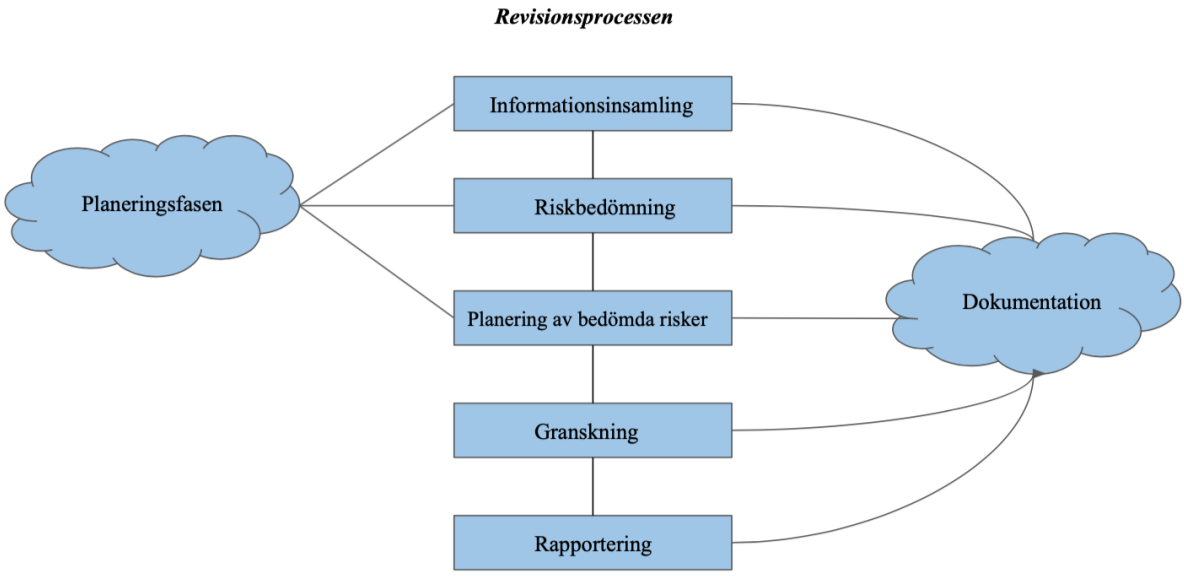
"Revisorns hantering av bedömda risker"

ISA 330 ger en gemensam ram för god redovisningspraxis vid redovisning och finansiell rapportering. Standarden syftar till att säkerställa att organisationen har effektiva och lämpliga rutiner för intern revision samt att information som lämnas till intressenter är relevanta och tillförlitliga (FAR Online – ISA 330, u.å). ISA 330 fokuserar på hantering av de risker som tidigare i processen ansetts vara väsentliga eller betydande och innehåller riktlinjer för att identifiera och hantera det som kan påverka organisationens möjligheter till att uppnå sina mål. Detta inkluderar risker som är relaterade till organisationens verksamhet, informationsteknologi, interna kontroller och andra faktorer som exempelvis makroekonomiska konsekvenser och följder (FAR Online – ISA 330, u.å).

Standarden riktar sig till verksamheternas ledningsgrupper och revisorer vilket innebär att målet kan tolkas vara att säkerställa effektiviteten. Ledningen är ansvarig för att fastställa och övervaka intern kontroll medan revisorerna är ansvariga för att utvärdera och rapportera om dess effektivitet (FAR Online – ISA 330, u.å).

2.2 REVISIONSPROCESSEN

Revisionsprocessen är en komplex process som innehåller flertalet nödvändiga steg som revisorn behöver bearbeta. För att uppnå hög kvalitet på revisionen krävs det att revisorn arbetar noggrant med varje steg (Eklöv Alander, 2019). I sina böcker presenterar både Carrington (2014) och Eklöv Alander (2019) förenklade figurer av revisionsprocessen som skiljer sig åt. Till följd av detta väljer studiens författare att skapa en egen figur med stöd i litteraturen, primärt från Wernerman (2006), Eklöv Alander (2019) och Carrington (2014). Modellen (*se figur 1*) innehåller sex olika delar som presenteras var för sig nedan.



Figur 1: Egenarbetad figur som kartlägger revisionsprocessen utformad efter Wernerman (2006), Eklöv Alander (2019) och Carrington (2014).

Varje bolag som revideras är unikt och för att revisorn ska få en så korrekt bild som möjligt av bolaget och verksamheten som bedrivs inleds revisionen med omfattande informationsinsamling. Revisorn ska bli bekant med såväl interna som externa förhållanden som exempelvis bransch, marknad, leverantörer, konkurrenter, organisationens ekonomitjänster och användandet av informationssystem (Wernerman, 2006). Revisorn väljer själv vilken information som ska inhämtas och i vilken omfattning det ska vara. Informationsinsamlingen har som mål att förse revisorn med ett gediget underlag för att planera granskningen så att huvudfokuset ligger på de områden där risken för väsentliga fel är störst (Wernerman, 2006). När ett nytt revisionsuppdrag ska accepteras eller ett befintligt ska förnyas behöver revisorn genomföra en prövning (Eklöv Alander, 2019; 5§ RIFS 2018:2). Detta för att säkerställa att revisorn har tiden, de ekonomiska samt humanitära resurserna som krävs för att utföra uppdraget (5§ RIFS 2018:2).

Det andra steget i revisionsprocessen utgörs av riskbedömning där revisorn identifierar och bedömer risker för väsentliga fel som kan återfinnas i de finansiella rapporterna (Carrington, 2014). Revisorn tar hänsyn till flera olika faktorer vid bedömningen såsom företagets interna

kontroller, förståelse för verksamheten och företagets omgivning (Eklöv Alander, 2019). Omarbetningen av ISA 315 medför att revisorn i större utsträckning behöver beakta IT-systemen och skapa sig en bättre förståelse för hur de fungerar. Detta för att kunna genomföra en tillförlitlig riskbedömning. De risker revisorn identifierar som kan leda till väsentliga fel delas upp i två olika nivåer; rapportnivå och påståendenivå om ett transaktionsslag, konto eller upplysning. Fel på rapportnivå påverkar de finansiella rapporterna i sin helhet och kan påverka många olika poster medan fel på påståendenivå är mer isolerat och påverkar ett visst transaktionsslag, konto eller upplysning (FAR Online – ISA 315 (omarbetad 2019), u.å). För att underlätta bedömningen av de två olika risktyperna har revisorn revisionens riskmodell till sin hjälp. Bedömningen utgör sedan fundamentet när revisorn bestämmer vilka granskningsmetoder och granskningsåtgärder som ska användas under den löpande granskningen såväl som i avslutningsfasen (Eklöv Alander, 2019)

Steg tre är att planera hur revisionsteamet ska granska de identifierade riskerna samt upprätta en övergripande revisionsplan (Wernerman, 2006; Eklöv Alander, 2019). För att revisorerna ska leva upp till kvalitetskraven som ställs är det av yttersta vikt att planera tidsåtgången och personalinsatsen för revisionen. Som ett resultat av revisionsplanen går det att utläsa den uppskattade kostnaden och tidsåtgången för revisionen (Wernerman, 2006). I detta steg upprättas även ett granskningsprogram som fungerar som en instruktionsbok för dem som utför granskningen i ett senare skede. Granskningsprogrammet är detaljrikt och specificerar bland annat vilken typ av granskningsåtgärder som ska användas, hur omfattande de ska vara och när i tiden de ska genomföras (Wernerman, 2006). Revisionsarbetet är en levande process och revisorn kan komma att behöva göra avsteg från vad som först planerats till följd av missbedömningar i planeringsfasen eller att ny information framkommer under processens gång (Wernerman 2006; Eklöv Alander, 2019).

Det fjärde steget för revisorn i revisionsprocessen är granskningsåtgärder och själva granskningen av bolaget. Här har revisorn möjlighet att använda sig av två olika metoder för att samla in revisionsbevis; substansgranskning eller granskning av bolagets interna kontroller (Wernerman, 2006; Carrington, 2014). Det vanligaste är att revisorn använder sig av en kombination av metoderna (Wernerman, 2006). Substansgranskning innebär att revisorn granskar bolagets resultat- och balansposter samt transaktionerna som ligger till grund för posterna (Wernerman, 2006; Carrington, 2014). Den interna kontrollen är det säkerhetsarbetet företaget själva gör internt för att säkerställa att transaktionerna kan dokumenteras och registreras korrekt (Wernerman, 2006). Vid granskning av bolagets interna kontroller säkerställer revisorn att de fungerar korrekt och valet av metod grundas på huruvida bolagets interna kontroller är tillräckligt tillförlitliga eller inte (Carrington, 2014). Revisorn beaktar även vilken metod som är mest kostnadseffektiv (Wernerman, 2006; Carrington, 2014).

Revisionsprocessens avslutande steg är rapportering. Revisionsberättelsen är den enda delen av revisorns rapportering som allmänheten får ta del av (Wernerman, 2006). I revisionsberättelsen har revisorn gjort uttalanden om resultat- och balansräkningen kan fastställas eller inte, om styrelseledamöterna och VD:n beviljas ansvarsfrihet och förslag på hur vinsten bör disponeras (Wernerman, 2006; Carrington, 2014). Utöver revisionsberättelsen förser revisorn företagsledningen med rapporter som varierar utifrån de olika bristerna som upptäcks.

Exempelvis kan rapporterna avhandla den interna kontrollen eller att styrelsen inte informeras tillräckligt fort gällande avvikelser (Wernerman, 2006).

Under revisionens gång har revisorn strikta krav gällande dokumentation. Revisorn måste dokumentera alla moment från planering till rapportering. Det ska framgå vilka väsentlighets- och riskbedömningar som har bestämts, planeringen som ligger till grund för granskningen samt hur granskningen har genomförts och omfattningen (Wernerman, 2006). Subjektiva bedömningar och iakttagelser som revisorn gjort under processens gång ska dokumenteras tillsammans med slutsatser och åtgärder som vidtagits. Skriftliga intyg och utlåtande som revisorn lämnar, exempelvis promemorior och revisionsberättelser, ska också ingå i dokumentationen (Wernerman, 2006).

Blokdijk m.fl. (2006) har skrivit en vetenskaplig artikel där de jämför de största revisionsbyråerna i världen med mindre revisionsbyråer. De största revisionsbyråerna utgjordes i början av 2000-talet av PwC, KPMG, EY, Deloitte och Arthur Andersen (Blokdijk, m.fl., 2006). Arthur Andersen existerar inte längre utan gick i konkurs kort efter att Enron-skandalen inträffade (Sridharan m.fl., 2002). Blokdijk m.fl. (2006) finner att både de stora och de mindre revisionsbyråerna utför ungefär lika många revisionsinsatser. Skillnaderna är att de största revisionsbyråerna lägger större vikt vid planeringen och riskbedömningen och att de mindre byråerna fokuserar mer på granskningsmomentet, i synnerhet på substansgranskningen. Slutsatsen som dras i artikeln är att de fem största revisionsbyråerna levererar en högre revisionskvalitet vilket beror på att arbetstimmarna fördelas på ett bättre sätt och anpassas till kontexten (Blokdijk, m.fl., 2006).

2.3 RISK

Ordet risk härstammar sannolikt från det engelska eller portugisiska språket från 1500–1600 talet och användes då av upptäcktsresande sjömän med hänvisning till att segla ut på okänt vatten (Giddens, 1999). I ett forskningsprojekt utfört av Göteborgs universitet år 2018 undersökte de hur svenska myndigheter kommunicerar och definierar begreppet risk på deras hemsidor. Tom Boholm som projektledare berättar att de funnit 14 olika definitioner, varav nästan hälften bestod av en matematisk produkt bestående av variablerna sannolikhet och konsekvens av inträffad händelse. Enligt Boholm finns det en del bekymmer med att inte ha en entydig definition av ett sådant vanligt förekommande begrepp. Det ena problemet han beskriver är att det kan vara svårt att beräkna och uppskatta sannolikhet i många av situationerna där begreppet används (Göteborgs universitet, 2018). Detta är något som gör risken mer osäker då skillnaden mellan risk och osäkerhet enligt Knight (1921) är att osäkerhet inte går att kalkylera. Dock menar han att en mer kvalificerad riskanalys kan göras trots att det finns faktorer som är osäkra. Författaren skriver att osäkra faktorer kan uppskattas med hjälp av erfarenhet, men belyser också att den metoden blir desto svårare när det är nya situationer vi ställs inför (Knight, 1921).

Det andra problemet Boholm tar upp är det vardagliga språket som krockar med myndigheternas definitioner, vilket gör att det lätt blir missförstånd (Göteborgs universitet,

2018). Vad som gör saken ännu mer problematisk är att det i vardagligt språkbruk uttrycks i olika perspektiv där betydelsen innebär snarlika, men ändå olika saker. En betydelse är att risk framhävs som en potentiellt oönskad händelse, till exempel att det finns en risk att ramla. En annan betydelse är risk som orsak till en oönskad händelse, till exempel att rökning är en risk, för att det kan orsaka cancer. En tredje användning är sannolikhet, exempelvis risken för att få cancer är en på 10 000 (Göteborgs universitet, 2018).

En uppfattning Lindell (1991) har är att risk kan beskrivas på olika sätt, till exempel som sannolikheten att en händelse uppkommer, omfattningen av händelsen och dess effekter eller typen av händelse. En annan tanke om begreppet är Giddens (1991) som menar på att det både finns en positiv och en negativ effekt av risk. Detta är något Bäckström (2015) bekräftar då hon hänvisar till att det finns ett motsatsord; chans. I artikeln framgår det att ordet risk syftar till fara eller oönskad händelse och att chans är en positiv möjlig effekt, alltså ett önskat utfall. I strävan att uttrycka sig neutralt går det i stället att använda sig av ordet möjlighet (Bäckström. 2015).

Hopkins (2017) beskriver även han i sin bok "*Fundamentals of risk management"* precis som Boholm (Göteborgs universitet, 2018) att risk även kan resultera i osäkerhet, vilket innebär att det går att tolka att en potentiell förlust, vinst, möjlighet eller osäkerhet alla är olika böjningar och tolkningar av ordet. De risker som enbart kan resultera i negativa effekter, som exempelvis stöld, innebär att det är en risk att äga saker på samma sätt som det är en risk att leva då människor kan vara med om olyckor. Detta är risker som oftast går att försäkra sig mot och är något som kallas för operationella risker (Hopkins, 2017).

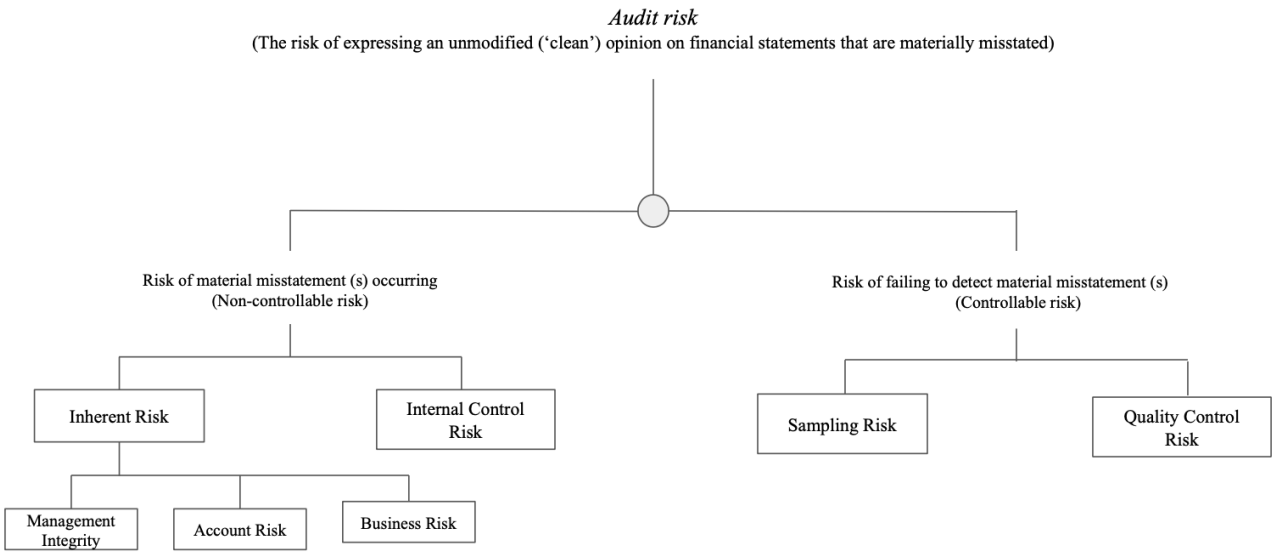
Sammanfattningsvis går det enligt Hopkins (2017) att dela upp begreppet i tre olika kategorier:

1. Osäkra risker som ej går att kalkylera
2. Risker med möjligheter till positiva utfall
3. Risker med enbart negativa utfall

Vidare kommer risk kopplat till revision att beskrivas och innebörden av vissa centrala begrepp som behandlas i processen.

2.3.1 REVISIONSRISK

Revisionsrisk är risken att revisorn gör ett inkorrekt yttrande i revisionsberättelsen på grund av felaktigheter i årsredovisningen. Felaktigheten rättas således inte av bolagets interna kontroll och upptäcks inte av revisorn (Carrington, 2014; Eklöv Alander, 2019). Risken för att revisorn gör ett felaktigt uttalande och påstår att de finansiella rapporterna innehåller felaktigheter när de faktiskt är upprättade korrekt beaktas inte. Sannolikheten att detta skulle ske anses vara försumbar (FAR Online – ISA 315 (omarbetad 2019), u.å). Följaktligen är revisionsrisk en funktion av inneboende risk, kontrollrisk och upptäcktsrisk (Carrington 2014; Eklöv Alander 2019; FAR-Online, ISA 200, u.å).



Figur 2: Figur hämtade från boken "Principles of External Auditing" (Porter m.fl., 2014)

Den inneboende risken definieras som "*känsligheten hos ett påstående om ett transaktionsslag, ett konto eller en upplysning för en felaktighet som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, före beaktande av eventuella kontroller*" (FAR Online - ISA 315 (omarbetad 2019), u.å , P.4). Den inneboende risken härrör till företagets risk och innefattar exempelvis inte risken att bolagets personal uppsåtligen stjäl bolagets tillgångar eller att företagsledningen inte har redovisat poster enligt gällande redovisningsstandard (Eklöv Alander, 2019; Carrington, 2014). Porter m.fl. (2014) delar upp inneboende risk i tre olika beståndsdelar: affärsrisk, företagsledningens integritet och risk på kontonivå. Affärsrisk handlar om risken kopplat till verksamheten som bedrivs i bolaget. Det kan röra sig om allt ifrån ny teknisk utveckling som gör varulagret osäljbart eller konjunkturkänslighet i en viss produkt eller tjänst (Porter m.fl., 2014; Eklöv Alander, 2019). Porter m.fl. (2014) hävdar att företagsledningens integritet är av stor vikt. Saknar ledningen tillräcklig moral är det möjligt att siffrorna som presenteras i de finansiella rapporterna är manipulerade för att framhäva bolagets finansiella ställning, vilket kan ske till följd av fluktuationer i konjunkturen. Risk på kontonivå handlar om risken för fel i specifika poster som kan uppstå till följd av felaktiga bedömningar och osäkra värderingar (Porter m.fl., 2014).

Kontrollrisk är risken för att inneboende fel i bolagets bokföring inte upptäcks av företagets interna kontroll, som bland annat består av internrevisionsfunktionen (Carrington, 2014; Eklöv Alander, 2019). Eklöv Alander (2019) menar att kontrollrisken alltid är närvarande oavsett hur effektivt de interna kontrollerna fungerar. Detta beror på att varje intern kontroll har en rad inneboende begränsningar (Eklöv Alander, 2019; Porter m.fl., 2014). Revisorn kan inte påverka kontrollrisken i sig men behöver förstå när sannolikheten för kontrollrisken är hög. Detta för att kunna anpassa revisonen därefter (Porter m.fl., 2014). Kontrollrisk definieras som;

> *Risken för att en felaktighet som skulle kunna finnas i ett påstående om ett transaktionsslag, konto eller en upplysning och som skulle kunna vara väsentlig, antingen*

enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter, inte förhindras eller upptäcks och rättas i tid via företagets system för intern kontroll. (FAR Online - ISA 315 (omarbetad 2019), u.å, P.4)

Risken att revisorn inte upptäcker de fel i redovisningen som inte heller har uppmärksammats och korrigerats av bolagets interna kontroll, kallas för upptäcktsrisk (Carrington, 2014). Den definieras som;

Risken för att de åtgärder som en revisor utför för att minska revisionsrisk till en godtagbart låg nivå inte kommer att leda till upptäckt av en förekommande felaktighet som skulle kunna vara väsentlig, antingen enskilt eller tillsammans med andra felaktigheter. (FAR Online - ISA 200, u.å, P.13E)

Det kan bero på att revisorn inte granskar just de specifika posterna och transaktionerna som är felaktiga, vilket är en urvalsrisk för revisorn (Porter m.fl., 2014). Revisorns kvalitetskontrollrisk är en avgörande faktor för att revisorn ska kunna upptäcka felaktigheter. Kvalitetskontrollrisk är risken att revisorn missar felaktigheter i de finansiella rapporterna till följd av att otillräckliga revisionsbevis har inhämtats eller att granskningen av revisionsbevisen är bristfällig (Porter m.fl., 2014).

2.3.2 IT-RELATERADE REVISIONSRISKER

NI Business Info (u.å) förklarar i sin artikel att IT-relaterade risker är ett uttryck för potentiella händelser som innebär negativa konsekvenser relaterade till informationsteknik. Enligt Nishani och Pinsker (2020) beskrivs informationsteknologisk risk som en affärsrisk förknippad med användning, ägande, drift, engagemang, inflytande och införande av informationsteknik inom ett företag, och att den består av IT-relaterade händelser och förhållanden som potentiellt kan påverka verksamheten.

I ISA 315 (omarbetad 2019) står det följande;

Revisorns mål är att identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter, vare sig dessa beror på oegentligheter eller misstag, på rapport- och påståendenivåerna för att skapa en grund för att utforma och utföra åtgärder utifrån de bedömda riskerna för väsentliga felaktigheter. (FAR Online - ISA 315 (omarbetad 2019), u.å, P.11)

Detta innebär att de risker revisorn är ute efter att identifiera är enbart de som påverkar de finansiella rapporterna. Detta stämmer väl överens med definitionen av begreppet "revisionsrisk" i avsnitt 2.3.1, där risken om inkorrekta uttalanden i revisionsberättelsen gällande eventuella felaktigheter i årsredovisningen åsyftas.

Enligt Alfredsson & Irle (2022) behöver revisorn en god förståelse för företaget som ska granskas för att kunna göra en bedömning av riskerna relaterade till affärsverksamheten. Tydligare krav ställs nu på att revisorerna ska förstå företagens IT-system och hur de påverkar väsentliga transaktionsslag, konton och upplysningar samt i vilken grad detta påverkar de

finansiella rapporterna. De menar på att den information som är kritisk för revisorerna att förstå är den IT-miljö som innefattas av företagets redovisning. Exempel på sådana kan vara bokföringsprogram, kassasystem och löneprogram vilket innebär att revisorn behöver ha god förståelse för dessa typer av system, men även för de riskerna som är kopplade till överföring av data från andra system (Alfredsson & Irle, 2022). Revisorn behöver även uppmärksamma att det är enklare att manipulera revisionsbevis till följd av mer avancerad teknologi då elektroniska dokument är lättare att ändra än ett fysiskt, exempelvis verifikationer och fakturor (Kempe, 2013; Appelbaum m.fl., 2017). Att granska företag vars informationsprocess blir alltmer komplex och kan komma att kräva högre kompetens av revisorerna då teknologin och därmed revisionen blir allt mer komplicerad (Huerta & Jensen, 2017).

2.4 IT-KOMPETENS

Kompetens definieras som en samling av kunskaper, attityder och färdigheter som bidrar till en individs aktivitet och korrelerar med personens prestationer. Det är följaktligen individens kunskaper, attityder och färdigheter som avgör om personen utmärker sig inom ett givet område eller inte (Le Deist & Winterton, 2005). IT-kompetens består av IT-färdigheter och icke IT-relaterade färdigheter som en yrkesutövare behöver för att effektivt kunna arbeta med informationsteknik i sin yrkesroll. IT-färdigheter syftar till individens förmåga att använda sig av diverse olika tekniska hjälpmedel som exempelvis datorer, databaser och mjukvaruapplikationer för att utföra arbetsuppgifter och för att uppnå personliga mål (Alsabahi m.fl, 2021). De icke IT-relaterade färdigheterna handlar om revisorns kommunikationsförmåga, intellektualitet och personliga samt organisatoriska färdigheter. Revisorn kombinerar IT-kompetens med professionella värderingar, attityder och etik för att uppnå professionell kompetens (IFAC, 2019).

IFAC (u.å) skriver i sin rapport att kompetens inom IT-området är en nödvändighet. Därför bör utbildningsprogram för befintliga och framtida revisorer i stor utsträckning speglas av IT med ett stort fokus på IT-system kopplade till redovisning och rapportering. Det är även viktigt att revisorn förstår och har kunskaper kring hur bolagets interna kontroller ska utvärderas och hur riskerna i de relevanta systemen ska bedömas (IFAC, u.å).

Mckee & Quick (2008) har utfört en studie där de undersöker tyska och amerikanska revisorers självupplevda IT-kunskaper. Studien visar på att de självupplevda IT-kunskaperna varierar både på individnivå och på gruppnivå mellan de olika länderna. Hela 25% av de tillfrågade revisorerna i respektive land upplever att de inte har tillräckliga kunskaper inom IT, vilket författarna av studien antar innebär att revisorerna inte uppfyller kraven som ställs av IFAC (Mckee & Quick, 2008). Studien bygger på revisorers självupplevda förmågor vilket gör resultatet ännu mer problematiskt. Kruger & Dunning (2000) visar på att individer som saknar kompetens i hög grad överskattar sina egna förmågor och vad de faktiskt kan uppnå samt att de är omedvetna om sin egen bristande kompetens. Studien är relativt föråldrad och med tanke på teknologins utveckling och konstanta närvaro är det möjligt att en liknande studie utförd idag hade medfört ett annat resultat. Uppgifter från 2018 visar på överensstämmelse med Mckee &

Quicks studie en majoritet av framtidens potentiella revisorer saknar relevanta kunskaper kring IT-relaterade frågor (Glantz, 2018).

Ett växande fenomen inom den digitala världen är ”Big Data”. Revisorer har, precis som tidigare i historien som exempelvis vid internets framfart, varit långsamma på att anpassa sig och dra fördel av de nya innovationerna (Alles, 2015: Vasarhelyi m.fl., 2015). Revisorsbyråer tenderar generellt på branschnivå att vara långsamma med att förstå och implementera ny teknik. Alles lyfter fram att det förmodligen beror på såväl ovilja som okunskap, vilket är ett stort hot mot professionens roll och fortlevnad (Alles, 2015).

För att revisionen ska kunna genomföras på ett tillförlitligt sätt är det viktigt att revisorn har tillräckligt hög IT-kompetens för att förstå bolagets IT-system. Det är avgörande för att kunna identifiera potentiella risker och minimera revisionsrisken (Ismail & Abidin, 2009; Han m.fl., 2016; FAR Online - ISA 315 (omarbetad 2019), u.å). Revisorns IT-kompetens presenteras som en avgörande faktor för att skydda investerare och således skapa en trygg investeringsmiljö. Den trygga investeringsmiljön medför en positiv tillväxt i samhällsekonomin vilket visar på att revisorns IT-kompetens är av stor vikt (Alsabahi m.fl., 2021).

2.5 AGENTTEORI

Organisationer är en samling av skrivna såväl som oskrivna kontrakt mellan ägare och andra parter. Kontrakten visar på agenternas inbördes rättigheter men också skyldigheter gentemot organisationen (Fama & Jensen, 1983). Agentteorin har som mål att förklara relationen mellan principal och agent. Förhållandet mellan parterna är sådant att principalen upprättar ett kontrakt och anlitar agenten för att utföra vissa givna arbetsuppgifter (Eisenhardt, 1989; Jensen & Meckling, 1976; ICAEW, 2005). Till följd av förhållandet finns det problem som kan uppstå, så kallade agentproblem. Parterna kan ha olika målbilder och välja att agera i egenintresse och bortse från den andra partens intressen (Jensen & Meckling, 1976). Situationen har möjlighet att uppstå till följd av informationsassymetrin som råder. Principalen har inte vetskap om vad agenten gör i varje given situation och har således inte vetskap om arbetsuppgifterna följs eller inte (Eisenhardt, 1989).

På grund av den bristfälliga informationen gällande agentens handlande har denne möjlighet att inte prestera enligt överenskommet. Agenten väljer i stället att lägga tid samt resurser på aktiviteter som gynnar agenten själv och denna problematik benämns i tidigare forskning som moral hazard (Eisenhardt, 1989). Vidare förklarar Eisenhardt (1989) att ytterligare ett agentproblem kan uppstå; adverse selection. Problemet grundar sig i agentens felaktiga framställning av sina egna kunskaper och förmågor vid anställning. Adverse selection uppstår på grund av att principalen inte till fullo kan verifiera om agentens kunskaper och förmågor stämmer, vare sig vid anställningstillfället eller under arbetets gång (Eisenhardt, 1989).

För att motverka adverse selection och moral hazard finns det olika tillvägagångssätt. Exempelvis kan principalen välja att ingå ett resultatbaserat kontrakt där principalen och agentens preferenser överlappas. Om önskat resultat uppnås läggs ingen vikt vid agentens beteende. Ett annat tillvägagångssätt för principalen är att investera i olika informationssystem

som exempelvis budgetsystem, rapporteringsförfarande och styrelser för att kunna övervaka vad agenten faktiskt gör (Eisenhardt, 1989). För att minska informationsassymetrin mellan parterna har principalen möjlighet att använda sig av en revisor för att övervaka agenten (Dittman, 1999; Carrington, 2014; Eklöv Alander, 2019).

2.5.1 AGENTTEORI KOPPLAT TILL REVISION

Relationen mellan revisorn och organisationerna där revisionen utförs går att förklara med hjälp av agentteorin (Colbert & Jahera, 1988; Eklöv Alander, 2019). Vanligtvis kopplas agentteorin till stora aktiebolag där ägandet och ledningen är skilt från varandra, men teorin går även att applicera på mindre bolag (Power, 1997). Principaler utgörs här av intressenter som är avlägsna från ledningen som därför inte kan verifiera ledningens handlingar. Principaler kan följaktligen utgöras av exempelvis aktieägare, banker och andra kreditgivare (Power, 1997). När principalen är avskild från agenten saknar principalen möjlighet att bekräfta vad agenten faktiskt gör vilket är en grogrund för informationsassymetri. Revisorn fungerar därför som en kontrollmekanism som i teorin ska minimera risken för agenter att agera opportunistiskt vilket är önskvärt från principalerna (Carrington 2014). Carrington (2014) förklarar det som att revisorn utgör en tredje oberoende part i relationen mellan agent och principal. Som den oberoende tredje parten är revisorns uppgift att bestyrka att de ekonomiska rapporterna som upprättats av agenterna avspeglar bolaget på ett korrekt och rättvisande sätt (Carrington, 2014; Sridharan m.fl., 2002).

Bolaget som revideras är parten som betalar revisorarvode men revisorn har i slutändan sitt yttersta ansvar gentemot principalen (Colbert & Jahera, 1988). Revisorn kontrakteras för att utföra ett arbete vilket i sin tur medför ett agent-principal förhållande (Carrington, 2014; ICAEW, 2005).

Agentproblemen som uppstår medför att principalen inte fullt ut kan lita på att revisorn presenterar tillförlitlig information. Revisorn kan drivas av egna intressen och motiv som inte överensstämmer med principalen vilket kan komma att påverka revisonens kvalitet (ICAEW, 2005). Enron-fallet är ett tydligt exempel på när revisorn inte agerade i linje med principalens intressen. Revisionsbyrån Andersen fungerade som extern och intern revisor samtidigt som de tillhandahöll konsultation till Enron vilket gör att deras oberoende går att ifrågasätta (Sridharan m.fl., 2002). Revisorerna från Andersen såg mellan fingrarna gällande Enrons finansiella rapporter trots att de bestod av mängder med bokföringsbrott och oegentligheter. Efter ett flertal år uppmärksammades härvan vilket resulterade i konkurs för både Enron och revisionsbyrån Andersen (Sridharan m.fl., 2002). Inte nog med att väldigt många förlorade sina jobb och besparingar påverkade konkursen även investerares förtroende i stort. Till följd av det undermåliga arbetet revisorerna gjorde påverkades den amerikanska aktiemarknaden negativt då investerarna saknade förtroende för de finansiella rapporternas riktighet (Sridharan m.fl., 2002).

Till följd av Andersen- och Enronskandalen började organisationer och nationer att arbeta med att utveckla revisionen och göra den mer likartad och pålitlig. Stor vikt lades på att granska revisorsrollen och dess oberoende (Malm, 2011). I Sverige är det Revisorsinspektionen som innehar en så kallad "övervakningsfunktion" där de bland annat utför externa kontroller för att

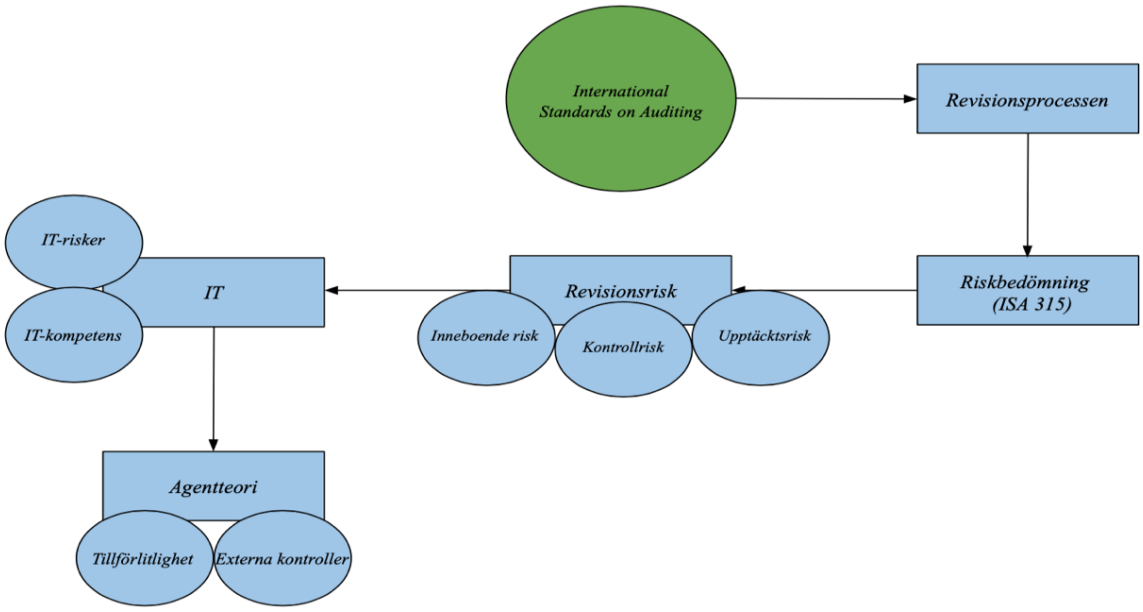
säkerställa kvaliteten på revisionerna. Tillsynsnämnden agerar som landets rättsliga beslutsorgan och är en del av Revisorsinspektionen, som i sin tur är en myndighet som lyder under Justitiedepartementet (SFS 2007:1077).

2.6 MODELL

För att belysa den röda tråden genom litteraturgenomgången och den teoretiska referensramen har en modell skapats (*se figur 3*). Standardverket "International Standards on Auditing" (ISA) behandlar i sin helhet 50 olika standarder där varje standard innehåller information om hur revisorerna ska arbeta med de olika komponenterna i revisionsprocessen. ISA 315 är en central del och omfattar hur revisorn ska bedöma och identifiera risker för väsentliga felaktigheter. Revisionsteamet skall sedan granska de årsredovisningsposterna som bedömts som väsentliga.

Revisionsrisken består av tre olika riskkategorier och syftar till risken att det i slutändan blir fel i företagets finansiella rapporter, trots att granskning har utförts. Upptäcktsrisk innebär att revisorn inte upptäcker felaktigheten och kan bero på exempelvis att företagsledningen undanhåller viktig information för revisorn eller att företaget inte registrerar all försäljning, så kallad "penningtvätt". Kontrollrisk hänvisar till granskning av företagets interna kontroller och risken med att företaget själva inte upptäcker de inneboende riskerna i sina interna kontrollfunktioner. Exempel på detta kan vara inventering av lager när dessa är så pass stora och omfattande att det inte anses lämpligt att substansgranska. Då ska revisorn bedöma huruvida företaget själva kontrollerar att inventeringen utförts korrekt. Inneboende risker innebär att någon felaktighet uppstår kopplat till en post i årsredovisningen som uppstår till följd av en affärsrisk. Exempelvis kan fallande bostadspriser göra att bolagen möjligtvis behöver omvärdera sina fastigheter vilket kan innebära stora kostnader för företagen.

Något som omarbetningen av ISA 315 tar fasta vid är komplexiteten i bedömningen av de IT-relaterade riskerna vilket leder till högre krav på de finansiella revisorernas IT-kompetens. I slutändan är ISA:s regelverk till för att öka tillförlitligheten i revisorernas uttalanden om riktigheten i de finansiella rapporterna och säkerställs med hjälp av externa kontroller som utförs av Revisorsinspektionen.



Figur 3: Egenarbetad figur som omfattar områden som ISA 315 behandlar kopplat till den teoretiska referensramen & litteraturgenomgången.

3. METOD

I detta kapitel redogörs det för vilka val som har gjorts och vilka metoder som har använts vid författandet av denna studie. Kapitlet inleds med att presentera den abduktiva ansatsen som studien grundas på, till följd av deduktiva och induktiva resonemang. Därefter presenteras hur litteraturgenomgången har gått till samt den kvalitativa metoden. Vidare presenteras hur empirin har samlats in, vem empirin har samlats in ifrån och hur empirin har analyserats. Sedermera avslutas kapitlet med en redogörelse för studiens trovärdighet och de etiska överväganden som gjorts.

3.1 ÖVERGRIPANDE FORSKNINGSANSATS

I den här studien utgår författarna från en abduktiv ansats med utgångspunkt i ett deduktivt resonemang. Med det har intervjuer utförts för att sedan kunna dra slutsatser som stödjer eller motsäger sig våra antaganden och vidare anta ett induktivt resonemang, för att studera om det finns nya teorier att undersöka efter observationsinsamlingen är slutförd.

Deduktiv och induktiv ansats är de två huvudsakliga ansatserna inom forskning och vetenskap (Wallén, 1996). En deduktiv ansats bygger på logisk giltig deduktion och generalisering av hypoteser och teorier. Det innebär att utgångspunkten utgår från en hypotes och sedermera dras slutsatser som härleds ur teorin med en logisk aspekt. Logik baseras utifrån tidigare upplevda påståenden och används för att skapa logiska och giltiga slutledningar (Jacobsen, 2002).

Syllogism med logisk giltig deduktion:

1. Alla revisioner påverkas till följd av omarbetningar av revisionsstandarder.
2. ISA 315 är en revisionsstandard som har omarbetats.
3. Alla revisioner kommer att påverkas till följd av omarbetningen av ISA 315.

Problemformulering: **Hur** påverkar omarbetningen av ISA 315 revisionen?

(Egenarbetat exempel 1.)

En induktiv ansats är en metod som bygger på att dra allmänna slutsatser från specifika observationer eller exempel. Det innebär att data och information samlas in från olika källor och sedan dras slutsatser som kan gälla för en större befolkning eller situation (Wallén, 1996).

Exempel på induktiv ansats:

1. Vi har intervjuat 10 auktoriserade revisorer där alla tycker att det är svårt att identifiera IT-relaterade risker.
2. Alla auktoriserade revisorer tycker att det är svårt att identifiera IT-relaterade risker.

Problemformulering: **Varför** tycker alla revisorer att det är svårt att identifiera IT-relaterade risker?

(Egenarbetat exempel 2.)

Till skillnad från ett deduktivt resonemang där en teori testas för att komma fram till en eller flera slutsatser, eller ett induktivt resonemang där en eller flera slutsatser dras från specifika observationer, innebär ett abduktivt resonemang att en med hjälp av observationer försöker hitta teorier, förklaringsmodeller eller hypoteser som kan förklara dem, då dessa ännu inte är helt förstådda. Abduktiv ansats innebär alltså att en söker orsaksfaktorer av en redan given slutsats. Exempel kan vara att undersöka en brottsplats för att ta reda på vad som hänt eller hitta orsaken till en viss sjukdom för att sedan kunna skapa ett botemedel. Vid en abduktiv ansats saknas entydiga samband (Wallén, 1996).

3.2 LITTERATURSTUDIE

Det första steget som togs ann var att börja studera den omarbetade versionen av ISA 315 för att skapa en förståelse för vad standarden omfattar. Därefter påbörjades den omfattade litteraturgenomgången där tidigare forskning studerades. I detta stadie fann vi, precis som förväntat, att det saknades litteratur som behandlar hur den nya standarden kommer att påverka revisionen, vilket gav stöd till den identifierade forskningsluckan. För att hitta relevant litteratur och teori har främst *OneSearch* och *Google Scholar* använts där sökord som: *Auditing, IT-auditing, Risk, Auditing risks, Auditors IT-knowledge, Agency theory in Auditing, Small and large audit firms* och *Auditors competence* använts frekvent för att hitta relevanta källor. Som komplement till de vetenskapliga artiklarna har en rad olika böcker använts där en majoritet av

dessa återfinns på Halmstad högskolas bibliotek. Vidare har även branschorganisationen FAR fungerat som en bra källa för bland annat de översatta standarderna.

3.3 INTERVJUSTUDIE

Med hänsyn till studiens syfte, *att beskriva och förstå*, föll valet på att göra en kvalitativ forskningsstudie vilket möjliggjorde insamlandet av djupgående och detaljrika svar (Jacobsen, 2002). David & Sutton (2016) beskriver att den kvalitativa metoden lämpar sig till insamling av icke- numeriska data. Vidare förklaras att valet av kvalitativ metod är tveklöst när syftet med studien är att förstå ett givet fenomen (Söderblom & Ulvenblad, 2016; Patel & Davidsson, 2019). Den kvalitativa metoden är avgörande för att kunna skapa en förståelse kring hur revisionen förändras och därav har metoden valts. Trots att metoden är avgörande för att skapa förståelse finns det nackdelar med en kvalitativ studie. Till följd av generellt små urval av respondenter väcks frågor om hur representativt urvalet faktiskt är för en större population (Jacobsen, 2002).

För inhämtandet av data föll valet på semsitrukturerade intervjuer. En semistrukturerad intervju kännetecknas av frågor som rör specifika områden där respondenten har friheten att svara hur denne vill. Vid en semistrukturerad intervju har intervjuarna möjlighet att ställa frågorna i den ordningsföljd som passar bäst (Patel & Davidsson, 2019). Fördelen med semistrukturerade intervjuer är flexibiliteten som gör att intervjuarna har möjlighet att fånga upp olika infallsvinklar som potentiellt framkommer under intervjun (Elliot, 2022). Detta har möjliggjort att ställa följdfrågor som riktar sig till den specifika respondentens tidigare svar och därmed har ytterligare relevant empiri samlats in. Intervjuguiden fungerar som ett hjälpmedel likt ett skyddsnät som garanterar relevant empiriinsamling (Elliot, 2022). Nackdelen med semistrukturerade intervjuer är att de inte bevarar lika höga nivåer av reliabilitet och generaliserbarhet som strukturerade intervjuer (David & Sutton, 2016).

Som ett komplement till de kvalitativa intervjuerna bygger studien på datainsamling från en digital enkätundersökning vilket är en vedertagen kvantitativ forskningsmetod. Fördelarna med en digital enkät är att den enkelt kan distribueras och att data enkelt kan överföras till lämpligt IT-system för vidare analys. En nackdel är att det kan vara svårt att uppnå ett representativt urval då urvalet kommer att bestå av de internetanvändare som vill delta (David & Sutton, 2016). Bryman och Bell (2017) framhäver en annan nackdel och det är att respondenterna inte får någon hjälp med att tolka frågorna samt att ingen är närvarande och kan svara på deras funderingar. Författarna till denna studie lämnade ut både telefonnummer och mailadresser till respondenterna för att möjliggöra kommunikation kring funderingar. Enkäten består av slutna frågor vilket har varit medvetet för att respondenterna ska kunna besvara frågorna snabbt (David & Sutton, 2016). Frågorna besvaras på det sätt som David & Sutton (2016) benämner svar på skattningsfrågor, vilket innebär att det finns två extrempunkter, i detta fall instämmer helt och instämmer inte alls. Respondenterna graderar sina svar där emellan.

3.3.1 VAL AV RESPONDENTER

För att möjliggöra ett tillräckligt stort urval av respondenter som består av godkända och auktoriserade revisorer har författarna kontaktat revisionsbyråer över hela Sverige. Det uppstod genast problem kring revisorernas tillgänglighet och svarsfrekvens vilket var i enlighet med förväntningarna. Bortsett från att respondenterna ska vara auktoriserade alternativt godkända revisorer har även krav ställts utifrån storleken på revisionsbyrån. Urvalet består av fem respondenter från mindre revisionsbyråer och fem respondenter från större revisionsbyråer. Detta för att kunna jämföra om storleken på revisionsbyrån medför några skillnader, vilket är en del av syftet. Två respondenter, revisor G och revisor I, är verksamma på samma revisionsbyrå som klassificeras som liten men innehar två olika roller; styrelseordförande (Revisor G) och verksamhetschef (Revisor I). I studien klassificeras revisionsbyråerna som små om de har färre än 250 anställda och stora om de har 250 eller fler (Svenskt Näringsliv, u.å).

Huvuddelen av empirin bygger på insamlat material från tio olika intervjuer med godkända alternativt auktoriserade revisorer. Respondenterna har valts ut med hjälp av bekvämlighetsurval vilket innebär att passande respondenter väljs utifrån vad som lättast finns att tillgå (Denscombe, 2018). Revisorerna som var positivt inställda till att medverka har intervjuats. Valet av att enbart intervjua godkända och auktoriserade revisorer grundar sig på att de är ansvariga över revisionen och att de förmodligen har mer erfarenhet och kunskap än revisorsassistenter. Nackdelen med att endast intervjua auktoriserade och godkända revisorer är att alla respondenter har samma roller och således snarlika perspektiv. Trots att alla respondenter är auktoriserade eller godkända revisorer förkommer en viss spridning på rollerna. En del respondenter är exempelvis ägare medan andra är kontors- och verksamhetschefer på respektive revisionsbyrå, vilket ger empirin ett vidare perspektiv. Vi har valt att anonymisera både respondenter och revisionsbyråer då det inte anses vara väsentligt att publicera den informationen, men även för respondenternas möjlighet till att vara mer frispråkiga. Revisionsbyråns storlek framgår dock för att kunna uppfylla en del av studiens syfte.

Respondent	Befattning	Revisionsbyråns storlek	Fysiskt/Digitalt	Tidsåtgång
Revisor A	Auktoriserad Revisor	Stor	Digitalt	35 min
Revisor B	Auktoriserad Revisor	Stor	Digitalt	53 min
Revisor C	Auktoriserad Revisor	Stor	Digitalt	29 min
Revisor D	Auktoriserad Revisor	Stor	Fysiskt	43 min
Revisor E	Auktoriserad Revisor	Stor	Fysiskt	34 min
Revisor F	Auktoriserad Revisor	Liten	Digitalt	55 min
Revisor G	Auktoriserad Revisor	Liten	Fysiskt	37 min
Revisor H	Auktoriserad Revisor	Liten	Digitalt	54 min
Revisor I	Godkänd revisor	Liten	Fysiskt	42 min
Revisor J	Auktoriserad Revisor	Liten	Digitalt	47 min
FAR	Två representanter	N/A	Digitalt	101 min

Tabell 3.1 Uppställning av studiens respondenter.

Studien bygger även på den kompletterande enkätundersökningen (*se bilaga 2)* med svar från auktoriserade och godkända revisorer. Respondenterna har även här valts ut enligt ett bekvämlighetsurval. Valet föll även på att genomföra en semistrukturerad intervju (*se bilaga 3)* med revisorernas branschorganisation, FAR, för att få deras expertutlåtanden och kommentarer.

3.3.2 DATAINSAMLING

I syfte att vinna potentiella respondenters förtroende har författarna av studien börjat med att presentera sig själva, syftet med studien och den ungefärliga tidsåtgången för en intervju (David & Sutton, 2016). På grund av den geografiska spridningen har en del intervjuer genomförts via Microsoft Teams medan andra har genomförts fysiskt på revisionsbyråernas kontor. Nackdelen med att genomföra intervjuer digitalt är att det är svårare att läsa av kroppsspråk och få till en personlig relation. Valet att genomföra intervjuerna i miljöer där intervjupersonen befinner sig i en trygg miljö grundar sig på att det ökar chansen att samla in valid data. Tidpunkten för intervjun är också viktig att beakta då vissa tider kan vara problematiska för intervjupersonerna (David & Sutton, 2016). Därav har studiens författare varit flexibla och låtit respondenterna bestämma dag och tidpunkt för respektive intervjutillfälle. Gällande enkätundersökningen har studiens författare använt samma tillvägagångssätt för att vinna respondenternas förtroende redan i den initiala kontakten. Författarna har presenterat sig själva, syftet med studien och den ungefärliga tiden det tar att besvara enkäten.

I första steget upprättades en intervjuguide (*se bilaga 1)* som har legat till grund för respektive intervju. Intervjuguiden grundar sig i den teoretiska referensramen och frågorna är uppdelade i teman som behöver behandlas för att kunna besvara frågeställningen. Intervjuerna inleddes med grundläggande uppvärmningsfrågor som syftar till att få respondenternas förtroende (David & Sutton, 2016). Därefter har respektive tema och frågor behandlats i samma ordning under samtliga intervjutillfällen.

I steg två i empiriinsamlingen upprättades en enkätundersökning som (*se bilaga 2)* bygger på den teoretiska referensramen och vad som framkom under de fyra första intervjuerna. Bryman och Bell (2017) skriver att det är av extra vikt att genomföra en pilotstudie vid enkätundersökningar för att säkerställa att enkätfrågorna fungerar bra. En pilotstudie har inte genomförts men en del av frågorna har testats i de kvalitativa intervjuerna och diskuterats tillsynes utan missförstånd. Inför steg tre som avsåg intervjun med FAR upprättades ytterligare en intervjuguide (*se bilaga 3)* enbart avsedd för det ändamålet. Den bygger på enkätsvar och insamlat material från de åtta intervjuerna som genomförts dittills.

Under intervjutillfällena samt i den initiala kontakten per mail fick respondenterna ta ställning till om intervjun skulle spelas in. Söderblom och Ulvenblad (2016) framhäver att inspelning av intervjun är avgörande för att fånga upp så mycket information som möjligt. Samtliga respondenter godkände önskemålet om att få spela in intervjun. De informerades även om anonymiseringen och att deras personuppgifter därav hanteras med försiktighet. David och Sutton (2016) skriver att mer än en intervjuare väcker frågor kring intervjuträning. Därför har vi valt att genomföra intervjuerna med en intervjuare och en bisittare där bisittaren håller koll på tidsåtgång och eventuella följdfrågor. Respondenterna som deltagit i enkätundersökningen möts av en förstasida där det framgår att deltagandet är frivilligt och att svaren är helt anonyma.

3.3.3 DATAANALYS

Efter intervjutillfällena har det inspelade materialet lyssnats igenom och innehållet transkriberats för att sedan presenteras i studien. Att göra transkriberingen så fort som möjligt har varit avgörande för att komma ihåg respondenternas kroppsspråk och gester när de olika frågorna behandlades. Bryman och Bell (2017) skriver att transkribering är ett viktigt verktyg för att förenkla analysen av insamlade data.

Den insamlade empirin analyseras utifrån en tematisk analysmetod vilket är vedertaget för analyser av kvalitativa studier (Bryman & Bell, 2017). Till följd av den valda analysmetoden struktureras materialet för att finna återkommande mönster och teman. Det initiala steget i den tematiska analysen är att bekanta sig med insamlad data vilket har gjorts genom transkriberingar, läsning och diskussioner kring det insamlade materialet (Bryman & Bell, 2017). Transkriberingarna användes sedan för att koda materialet och sedermera för att finna olika övergripande teman och subteman som visar på mönster i respondentens svar. Ett tema beskrivs som något intresseväckande i det insamlade materialet kopplat till forskningsfrågan som återkommer i respondenternas svar (Bryman & Bell, 2017). För att lättare kunna koda materialet samt finna relevanta likheter och skillnader har samtliga respondenters svar på varje enskild fråga sammanställs i en Excel-tabell. Där har intresseväckande data markerats i olika färger beroende på vilken del av den teoretiska referensramen som berörs. Det insamlade materialet delas in i teman där intervjuguidens teman utgör grunden: *IT, revisionsprocessen och riskbedömningen.* Intervjuguiden har sedan tidigare tematiserats vilket underlättar analysen av materialet. Därefter presenteras varje undersökt område var för sig i analyskapitlet.

I studien presenteras kvantitativ data i stapeldiagram vilket är ett vedertaget sätt att presentera kvantitativ data på (Bryman & Bell, 2017). Google kalkylark är det verktyg som har använts för att sammanställa tabellen och diagrammen som återfinns i 4.11; enkätundersökning. Enkätundersökningen fungerar som ett komplement till de kvalitativa intervjuerna som består av 30 respondenter.

3.4 TROVÄRDIGHET

Studien bygger till största del på kvalitativa intervjuer vilket gör att begreppen reliabilitet och validitet inte är optimala vid bedömning av trovärdigheten i studien. Vid bedömning av kvalitativa studier presenteras fyra begrepp som är bättre lämpade; *tillförlitlighet, överförbarhet, pålitlighet* och *konfirmering* (Bryman & Bell, 2017).

Bryman och Bell (2017) förklarar att tillförlitlighet handlar om att beskrivningen som forskaren har kommit fram till ska accepteras av andra. För att uppnå tillförlitlighet krävs det att studien presenterar en korrekt verklighet, att forskningen utförs enligt de regler som finns och att respondenternas svar framhävs korrekt. Studien bygger på empirin som är insamlad genom två olika metoder vilket benämns som triangulering. Att använda sig av både kvalitativ och kvantitativ data medför att empirin bygger på olika nivåer av verkligheten och är ett tillvägagångssätt för att styrka tillförlitligheten (Bryman & Bell, 2017).

Överförbarhet syftar till att överföra studiens resultat till andra miljöer och tillämpa resultatet där. Då studien bygger på tio redogörelser från olika revisorer går det inte att hävda att intervjupersonerna är representativa för en hel population (Bryman & Bell, 2017). Detta innebär att studien inte bidrar med någon statistisk generaliserbarhet utan kommer snarare bidra till ökad förståelse, vilket är syftet med studien (Bryman & Bell, 2017). Kvale och Brinkman (2014) förklarar att kvalitativa studier kan ses i ljuset av analytisk generalisering, vilket innebär att generaliseringen utgår från om studiens resultat kan ge vägledning för vad som kan hända i likartade situationer. Bryman och Bell (2017) framhäver att det är kvaliteten i de teoretiska slutsatserna som formuleras utifrån empirin som utgör bedömningsunderlaget för generaliserbarheten.

Bryman och Bell (2017) påpekar att det är omöjligt att uppnå fullständig objektivitet i samhällsvetenskapliga studier. Begreppet konfirmering syftar till att inte påverka studiens resultat genom personliga åsikter eller värderingar (Bryman & Bell, 2017). Under processen gång har författarna varit medvetna om att personliga åsikter och värderingar kan genomsyras då studien bygger på tolkningarna som görs av respondenternas uttalanden.

Pålitlighet handlar om sannolikheten att en utförd studies resultat går att replikera. För att uppnå en hög grad av pålitlighet krävs det att externa personer granskar vad som har gjorts, om det är redogjort för och om varje steg är utfört korrekt (Bryman & Bell, 2017). Uppsatsen har under arbetets gång granskats löpande av både handledare och kurskamrater under handledningar och seminarier, vilket säkerställer att arbetet når upp till en tillräcklig hög grad av pålitlighet. Att replikera studien och få samma resultat i framtiden hade med allra största sannolikhet varit väldigt svårt, till följd av att omarbetningen är ny och att revisorerna arbetar med den för första gången under författandet av studien.

Vid bedömning av enkätundersökningen som är av kvantitativt inslag lämpar sig begreppen reliabilitet och validitet (Bryman & Bell, 2017). Reliabilitet syftar till tillförlitligheten i mätningen och att mätningen ska gå att upprepa (Söderbom & Ulvenblad, 2016). Validitet handlar om huruvida frågorna som är utformade för att mäta att ett visst begrepp mäter just det begreppet (Bryman & Bell, 2017). Att upprepa mätningen i framtiden och få ett likadant resultat skulle med allra största sannolikhet vara svårt. Detta på grund av att revisorerna då har jobbat längre med omarbetningen och att branschpraxis förmodligen har arbetats fram. Enkätundersökningen bygger på tydliga påståenden där respondenterna får gradera sina svar vilket författarna till studien anser ger en hög validitet.

3.5 ETISKA ÖVERVÄGANDEN

De etiska koderna för forskning där människor medverkar är indelade i tre olika delar. Informerat samtycke innebär att respondenten deltar i studien efter eget val och utan tvång eller

manipulering av den som leder intervjun (David & Sutton, 2016). Författarna till denna studie har varit transparanta genom att redogöra för potentiella respondenter hur det faktiskt ligger till. Det första mejlet som har skickats till revisorerna klargör studiens syfte, att det är frivilligt att delta samt att både respondenten och revisionsbyrån anonymiseras. David & Sutton (2016) skriver att respondenternas rätt att dra sig ur och inte medverka måste respekteras. I det initiala mejlet har även denna aspekt beaktats, de potentiella respondenterna har informerats om att de när som helst kan avbryta intervjun om de finner frågorna känsliga eller dylikt. Anonymiseringen i studien har gjorts i enlighet med konfidentialitet då informationen är känd och registrerad för studiens författare men tillkännages inte i studien (David & Sutton, 2016). Det inspelade materialet från respektive intervju som ligger till grund för empirin är det enda stället där information om respondenten finns lagrad. Materialet har transkriberats på ett sätt där personlig information och information som kan kopplas till den specifika revisionsbyrån inte återfinns. De inspelade intervjuerna kommer att raderas i samband med slutförandet av studien. Gällande enkäten som har besvarats av respondenterna uppfylls kraven för anonymitet då inga personliga detaljer har registrerats överhuvudtaget (David & Sutton, 2016). Potentiella enkät respondenter har även blivit informerade om att deltagandet är frivilligt och kan avbrytas när som helst.

4. EMPIRI

I detta avsnitt presenteras empiri som samlats in under de kvalitativa intervjuerna samt enkätundersökningen. Först presenteras relevant data från enkätundersökningen följt av de kvalitativa intervjuerna med revisorerna där respektive respondent presenteras var för sig tillsammans med bakgrundsinformation om respondenten och revisionsbyrån. Vidare presenteras respondentens tankar och åsikter om ISA 315 utifrån intervjufrågorna. Kapitlet avslutas med empiri från intervjun med representanter från FAR.

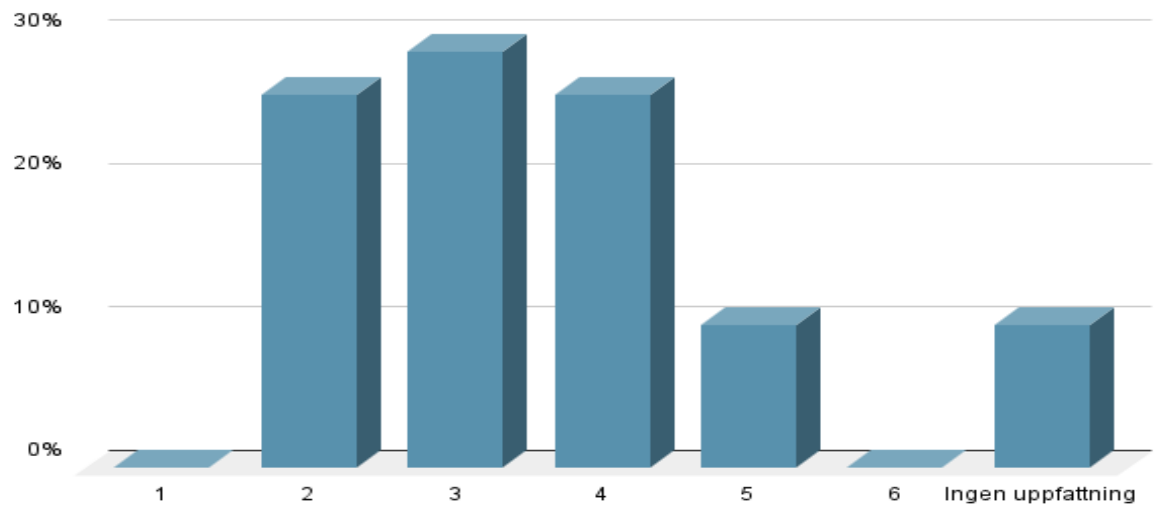
4.1 ENKÄTUNDERSÖKNING

Enkätundersökningen besvarades av 30 respondenter vilket ger en svarsfrekvens på 35.71 procent av alla som har öppnat enkäten. Enkätsvaren kommer presenteras i sin helhet oberoende av storleken på revisionsbyrån som respektive respondent tillhör. Enbart de enkätfrågor författarna finner relevanta för studien som helhet kommer att presenteras. Respondenterna har haft möjlighet att gradera frågorna från ett till sex där ett innebär att respondenten inte instämmer alls och sex innebär att respondenten instämmer helt och hållet. Saknar undersökningspersonerna uppfattning om frågan har de haft möjlighet att lämna det som svar.

Svar	Antal	Procent
Liten revisionsbyrå (<250)	23	27.38%
Stor revisionsbyrå (≥250)	7	8.33%
Obesvarat	54	64.29%
Totalt	84	100%

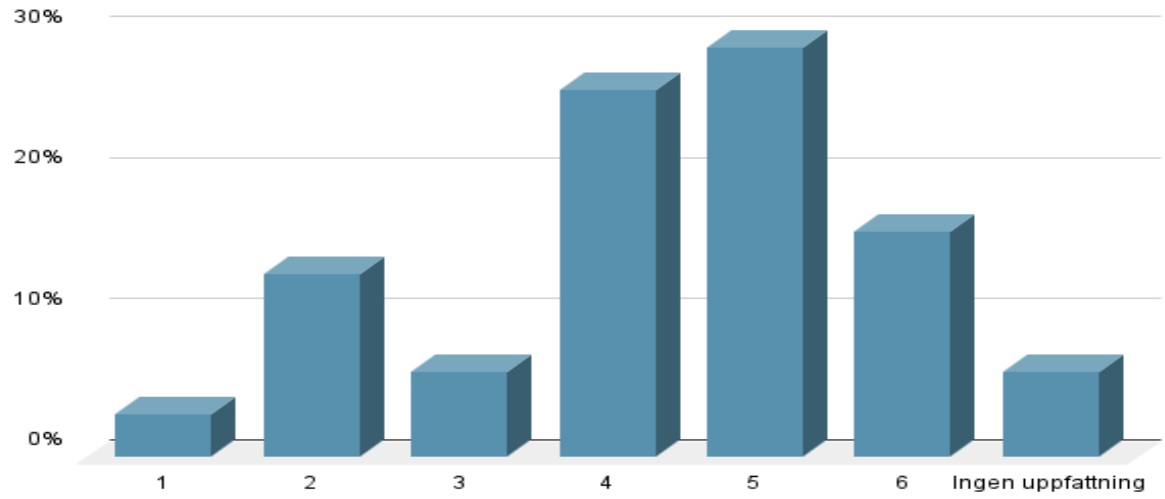
Tabell 4.1 Svarsfördelning

Den första påståendet som presenteras handlar ifall om revisorn bedömer att de kommer göra ett bättre jobb tack vare omarbetningen.



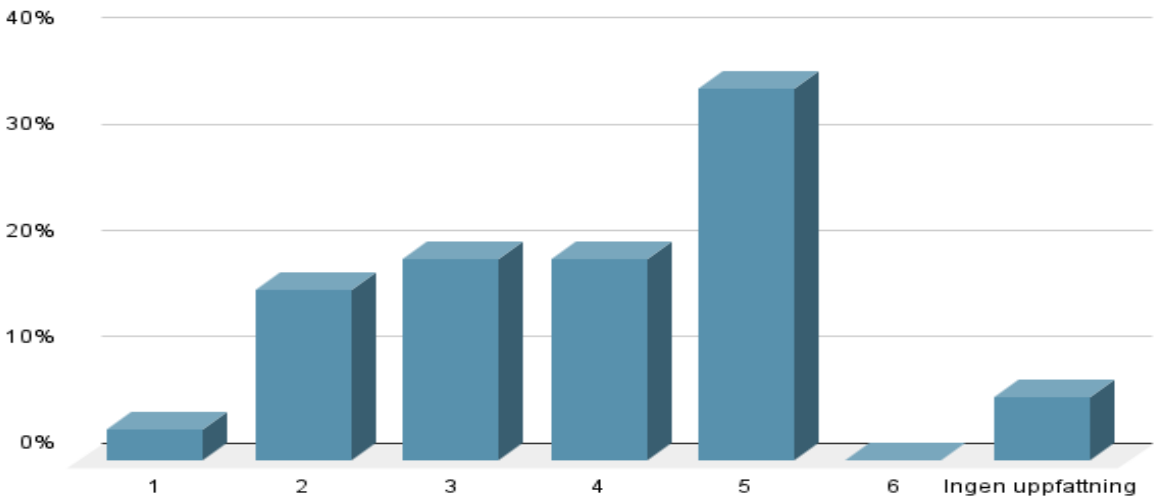
Figur 4.2 Svarfördelningen på påståendet *”Jag anser att jag kommer göra ett bättre jobb tack vare omarbetningen”*

Vidare har respondenterna svarat på om de upplever sig ha tillräckligt hög IT-kompetens för att förstå vad de faktiskt tar ansvar för när de skriver under revisionsberättelsen. Detta är förankrat i litteraturgenomgången och den teoretiska referensramen i avsnittet om IT-kompetens.



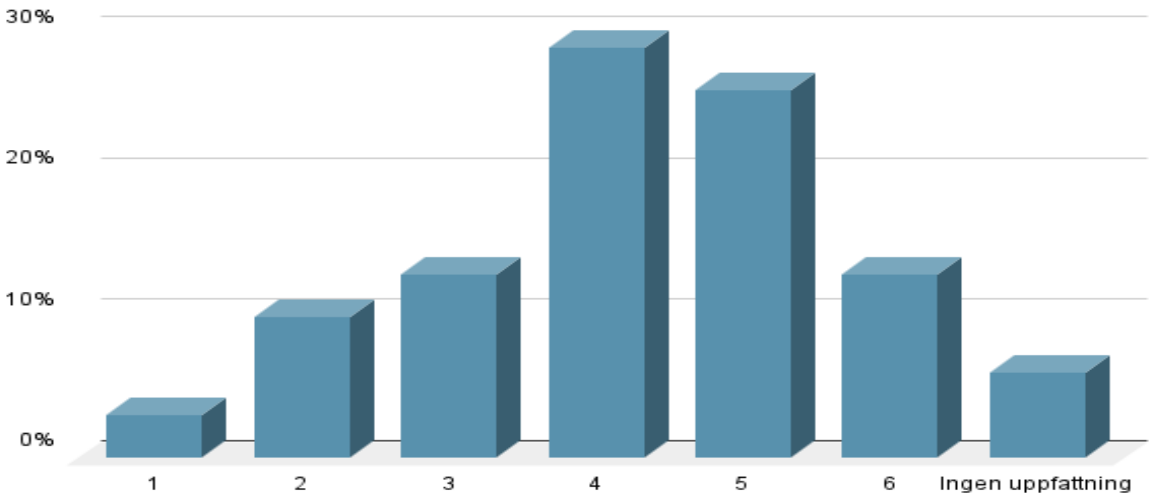
Figur 4.3 Svarfördelningen på påståendet *”Jag tycker att jag som påskrivande revisor har tillräckligt med IT-kompetens för att känna mig trygg med att jag förstår vad det är jag tar fullt ansvar för”.*

Respondenterna har även fått ta ställning till om de anser att fokuset på de IT-relaterade riskerna är proportionerligt eller inte.



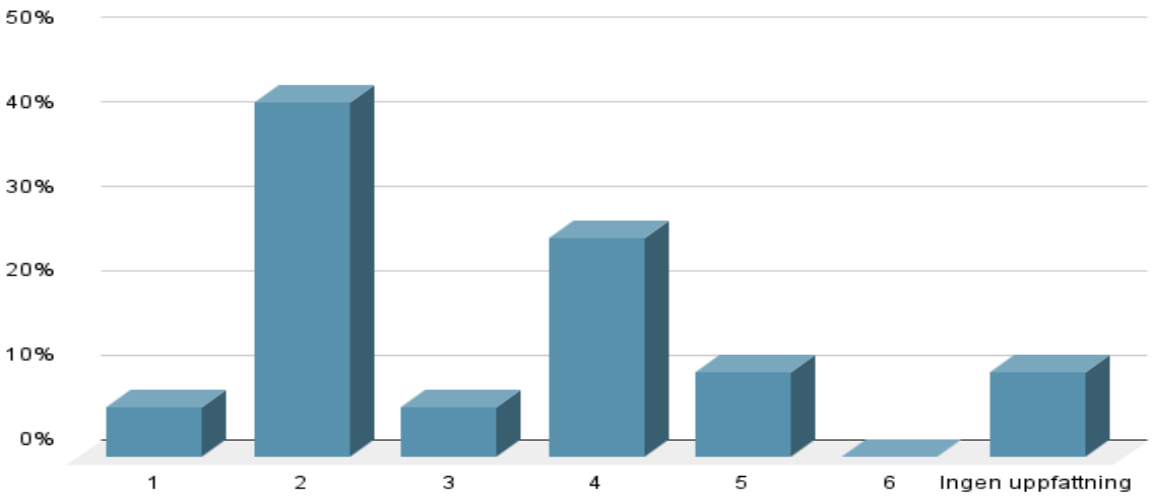
Figur 4.4 Svarsfördelning på påståendet *"Jag tycker att det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker är proportionerligt sett till de potentiella riskerna som IT-systemen medför".*

Därefter har underökningspersonerna fått besvara om de anser att revisionsrisken påverkas på grund av det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker. Påståendet grundas i litteraturgenomgången och den teoretiska referensramen i avsnittet om revisionsrisk.



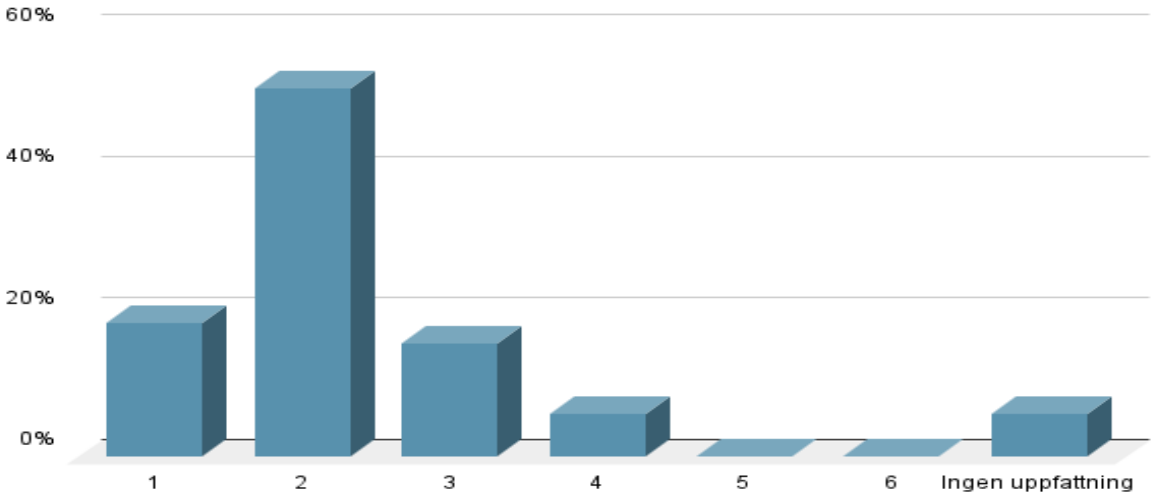
Figur 4.5 Svarsfördelning på påståendet *" Jag tycker att det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker påverkar revisionsrisken".*

Nästa påstående respondenterna har fått besvara är kopplat till agentteorin och handlar om ifall omarbetningen har någon påverkan på tillförlitligheten i revisorns uttalanden.



Figur 4.6 Svarsfördelning på påståendet *" Jag känner att tillförlitligheten i mina uttalanden har ökat till följd av omarbetningen av ISA 315".*

Avslutningsvis har undersökningspersonerna fått ta ställning till huruvida hänvisningen till revisorns professionella omdöme anses problematiskt eller inte.



Figur 4.7 Svarsfördelning på påståendet *"* Jag tycker det är problematiskt att revisionen i stor utsträckning förlitar sig på revisorns professionella omdöme*".*

4.2 REVISOR A

Revisor A, som är auktoriserad revisor, är verksam på en stor revisionsbyrå och har arbetat där de senaste åtta åren. Respondenten jobbar delvis med egna kunder men också som "Senior Manager" där hen projektleder de större revisionerna. Utöver det har revisor A även en intern

roll inom metodik där fokuset ligger på att utveckla byråns revisionsmetodik kopplat till substansgranskningen.

Hen beskriver att deras byrå sedan tidigare har haft egna riktlinjer och i princip redan arbetat enligt de krav som den omarbetade versionen av ISA 315 ställer. Detta beror på att Revisorsinspektionen dels kontrollerar de större byråerna hårdare och dels på att Revisorsinspektionen ställer höga krav på att de större byråerna ska vara med och driva utvecklingen. Respondenten uppger att den tidigare versionen av ISA 315 var väldigt övergripande, omarbetningen är mer spetsad och poängterar rakt ut vad som ska göras. För att möta de högre kraven fullt ut uppger revisor A att de har behövt uppdatera sina granskningsprogram och att de internt på byrån försöker sprida kunskaperna kring IT. Trots att de har arbetat på ett liknande sätt sedan tidigare opponerar sig respondenten mot varför revisorerna är den yrkesgrupp som ska ta ansvar kopplat till IT.

”… tycka vad man vill om det, men jag tycker det är väldigt märkligt att lägga det på vår yrkesgrupp som inte är specialiserade på IT” (Revisor A).

Respondenten uppger att omarbetningen teoretiskt sett inte ska ändra speciellt mycket men att det skiljer sig i praktiken. Hen uppger att det har blivit ytterligare fokus på IT och de IT-relaterade riskerna. I dagens revision förklarar revisor A att det i princip är standard att genomföra möten med IT-chefen, precis som det är att ha möte med ekonomichefen, för att kunna kartlägga hur IT:n ser ut och därefter identifiera om det föreligger några risker. Respondenten uppger att detta är en stor skillnad jämfört med tidigare. Utifrån kundernas perspektiv är revisor A:s uppfattning att kunderna kommer uppleva IT-delen som rätt mycket tyngre på grund av fler granskningsfrågor.

> *Framför allt IT-personalen på företagen har inte varit vana vid att bli reviderade, det har aldrig hänt. Utan IT-frågorna som vi har haft tidigare, även om de inte har ändrats så mycket, har ställts till VD:n eller CFO:n, men nu behöver vi ha bättre dokumentation på fötterna.* (Revisor A)

Enligt respondenten är det självklart att en revisor ska leva upp till alla de krav som ISA kräver men att det inte riktigt ser ut så i praktiken. Hen uppger att branschen inte har den IT-kompetens som krävs utan att det lätt blir att IT-revisorer kopplas in på de större byråerna. Detta ser respondenten som ett stort problem då den auktoriserade revisorn som skriver under revisionsberättelsen även är ansvarig över IT-revisionen trots sin bristande kompetens. Vidare förklarar respondenten att utbildningskraven som staten ställer på revisorer har förändrats. Det krävs inte längre en kandidatexamen i ekonomi utan nu krävs enbart en relevant examen.

”Det finns ju ingenting, precis ingenting i kursbeskrivningen, eller från staten, eller från Revisorsinspektionen som kräver någon som helst form av IT-kompetens. Vilket gör att väldigt många av de som börjar inte alls är duktiga på IT” (Revisor A).

Respondenten förklarar att rekrytering av personal ingick i en tidigare arbetsroll och insåg då att ju längre ner i generationerna vi kommer ju sämre blir IT-kompetensen. Vidare hävdar

respondenten att de unga idag är otroligt duktiga på telefoner och sociala medier, men sämre på de informationsteknologiska processerna.

”*De är content managers men de kan ingenting om IT. Be dem summera en excel-fil eller förklara vad Java är, de kommer inte ha en susning”* (Revisor A).

Omarbetning har medfört högre krav på mer information om IT-systemen under informationsinsamlingen. Vidare framhäver respondenten att trots att det har varit obligatoriskt innan har det inte efterföljts fullt ut. De nya kraven i kombination med hjälpmedel som tagits fram för att kunna ställa rätt frågor medför att revisorerna gör rätt för sig. Det har nu blivit obligatoriskt på riktigt och det står explicit att revisorn är ansvarig för detta.

Respondenten uppger att deras interna krav på dokumentation har varit i linje med den nya omarbetade versionen av ISA 315 sedan tidigare. Detta beror på att deras tolkning av den gamla versionen var att dokumentera samlingsplaner, IT-risker, komplexiteten i IT-system och IT-beroende. Skillnaden nu kontra tidigare är att momentet inte längre är formalia utan väldigt viktigt och kräver ytterligare uppföljning. Hen uppger att detta är ett svårt moment och att det i detta nu arbetas med att ta fram nya hjälpmedel för dokumentationen av IT. I praktiken är revisor A skeptisk till om kvaliteten håller måttet enligt ISA 315 och det grundar sig i revisorernas bristande IT-kompetens.

Tillförlitligheten i revisorns uttalanden påverkas väldigt lite till följd av omarbetningen enligt respondenten; *”Det är långsökt, om något skulle hända på grund av IT-problematik eller IT-strul som gör att revisionsberättelsen blir fel. Har svårt att se att det skulle landa på revisorerna”* (Revisor A). Vidare förklarar respondenten att hen anser att alla verksamheter bör granskas på samma sätt som spelbolagen för att uppnå en betydligt högre tillförlitlighet. Spellagen kräver att spelbolagens system granskas av en extern byrå som därefter lämnar ett yttrande samt ett certifikat på att systemen uppnår gällande krav.

”Problemet är att de kostar lika mycket som en vanlig revision, då skulle vi behöva dubblera våra arvoden, men det är det som krävs om vi ska göra det som ISA 315 kräver egentligen” (Revisor A).

Respondenten uppger att revisorerna fortfarande har kvar sitt tidigare tänk gällande riskbedömningen och tar först hänsyn till var risken för felaktigheter överlag är störst. Hen förklarar det som att de IT-relaterade riskerna kommer in bakvägen, när riskerna är identifierade djupdyker revisorn och kontrollerar hur IT-processerna ser ut för de identifierade riskerna.

Revisor A framhäver att granskning av de interna kontrollaktiviterna och kontrollsystemen inte påverkas jättemycket utan att de har använt sig av det arbetssättet sedan tidigare. Respondenten uppger att omarbetningen än dock har varit positiv genom att förtydliga hur revisorerna ska gå tillväga explicit i olika punkter. Vidare poängteras det att den glidande riskskalan har medfört ytterligare risk-steg. Trots att de på byrån redan har haft som mål att arbeta med en glidande riskskala är det ytterst få som gör det. Det uppges att det snarare stjälper än hjälper då det inte alls är praktiskt att arbeta så.

Respondenten menar på att det ytterligare fokuset på risker kopplat till IT bör påverka revisionen men att det förmodligen inte kommer göra det i praktiken. Hen tror inte att revisorerna är tillräckligt påkopplade gällande IT och respondentens förhoppning är att det gradvis blir bättre och bättre under året.

”Om ni gör det här om ett år kanske svaret är annorlunda” (Revisor A).

Gällande standardens relevans förutsätter respondenten att den kommer fungera bra i flera år till. När AI blir mer utbrett bland kunderna som revideras är uppfattningen att ISA 315 kommer behöva omarbetas på nytt. Vidare resoneras det att ansvaret då inte bör läggas på revisorerna som saknar den nödvändiga kompetensen. Om ansvaret läggs på revisorerna i framtiden kommer ISA:n behövas göras om så att den ställer krav på beslutsfattarna att förändra kraven auktorisationskraven.

”Då är frågan, hur många hade uppfyllt de kraven med både ekonomisk- och IT-kompetens” (Revisor A).

4.3 REVISOR B

Revisor B är auktoriserad revisor och har arbetat på en stor internationell revisionsbyrå de senaste 16 åren. Hen har innehaft flertalet olika roller internt bland annat varit utbildningsansvarig, kontorschef och även arbetat en hel del med metodikfrågor.

Respondenten uppger att deras anpassning till omarbetningen av ISA 315 främst handlat om att bygga in en tydligare riskbedömningsmatris som behandlas i planeringsstadiet. Arbetet går ut på att bearbeta de populationer av transaktionsflöden som återfinns i årsredovisningen och därefter ringa in de riskerna som kan innebära väsentliga felaktigheter i efterföljande skede.

Det uttrycks en strävan efter likformighet med revisionen i Sverige. Målet är att revisorerna ska arbeta så likt som möjligt, men det kan innebära vissa utmaningar:

> *Sverige är speciellt eftersom vi har revisionsplikten så långt ner i storlek, och då så är det klart att vi på de allra minsta ägarledda bolagen, vi ska ju följa samma metodik, men det är tungt att jobba med styrdokument som är anpassade för stora noterade koncerner.* (Revisor B)

Respondenten understryker dock att de använder samma metodik oavsett storlek på bolagen som granskas, men att de har en förenklad modell för de mindre bolagen.

Fokuset på IT-miljön blir alltmer central i riskbedömningsprocessen och den stora skillnaden är att de allra minsta ägarledda bolagen främst använder sig av standardprogram vilka revisorerna är väl bekanta med. Hen bekräftar att byrån använder sig av IT-revisorer för de bolag där IT-miljön är mer komplex och att det är en utvärdering som den auktoriserade revisorn gör i planeringsstadiet. Revisor B förklarar att ISA-kraven är en del av revisionsberättelsen men att förvaltningsrisker också är något som ingår.

På byrån har de en ganska stor spridning på bolagen som ingår i kundstocken. De har sin absoluta tyngdpunkt i SME-bolag men även en del stora bolag där IT-granskningen är mer komplex. Hen berättar dock att komplexiteten hela tiden behöver tas i beaktning och att det behöver diskuteras vid IT-revisionerna så att det inte "*dras på för stora insatser när det kommer till IT-revision, man måste väga det här med komplexitet, hur beroende är bolaget av sin IT-miljö?"* (Revisor B). Arbetsgången för klassificering av IT-program och IT-applikationer är en viktig del i arbetet för att estimera en förväntad revisionsinsats.

En tanke Revisor B vill lyfta upp är att ISA nästan förutsätter att kunderna som revisorerna möter är insatta i vad en revision innebär och hur den går till. I de stora bolagen finns interna processer och personer som förstår vad revisorn är ute efter, medan de mindre bolagen i vissa fall saknar en intern bolagskod för intern kontroll och styrning. Detta innebär att du som revisor behöver viss typ av IT-kompetens för att kunna få fram relevant data ur bolagens affärssystem. Detta utgör en viktig del av planeringen då revisorn behöver förstå bolaget som ska granskas och vilka åtgärder samt kontroller som behöver utföras för att effektivisera granskningen. En finansiell revisor ska kunna göra en första bedömning av vilka transaktioner som hanteras i respektive applikation och dess komplexitet och omfattning. Dock belyser hen att det är först i nästa steg de eventuellt kopplar på en IT-revisor för att granska hela IT-miljön och i detalj säkerställa dessa applikationer.

Revisor B tycker att det tidigare har varit för lite fokus på de IT-relaterade riskerna och berättar att det idag finns *"en generell marknadsförväntan på att revisorn idag redan gör vissa Big-data-kontroller"* (Revisor B). Där förväntas de gå igenom stora mängder transaktioner istället för att göra manuella stickprov. Hen berättar att branschen febrilt arbetar med att få fram effektiva dataanalysverktyg för att stärka revisionen totalt sett, där revisorn kan uttala att varenda transaktion i det valda flödet har granskats, istället för att enbart ett stickprov om 15 transaktioner har granskats.

En utmaning är att det går att diskutera ur ett teoretiskt och optimalt perspektiv vilka risker som påträffas och hur de ska hanteras, men att revisorn har en viss tidsbudget eller att kunden exempelvis inte kan få ut den efterfrågade informationen från sina affärssystem. Där kommer frågan om IT-kompetens in som inte enbart kan vara ett problem hos revisorerna, utan som tidigare nämnt även handla om att kunderna saknar tillräcklig IT-kompetens, vilket gör att granskningskontrollerna tar längre tid. Detta kan leda till att tiden går och att revisorn då lätt faller tillbaka i de mer traditionella banorna.

"Från ett IT-system går det ju att få ut data, det handlar ju mer om att rätt person ska tanka ur det då" (Revisor B).

När respondenten svarar på en fråga om informationsinsamling och hur den har påverkats berättar hen att de ytterligare kraven som omarbetningen medför har stärkt deras förståelse kring boksluten för de företag som ska granskas. Respondenten uppger dock att mycket av det redan fanns med i den tidigare versionen av ISA 315 och tänker att de stora byråerna redan har jobbat nära den uppdaterade versionen, men att revisorerna tidigare kanske borde ha särskiljt vissa transaktionsflöden istället för att slå ihop dem till ett. När det kommer till

dokumentationen berättar hen att omarbetningen resulterat i en tydligare röd tråd kring planeringsfasen och vilka transaktionsflöden som kan fastställas, hur risken ska bedömas och vilka åtgärder revisorn ska genomföra för att bemöta den risken. När själva granskningen sedan utförs går det hela tiden att gå tillbaka och se vilka förväntningar de haft, hur riskerna har bedömts och vad det är som ska göras. Tidigare upplevde respondenten att den röda tråden saknades och att riskbedömningen var mer bristfällig och inte kopplade an till granskningsåtgärderna i tillräcklig utsträckning.

Angående den nyetablerade riskskalan framhävs svårigheterna med att konkretisera risk och att det är lättare i större bolag där revisorn tillsammans med bolagens interna funktioner klassificerar riskerna och reflekterar över hur de ska bemötas. I mindre ägarledda bolag finns det en utmaning att få företagsledningen att förstå vilka risker som existerar. Det gäller också att klassificera risk ur ett rimligt perspektiv då revisorn behöver granska varenda transaktion där risken klassificeras som hög. Vidare förklaras att det är svårt att ringa in vad som kan gå fel och vilka transaktioner i den populationen där risken är som störst.

> *Men om man säger att vi har ett bolag med en omsättning på 1 miljard så kanske 950 miljoner av det bara är återkommande löpande fakturering. Men då kan man ju fundera på, i en sån ”varje dag”-transaktion, har vi risken där eller har vi risken för de 50 sista miljonerna som är något helt avvikande från resten? Alltså, man måste fundera på vart möjligheten skulle kunna uppstå i varje transaktionsflöde där det kan uppstå ett väsentligt fel.* (Revisor B)

Hen menar att detta kan leda till väldigt mycket merarbete i revisionen då det är lätt att klassificeringen av risk blir alltför generell, men förklarar att ISA hjälper till med att förtydliga hur riskerna som finns ska ringas in och vilken effekt de får på revisionen.

När det kommer till frågan om granskning av de interna kontrollerna menar respondenten att det ytterligare fokuset inte påverkar revisionsrisken då de vid bristfälliga interna kontrollfunktioner leder till ytterligare granskning i form av substansgranskning. Det anses att företag med bra kontroll på sin IT-miljö och med automatiserade interna processer, borde ha lägre risk för väsentliga felaktigheter då en dator rimligtvis inte borde ha oegentligheter inbyggt i sin programvara. Så länge IT-systemen granskas och anses pålitliga bör detta leda till lägre risk för felaktigheter som i sin tur skulle påverka de finansiella rapporterna. Hen menar dock att det ännu inte går att dra de slutsatserna men att branschen är på väg dit.

Framåt tror respondenten att det är viktigt att få en bra fördelning av uppgifter mellan finansiella revisorer och IT-revisorer. Även att det bör läggas mer vikt vid att dokumentera och planera granskningsåtgärderna och att hitta ett samspel med kunden. Revisor B:s personliga uppfattning om ISA 315 är att det tydliggör det som går att anta att en revisor redan uppfyller sedan tidigare i sin revision, men att det i teorin är enklare än i praktiken.

4.4 REVISOR C

Revisor C arbetar på en stor global revisionsbyrå och har arbetat där i cirka 13 år i olika roller. I dagsläget jobbar hen med stora noterade bolag och titulerar sig som "Senior Manager" vilket innebär att hen har den övergripande kontrollen av revisionen. Respondenten är den i revisionsteamet som främst har kontakt med kunderna och utför inte själv speciellt mycket granskning.

Revisorn beskriver att arbetet med omställningen till följd av ISA 315 främst har handlat om att sprida kunskap i form av utbildningar men även implementering av de nya kraven i deras programvara och diverse övriga verktyg. Det berättas att det nu blivit tydligare i vad de behöver ha med för att täcka alla delarna av revisionen jämfört med tidigare.

När det gäller att utvärdera de IT-relaterade riskerna uppges att det för dem inte har förändrats speciellt mycket på grund av att de tidigare har haft generella IT-& applikationskontroller. Hen vill påpeka att för de revisioner som förlitar sig på manuella kontroller och inte ingår i de ordinarie revisionsprogrammen, är de revisionerna som påverkats mest. Dock förekommer det sällan på respondentens byrå vilket gör att den extra dokumentation som krävs sällan innebär merarbete i betydande omfattning. Revisorn berättar att de finansiella revisorernas IT-kompetens har ökat men att de fortfarande förlitar sig på IT-revisorerna i hög utsträckning när det kommer till att fastställa de IT-relaterade riskerna. Dock berättar hen att tillräcklig förståelse finns så att de finansiella revisorerna kan ta diverse uppföljningsmöten utan IT-revisorernas medverkan, men att de tar mycket hjälp av dem om det behövs.

Det lyfts även att genomgången av omarbetningen är positiv och att frågor kopplat till riskbedömningen har blivit tydligare, men att det kräver ytterligare arbete. Om kunden ändå inte förlitar sig på IT-systemen upplever respondenten att det är överdrivet mycket fokus på IT-relaterade risker och att fokus framåt främst kommer att återfinnas på finansiella risker.

Något som lyfts upp är att omarbetningen leder till att revisorerna behöver en djupare förståelse för hur både IT-miljön och den övergripande miljön för kontroll och styrning ser ut. Vad företagen har för interna kommunikationsverktyg och hur de hanterar risker internt, och i sin tur vilka revisionsbevis revisorerna behöver samla in.

> *Där har det blivit betydligt tydligare kring vad vi de facto behöver göra och vad vi behöver fokusera på att få in. Det är också beroende på bolag, jag jobbar ju mest med noterade bolag och där kanske de har en väldigt bra styrning och väldigt tydligt med hur kommunikationsplattformar och så ser ut.* (Revisor C)

När det kommer till dokumentationen förklaras det att revisorerna tidigare förlitade sig relativt mycket på intervjubaserade samtal, medan det inte räcker att enbart ställa frågor nu. Det behövs nu inhämtas ytterligare och mer omfattande revisionsbevis, exempelvis vad företagen har för policys etc. Dokumentationskraven upplevs tydligare vilket anses positivt och medför inte några större bekymmer. Dock kan respondenten tänka sig att det är mer omständligt i de små bolagen som inte har en lika etablerad och strukturerad informationshantering. Med det upplever hen att tillförlitligheten inte har påverkats då de redan förhållit sig till omarbetningen i stor utsträckning sedan tidigare. Vidare uppges det att omarbetningen inte får någon påverkan

på deras arbete med de interna kontrollerna men tydliggör att det kan bero på byråns interna policys ligger i linje med ISA 315.

Respondenten förklarar att planeringsfasen och informationsinsamlingen är de områden där det främst ställs tydligare krav på hur processen ska gå till. Dock tänker hen att det i slutändan inte påverkar dem så mycket.

"Förhoppningsvis så kommer man till samma slutsats som man tidigare haft även om man inte har gjort lika mycket och kan fortsätta med sin revision på samma nivå som man tidigare gjort" (Revisor C).

Revisor C tänker att den omarbetade versionen av ISA 315 kommer att hålla ett tag till och att informationsteknologins framfart främst kan medföra risker hos bolagen snarare än att det blir svårare att utföra revisionen.

4.5 REVISOR D

Revisor D är auktoriserad revisor och anställd på en stor revisionsbyrå. Respondenten har varit verksam på samma byrå sedan 2011 och är i dagsläget gruppchef. Hen arbetar primärt med noterade bolag men är även delaktig i revisioner av mindre bolag. Utöver de traditionella arbetsuppgifterna har revisor D varit delaktig i att leda interna utbildningar om ISA 315. Byrån har arbetat med omarbetningen i stor utsträckning för att leva upp till de nya kraven som ISA 315 ställer. Våren år 2022 började byrån hålla utbildningar med revisorer om omarbetningen och dess påverkan. Därefter har workshops och olika vägledningar tillkommit löpande kring aktuella ämnen kopplat till ISA. Revisor D förklarar att det till en början var ett stort fokus på riskbedömningen och IT men att fokus sedan hamnade på granskningsfasen.

Respondenten argumenterar för att de tydligare kraven på att utvärdera IT-relaterade risker påverkar vissa revisioner mer än andra. De allra minsta bolagen påverkas i princip inte alls till följd av att de har standardsystem som Fortnox och Visma, som alla revisorer känner till. De största bolagen där IT-miljön reviderats av IT-revisorer påverkas inte heller jättemycket om revisorn sedan tidigare har haft förståelse för vad IT-revisorerna gör, men det ställer respondenten sig frågande till. Revisor D uppger att bolagen som har en IT-miljö som ligger på gränsen till komplex med egenutvecklade system där IT-revisorer inte gör någon granskning påverkas i störst utsträckning.

"Vi kanske inte har lagt jättemycket vikt och dokumentation kring förståelsen av de systemen vilket man har gjort betydligt mer i år" (Revisor D).

Generellt har revisorerna den kunskap som krävs för att få fram information om ett IT-system, vad bolaget har för IT-beroende och vilka systemgenererade rapporter som finns. Det förklaras att kompetensen vanligtvis brister vid bedömningen av IT-risken, om den är stor eller inte. I de fallen uppger respondenten att IT-revisorerna kopplas in. Hen påpekar att en viktig del av ISA 315 är att revisorerna ska förstå vad IT-revisorerna faktiskt gör.

… vi kan inte bara förlita oss på att vi har IT-revisorer som gör grejer utan vi måste förstå det i vår revision. Vad innebär deras iakttagelser eller vad får utfallet av deras genomgångar för påverkan på vår revision egentligen. (Revisor D)

För att fastställa vilka IT-relaterade risker en organisation besitter förklarar respondenten att de har ett väldigt tätt samarbete med IT-revisorerna, inte minst vid förstagångsrevisorerna, då de tillsammans med bolagens IT-ansvariga går igenom IT-miljön. Vad som förtydligas är att IT-revisorerna då bland annat bedömer de olika systemen med ett stort fokus på behörigheter och vem som kan göra vad i respektive system. Det uttrycks dock skepticism gentemot hur proportionerligt det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker faktiskt är. Till en början behövde revisorerna göra jättemycket kopplat till IT i alla bolag men nu försöker de arbeta mer metodiskt och anpassat utifrån bolagen komplexitet. Respondenten förklarar att de i vissa bolag har haft dålig förståelse av IT-miljön och att omarbetningen i de fallen har varit rimlig.

Man kanske inte behöver överdriva den här IT-förståelsen utan det räcker med att vi vet att den här logglistan kommer från det här systemet när vi är ute och inventerar, vi testar rapporten på olika sätt när vi får den så att den är riktig. Då kanske vi kan nöja oss där och kanske inte behöver gå in på alla detaljer, hur systemet är uppbyggt, vilka behörigheter som finns, vilka kopplingar hit och dit utan det räcker med att liksom vi på något sätt angriper den data vi får ut och den vi använder oss av. (Revisor D)

Omarbetningen har medfört en påverkan på informationsinsamlingen och dokumentationen enligt respondenten till följd av ett förändrat tankesätt. Revisor D förklarar att revisorerna nu, precis som tidigare, går igenom processer som exempelvis försäljningsprocessen. Skillnaden är att revisorerna i dagsläget går igenom processerna mer i detalj, analyserar varje steg och ställer följdfrågor. Hen påpekar att detta naturligtvis leder till mer insamlat material och en mer omfattande dokumentation. Gällande omarbetningen som helhet anses det att den ligger helt rätt i tiden vilket tidigare omarbetningar inte alltid gjort. Revisor D uppger att utfallet av omarbetningen ger en högre säkerhet för revisorerna och att tillförlitligheten i deras uttalanden ökar om ISA 315 efterföljs.

Överlag är riskbedömningsprocessen ingenting som respondenten anser är komplicerat, speciellt inte när revisorerna känner bolaget väl. Det som upplevs problematiskt av många revisor är enligt respondenten graderingen av risken, alltså hur stora konsekvenser det resulterar i om något skulle vara felaktigt. Förtydligandet av hur de interna kontrollaktiviteterna och kontrollsystemen ska granskas påverkar inte heller i någon större utsträckning. Kontrollaktiviteterna har beaktats sedan tidigare till följd av processbeskrivningarna men respondenten uppger att den tydligare dokumentationen av kontrollaktiviteterna kan vara påfrestande.

”Man kan ju nästa sitta och tvinga fram kontrollaktiviteter bara för att de liksom bör finnas och för att kunna dokumentera fast det kanske inte gör det” (Revisor D).

När det kommer till den nyetablerade glidande riskskalan berättas det att byrån har legat i framkant och arbetat på det sättet under en längre tid. Att revisionsrisken skulle påverkas av det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker, anser inte respondenten. Det förklaras vidare att de

riskfyllda posterna allt som oftast inte är beroende av bolagens IT-miljö. Revisor D exemplifierar genom att förklara att riskerna vid värdering av goodwill och parter utomlands som inte betalar fakturor i tid kvarstår, oberoende av IT-miljön. Dock är en tanke att revisorerna kan känna sig lite tryggare av att ha granskat IT-miljön men att det inte påverkar revisionsrisken.

Respondenten tror att den artificiella intelligensens framfart kommer få en stor påverkan på regelverken. Det är inte enbart revisionsstandarder som kommer att behöva omarbetas utan även aktiebolagslagen och bokföringslagen som anses vara uråldriga. Hen är positivt till omarbetningen i stort och tror att det kommer bli ännu bättre längre fram då revisorerna förmodligen ännu inte följt regelverket fullt ut.

”Jag tycker att omarbetningen har varit bra, det har nog varit en av de större omarbetningar som jag har varit med om så länge jag har jobbat. Den har ju påverkat oss otroligt mycket” (Revisor D).

4.6 REVISOR E

Respondenten arbetar på en stor global revisionsbyrå och har arbetat inom byrån men på olika kontor i cirka tio år. Huvudfokuset av respondentens arbetsuppgifter består av att revidera SME-bolag men utför även revisioner på en del större bolag.

De åtgärder de vidtagit på byrån i samband med omarbetningen av ISA 315 är att de främst uppdaterat sina interna stödfunktioner som i sin tur grundar sig på ISA-standarderna. Respondenten berättar även att de har kontinuerliga kontroller som utförs av Revisorsinspektionen. Fokuset upplevs ligga mycket på dokumentation och speciellt när det kommer till planeringsfasen och informationsinsamlingen. Att dokumentation av argument som kopplas till de revisionsbevis som hämtas in framgår tydligt för att skapa bra förutsättningar till en röd tråd genom hela revisionsprocessen. Nya mallar som anpassas utefter storleken på bolagen är av vikt, så riskbedömningen blir så korrekt utförd som möjligt och att rätt fokus läggs på rätt bolag. Det anses främst vara vid förstagångsrevisionerna utmaningarna med att identifiera och förstå bolaget återfinns. Revisionerna som utförs efterföljande år blir betydligt enklare då revisorn förlitar sig mycket på “talk-through”, vilket i detta sammanhang innebär att de går igenom vilka förändringar som skett med företagsledarna.

Respondenten informerar att byrån har resurser i form av IT-revisorer och IT-specialister som är behjälpliga om det är begrepp och delar i informationssystemen som revisorerna inte förstår.

“Det är precis som när man pratar engelska, vardaglig engelska är en sak, sen så ska man prata “business-english” vilket är en helt annan femma. Det är samma sak när det kommer till IT” (Revisor E).

Det ställs enligt revisorn andra krav på deras IT-kompetens tack vare den här omarbetningen, nu behöver de tydligare förstå vad det är som revideras. Även när IT-revisorerna inte är med och gör riskanalyserna eller granskningarna finns de alltid tillgängliga om det är något revisorerna inte förstår. Internt har de även tillgång till IT-specialisternas FAQ med de

vanligaste frågorna som ställs ifrån de finansiella revisorerna. Dock tänker hen att de flesta SME-bolag i större utsträckning enbart använder sig av standardprogram och menar på att risken generellt sätt inte anses vara hög i dem. De får även läsbehörigheter för de flesta standardprogram för att kunna stämma av reskontra mot fakturor och liknande, men berättar att revisorerna mer eller mindre aldrig får tillgång till bolagens övriga system.

På frågan om IT-fokuset är proportionerligt sett till de riskerna som IT-systemen medför tycker respondenten att det ligger rätt i tiden och drar paralleller till Coop när de blev hackade förra året och tänker att företagen blir mer "IT-dependent". Vad som även lyfts upp är de små bolagen och tänker att informationsinsamlingen kan bli en utmaning då företagsledarna inte har tillräckligt bra koll på IT, till skillnad från de större företagen som oftast har egna IT-avdelningar. I de allra flesta fallen löser detta sig då respondenten kan kontakta programutvecklarna om det finns obesvarade frågor kopplat till IT-systemet. Även kontroller av behörigheter är viktigt, exempelvis att se till att anställda som har slutat inte har behörighet till att göra utbetalningar eller liknande. Utmaningar kring vilka typer av IT-applikationer ett företag har och hur de kommunicerar med varandra anser revisorn vara av vikt när bedömningen av de IT-relaterade riskerna ska dokumenteras. På frågan kopplat till de interna kontrollerna förklaras det att den enda skillnaden i praktiken innebär fler frågor i den initiala riskbedömningen.

När det kommer till om omarbetningen påverkar en revisors uttalanden känner sig respondenten tveksam till det och tänker snarare att omarbetning leder till en bättre röd tråd. Dock resoneras det att revisionsrisken sjunker till följd av den bättre grunden för revisionsuppdraget. Den svåraste delen i riskbedömningsprocessen har med förståelse av kunden och hur bolaget ser ut, speciellt om det är ett nystartat företag eller om branschen är ny för revisorn. Den nyetablerade riskskalan liknar den som byrån använt internt sedan tidigare.

Vidare tänker respondenten att det hade behövts mer fokus på IT på universitetsnivå för att bredda kunskapsbasen för de framtida revisorerna. För dagens revisorer återkopplas det till tidigare tankar om att det är som att lära sig ett nytt språk. Respondenten konstaterar avslutningsvis att det är positivt att det är mer fokus på IT och tänker att Covid-19 påskyndande processen.

4.7 REVISOR F

Respondenten tog examen år 2006 och har varit auktoriserad revisor sedan år 2012. Hen äger och driver en mindre revisionsbyrå med tre anställda. Byrån i stort har en kundstock som framför allt består av ägarledda små-och medelstora bolag. Revisorn berättar att de är med i ett nätverk för fristående byråer som tar fram material och bistår med kunskap för att skapa homogenitet, likt hur de större byråerna arbetar. Här har respondenten varit med och skapat handböcker för exempelvis ISQM som implementerades under hösten 2022, men även regler kring hantering av penningtvätt.

Kring frågan hur de har arbetat på byrån med omarbetningen av ISA 315 berättar respondenten att de har uppdaterat sina arbetsrutiner där implementeringen av den uppdaterade versionen

ingår. Det berättas även att deras programvara har uppdaterats för att det ska vara tydligare med vad som krävs i revisionsprocessen. Ytterligare uppdateringar är på väg där de ska ta fram paket för IT-revision. De har även varit delaktiga på digitala utbildningar inom revisionsnätverket och med FAR.

När det kommer till IT-revision överlag informerar respondenten att det pratades mycket om IT redan när hen gick de förberedande kurserna för att bli auktoriserad revisor, men att det är i samband med Covid-19 som digitaliseringen har tagit extra fart inom branschen. Hen tänker att det finns en naturlig utveckling på vad revisorerna behöver göra och att de bör kunna utgå från programstöden som utvecklas för att säkerställa att ISA 315 efterlevs. Det som utvecklats bra i programvaran är att riskanalysen som görs ändå medför att revisorerna reflekterar över de områden som riskanalysen omfattar. Om den innebär specifika frågor kopplat till IT medför det att revisorerna behöver samla in de revisionsbevis som krävs.

"Det finns ju en tröghet i branschen till att anpassa sig" säger revisor F och berättar att programuppdateringarna oftast är sena, med hänvisning till senaste ISQM-uppdateringen som behandlar kvalitetsstyrning för revisionsföretag.

Respondenten tycker att omarbetningen ställer högre krav på revisorernas IT-kompetens men menar att det är viktigt att be om hjälp och därefter ta ställning till om de har tillräckliga kunskaper eller om IT-systemen bedöms vara för avancerade. Om kompetensen är bristfällig kan det innebära att revisorerna istället väljer att tacka nej till de revisionsuppdragen, om de inte anser sig kunna bedöma kontrollrisken och de inneboende riskerna i tillräckligt god utsträckning.

När det gäller de tydligare kraven som ISA ställer kopplat till IT-relaterade risker resoneras det att branschen måste ta det på allvar då det existerar fler risker nu än tidigare. Respondenten hänvisar till risker kopplat till behörigheter och säkerhet vilket gör att de får en push framåt så att det fokuseras mer på det, men anser att det är svårt att veta vad som ska göras och vart det är mest lämpligt att börja någonstans. Hen belyser att IT-risken kopplat till behörighet och säkerhet främst syftar till att personer som inte har behörighet kan gå in och påverka de finansiella rapporterna eller att personer med för låg kompetens innehar för hög behörighet och kan attestera fel saker. En annan aspekt som lyfts är frågor kopplat till bokföringslagen som exempelvis hur data och information som kan innebära risker för företaget förvaras.

Vid förstagångsrevisionerna menar respondenten att de inte tar emot uppdrag utan att få träffa företagsledaren. Det är vid det här mötet respondenten anser att majoriteten av informationen samlas in för att sedan användas i riskbedömningsprocessen. Det förklaras vidare med att det tidigare varit för få frågor kopplat till IT-relaterade risker och att de i stor utsträckning har förlitat sig på den information företagsledaren uppger. Riskerna för felaktigheter i de finansiella rapporterna minimeras kraftigt om företagen använder sig av erkända standardiserade programvaror, som exempelvis Fortnox som är ett välanvänt bokföringsprogram. Detta innebär enligt respondenten inte att det inte finns andra IT-relaterade risker men att komplexiteten kopplat till IT är så pass låg att det inte anses utgöra ett problem. Dock gäller det som revisor

att lära sig grunden i hur de olika bokförings-, boksluts- och tidredovisningssystemen fungerar för att kunna förstå och hantera riskerna som är kopplat till dem.

Respondenten berättar att hen tycker att förändringarna vad det gäller IT-relaterade risker som omarbetningen medför är proportionerligt sett till de riskerna som IT-systemen medför. Hen tycker att fokuset just nu behöver vara på informationsteknologiska risker då utvecklingen inom det området är betydande. Skalbarheten anses ha ökat tack vare den uppdaterade versionen då den nu innehåller anpassning för hur riskbedömningen ska gå till för SME-bolag. Detsamma gäller granskning av de interna kontrollerna som det också har varit fokus på i omarbetningen. Revisor F menar att transaktionsvolymerna är så pass små i de bolagen de granskar på byrån att det sällan behövs några interna kontroller i större utsträckning, utan att det mestadels fokuseras på substansgranskning. Dock upplyser revisorn om att det är viktigt att kritiskt bedöma företagsledaren för att eventuellt kunna avgöra och identifiera interna kontrollaktiviteter som företagsledaren själv inte har identifierat.

ISA 315 har förtydligat hur revisorerna ska uppskatta risker. Här svarar revisorn att det rimligtvis leder till att riskerna bedöms på ett mer korrekt sätt och att risken reduceras med hjälp av de uppdaterade programstöden som finns. Mer fokus leder rimligtvis till bättre granskning då blicken lyfts och reflektioner görs på var riskerna finns i den posten som granskas. Även vilka typer av affärsrisker som finns är något som lyfts upp som en viktig del i riskanalysen och att det är viktigt att de här frågorna tas upp i branschen.

När frågan kring hur informationsinsamlingen, dokumentationen och tillförlitligheten påverkas svarar respondenten:

> *Ja, så jag tänker att det gör det tills man har hittat en rutin för att hantera det, så det gäller ju att vara påläst och jag tror att alla revisorer vill göra ett bra arbete i enlighet med de regelverken man måste följa*. (Revisor F)

Hen belyser också att det tar ett tag att komma fram till hur de bör göra.

Framåt ser inte respondenten några större utmaningar med att implementera kraven som ISA 315 medför och grundar det i att IT-miljön i bolagen revisorn arbetar med inte är komplex i någon större utsträckning, då de flesta bolagen har standardprogram som respondenten känner att de som arbetar på byrån behärskar.

4.8 REVISOR G

Respondenten är anställd på en mindre revisionsbyrå som tillhör ett revisionsnätverk med flertalet fristående byråer som samarbetar för att stötta och lära sig av varandra. Hen har varit verksam på samma byrå sedan år 2009 och blev auktoriserad revisor i januari 2015. Utöver de vanliga arbetsuppgifterna är revisor G styrelseordförande för byrån och ledamot i utbildningskommittén för revisionsnätverket som anordnar konferenser, utbildningar och dylikt.

För att leva upp till de nya kraven som ISA 315 ställer genomför de just nu en stor åtgärd på byrån. Respondenten förklarar att programvaran som används i dagsläget, trots uppdateringar, inte längre lever upp till de kraven som ställs. Därav testas ett nytt system och till hösten kommer byrån med allra största sannolikhet att byta revisionsprogram. För att leva upp till alla krav som ISA 315 ställer uppges det att byrån tar hjälp av nätverket i form av bland annat utbildningar och interna dokument. Revisor G berättar att det har efterfrågat en kunskapsbas för olika IT-system där utförda granskningar presenteras vilket skulle innebära att varje enskild revisor inte behöver granska varje givet IT-system utan kan ta del av tidigare granskningar.

”Det känns ju som ett berg att ta sig upp på, att lära sig alla de här jäkla systemen som används” (Revisor G).

Till följd av begränsningarna i revisionsprogrammet uppges det att revisionen inte påverkas speciellt mycket av omarbetningen. Vidare berättas det att de gör så gott de kan, trots det undermåliga systemet, vilket leder till att revisorerna får ta fler egna initiativ. Mer fokus läggs nu på alla olika IT-system som företagen använder och förståelsen kring dessa. Allt ifrån vilken data som systemen behandlar till hur data lagras, medan fokuset tidigare nästintill enbart låg på IT-system kopplat till bokföringen. Gällande revisorns IT-kompetens uttrycker respondenten en oro kring de ytterligare kraven som ställs på revisorns IT-kompetens. Avvägningen kring vad revisorn faktiskt bör veta är något som tycks vara väldigt svårt men uppger ändock att det förmodligen är enklare för de yngre än de äldre kollegorna. Revisorerna uttrycks få förlita sig på att standardsystem för diverse branscher fungerar korrekt, men det kan ändå uppstå problem;

”Har personerna som arbetar i systemen inte tillräckligt bra kunskap om systemen så är det en jätterisk där ändå. Det vet jag inte hur jag ska utvärdera, det är jättesvårt” (Revisor G).

Fastställandet av en organisations IT-relaterade risker grundar sig mestadels i vad representanter från organisationen uppger. Om representanterna glömmer eller medvetet undanhåller information om användandet av ett IT-system missas detta i granskningen; *”...jag kan ju omöjligt veta vilka IT-system som används om de inte förklarar det”.* Revisor G uppger att de på byrån själva läser på om systemen och fokuserar främst på IT-systemens storlek och om det finns någon risk i backuppen. Revisionerna som respondenten har utfört i sin karriär har sällan innefattat risker som beror på IT-system, utan förklarar att digitaliseringen snarare har medfört stora förbättringar. Exemplet som redogörs är att påpeka hur systemen som används inom restaurangbranschen medför att det inte går att bedriva svart verksamhet i restaurangbranschen längre.

”Jag ser inte att risken ökar till följd av mer IT men det kommer bli mer och mer IT att granska” (Revisor G).

Den största skillnaden nu kopplat till informationsinsamlingen är att riskerna ska bedömas för varje specifik del och klassificeras på ett mycket djupare sätt, vilket medför att revisionen tar längre tid. Tidigare tog revisorn risk i beaktning på ett mer övergripande plan där bland annat de inneboende riskerna beaktades ur ett totalt perspektiv. Revisor G uppger att i samband med att revisionsprogrammet byts ut kommer planeringsfasen bli ännu mer omfattande då det nya systemet innehåller fler planeringssteg. En stor del av arbetet kommer då redan vara gjort när

substangsgranskningen ska påbörjas. Gällande de nya kraven kring dokumentation anses det att bedömningen av riskerna ska göras mer utförligt och i fler steg. Även här uppger revisor G att dagens revisionsprogram är mycket begränsat och att det inte medför speciellt stora förändringar. Det nya systemet som testas har en mycket bättre programvara och kommer per automatik att identifiera samt gradera riskerna.

”Det är inte alltid lätt att komma på de olika riskerna, kan du få stöd av ett program med det så kommer jobbet bli betydligt smidigare” (Revisor G).

Vidare resoneras det att tillförlitligheten i deras uttalanden förmodligen inte kommer att påverkas speciellt mycket. Respondenten förklarar att det beror på att kundstocken inte består av stora bolag samt att de flesta kunderna har reviderats under en lång tid; *”så man har full koll på hur varenda litet led faktiskt funkar”*. För att få fler detaljerade svar kring kundernas IT-system har respondenten varit i kontakt med kundernas systemleverantörer.

Kring riskbedömningen resonerar respondenten att det absolut svåraste är att komma på alla risker då revisorerna ska beakta risk i varenda steg som görs. Revisor G anser att det i själva verket faktiskt inte finns så mycket risker och oegentligheter att beakta i ett enmansbolag. Gällande de interna kontrollsystemen och kontrollaktiviteterna uppger respondenten att det är svåra att beakta i mindre bolag. De flesta mindre bolag har inte samma dokumentation kring de interna kontrollerna som de större bolagen har. Att genomföra granskning på de interna kontrollerna är enligt respondenten relativt enkelt om det finns skriftlig dokumentation och framhäver att många kunder tar hjälp av redovisningsbyråer. Vidare förklarar respondenten att de på byrån utgår ifrån att de interna kontrollerna funkar ganska bra om det inte är några siffror som sticker ut och att siffror som exempelvis bruttovinsten följer prognoserna.

”Tänk dig att det är en målare, hur ska jag komma på risker? Hans bil kan väl gå sönder…” (Revisor G).

Den glidande riskskalan anses troligtvis leda till fler betydande risker vilket kommer leda till ytterligare granskning. Det går att få ner flertalet betydande risker genom att visa på organisationernas goda interna kontroll. Återigen förklarar respondenten att dagens system inte är anpassat för den glidande riskskalan och att det nya systemet kommer anpassa sig utifrån vilken risk som uppnås.

Ett välfungerande IT-system är något som anses vara väldigt bra för den interna kontrollen och motiverar detta med att automatiska system minskar risken för handhavandefel och den mänskliga faktorn. Går det att granska systemet ordentligt och förlita sig på granskningen minskar revisionsrisken enligt respondenten.

Vidare tänker respondenten att standarden förmodligen kommer att behöva omarbetas inom en snar framtid till följd av den artificiella intelligensens framfart. De flesta regelverk revisorerna jobbar efter anses vara ganska föråldrade men att branschen kommer på egna lösningar utifrån vad marknaden faktiskt kräver. Revisor G nämner då att ISA kanske egentligen inte har så stor betydelse. Avslutningsvis klargörs det att hen ställer sig frågande till om omarbetningen faktiskt bidrar till bättre revisioner samt att arbetet som revisor blir tråkigare till följd av omarbetningen.

”Det blir ju så mycket mer tid på dokumentation än den faktiska granskningen. Jag är inte säker på att det leder till bättre revisioner för att du har suttit och ordbajsat massa” (Revisor G).

4.9 REVISOR H

Revisor H driver en liten revisionsbyrå och började arbeta där år 1998 efter att ha avslutat sina universitetsstudier. Respondenten blev auktoriserad revisor år 2005 och tog över revisionsbyrån år 2020 under coronapandemin. Kundstocken består till största del av små och medelstora ägarledda bolag men även en del koncerner. I dagsläget har respondenten cirka 80 olika revisionsuppdrag.

För att anpassa sig till de nya kraven som omarbetningen medför förklaras att de har förlitat sig på programstöden som byrån använder. Uppdateringarna kom i slutet av januari 2023 vilket anses vara väldigt sent. I samband med att uppdateringarna släpptes har revisorerna på byrån deltagit i utbildningar, genomgångar och workshops för att bekanta sig med förändringarna. Känslan är att omarbetningen inte har medfört så jättemycket nya saker utan att revisorerna snarare behöver fördjupa sig i områden som redan behandlats sedan tidigare**.** Respondenten uppger att omarbetningen verkar vara mer anpassningsbar vilket är positivt då branschen har haft problem med standarder som gäller både stora och små bolag.

Revisor H uppger sig ha väldigt svårt att greppa IT-delen i de små bolagen och att de tydligare kraven inte påverkar revisionen så mycket. Ett resonemang som delas är att större organisationer som inte har tillräckligt bra IT-säkerhet är extremt sårbara, men byrån stöter främst på bolag med standardsystem och ett fåtal användare. I de fallen anses ISA 315 är anpassat för de större bolagen vilket gör att de ofta hoppar över planerings- och granskningsfrågor relaterade till informationsteknik med motiveringen att de inte är tillämpliga. Att det inte har skett någon tydlig gränsdragning kring hur djup IT-granskningen ska vara framhävs som problematiskt.

”Jag har uppfattningen av att de inte har satt ner foten för var gränsen går kring vad vi ska granska kopplat till IT. Där tror jag fortfarande att de behöver tänka till litegrann för att göra det mer anpassningsbart” (Revisor H).

Respondenten förklarar att kraven som omarbetningen ställer på IT kan leda till att de behöver tacka nej till nya uppdrag på grund av att bolagen har för komplexa eller branschspecifika IT-system, vilket väldigt sällan gjorts tidigare. Det beror helt enkelt på att de skulle sakna den IT-kompetens som krävs för att utvärdera IT-miljön. För att uppnå den IT-kompetens som krävs för att inte behöva tacka nej till nya uppdrag resoneras det att revisorer behöver utbilda sig inom IT på eftergymnasial nivå. När det gäller att fastställa de IT-relaterade riskerna uttrycks det att ett av de absolut viktigaste momenten är att intervjua kunderna, komma ut i deras verksamheter och se hur det faktiskt fungerar. Revisorerna på byrån tar ibland hjälp av sina revisorsassistenter som åker ut till kunden och gör en fullständig kartläggning av IT-systemen.

Att omarbetningen har ett ökat fokus på de IT-relaterade riskerna anses inte vara proportionerligt i förhållande till de potentiella riskerna IT-systemen medför i deras vardag. I de små bolagen, som utgör den största kundbasen, finns det inte så mycket risker kopplat till IT. Revisor H anser att det är proportionerligt i de större koncernerna som revideras då IT-miljön där är mer komplex och att det potentiellt kan finnas fler risker i den typen av associationer.

Vidare förklaras att det inte är så mycket nytt bortsett från ytterligare IT-information som behöver inhämtas under informationsinsamlingen, utan att det snarare har förtydligats hur informationen ska användas på rätt sätt. Omarbetningen har inte förändrat vad som ska dokumenteras om revisorn har varit duktig på momentet sedan tidigare, men vart informationen ska dokumenteras har förändrats. Respondenten argumenterar för att omarbetningen som helhet ger en högre tillförlitlighet i revisorns uttalanden.

> *Ju bättre vi är på att fånga upp rätt saker att granska i revisionen, vilket det här ska leda till, desto bättre blir ju tillförlitligheten i rapporten. Så oavsett ISA 315 eller någon annan standard eller vad det är, finner man rätt röd tråd så tror jag du hamnar med det bästa möjliga utfallet.* (Revisor H)

Kopplat till riskbedömningen anser respondenten att det framför allt finns två svåra moment. Det första som nämns är förstagångsrevisioner och svårigheten i att få en klar bild av helheten i bedömningen, då revisorn ofta lutar sig mot sin tidigare erfarenhet av kunden. Vidare informeras att lägre tröskelvärden får användas i förstagångsrevisionen då revisorn inte har någon relation till företagsledningen. Det andra är bedömningen av interna kontroller som oftast inte finns i de små bolagen och om de existerar är de sällan väldokumenterade. Respondenten förklarar att det leder till att de behöver förlita sig på substansgranskning och att omarbetningens förtydligande av de interna kontrollaktiviteterna inte får någon betydande effekt. I de större bolagen är uppfattningen att det är extremt lätt att bedöma de interna kontrollerna då de oftast är väldokumenterade.

Införande av den glidande riskskalan är enligt respondentens utsago väldigt bra och förklarar att riskskalan kommer medföra att revisorerna kommer kunna genomföra fler verklighetstrogna bedömningar, vilket framhävs som positivt. Dock så poängteras det att riskskalan är något som revisorerna behöver anpassa sig till och att detta sannolikt inte sker under innevarande räkenskapsår.

> *Jag tror att det kommer vara ett eller två år där revisorer får tänka till varenda gång kring var man befinner sig i skalan och använda sina mallar som stöd. På sikt tror jag faktiskt att det kommer bli väldigt bra, det är en bra tanke.* (Revisor H)

Gällande det ytterligare fokuset på IT-relaterade och dess påverkan på revisionsrisken är respondenten fåordig och förklarar att låg risk sätts på de små bolagen och sedan går de bara vidare vilket gör att revisionsrisken inte påverkas. Gällande den artificiella intelligensens framfart tror revisor H att AI kommer medföra risker inom IT-säkerhet som inte beaktats vid utformandet av ISA 315. Vidare uppges att standarden inte behövs göras om i dagsläget och att den förmodligen kommer vara aktuell även ett tag framöver.

Avslutningsvis förklarar respondenten sin personliga uppfattning om omarbetningen och att grundinställningen är positiv. Det berättas att revisorerna skrämdes upp till en början att omarbetningen skulle revolutionera stora delar vilket inte riktigt överensstämmer med verkligheten. Hen är positiv då förhoppningen är att omarbetningen ska leda till en bättre röd tråd och en mer träffsäker revision.

4.10 REVISOR I

Revisor I har arbetat i revisionsbranschen sedan 1989 och blev godkänd revisor år 1995. I dagsläget arbetar respondenten som revisor på halvtid med små och medelstora ägarledda bolag och som verksamhetschef på halvtid. Utöver det arbetar respondenten även som konsult där hen stöttar styrelser i småbolag.

För att revisorerna ska vara införstådda med vad som krävs enligt ISA 315 förklaras att de har haft både interna och externa utbildningar. Revisor I förklarar att byrån ännu inte är i mål och att de saknar programstöd i revisionsprogrammet som används idag. Det klargörs att frågan gällande programstöd börjar bli akut och att de har påbörjat processen med att finna ett nytt, lämpligare revisionsprogram. Programstödet är en viktig del i att revisioner av små ägarledda bolag inte ska bli för tidsödande.

Det ytterligare fokuset på de IT-relaterade riskerna innebär enligt respondent att revisorerna tydligare behöver fundera på vilka IT-system som faktiskt finns och inte bara på bokföringssystemet. Vidare uttrycks att det är väldigt svårt och att det är jobbigt att ha tiden och förmågan att lära sig fler IT-system som kunderna använder. När de i dagsläget granskar alternativt frågar om IT-systemen är det enligt respondenten väldigt översiktligt för att få en förståelse för flödena men att detaljkunskaperna saknas. Hen förklarar att de behöver finna andra sätt att få tillgång till ytterligare IT-kompetens än att lära sig allt själva.

För att fastställa de IT-relaterade riskerna en organisations IT-system medför framgår det att de inte har några detaljerade checklistor för den processen. Revisor I säger att mycket grundar sig på samtal med kunderna om hur deras IT-system och rutiner ser ut. Vidare uppges att revisorerna behöver fundera kring varje moment i verksamheten som är IT-beroende och vad som potentiellt kan bli fel i de momenten. Att det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker skulle vara proportionerligt är ingenting som revisor I håller med om. Uppfattningen är att revisorerna inte kommer finna fler fel till följd av omarbetningen.

Tack vare att omarbetningen till stor del fokuserar på informationsteknik förklaras att informationsinsamlingen och dokumentationen därav framför allt påverkas av IT-fokuset. Revisorerna som arbetar behöver inhämta både mer och tydligare information samt dokumentera mer och tydligare.

> *Jag har svårt att se att det gör någon skillnad varken på årsredovisningen eller revisionsberättelsen, det kommer inte leda till något annat. Sen får man väl bara förhålla sig till det och man måste ju ha mer dokumentation kring de sakerna och då får man göra det.* (Revisor I)

Tillförlitligheten i revisorns uttalanden är ingenting som ökar i dagsläget till följd av omarbetningen. Revisor I erkänner dock att byrån har en del kvar att göra för att anpassa sig till omarbetningen fullt ut och menar på att åsikten kan komma att förändras längre fram när byrån som helhet är fullt anpassad.

”Just nu känner jag inte att min revisionsberättelse har en högre nivå av säkerhet jämfört med tidigare” (Revisor I).

Gällande riskbedömningsprocessen berättas det att det finns flertalet svåra moment som bland annat att bedöma sannolikheten för en risk och identifiering av de interna kontrollerna. Revisor I poängterar att riskbedömningsprocessen i startupbolag generellt är väldigt svår till följd av negativa kassaflöden, externt kapital och minusresultat. Förtydligandena kring hur de interna kontrollaktiviteterna och kontrollsystemen ska granskas har ingen större påverkan på deras arbete. De flesta revisioner som byrån utför är på mindre bolag och där förlitar de inte sig på de interna kontrollaktiviteterna och kontrollsystemen. Respondenten säger att de istället grundar sina uttalanden på substanstgranskning som består av antingen analytisk granskning eller detaljgranskning.

Att standarden kan komma att behöva omarbetas igen till följd av AI och dess framfart är något som anses vara mycket troligt. Vidare förklaras det att AI definitivt påverkar IT-miljöerna och IT-systemen och att det är viktigt att standarden hänger med i utvecklingen. Utmaningen respondenten ser med att implementera kraven som ISA 315 ställer är att få tiden att räcka till och menar på att tiden revisorerna behöver lägga ner på revisioner i småbolag ökar oproportionerligt mycket. Respondentens personliga uppfattning gällande omarbetningen är att det inte kommer tillföra speciellt mycket i förhållande till vad som krävs.

4.11 REVISOR J

Revisor J har varit auktoriserad revisor sedan år 2011 och arbetar på en mindre revisionsbyrå med 13 anställda varav 11 arbetar med revision. Byrån i stort har en kundstock som framför allt består av ägarledda små- och medelstora bolag. Hen uppger att byrån har valt att tacka nej till större börsnoterade bolag. Byrån är fristående men har en rad samarbetspartners som exempelvis experter inom skatt, moms och bolagsrätt.

För att anpassa sig till de nya kraven som ISA 315 ställer uppges det att de har haft interna utbildningar och informationsträffar inom byrån. Hen uppger att de också på egen hand har försökt att läsa på så mycket som möjligt för att förstå vad omarbetningen innebär i praktiken. Vidare informeras att byrån använder sig av ett revisionsprogram som inte riktigt har hunnit anpassa sig efter rådande krav utan att det tillkommer små tillägg löpande.

”…. det är lite learning by doing fortfarande kan man väl säga” (Revisor J).

De IT-relaterade riskerna blir en allt större fråga under revisionerna till följd av omarbetningen. Hen förklarar att alla kunder blir mer och mer digitala oavsett vilka verksamheter som bedrivs och att IT-strukturerna blir både större och mer komplexa. Revisor J anser att det är av yttersta vikt att fånga upp vilka applikationer och program som utgör IT-strukturen, hur de interagerar

med varandra och vilken data det är som behandlas. Detta ställer självklart ytterligare krav på IT-kompetensen men kunderna som de på byrån reviderar består inte av så komplexa system att det krävs någon expertkunskap. Vidare förklaras att det ändå kan vara svårt att förstå sig på alla system.

”Vissa kunder har man ju ringt och pratat med deras IT-avdelning eller om de saknar en IT-avdelning har man ringt och pratat med de externa som jobbar med kundernas IT-system för att försöka förstå” (Revisor J).

För att utvärdera vilka IT-relaterade risker en organisation har krävs det ett gediget arbete enligt revisor J där systemen kartläggs var för sig. Det finns väldigt många olika aspekter inom de IT-relaterade riskerna och det handlar inte bara om systemen i sig utan om behörigheter och dylikt. Hen uppger att företagen som revideras relativt enkelt kan lura en revisor genom att ge felaktig information om de skulle vilja det. Det finns en osäkerhet om det ytterligare fokuset på de IT-relaterade riskerna är proportionerligt eller inte. Å ena sidan framhävs att det blir allt fler IT-frågor som påverkar och att bolagen använder sig av alltmer digitala stöd. Å andra sidan uppger respondenten att de allra flesta kunderna använder sig av standardsystem och att all information hanteras i samma system. De stora riskerna uppstår när kunderna använder olika system som inte är standardsystem för de olika delarna i verksamheten.

”Problemet kan då vara att det försvinner information eller att det tolkas felaktigt vid överföringar mellan olika system” (Revisor J).

Respondenten förklarar att de interna kontrollerna som de stöter på i sitt arbete på byrån normalt sett är väldigt begränsade. Det ytterligare fokuset på dessa påverkar inte så mycket utifrån revisorernas arbete men poängterar att tydliggörandet har varit bra och att de interna kontrollerna utgör en viktig del. Något som dock påpekas är att dokumentationen har förändrats till följd av omarbetningen. Om revisorns initiala uppfattning påverkas under revisionens gång gällande exempelvis riskbedömningen, ska det dokumenteras varför riskbedömningen har ändrats och vad som ligger till grund för förändringen. Enligt respondenten består omarbetningen av många exempel, exempelvis förslag och tips kring hur revisorn kan tänka. Detta bör leda till mer tillförlitliga uttalanden då varje enskild revisor behöver göra färre egna tolkningar av regelverket.

Riskbedömningsprocessen är inte ett område som respondenten tycker är jättesvårt utan uppger att det allt som oftast är ganska standard. Det kan vara komplicerat att vid förstagångsrevisioner komma på vilken relevant information som behövs och därefter inhämta den. Vidare erkänner respondenten att de förmodligen är dåliga på att ta reda på vilka interna kontroller som faktiskt finns i de mindre bolagen. När revisorerna väl gör sin efterforskning finner de vanligtvis fler interna kontroller än väntat. Trots att kontrollerna existerar är de i regel svåra att använda i revisionen till följd av den bristfälliga dokumentationen.

”Svårigheten i de mindre bolagen är att ett fåtal personer ganska enkelt kan sätta sig över kontrollerna och att de kontrollerna som görs kanske inte dokumenteras på ett tillräckligt bra sätt” (Revisor J).

Till följd av att revisionsprogrammet inte har anpassats till den glidande riskskalan påverkas inte arbetet i dagsläget någonting av implementeringen enligt respondenten. Hen är ändock skeptisk till vad för skillnad den glidande riskskalan skulle medföra i praktiken. Vidare redogörs att det ytterligare fokuset på de IT-relaterade riskerna är ett bra verktyg för att minska revisionsrisken. Vad som tydligt poängteras är att revisorernas IT-kunskap är av stor vikt för att minimera revisionsrisken.

Om standarden håller på att bli föråldrad saknar respondenten uppfattning om men ser en rad risker med AI. Risken generellt bör öka ju mer komplext det blir, men framför allt upptäcktsrisken, den risk att revisorn inte upptäcker de fel som har uppstått. Hen förklarar också att om revisorn inte har tillräckligt med IT-kompetens blir det problematiskt att uppmärksamma de risker som finns i de komplexa AI-systemen.

Avslutningsvis förklarar respondenten att omarbetningen är positiv och att förtydligandena är till stor hjälp. Hen uttrycker också att revisionerna för de mindre bolagen inte får bli för tungrodda och att ISA regelverket generellt blir större och svårare att hålla sig uppdaterad kring.

”…. det tar lite udden av det roliga i arbetet” (Revisor J).

4.12 FÖRENINGEN FÖR AUKTORISERADE REVISORER

Intervjun med FAR bestod av två representanter som arbetat på FAR i 1,5 respektive 2 år. De har båda tidigare erfarenhet av att jobba på stora byråer där den ena uteslutande har varit revisor för stora IFRS-bolag medan den andre reviderat bolag i olika storlekar. Dem båda har erfarenhet kopplat till metodik- och utbildningsfrågor från tidigare arbetsplatser. Idag är båda en del av den kommitté på FAR som tar fram utbildningsmaterial, översättningar och tolkningar av revisionsstandarder. De är även med i normgivningsgruppen som är med och tar fram revisionsrekommendationerna som ges ut av FAR.

FAR tänker att riskhanteringen och bedömningen av IT-frågor främst har med revisorns personlighet att göra, att intresset för IT och nya sätt att tänka är en viktig faktor. Vad de menar på när det kommer till IT-revision är att IT-revisorer främst är involverade i själva granskningsprocessen snarare än att de är med och bedömer riskerna. De pratar om ISA 315 och att den betonar vikten av att förstå, vilket är revisorns skyldighet, men att de önskar att fler hade ökat sin kompetens inom IT-området. Den ena representanten berättade att hen ångrar att inte själv ha läst en extra kurs i IT under sin skolgång. Hade fler haft den förståelsen hade revisorerna lättare kunnat identifiera och förstå vart och hur riskerna kan tänkas uppstå. Detta gäller oavsett om bolaget som granskas är av större eller mindre karaktär. Förstår revisorn inte hur en transaktion flödar igenom verksamheten är det svårare att avgöra om det har gått rätt till. De berättar att de försöker lyfta för revisorerna att det är vägen till förståelse som är fokusområdet i omarbetningen, vilket innebär att oavsett om det resulterar i att IT-miljön inte anses vara komplex, kommer risken för att missa väsentliga felaktigheter reduceras tack vare ISA 315.

I de fallen där de finansiella revisorerna saknar IT-kompetens är det viktigt att IT-revisorn har en god pedagogisk förmåga för att kunna förklara för den finansiella revisorn hur riskerna bedöms och hanteras, så att denne förstår vad det är den tar ansvar för. FAR understryker att det alltid är den påskrivande revisorn som tar fullt ansvar för hela revisionen, oavsett vad. De inser dock att det är ett problem att revisorerna saknar kunskap om informationsteknik och tänker att det inte har varit en naturlig del av revisionsyrket tidigare. Intresse, tid och engagemang är enligt dem viktiga aspekter att ta hänsyn till när det kommer till en revisors IT-kompetens och bekräftar utmaningarna revisorerna ställs inför, då det är en pressad bransch. Därför är det viktigt att revisorerna gör bedömningarna som krävs och agerar utefter god sed, vilket i sammanhanget innebär att det är deras ansvar att ta hjälp av kompetenta specialister.

> *Det spelar egentligen inte någon roll vilket område det handlar om, ifall det är IT, skatt eller värderingsfrågor, så är det revisorns ansvar att utvärdera och bedöma den kompetensen och att han eller hon har fått rätt frågeställning och rätt underlag för att kunna utföra sitt arbete.* (FAR)

Något de hänvisar till i ISA 315 är att standarden ställer krav på att det har funnits en dialog i revisionsteamet där de viktigaste frågorna diskuteras och dokumenteras så att du uppvisar förståelse kring vilka risker som bedöms finnas i det specifika uppdraget. Enligt FAR ska revisorn även bedöma specialisternas kompetens och den ansvariga revisorn måste ha kvalitetssäkrat samtliga parter i revisionsuppdraget. Problemet återkopplas dock återigen till revisorernas IT-kompetens och FAR medger att även de ser detta som ett betydande problem och att "*det troligtvis finns många huvuden i sanden".* De berättar att de dock inte känner till några fällande domar eller anmärkningar från Tillsynsnämnden gällande bristande IT-förståelse. De ser dock möjligheten till att revisionsbevis kopplat till IT kan komma att få större vikt i rättssammanhang nu i samband med den uppdaterade versionen av ISA 315.

På frågan som är kopplad till den rättsliga statusen och begreppet ”god revisionssed” svarar FAR att en grundbult i revisionen är att revisorn måste säkerställa att den kompetens som krävs för att utföra granskningen återfinns hos revisorn eller i revisionsteamet. De håller med om att det inte finns något formellt krav för att få bli auktoriserad revisor som är kopplat till IT men att revisorn behöver se till att ha den kompetens som krävs för att utföra sitt arbete, och saknas den går det att ta hjälp av andra, oavsett vilket område det handlar om.

Begreppet "god revisionssed" utgörs enligt representanterna från FAR av ISA, praxis och andra kompletterande föreskrifter. De har inte reflekterat över det teoretiska problemet som kan uppstå om en revisor inte är medlem i FAR, då de håller med om inte är tillräckligt tydligt huruvida revisorn i det fallet behöver följa ISA eller inte. Representanterna från FAR uppger att det aldrig har ställts på sin spets att en revisor som inte är medlem i FAR inte vill följa ISA. De bekräftar att begreppet om god revisionssed har existerat långt innan ISA började tillämpas i Sverige, men att det har förändrats över tid och att begreppet nuförtiden innehåller mer substans och framför allt praxis. De lyfter fram att god revisionssed i praktiken styrs av normgivande rekommendationer varav den främsta är ISA. Vidare tänker de att revisorerna på daglig basis inte reflekterar över dessa begrepp, snarare att de är så pass självklara och ingår utan större ifrågasättningar i deras dagliga arbete.

I intervjun ställdes en fråga angående att byråerna inte upplever några större praktiska förändringar till följd av omarbetningen. Denna uppfattning är inte något som FAR delar med oss, de betonar tydligt att de stora byråerna har lagt ned mycket arbete för att anpassa sig till de nya kraven och bland annat byggt om sina revisionsprogram. De tror inte att medföljden blir någon förändring på de finansiella rapporterna, snarare att granskningen kommer bli mer korrekt utförd och att den röda tråden genom hela revisionsprocessen blir tydligare.

De tycker även det är intressant att de små byråerna inte tar emot uppdrag där bolagens IT-miljö anses vara för komplex och ifrågasätter hur de kommer fram till de slutsatserna. De menar att ett standardsystem som exempelvis Fortnox säkerligen har kopplingar med andra standardsystem. Även där behöver revisorn ha en relativt god IT-förståelse för att kunna se hur transaktionerna flödar mellan programmen och att se till att rätt information synkroniseras programmen emellan. Revisorn behöver testa informationen för att se att systemen tar fram underlaget på det sättet som den säger att den faktiskt ska göra och vilka som har behörigheter till att ändra den informationen.

> *Hur vet man att allting från Klarna kommer in i din huvudbok, hur vet du att alla beställningar levereras. Det finns inneboende risker där också. Och det är inte alltid en IT-fråga egentligen, det är ju transaktionsflödet det handlar om.* (FAR)

Representanterna förstår dock att IT-frågor är svårt och delar känslan att det finns en kunskapslucka hos revisorerna som gör det till ett potentiellt problem, och att fokuset kanske borde kommit tidigare av det som nu behandlas i ISA 315.

På utbildningsfrågan anser de att högskolorna och universiteten mestadels fokuserar på redovisning och associationsrätt och väldigt lite på revisionsmetodik. Det sistnämnda är något representanterna upplever att revisionsbyråerna lär ut till sina anställda efter studietiden. De är inte oroliga över att revision inte direkt behandlas på universitetsnivå då de tänker att ämnet revision är väldigt brett. De håller med om att attraktionskraften för yrket sjunker om det inte hanteras i skolan, speciellt med tanke på att det finns ett stort behov av revisorer i Sverige och att mer fokus på det rimligtvis hade marknadsfört professionen ytterligare. Dock sympatiserar de med utmaningarna för lärosätena, att det är så mycket som ska behandlas och lyfter upp exempelvis hållbarhet. De tror att branschen kommer att förändras till att revisorerna behöver granska mer än enbart de finansiella rapporterna och förvaltningen.

Vidare pratar FAR om att IAASB omarbetar standarderna till att vara teknikneutrala och ser inte att artificiell intelligens kommer bli ett hinder utan snarare ett hjälpmedel. Använder revisorerna de metoder som utvecklas på rätt sätt men fortfarande utvärderar, bedömer och kvalitetssäkrar informationen som AI-robotar producerar och riskerna det medför, så täcks det av ISA 315.

Vid frågan om en mer likartad granskningsprocess upplever de verkligheten som något mer komplex då vikten ligger på “revisorns professionella bedömning” och “professionell skepticism”. De betonar att mycket av revisorns roll försvinner om arbetsuppgifterna standardiseras, framför allt riskhanteringen, i för stor utsträckning än vad som anses vara lämpligt. Dessutom är alla företag unika i sin art och omfattning vilket gör det problematiskt

att ha en process som är alltför generell. De tänker att det hypotetiska gransknings-verktyget troligtvis hade blivit för brett och inneburit merarbete i de allra flesta fall.

Översättningar av ISA görs utan tolkningar och med en så kallad "rak översättning". Tolkningarna hanteras sedan av medlemsländernas övervakningsmyndigheter som i Sverige utgörs av Revisorsinspektionen. De lyfter fram Nederländerna och Storbritannien som exempel där ISA-standarderna tolkas hårdare än vad som görs i andra länder. Tolkningar kan även göras i Sverige av FAR som skriver uttalanden och rekommendationer för att bistå revisorer till att göra ett så korrekt utfört arbete som möjligt, i enlighet med de regelverk som tillämpas. När det gäller Revisorsinspektionen och kopplingen till enkätundersökningen och att revisorernas svar uppvisar en tendens på att de inte är helt nöjda med deras arbete så tänker FAR att det troligtvis beror på att Tillsynsnämnden enbart kommer med negativa besked och att revisorerna inte har insyn i Revisorsinspektionens arbete.

När det gäller huruvida revisorerna är nöjda med FAR:s arbete tänker respondenterna att de hade kunnat komma ut med utbildningar och information om ISA 315 i ett tidigare skede, men menar på att revisorerna troligtvis inte varit mottagliga för informationen förrän nu. De tänker dock att de främst är budbärarna och att ansvaret fortfarande ligger på de ansvariga revisorerna. De kan förstå att arbetsbördan är hög för revisorerna och att det troligtvis kan upplevas skönt om någon annan skulle leverera alla svaren, men att verkligheten inte riktigt ser ut så. De vill dock påpeka att de försöker bistå med kunskap i form av utbildningar och rekommendationer.

5. ANALYS

I följande kapitel analyseras hur revisionen påverkas till följd av den omarbetade versionen av ISA 315. Det empiriska innehållet i form av intervjuer med revisorer, FAR och enkätundersökningen analyseras för att hitta likheter, skillnader och mönster. Vidare analyseras empirin i relation till litteraturgenomgången & teoretiska referensramen och aktuell forskning för att sedermera kunna besvara problemformuleringen.

5.1 REVISIONSPROCESSEN

Samtliga revisorer från de mindre byråerna berättar att informationsinsamlingen nu tar längre tid till följd av omarbetningen av ISA 315. Informationsinsamlingen är till för att revisorn ska få en så korrekt bild av bolaget som möjligt och förväntas känna till både interna och externa förhållanden som exempelvis bransch, marknad, konkurrenter och användandet av IT, för att revisorn ska kunna planera granskningen för de väsentliga posterna (Wernerman, 2006). Revisor G förklarar att riskerna nu ska bedömas för varje specifik del och klassificeras på en betydligt djupare nivå. Respondenterna från de större byråerna håller med om att omarbetningen har påverkat informationsinsamlingen. Revisor D förklarar att revisorerna går igenom bolagens processer precis som tidigare men att det nu sker mer detaljerat, vilket leder till mer insamlat material. Revisor B förklarar att de nya kraven stärker revisorernas förståelse för boksluten hos de bolag som granskas.

Gällande dokumentationen uppger alla revisorer från de stora byråerna bortsett från revisor A att omarbetningen påverkar revisionerna. Revisor A förklarar att deras byrå i stora drag har arbetat i enlighet med omarbetningen redan innan den trädde i kraft, men att dokumentationen är ett viktigare moment nu. Revisor B-E:s uppfattning överensstämmer med Alfredsson & Irle (2022) som menar att den uppdaterade versionen kommer innebära en mer utförlig dokumentation av förståelsen för de affärsprocesser som blir till grund för riskbedömningen i revisionen. Dokumentationskraven upplevs tydligare och revisor B & E förklarar att omarbetningen leder till en tydligare röd tråd genom hela revisionen. Dokumentationskraven i planeringsfasen upplevs dock hos de mindre byråerna vara oproportionerligt mycket då majoriteten av dem inte anser att det leder till bättre revisioner. Flera av dem menar på att följderna resulterar i att kundvärdet sjunker då arvodet blir högre. Revisionsvärlden (2020) har tidigare lyft den här frågan som ett argument till att standarden behövde omarbetas:

”Nuvarande ISA:s är alltför långa och komplexa. Skalbarheten är otydlig och ansatsen i sig leder till alltför stort fokus på dokumentation – på bekostnad av nyttan för kunden. Standarderna är helt enkelt inte anpassade för SME-revisioner” (Revisionsvärlden, 2020, Bättre SME-revision brådskar).

Något nästintill samtliga revisorer har gemensamt är att de anser att den svåraste delen i riskbedömningsprocessen är att identifiera och bedöma riskerna. Detta blir givetvis extra påtagligt vid förstagångsrevisioner då revisorerna saknar erfarenhet av kunden sedan tidigare. Anledningen till svårigheterna beror till stor del på karaktären hos de mindre företagen då de oftast saknar interna funktioner för exempelvis IT och ekonomi. Revisor G förklarar att de flesta anlitar externa redovisningsbyråer som sköter bokföringen vilket utgör ett viktigt led i den interna kontrollen.

Att tillförlitligheten i revisorns uttalanden ökar till följd av omarbetningen går inte att fastställa utifrån intervjuerna med varken de mindre eller de större revisionsbyråerna. Även svaren i enkätundersökningen (*se figur 4.6*) visar på spridning i respondenternas uppfattningar och det går inte att utläsa några tydliga indikationer. Mellan bolagens ägare och revisorn återfinns ett principal-agent förhållande (Carrington, 2014; ICAEW, 2005). Agentproblemet som uppstår i relationen grundar sig i att principalen inte fullt ut kan lita på att revisorn presenterar tillförlitlig information (ICAEW, 2005). Agentproblematiken bör således inte lindras av omarbetningen trots att Alfredsson & Irle (2022) presenterar att det utförligare arbetet som revisorn gör till följd av omarbetningen ska säkerställa tillförlitligheten i de finansiella rapporterna. Revisor D är den enda som tydligt förklarar att tillförlitligheten i revisorernas uttalanden ökar om ISA 315 efterföljs. Även ISA 200 betonar vikten av att upprätthålla revisorns oberoende för att intressekonflikter skall undvikas. (FAR Online – ISA 200, u.å). Enligt Revisorsinspektionen (u.å) anses en oberoende revision utgöra en kvalitetsstämpel för bolagets intressenter då företagets interna processer och de finansiella rapporterna kan säkerställas i högre utsträckning. Av de mindre byråerna resonerar revisor J likt Alfredsson & Irle (2022) och berättar att ISA 315 innehåller många förslag och praktiska tips på hur revisorerna kan tolka standarden, vilket leder till att varje enskild revisor behöver göra färre egna tolkningar av regelverket. Detta bör enligt revisor J i sin tur leda till högre tillförlitlighet i revisorns uttalanden. Även Revisor H

menar att tillförlitligheten rimligtvis bör öka och tänker att ju bättre en revisor blir på att fånga upp rätt saker att granska, desto högre bör tillförlitligheten bli.

FAR berättar att de kunde informerat revisorerna tidigare gällande omarbetningen då den är relativt omfattande. Å andra sidan förklarar revisor F, vilket FAR också bekräftar, att revisorerna förmodligen inte hade varit mottagliga för informationen då fokuset under höstsäsongen främst handlat om implementering av ISQM.

5.2 REVISIONSRISK

Ett tydligt mönster hos de små byråerna är att de inte upplever att revisionsrisken kommer att påverkas nämnvärt till följd av omarbetningen. Svarsfördelningen i enkätundersökningen (*se figur 4.5)* visar dock att en majoritet av respondenterna, som till största del består av små revisionsbyråer, anser att revisionsrisken minskar. Ett resonemang revisor H har är att de inte klassificerar risker som är IT-relaterad annorlunda nu jämfört med tidigare, vilket utgör ett argument emot. Definitionen av revisionsrisk är enligt Carrington (2014) & Eklöv Alander (2019) risken att revisorn gör ett inkorrekt uttalande i revisionsberättelsen på grund av felaktigheter i årsredovisningen. Detta innebär alltså att för att kunna analysera följderna av omarbetningen är det en förutsättning att läsaren förstår att de risker som inte kan hänföras till en post, transaktionsslag eller upplysning i årsredovisningen, inte är av intresse för revisionen. Ett exempel på en felaktighet i bokföringen som inte är relevant för revisionen är om företaget äger sin fastighet och har bokfört kostnader för el på konto 5020 istället för 5120. Anledningen till att denna felaktighet inte anses relevant för revisionen oavsett belopp, är på grund av att det inte påverkar årsredovisningen. Om de hade bokat elkostnaden som en personalkostnad hade det blivit ett klassificeringsfel och hade kunnat anses relevant om beloppet är av väsentlig art.

Det råder ingen enighet mellan respondenterna från de stora revisionsbyråerna gällande påverkan på revisionsrisken. Enbart revisor E påtalar att revisionrisken sjunker och att det beror på en bättre grund i revisionsuppdraget. Revisor A förklarar att revisionsrisken i teorin bör minska, men att det förmodligen inte blir så i praktiken till följd av att revisorerna inte är tillräckligt påkopplade kring IT-delen.

Den komponenten i revisionsrisken som rimligtvis bör minska är upptäcktsrisken. Porter (2014) skriver att risken för att revisorn missar felaktigheter i de finansiella rapporterna kallas för "kvalitetskontrollrisk" och kan komma till följd av otillräckliga revisionsbevis eller för att granskningen av dem är bristfällig. Detta kan kopplas till revisor J som hänvisar till att det är revisorernas kompetens som spelar en avgörande roll i om revisionsrisken minskar eller inte i samband med revisionen. Med dessa argument i åtanke kan det argumenteras för att kvaliteten och tillförlitligheten av revisionsbevisen ökar ju mer kunskap och erfarenhet en revisor har. Det kan även härledas till omarbetningen och kraven som medförs då det nu behövs inhämtas ytterligare revisionsbevis och vikten av att förstå dem är nu högre än någonsin (FAR Online - ISA 315 (omarbetad 2019), u.å,). Detta kan vidare tolkas som ett sätt att försöka skapa en så likartad revisionsmiljö som möjligt med mindre hänsyn till revisorernas kunskap och erfarenhet, trots att det naturligtvis aldrig är helt ofrånkomligt.

Kontrollrisken innebär den risk att en felaktighet inte förhindras eller upptäcks av företagens interna kontroller (Carrington, 2014; Eklöv Alander, 2019). Till skillnad från revisioner i större företag upplever de mindre byråerna att bolagen de reviderar knappt har några interna kontroller att granska. Detta är något samtliga revisorer från de små byråerna, F-J, är överens om och de berättar att transaktionsvolymerna är så pass små och att de interna kontrollerna sällan är väldokumenterade. Detta innebär inte att det inte existerar några interna kontroller i de små företagen, snarare att det anses mer tillämpbart att substansgranska då det inte är några interna kontroller som revisorerna kan grunda sitt arbete på.

”Svårigheten i de mindre bolagen är att ett fåtal personer ganska enkelt kan sätta sig över kontrollerna och att de kontrollerna som görs kanske inte dokumenteras på ett tillräckligt bra sätt” (Revisor J).

Revisor A, C, D & E är rörande överens om att omarbetningen inte får speciellt stor påverkan på hur de interna kontrollerna ska granskas. Det medför fler frågor i den initiala riskbedömningen enligt revisor E och revisor A tycker att regelverket förtydligar hur revisorerna explicit ska gå tillväga.

5.3 IT

Respondenterna från de stora revisionsbyråerna vittnade om att revisionen påverkas av det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker. Detta överensstämmer med Alfredsson och Irle (2022) som framhäver att omarbetningen ställer tydligare krav på identifieringen och bedömningen av IT-relaterade risker, oavsett graden av komplexitet i systemet och bolagets storlek. Revisor C och D förklarar att skillnaderna nu jämfört med tidigare varierar beroende på vad för typ av bolag det är som revideras. Revisor A förklarar att en stor skillnad idag är att revisorerna har möten med bolagens IT-ansvariga för att bland annat kartlägga hur IT-miljön ser ut, vilket inte gjordes i samma utsträckning tidigare. Detta kan dock bli problematiskt i de mindre bolagen där det kanske inte finns några interna funktioner som arbetar med IT.

”Har personerna som arbetar i systemen inte tillräckligt bra kunskap om dem så är det en jätterisk där ändå. Det vet jag inte hur jag ska utvärdera, det är jättesvårt” (Revisor G).

Revisorerna från de mindre byråerna upplever att de tack vare omarbetningen av ISA 315 behöver kartlägga IT-systemen visuellt för att kunna få en översikt över hur IT-miljön ser ut, då det nu krävs att revisorn gör en djupare och bredare undersökning.

Gällande revisorernas IT-kompetens råder det samstämmighet bland respondenterna från de stora revisionsbyråerna, att revisorerna i de flesta fallen saknar tillräcklig IT-kompetens för att genomföra bedömning och granskning av bolagens IT-system. Detta är någonting som IFAC har identifierat och de framhäver i sin rapport att utbildningsprogram för revisorer bör speglas av IT i större utsträckning (IFAC, u.å.). Alsabahi m.fl (2021) förklarar att revisorernas IT-kompetens är en avgörande faktor för att skydda investerare och skapa en trygg investeringsmiljö. Samtliga revisorer från de stora byråerna uppger att de fortfarande förlitar sig på IT-revisorer, vilket revisor A finner ytterst problematiskt. Hen menar att revisorerna

skriver på revisionsberättelsen trots att de saknar kompetens och förståelse om vad som faktiskt har granskats. Revisor E anser inte att det är lika problematiskt utan förklarar att revisorerna, till följd av omarbetningen, måste förstå vad det är som har reviderats och att det således ställs högre krav på revisorernas IT-kompetens. Detta stämmer inte överens med Henderson (2013) som presenterar att revisorerna enbart behöver en övergripande förståelse för bolagens IT-system och hur de fungerar. Revisorsinspektionen (2021) delar samma uppfattning som revisor E och framhäver att de komplexa IT-systemen ökar exponentiellt vilket ställer nya krav på revisorerna.

Respondenterna i enkätundersökningen delar i viss mån samma bild som revisor E; att det inte är problematiskt att revisorerna skriver på hela revisionsberättelsen. En majoritet av enkätsvaren *(se figur 4.3)* vittnar om att revisorerna har tillräcklig IT-kompetens för att känna sig säkra på vad de tar fullt ansvar över. Vad som dock är viktigt att klargöra är att revisorerna som medverkat i enkätundersökningen och i intervjuerna högst troligt utgår från den miljön de själva arbetar i. Att de som medverkat i enkätundersökningen uppvisar gott självförtroende på frågan gällande IT-kompetens kan möjligtvis förklaras med att de antingen enbart reviderar bolag med den IT-nivå som de själva behärskar, eller överskattar revisorerna sina kunskaper och är omedvetna om sin bristande kompetens, likt studien som Kruger & Dunning (2000) presenterat. Ismail & Abidin (2009) berättar att revisorernas IT-kompetens är avgörande för att kunna förstå företagens IT-system och överhuvudtaget kunna identifiera riskerna. Samtliga revisorer från de mindre byråerna ser dock inte detta som något problem då bolagen som revideras mestadels använder sig av tillförlitliga standardsystem som revisorerna känner till sedan tidigare. FAR betonar dock att även ett standardsystem kan inneha betydande risker då möjligheten finns att konfigurera dem utifrån företagets förutsättningar. De lyfter att det är viktigt att som revisor utföra de kontroller som behövs och att behandlingshistoriken är en viktig källa för förståelse.

Lika stark koppling som det existerar hos de stora byråerna och deras tillförlitlighet till IT-revisorer, lika stark koppling finns det hos de små byråerna till att de oftast väljer att tacka nej till bolag med för komplex IT-miljö. Janvrin m.fl (2008) menar på att ju högre IT-komplexiteten är desto mer använder sig byråerna av IT-revisorer. Detta torde ju rimligtvis innebära att det finns ett teoretiskt tak för de byråer som inte har tillgång till de resurserna. Revisor F förklarar att det uppstår ett ställningstagande som grundar sig i hur den egna IT-kompetensen upplevs, vilket kan resultera i att revisorerna väljer att tacka nej till de uppdrag som anses för avancerade. Detta grundar sig vidare i att de inte anser sig kunna bedöma kontrollrisken och de inneboende riskerna i tillräckligt god utsträckning. En del av revisorerna i undersökningen lyfter fram behörighet och attesträtt som en viktig fråga kopplat till kontrollrisk.

Per Johansson som är myndighetschef på Revisorsinspektionen berättar att det här kan bli ett problem i framtiden och förklarar att det är frågor kring IT som de flesta revisorsassistenter svarar fel på i sitt förberedande prov för att bli auktoriserad revisor (Glantz, 2018). FAR ser den bristande IT-kompetensen som ett teoretiskt problem snarare än ett praktiskt och berättar att de inte har något minne om någon fällande dom hos Tillsynsnämnden på grund av bristande IT-kunskaper. De håller dock med om att det troligtvis finns *"många huvuden i sanden"* och att det i dagsläget existerar ett kunskapsgap hos revisorerna.

Alles (2015) skriver i sin artikel att revisionsbyråer generellt sett är långsamma med att förstå och implementera ny teknik. Förklaringen till detta är förmodligen både ovilja och okunskap bland revisorerna vilket författaren ser som ett hot mot professionen (Alles, 2015). Enbart revisor A från de stora revisionsbyråerna uppgav att de fortfarande väntar på digitala hjälpmedel kopplat till omarbetningen. Samtliga intervjupersoner från de mindre byråerna bortsett från revisor H uppger att revisionsprogrammet som används på deras byrå inte lever upp till kraven som omarbetningen ställer. Detta tyder på att systemleverantörerna är för långsamma snarare än att revisorerna uppvisar ovilja och okunskap kring att använda sig av ny teknik.

Revisorerna från de stora revisionsbyråerna presenterar ingen enhetlig bild gällande proportionaliteten av det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker. Revisor D är skeptisk men förklarar att det har varit rimligt i vissa bolag där revisorerna har haft sämre förståelse för bolagens IT-miljö. Däremot är revisor B & C positiva och förklarar att det ligger rätt i tiden då det tidigare har varit för lite fokus på de IT-relaterade riskerna. Även revisorerna på de mindre byråerna upplevs tveksamma till proportionaliteten. Samtliga, F-J, förstår att det är viktigt att ha ett fokus på informationsteknologiska frågor men att det inte riktigt är proportionerligt sett till hur deras vardag ser ut. En oense bild framgår även i enkätundersökningen (*se figur 4.4*) där de flesta undersökningspersonerna tillhör små revisionsbyråer. Respondenternas svar kan ses som oväntat utifrån hur ISA 315 är skriven. Den omarbetade versionen hänvisar bland annat till att revisorn ska använda sitt professionella omdöme för att avgöra karaktären och omfattningen av de åtgärder som behöver utföras för att uppfylla kraven enligt standarden (FAR Online – ISA 315 (omarbetad 2019), u.å). Detta innebär att revisorerna kan anpassa hur stort fokuset på det IT-relaterade riskerna ska vara utifrån hur bolaget som revideras ser ut.

Framåt säger sig inte någon av revisorerna från de mindre eller större byråerna vara oroliga för att implementeringen av den omarbetade standarden kommer att vara alltför utmanande. Exempelvis revisor F grundar sitt uttalande på att IT-miljön inte är speciellt komplex i de bolagen de granskar. Dock upplever respondenterna från de små byråerna att det är utmanande och tidskrävande när standarder och regelverk uppdateras då det tar mycket tid att hålla sig uppdaterad. Revisor H tycker att det är positivt att standarden är mer skalbar och anpassad efter SME-bolag vilket underlättar arbetet för revisorerna. Det råder blandade känslor hos samtliga revisorers personliga uppfattning angående nyttan omarbetningen kommer att leda till. Revisor D & E från de stora byråerna är tydligt positivt inställda till omarbetningen i stort. Revisor A är den som visar missnöje gentemot omarbetningen och det grundar sig i att respondenten inte anser att revisorerna är den yrkesgrupp som bör ta ansvar för IT-delen då de saknar den relevanta kompetensen.

Område	Stora	Små	Område	Stora	Små
Påverkar informationsinsamlingen revisionen?	Informationsinsamligen har blivit mer omfattande då revisorerna behöver gå igenom bolagens affärsprocesser mer detaljerat och således samlas mer material in.	Informationsinsamlingen tar nu längre tid för att revisorn ska bedöma riskerna för varje specifik del.	Påverkar det ytterliagre fokuset på IT-relaterade risker revisionen?	Det ställs högre krav på att identifiera och bedöma de IT-relaterade riskerna. En stor skillnad nu är att det genomförs möten med bolagens IT-ansvariga.	Idag behövs det en djupare kartläggning av IT-systemen som ofta görs visuellt för att skapa en bättre förståelse.
Påverkar dokumentationskraven revisionen?	Dokumentationskraven upplevs tydligare och det krävs mer omfattande dokumentation av affärsprocesserna.	Oproportionerligt mycket dokumentation som inte leder till bättre revisioner.	Finns det tillräcklig IT-kompetens för att nå upp till kraven i ISA 315?	Saknar i de flesta fall den IT-kompetens som krävs för att genomföra bedömning och granskning av bolagens IT-system.	Har den IT-kompetens som krävs för att revidera bolag med standardsystem vilket de flesta kunderna har. De behöver tacka nej till kunder med komplex IT-miljö.
Påverkas tillförlitligheten i revisorns uttalanden?	Det går inte att fastställa till följd av delade meningar.	Det går inte att fastställa till följd av delade meningar.	Är revisionsbyråernas interna IT-system tillräckliga för att uppnå kraven i ISA 315?	I stor utsträckning uppfyller revisionsprogrammen kraven sedan tidigare med undantag för vissa tillägg.	Revisionsprogrammen som används idag lever inte upp till kraven som omarbetningen ställer.
Minskar revisionsrisken till följd av de nya kraven?	Det går inte att fastställa till följd av delade meningar.	En majoritet av intervjupersonerna upplever inte att revisionsrisken minskar.	Är det ytterliagre fokuset på IT-relaterade risker proportionerligt?	Det går inte att fastställa till följd av delade meningar.	Fokuset på informationsteknologiska frågor är viktigt men inte alls proportionerligt utifrån det vardagliga arbetet.
Hur påverkar granskningen av de interna kontrollerna revisionen?	Det får ingen stor påverkan, det kan tillkomma fler frågor i den initiala riskbedömningen.	På grund av att bolagen som revideras inte har väldokumenterade interna kontroller får det ingen betydelsefull påverkan.			

Matris 5.3 En generalisering som grundar sig på intervjumaterialet om hur revisionen påverkas till följd av omarbetningen av ISA 315, uppdelat på små och stora revisionsbyråer.

6. SLUTSATSER, BIDRAG OCH FORTSATT FORSKNING

I kapitel 6 presenteras studiens slutsatser med utgångspunkt i analyskapitlet. Därefter redogörs det för studiens bidrag och praktiska implikationer. Kapitlet avslutas med förslag på fortsatt forskning inom området.

6.1 SLUTSATSER

Syftet med studien är att beskriva och förstå hur revisionen påverkas av den omarbetade versionen av ISA 315. Studien undersöker även om det finns några väsentliga skillnader mellan hur större och mindre revisionsbyråer påverkas av omarbetningen. Studien besvarar följande problemformulering; *Hur påverkar omarbetningen av ISA 315 revisionen?*

För att besvara frågeställningen och uppfylla syftet har intervjuer med auktoriserade och godkända revisorer, FAR och en enkätundersökning genomförts. Utsagorna har analyserats och följande slutsatser har kunnat dras:

- Revisionsprocessens första steg, informationsinsamlingen, har nu blivit mer omfattande och tar längre tid för både små och stora revisionsbyråer.

- Dokumentationen i de stora revisionsbyråerna blir tydligare och behöver göras mer utförlig till följd av omarbetningen. I de små revisionsbyråerna upplevs dokumentationen nu som ett oproportionerligt stort moment.

- De små revisionsbyråerna påverkas inte av förtydligandena kring hur de interna kontrollsystemen ska granskas på grund av att bolagen de reviderar saknar interna kontroller som revisorerna kan grunda sitt arbete på. De stora revisionsbyråerna påverkas i liten utsträckning med exempelvis fler frågor i den initiala riskbedömningen.

- De stora revisionsbyråerna påverkas av det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker genom ett större fokus på identifieringen och bedömningen av riskerna. De små revisionsbyråerna anser att de behöver genomföra en djupare undersökning av IT-systemen och gärna visualisera det för att skapa förståelse trots att det upplevs oproportionerligt.

- Revisorerna i de stora revisionsbyråerna saknar tillräcklig IT-kompetens för att genomföra bedömningen och granskningen av bolagens IT-system som ISA 315 kräver. På de små revisionsbyråerna har revisorerna tillräcklig IT-kompetens för att hantera standardsystem men behöver tacka nej till bolag med alltför komplex IT-miljö.

Informationsinsamlingen har blivit ett allt mer omfattande moment i både de små och stora revisionsbyråerna. De nya kraven gällande informationsinsamling i kombination med en bättre förståelse för bolagen som revideras bör rimligtvis leda till att revisorerna kan genomföra mer riktade revisioner mot de delar där riskerna för väsentliga fel är störst. Detta är eftersträvansvärt för att kunna identifiera oegentligheterna i de finansiella rapporterna.

Tidigare forskning har visat på att ISA-standarderna är alltför långa och komplexa vilket leder till oproportionerligt mycket dokumentation vid SME-revisioner. Omarbetningen av ISA 315 har som syfte att adressera problematiken genom att öka skalbarheten. Revisorerna som tillhör de små revisionsbyråerna anser att dokumentationen är ett oproportionerligt stort moment vilket tyder på att det brister i något led. IAASB kan ha misslyckats med att framhäva skalbarheten i ISA 315, alternativt att revisorerna inte är tillräckligt pålästa kring vad omarbetningen innefattar. Punkt A16 i den omarbetade versionen av ISA 315 betonar skalbarheten och hur revisioner av små och medelstora bolag kan utföras, för att underlätta för revisorerna som reviderar denna typ av bolag. FAR berättar att det dock kan ta något år innan standarden har etablerat sig fullt ut. Revisorerna från de större byråerna är å andra sidan positiva till de nya dokumentationskraven.

Att allt fler verksamheter digitaliseras i kombination med den ökade mängden komplexa IT-system ställer nya krav på revisorerna, framhävs av den tidigare forskningen. ISA 315 behandlar detta genom att belysa IT-relaterade risker i stor utsträckning. I de stora revisionsbyråerna råder det dock delade meningar om de IT-relaterade riskerna behandlas proportionerligt, men slutsatsen som går att dra är att det idag läggs ett större fokus på identifieringen och bedömningen av de IT-relaterade riskerna än tidigare. I de små

revisionsbyråerna genomförs en djupare undersökning av IT-systemen för att leva upp till kraven trots att respondenterna inte upplever det proportionerligt.

Att IT-kompetens är avgörande för att kunna förstå bolagen som revideras och identifiera riskerna behandlas av den tidigare forskningen. IFAC har sedan tidigare identifierat att IT bör vara en större del av revisorernas utbildning. Trots att FAR ser den bristande IT-kompetensen som ett teoretiskt problem går det att dra slutsatsen att revisorerna som tillhör de stora byråerna saknar tillräcklig IT-kompetens för att genomföra bedömningen och granskningen som krävs av bolagens IT-system. De involverar IT-revisorer i stor utsträckning. Revisorerna i de mindre byråerna har IT-kompetensen som krävs för att granska enkla standardsystem men saknar tillgången till IT-revisorer vilket begränsar vilka revisionsuppdrag de kan acceptera.

6.2 BIDRAG & PRAKTISKA IMPLIKATIONER

Studien bidrar med förståelse och empiriska bevis för hur revisionen påverkas för både små samt stora revisionsbyråer till följd av omarbetningen av ISA 315. Detta tydliggör skillnaderna i revisorers arbete som grundar sig på revisionsbyråns storlek, vilket är ett bidrag till svenska organisationer. Bolag som ska byta revisionsbyrå alternativt tillsätta en revisionsbyrå för första gången får en indikation på vilken storlek på revisionsbyrån som lämpar sig bäst för deras verksamhet. Det bidrar också med förklaringar till eventuell skillnad i prissättning på revisionen till följd av omarbetningen. Studien kan även vara till nytta för verksamma revisorer och ge en inblick i hur branschkollegor arbetar.

För att den omarbetade versionen av ISA 315 ska få önskad praktiskt effekt hade det varit av största vikt att de verksamma revisorerna grundligt går igenom de punkter i ISA 315 som behandlar skalbarheten. Detta för att öka effektiviteten i SME-revisioner och för att standarden ska fungera på det sätt som IAASB eftersträvar.

En annan praktisk implikation är att beslutsfattare bör se över rådande utbildningskrav för att bli auktoriserad revisor. Digitaliseringsprocessen lär inte avta, allt fler IT-system är komplexa och artificiell intelligens är på frammarsch. Trots detta saknas det i dagsläget krav på någon form av IT-utbildning för att bli auktoriserad revisor.

En uppmaning till dagens revisorer, framför allt de yngre, är att förkovra sig och dela med sig av sina egna kunskaper kring IT. Detta för att kunna vara attraktiva på arbetsmarknaden och leva upp till förväntningarna som kunderna har och kommer ha i framtiden på revisorerna.

6.3 FÖRSLAG TILL FORTSATT FORSKNING

Vad författarna av denna studie vill lämna som förslag till vidare forskning är främst att undersöka hur revisionsbyråer som reviderar bolag i samtliga storlekar arbetar med riskbedömningsprocessen, då vi i detta arbete nästan uteslutande har intervjuat respondenter som antingen reviderar stora alternativt små bolag.

Författarna saknar ett tillräckligt stort observationsunderlag för att kunna utföra analyser med statistisk signifikans. Det hade därav varit intressant att göra en kvantitativ studie som studerar samma fenomen med tillräckligt många observationer för att kunna utföra analyser. Detta för att jämföra om studierna presenterar likartade resultat.

Vidare hade det också varit intressant att utföra en liknande studie om två till tre år för att undersöka hur omarbetningen vid det laget upplevs av revisorerna, eftersom möjligheten finns att upplevelsen av omarbetningen kan komma att förändras ju mer etablerade standarden blir.

REFERENSLISTA

Abou-El-Sood H., Kotb A., & Allam, A. (2015). Exploring Auditors' Perceptions of the Usage and Importance of Audit Information Technology. *International Journal of Auditing, 19*(3), 252-256. DOI:10.1111/ijau.12039

Ajao, O, S., Olamide, J, O., & Temitope, A, A. (2016). Evolution and development of auditing. *Unique Journal Of Bsuiness Management Research, 3*(1), 033-040

Albinsson, L. (2020, 30 januari). IT-revision kommer att vara ett viktigt område i framtiden. Gazella.
https://www.gazella.se/blogg/it-revision-kommer-vara-ett-viktigt-omrade-i-framtiden/

Alfredsson, M., & Irle, B. (2022). Riskanalysen – Grunden till en revision med kvalitet i ljuset av ISA 315 (omarbetad 2019). *Tidningen Balans Fördjupning, 2022,* 1-11. https://www-faronline-se.ezproxy.bib.hh.se/dokument/balans-fordjupning/2020-tal/2022/balans_fordjupning_20221018/?q=Alfredsson

Alles, M. G. (2015). Drivers of the Use and Facilitators and Obstacles of the Evolution of Big Data by the Audit Profession. *American Accounting Association*, *29*(2), 439- 449. DOI:10.2308/acch-51067

Alsabahi, M, A., Ku Bahdor, K, M., & Saat, R, M. (2021). The influence of personal characteristics and workplace learning on information technology competency among external auditors: The role of organisational culture as a moderator. *Cogent Business & management, 8*(1), 1-25.
DOI:10.1080/23311975.2021.1899625

Appelbaum, D., Kogan, A., & Vasarhelyi, M. (2017). Big Data and Analytics in the Modern Audit Engagement: Research Needs. *Auditing A Journal of Practice & Theory*, *36*(4), 1–27. DOI: 10.2308/ajpt-51684

Barta, G. (2018). The Increasing Role of IT Auditors In Financial Audit: Risks and Intelligent Answers. *Business Management and Education, 16*(1), 81-93. DOI:10.3846/bme.2018.2142

Blokdijk, H., Drieenhuizen, F., Simunic, D. A., & Stein, M, T. (2006). An Analysis of Cross-Sectional Differences in Big and Non-Big Public Accounting Firms' Audit Programs. AUDITING: *A Journal of Practice and Theory, 25*(1), 27 – 48.
DOI: 10.2308/aud.2006.25.1.27

Bryman, A., & Bell, E. (2017). *Företagsekonomiska forskningsmetoder* (upplaga 3) . Liber.

Bäckström, E. (2015). Orden risk och chans har olika betydelse. *Hallands nyheter.* *https://www.hn.se/%C3%A5sikter/ordet-%C3%A4r-fritt/orden-risk-och-chans-har-olika-betydelse-1.1871327*

Carrington, T. (2014). *Revision* (upplaga 3). Liber.

Colbert, J., & Jahera, J. (1988). The Role Of The Audit And Agency Theory. *Journal of Applied Business Research, 4*(2), 7–12.
DOI:10.19030/jabr.v4i2.6427

David, M., & Sutton, C, D. (2016). *Samhällsvetenskaplig metod* (upplaga 1). Studentlitteratur.

Denscombe, M. (2018). *Forskningshandoken: för småskaliga forskningsprojekt inom samhällsvetenskaperna* (upplaga 4). Studentlitteratur.

Dittman, I. (1999). How reliablie should auditors be?: optimal monitoring in principal-agent relationships. *European Journal of Political Economy, 15*(3), 523-546.
DOI: 10.1016/S0176-2680(99)00027-0

Eisenhardt, K, M. (1989). Agency Theory: An Assesment and Review. *The Academy of Management Review, 14*(1), 57-74.
DOI:10.2307/258191

Eklöv Alander, G. (2019). *En bok om revision* (upplaga 1). Studentlitteratur.

Elliot, M. (2022). *Handbok för examensarbete – inom samhällsvetenskap* (upplaga 1). Liber.

Fama, E, F., & Jensen, M, C. (1983). Separation of Ownership and Control. *The University of Chicago Press Journals, 26*(2), 301-325.

FAR. (2022). *FAR:s Samlingsvolym Revision 2022.* https://www-faronline-se.ezproxy.bib.hh.se/contentassets/2929ee7ecd614a94a4a8d6cf781bf747/media/11567824011.pdf

FAR Online (u.å). *Auktorisation revisor*. Hämtad 2023-02-20. https://www.far.se/utbildningar/auktorisation/auktorisation-revisor/

FAR Online. (u.å). *ISA 200 Den oberoende revisorns övergripande mål samt utförandet av en revision enligt International standards Auditing.* Hämtad 2023-02-19 från https://www-faronline-se.ezproxy.bib.hh.se/dokument/isa/isa/isa200/.

FAR Online. (u.å). *ISA 315 (omarbetad 2019) Identifiera och bedöma riskerna för väsentliga felaktigheter. Hämtad 2023-01-20 från https://www.faronline.se/dokument/isa/isa/isa315/.*

FAR Online (u.å). *ISA 330. Revisorns hantering av bedömda risker.* Hämtad 2023-02-19 från https://www-faronline-se.ezproxy.bib.hh.se/dokument/isa/isa/isa330/

Francis, J. R., & Yu, M. D. (2009). Big 4 Office Size Audit Quality. *The Accounting Review, 84*(5), 1521-1552.
DOI: 10.2308/accr.2009.84.5.1521

Gantz, S, D., & Maske, S. (2014). *The Basics of IT Audit – Purposes, Process and Practical Information*. Syngress. http://dspace.vnbrims.org:13000/jspui/bitstream/123456789/4621/1/The%20Basics%20of%20IT%20Audit%20Purposes%2C%20Processes%2C%20and%20Practical%20Information.pdf

Giddens, A. (1999). *Runaway World How Globalisation Is Reshaping Our Lives* (upplaga . Prolife Books .

Glantz, S. H. (2018). *Bristande IT-kunskap hos blivande revisorer.* Hämtad 2023-01-27 från https://www-faronline-se.ezproxy.bib.hh.se/dokument/balans/2018/nr-1/balans_2018_n01_a0004/?q=Bristande%20kunskap

Grant Thornton. (u.å.). *IT Assurance.* Hämtad 2023-02-01 från https://www.grantthornton.se/tjanster/revision/it-assurance/?gclid=CjwKCAjw6qqDBhB-EiwACBs6x2Yk1w5ctCfoVDhCK8_RMM-aET41VyjFXQ38dQCTg0ZegTi4xMY4jxoCjQ4QAvD_BwE

Göterborgs Universitet. (2018). *Risk – ett mångtydigt begrepp.* Hämtad 2023-02-25 från https://www.gu.se/nyheter/risk-ett-mangtydigt-begrepp

Han, S., Rezaee, Z., Xue, L., Zhang, J. (2016). The Association between Information Technology Investments and Audit Risk. *Journal of Information Systems, 30*(1), 93-116.
DOI: 10.2308/isys-51317

Henderson, D, L., Davis, J, M., & Lapke, M, S. (2013). The Effect of Internal Auditors' Information Technology Knowledge on Integrated Internal Audits. *International Business Research,6*(4),147-163.
DOI:10.5539/ibr.v6n4p147

Hopkins, P. (2017). *Fundamentals of risk management*. Kogan Page Limited. http://dspace.vnbrims.org:13000/jspui/bitstream/123456789/5077/1/Fundamentals%20of%20Risk%20Management.pdf

Huerta, E., Jensen, S. (2017). An accounting information systems perspective on data analytics and big data. *Journal of Information systems*. Vol.31(3), p.101-114.
DOI: 10.2308/isys-51799

Hultqvist, E., Brännström, I., & Svanström, T. (2015). En kategorisering av RN:s disciplinärenden under åren 2009 - 2014. *Tidningen Balans Fördjupning, 4*-2015, 12 - 14. https://www-faronline se.ezproxy.bib.hh.se/contentassets/5de46253b47648f39bea66c5b8238289/media/fordjupningsbilaga_nr_4_2015__2009557515.pdf

IAASB (2019). *Audits of less complex entities.* Hämtad den 2023-02-15. http://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20190305-IAASB_CAG-Agenda-Item_E.2-Less-Complex-Entities-Draft-Discussion-Paper-Final.pdf

IAASB (2022). *The Clarified standards.* Hämtad 2023-02-19 från https://web.archive.org/web/20180429084953/http://www.iaasb.org/clarity-center/clarified-standards

IFAC. (2012). *Guide för användning av ISA vid revisioner av små och medelstora företag. Del 2- Praktisk vägledning.* Elanders Sverige AB.

IFAC. (2019). *Handbook of International Education Pronouncements*. IFAC. https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf

IFAC. (u.å). IFAC: *Background information.* Hämtad 2023-02-13 från https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-background-information.pdf

IFAC. (u.å). *International Education standard IES 8 Competence requirements for audit proffesionals.* https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ies-8-competence-requirem-1.pdf

Institute of Chartered Accountants In England And Wales. (2005). *Agency theory and the role of audit.* https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/audit-and-assurance/audit-quality/audit-quality-forum-fundamentals/fundamentals-agency-theory-and-the-role-of-audit.ashx

Ismail, N, A., & Abidin, A, Z. (2009). Perception towards the importance and knowledge of information technology among auditors in Malaysia. *Journal of Accounting and Taxation, 1*(4), 061-069.

Jacobsen, D. (2002). *Vad, hur och varför: om metodval i företagsekonomi och andra samhällsvetenskapliga ämnen* (upplaga 1). Studentlitteratur

Janvrin, D., Bierstaker, J., & Lowe, J. (2008). An Examination of Audit Information Technology Use and Perceived Importance. *Accounting Horizons, 22(*1), 1-21. DOI:10.2308/acch.2008.22.1.1

Jensen, M, C., & Meckling, W, H. (1976). Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal Of Financial Economics, 3*(4), 305-360. DOI: 10.1016/0304-405X(76)90026-X

Kempe, M. 2013. *Framtidens rådgivning, redovisning och revision - en resa mot år 2025.* Kairos Future, Föreningen Auktoriserade Revisorer.

Knight, F. H. (1921). Risk, uncertainty and profit. Houghton Mifflin Company. https://fraser.stlouisfed.org/files/docs/publications/books/risk/riskuncertaintyprofit.pdf

Kruger, D., & Dunning, D. (2000). Unskilled and Unaware of it: How Difficulties in Recognizing One's Own Incompetence Lead to Inflated Self-Assessments. *Journal of Personality and Social Psychology, 77*(6), 1121-34.
DOI:10.1037//0022-3514.77.6.1121

Kvale, S., & Brinkmann, S. (2014). *Den kvalitativa forskningsintervjun* (upplaga 3). Studentlitteratur

Le Deist, F, D., & Winterton, J. (2005). What is competence?. *Human Resource Development International, 8*(1), 27-46.
DOI: 10.1080/1367886042000338227

Lennartsson, R. (2011). Ny standard 2011: FAR föregriper EU-reglering - har infört ISA i Sverige. *Tidningen balans*, 1-2011, 18. https://www-faronline-se.ezproxy.bib.hh.se/dokument/balans/2011/nr-1/balans_2011_n01_a0017/?q=Ny%20standard%202011%3A%20Far%20föregriper%20EU-reglering%20

Lindell, B. (1991). Riskkollegiets skriftserie. *Riskkollegiet.* Hämtat 2023-02-24 från http://www.riskkollegiet.nu/wp-content/uploads/2012/11/Skrift1.pdf

Malm, P. (2011). Med allas ögon på sig. *Civilekonomerna.* Hämtad 2023-05-07 från https://www.civilekonomen.se/nyheter/med-allas-ogon-pa-sig/

Mckee, T, E., & Quick, R. (2008). A Comparison of the Information Technology Knowledge of United States and German Auditors. *The International Journal of Digital Accounting Research, 8*(3), 46-79.
DOI: 10.4192/1577-8517-v8_3

Mennicken, A. (2008). *Connecting worlds: The translation of international auditing standards into post-Soviet audit practice. Accounting, Organizations and Society*, 33, 384-414.
DOI: 10.106/j.aos.2007.06.001

Merhout, J, W., & Havelka, D. (2008). Information Technology Auditing: A Value-Added IT Governance Partnership Between IT Management and Audit. *Communications of the Association for Information Systems, 23*(26), 464-482
DOI: 10.17705/1CAIS.02326

Ni Business Info. (u.å). *What is IT-risk?* Hämtad 2023-03-01 från https://www.nibusinessinfo.co.uk/content/what-it-risk

Nishani E,V., & Pinsker, R. (2020) IT risk management: interrelationships based on strategy implementation. *International Journal of Accounting and Information Management, 28*(3), 553-575.
DOI:10.1108/IJAIM-08-2019-0093

Patel, R., & Davidson. (2019). *Forskningsmetodikens grunder – Att planera, genomföra och rapportera en undersökning.* Studentlitteratur.

Porter, B., Simon, J., & Hatherly, D. (2014). *PRINCIPLES OF EXTERNAL AUDITING* (upplaga 4). John Wiley Sons Inc.

Power, M. (1997). *The Audit Society: rituals of verification.* Oxford university press.

Prop. 1997/98:99. *Aktiebolagets organisation.* https://www.regeringen.se/rattsliga-dokument/proposition/1998/01/prop.-19979899-/

Revisionsvärlden (2020). *Bättre SME-revision brådskar.* Hämtad 2023-04-29 från https://revisionsvarlden.se/battre-sme-revision-bradskar/

Revisorsinspektionen. (2021). *Tematillsyn – digitalisering och användning av automatiserade verktyg och tekniker (DNR 2021-0145)* https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/publicerat/rapporter-fran-tematillsyn/tematillsyn--digitalisering-och-anvandning-av-automatiserade-verktyg-och-tekniker.pdf

Revisorsinspektionen. (u.å). *Revisorsinspektionen*. Hämtad 2023-01-27 från https://www.revisorsinspektionen.se/lattlast/

RIFS 2018:2. *Revisorsinspektionens föreskrifter (RIFS 2018:2) om villkor för revisorers och registrerade revisionsbolags verksamhet;* https://www.revisorsinspektionen.se/globalassets/webbplatsen/regelverk/rifs-samtliga-2018-/rifs-2018-2.pdf

Secure State Cyber. (u.å.). *IT-revision.* Hämtad 2023-04-29 från https://www.securestatecyber.se/itrevision

SFS 1999:1079. *Revisionslag.* Hämtad 2023-02-23 *https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisionslag-19991079_sfs-1999-1079*

SFS 2001:883. *Revisorslag.* Hämtad 2023-02-18. *https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/revisorslag-2001883_sfs-2001-883*

SFS 2005:551. *Aktiebolagslag.* Hämtad 2023-02-18. https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/aktiebolagslag-2005551_sfs-2005-551#K9

SFS 2007:1077. *Förordning med instruktion för Revisorsinspektionen.* Hämtad 2023-05-07 från https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/svensk-forfattningssamling/forordning-20071077-med-instruktion-for_sfs-2007-1077

Sridharan, U, V., Caines, R, W., McMillan, J., & Summers, S. (2002). Financial Statement Transparency and Auditor Responsibility: Enron and Andersen. *International Journal of*

Auditing, 6(3), 277-286.
DOI:10.1111/j.1099-1123.2002.tb00018.x

Svenskt Näringsliv. (u.å). *SME-kommittén.* Hämtad 2023-04-05 från https://www.svensktnaringsliv.se/sme/

SvJT (2018). *Måste man verkligen följa reglerna?* Hämtat 2023-02-23 från https://svjt.se/svjt/2018/749

Söderbom, A., & Ulvenblad, P. (2016). *Värt att veta om uppsatsskrivande – rapporter projektarbete och examensarbete* (upplaga 1). Studentlitteratur.

Vasarhelyi, M, A., Kogan, A., & Tuttle, B, M. (2015). Big Data in Accounting: An Overview. *American Accounting Association, 29*(2), 381-396.
DOI:10.2308/acch-51071

Wallén, Göran (1996). Vetenskapsteori och forskningsmetodik. (Upplaga 2). Studentlitteratur.

Wernerman, M. (2006). *Revision – en praktisk beskrivning.* FAR. https://www.faronline.se/dokument/r/revision_en_praktisk_beskrivning/?q=praktisk%20beskrivning%20revision

Zhang, J., Yang, X., & Appelbaum, D. (2015). Toward Effective Big Data Analysis in Continuous Auditing. *Accounting Horizons, 29*(2), 469-476.
DOI:10.2308/acch-51070

BILAGOR

BILAGA 1 - INTERVJUGUIDE

Bakgrund

- Hur ser din bakgrund inom revisionsbranschen ut?
- Vilka åtgärder har ni vidtagit på byrån för att anpassa er till de kraven som omarbetningen ställer?

IT

- Hur skulle du säga att revisionen påverkas av de tydligare kraven att utvärdera IT-relaterade risker?
- Vilka ytterligare krav ställs på din IT-kompetens som revisor?
- Hur går du tillväga för att fastställa vilka IT-relaterade risker en organisations IT-system medför?
- Är det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker proportionerligt sett till de potentiella riskerna som IT-systemen medför?

Revisionsprocessen

- På vilket sätt anser du att informationsinsamlingen påverkas till följd av omarbetningen? Är det någonting du behöver göra annorlunda nu jämfört med tidigare?
- Den omarbetade versionen av ISA 315 ställer ytterligare krav på dokumentation, vilken typ av dokumentation anser du avses och hur påverkar detta revisionen?
- Hur påverkas tillförlitligheten i dina uttalanden till följd av förändringarna som omarbetningen av ISA 315 medför?

Riskbedömning

- Vad anser du är det svåraste i riskbedömningsprocessen?
- Omarbetningen av ISA 315 förtydligar hur de interna kontrollsystemen och kontrollaktiviterna ska granskas, hur påverkar detta dig som revisor och revisionen överlag?
- Hur anser du att den nyetablerade glidande riskskalan påverkar revisionen?
- Tycker du att det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker påverkar revisionsrisken? Om ja, på vilket sätt? Om nej, varför inte?

Avslutande frågor

- En hypotes vi har är att standarden, trots omarbetningen, är på väg att bli föråldrad med tanke på att den utvecklades 2019. Hur ser du på detta?
- Ser du några utmaningar med att implementera de nya kraven i ISA 315 och om så är fallet, hur planerar ni att hantera dessa?
- Vad är din personliga uppfattning om omarbetningen av ISA 315?
- Känner du att det finns någonting vi har missat kopplat till hur omarbetningen påverkar revisionen?
- Nu är vi faktiskt klara, har du nån tanke om de frågor vi ställt och nån feedback till hur vi kan formulera oss bättre för att få ut så värdefull information som möjligt av kommande respondenter?

BILAGA 2 - ENKÄTFRÅGOR

easyQuest

100%

Företaget jag arbetar på har:

- Färre än 250 anställda.
- Fler än 250 anställda.

Jag är mellan:

- 20-35 år gammal
- 36-50 år gammal
- 51-65 år gammal
- 66 år gammal eller äldre

På en skala från 1-6, där 1 är att man inte instämmer alls och där 6 är att man instämmer helt och hållet.

	1	2	3	4	5	6	Ingen uppfattning
Jag anser att revisionen som helhet påverkas av omarbetningen av ISA 315.							
Jag anser att jag kommer att göra ett bättre jobb tack vare omarbetningen.							
Jag känner att tillförlitligheten i mina uttalanden har ökat till följd av omarbetningen av ISA 315.							
Jag som revisor får tillräckligt stöd av mina chefer för att tolka ISA-standarder.							

Jag tycker att jag som påskrivande revisor har tillräckligt med IT-kompetens för att känna mig trygg med att jag förstår vad det är jag tar fullt ansvar för, när jag undertecknar årsredovisningen och revisionsberättelsen.	○	○	○	○	○	○	○
Jag tycker att det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker påverkar revisionsrisken.	○	○	○	○	○	○	○
Jag känner att jag är införstådd med vad god revisionssed och revisorssed innebär och skillnaden mellan dem.	○	○	○	○	○	○	○
Jag tycker att det ytterligare fokuset på IT-relaterade risker är proportionerligt sett till de potentiella riskerna som IT-systemen medför.	○	○	○	○	○	○	○
Jag tycker det är problematiskt att revisionen i stor utsträckning förlitar sig på ”revisorns professionella omdöme”.	○	○	○	○	○	○	○

ISA 315 behandlar riskbedömningen och har omarbetats för att förtydliga och hjälpa revisorerna att identifiera och bedöma väsentliga felaktigheter. Jag anser dock att det idag saknas tillräckligt stöd i hur granskningen och hanteringen av de identifierade riskerna ska gå till.	○	○	○	○	○	○	○
Jag känner mig nöjd med FAR och deras arbete med att säkerställa och upprätthålla kvaliteten på revisionen i Sverige.	○	○	○	○	○	○	○
Jag tycker att Tillsynsnämnden och Revisorsinspektionen gör ett bra jobb med att säkerställa kvaliteten på revisionen i Sverige.	○	○	○	○	○	○	○
Jag tycker att FAR:s översättning och tolkning av IAASB:s version av ISA-standarder håller hög kvalitet.	○	○	○	○	○	○	○

Finns det något annat som du önskar att lägga till?

◂ FÖREGÅENDE

SKICKA IN ▸

BILAGA 3 - INTERVJUGUIDE FAR

Frågor kopplat till intervjuer:

- Hur ser din/er bakgrund inom revisionsbranschen ut?

- Hur tänker ni att arbetet skiljer sig i riskbedömningen och granskningen kopplat till IT-relaterade risker, mellan större och mindre byråer?

- Något vi har identifierat är att revisorerna från de stora byråerna som vi har intervjuat upplever att det är märkligt att de är påskrivande för IT-granskningen, när de inte har någon tillräcklig kunskap och uppfattning om hur granskningen gått till. Vår tanke är om detta uppmärksammats av er på FAR och/eller RI? Finns det någon anledning till att man i de företagen där IT-miljön är så pass komplex att IT-revision krävs, inte omarbetar processen så att IT-revisorn istället är den som skriver på IT-revisionen? Hur hanteras detta juridiskt av Tillsynsnämden om IT-revisorn inte utfört sitt arbete i enlighet med god revisionssed?

- Vi har även identifierat att det inte finns några uppfattningar av revisorerna, om att de finansiella revisorerna har den IT-kompetens som krävs, och att det inte heller finns några formella krav på detta. Vår uppfattning skiljer sig dock något när man angriper problemet rent teoretiskt, om man nu kopplar på omarbetningen av 315. ISA 315 (hänvisar till p25-26) kräver att revisorn **ska** skaffa sig förståelse av företagens informationssystem, dess aktiviteter och transaktionsflöden, men även ha tillräcklig förståelse för riskbedömning av företagens IT-miljö. FAR likställer ISA med god revisionssed (vi ifrågasätter dock varför inte RI gör detta) vilket är lagstadgat enligt Revisionslagen & ABL. Betyder inte detta att det nu då är lagkrav på att den påskrivande auktoriserande revisorn har fullt ansvar och att det nu krävs att den finansiella revisorn ska förstå hela IT-granskningen?

- En slutsats vi redan gjort är att det inte verkar som att revisorerna tycker att omarbetningen medför några större praktiska förändringar, då de stora byråerna har IT-revisorer som utför granskningen av IT (och att förändringarna i ISA 315 redan är anammade sedan tidigare) och de små byråerna bara tar emot uppdrag där IT-miljön inte är mer komplex än vad de kan hantera. Ser ni några utmaningar med att det kan bli för komparativt och har ni några tankar om detta i övrigt?

- En tanke vi har är att det skiljer sig enormt mellan hur arbetet ser ut för en revisor som främst hanterar små K2-bolag, mot en revisor som hanterar stora IFRS-bolag. Om man nu tänker på längre sikt, 5-10+ år fram i tiden, finns det några tankar om hur utbildningsprocessen (på exempelvis högskolenivå) skulle kunna komma att förändras?

- I övrigt när det kommer till skolväsendet så vi förstått att det idag är brist på revisorer, hur ser tankarna ut för framtiden när det kommer till utbildningsaspekten?

Vi läser idag inriktning mot ”Bank & Revision” men har inte läst något som helst som är direkt kopplat till revision. Halmstad högskola kommer ändra namnet och plocka bort revisions-delen vilket vi anser är märkligt. Hur ser det ut i resten av landet och hur arbetar FAR med utbildningsfrågan innan man faktiskt blir anställd som revisorsassistent?

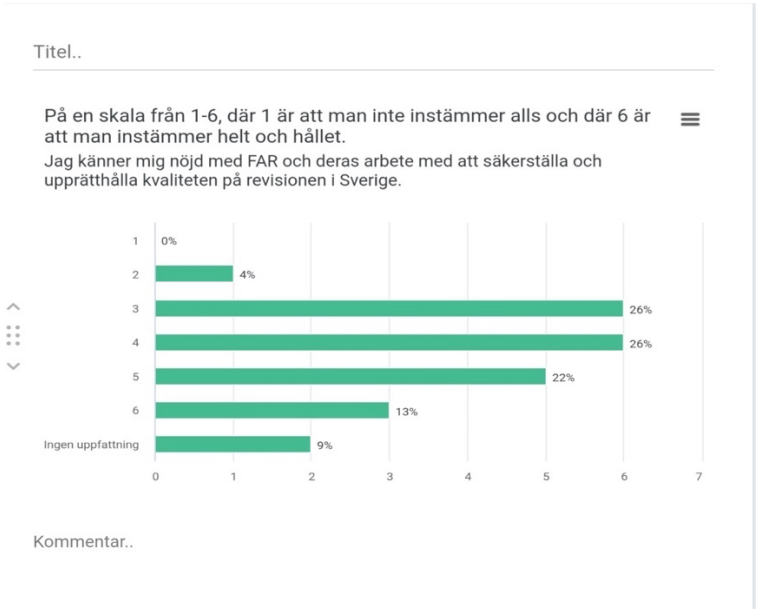
- En hypotes vi har är att standarden, trots omarbetningen, redan är på väg att bli föråldrad med tanke på att den utvecklades 2019. Denna tanke grundar sig primärt pga den snabba utvecklingen som nu pågår inom artificiell intelligens.

Frågor kopplat till enkätundersökning:

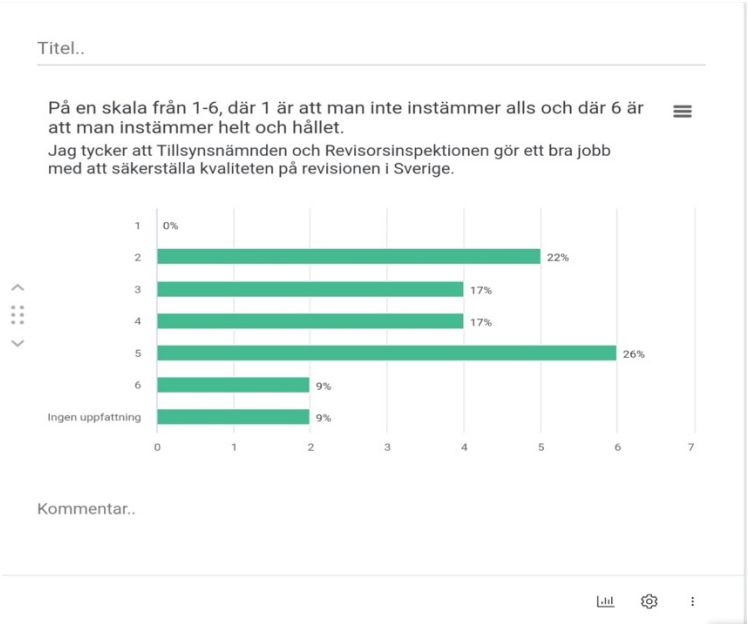
- De flesta av de som svarat verkar relativt införstådda med vad god revisionssed och revisorssed innebär och skillnaderna dem emellan. Enbart 32% svarade 6 på denna fråga. Detta borde enligt oss vara 100% eftersom det är så pass fundamentala begrepp inom revisionsjuridiken. Varför tror ni att det ser ut såhär?

- Vad vi har förstått finns det relativt välutvecklat stöd i hur planerings- och riskbedömningsprocessen bör/ska se ut och hur den ska tillämpas. På frågan i enkätundersökningen ”om det anses saknas stöd i hur själva granskningen ska gå till” är det väldigt blandade svar. (45% graderade 1-3 och 50% 4-6. 5% hade ingen uppfattning). Har ni på FAR diskuterat något kring att utveckla hur man granskar på mer likartade sätt?

- (Se bild nedan). Vad tror ni att ni på FAR hade kunnat göra bättre/annorlunda för att säkerställa, upprätthålla och utveckla kvalitén på revisionerna i Sverige?



- (Se bild nedan). Vilka anledningar tror ni att det finns till varför revisorerna inte verkar helt nöjda med hur Tillsynsnämden och Revisorsinspektionen utför sitt arbete?



- På frågan om hur de tycker att FAR:s översättning och tolkning av IAASB:s original-versioner av ISA-standarder håller en hög kvalité eller inte, svarar 30% att de inte har någon uppfattning. 52% graderar mellan 3-5. Hur ser processen med översättningar och tolkningar ut, och hur anser ni att Sverige tolkar jämfört med andra länder? Finns det några sammanställningar på hur tolkningarna gått till som revisorerna hade kunnat ta del av?

Avslutande frågor:

- Vad är din/era personliga uppfattningar av omarbetningen av ISA 315?
- Ser du/ni några utmaningar för er och revisionsbranschen med att implementera den nya versionen?