



Effekten av pliktig rotasjon på revisors profesjonelle skepsis

En eksperimentell studie

Martine Porten Hemnes og Sarah Marie Lien

Veileder: Jonas Gaudernack og Carmen Olsen

Masteroppgave, Regnskap og Revisjon

NORGES HANDELSHØYSKOLE

Dette selvstendige arbeidet er gjennomført som ledd i masterstudiet i regnskap og revisjon ved Norges Handelshøyskole og godkjent som sådan. Godkjenningen innebærer ikke at Høyskolen eller sensorer inntår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Sammendrag

Det er åpenbare risikoer knyttet til at foretak av allmenn interesse har samme revisor over en lang periode. Langt klientforhold kan undergrave revisors uavhengighet og påvirke profesjonell skepsis negativt. Pliktig firmarotasjon skal hjelpe å redusere overdreven kjennskap mellom revisor og klient og dermed styrke profesjonell skepsis (European Commission, 2016). Ved innføring av ny revisorlov vil pliktig firmarotasjon bli implementert for foretak av allmenn interesse i Norge. Dagens krav i revisorloven om pliktig partnerrotasjon vil imidlertid fortsatt være gjeldende. Vår studie skal derfor undersøke følgende forskningsspørsmål: *Vil en innføring av pliktig firmarotasjon øke revisors profesjonelle skepsis ut over dagens krav i revisorloven, pliktig partnerrotasjon?*

For å besvare forskningsspørsmålet gjennomførte vi et eksperiment med tre grupper fordelt på 29 revisjonsstudenter. Vi manipulerte vår uavhengige variabel, rotasjon, ved å gi gruppene informasjon knyttet til enten 1) ingen rotasjon, 2) partnerrotasjon eller 3) firmarotasjon. Tidligere forskning viser at skeptiske revisorer vurderer risiko høyere og utfører flere revisjonshandlinger (Nelson, 2009; Hammersley, Bamber, & Carpenter, 2010). For å måle effekten av rotasjon på vår avhengige variabel, skeptisk holdning, skulle deltakerne foreta en risikovurdering av innkjøpsområdet og deretter vurdere risiko og omfang av videre revisjonshandlinger.

Vi fant at en partnerrotasjon hadde en signifikant effekt på revisors skeptiske holdning i forhold til ingen rotasjon. Videre observerte vi at gruppen med firmarotasjon ga økt skepsis ut over en partnerrotasjon, men ikke nok til at vi oppnådde signifikante resultater. Et interessant funn var imidlertid at gruppen med partnerrotasjon var mer skeptiske til revisjonsklientens ledelse enn gruppen med firmarotasjon, mens gruppen med firmarotasjon var mer skeptiske til fjorårets revisjon enn gruppen med partnerrotasjon. Implikasjonene på funnene er at en rotasjon av revisor er nødvendig for å opprettholde tilstrekkelig profesjonell skepsis, men det kan tenkes at det er tilstrekkelig med enten partner- eller firmarotasjon, ikke begge deler.

Forord

Denne masterutredningen er skrevet våren 2019 som del av vår mastergrad i regnskap og revisjon ved Norges Handelshøyskole (NHH).

Oppgaven vår omhandler rotasjon av revisor og effekten på profesjonell skepsis. Temaet er aktuelt i forbindelse med innføring av ny revisorlov og vi syntes derfor at det var et interessant tema å forske på. Masterutredningen er skrevet som en eksperimentell studie, noe som har vært både spennende og lærerikt. Arbeidet har gitt oss en verdifull erfaring rundt revisjonsforskning, databehandling i SPSS, samarbeid og oppgaveskriving.

Vi vil takke våre veiledere Carmen Olsen og Jonas Gaudernack for gode tilbakemeldinger og råd gjennom vårt selvstendige arbeid. Vi vil også takke alle som deltok på undersøkelsen vår, som gjorde det mulig for oss å utføre eksperimentet. Tilslutt vil vi takke den andre gruppen som skrev sin masterutredning innenfor samme område for gode diskusjoner underveis.

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG	I
FORORD	II
1. INNLEDNING	1
1.1 MOTIVASJON FOR OPPGAVEN.....	1
1.2 FORSKNINGSSPØRSMÅL	2
1.3 DISPOSISJON FOR RESTEN AV OPPGAVEN	2
2. LITTERATUR OG FORSKNING	3
2.1 PLIKTIG ROTASJON.....	3
2.1.1 <i>Partnerrotasjon</i>	3
2.1.2 <i>Firmarotasjon</i>	4
2.1.3 <i>Tidligere forskning</i>	5
2.2 PROFESJONELL SKEPSIS	7
2.2.1 <i>Definisjon</i>	7
2.2.2 <i>Måleverktøy</i>	8
2.2.3 <i>Tidligere forskning</i>	10
3. KONSEPTUELL MODELL OG HYPOTESER.....	12
3.1 MODELL: LIBBY-BOKSER.....	12
3.2 HYPOTESER.....	13
3.2.1 <i>Hypotese 1</i>	13
3.2.2 <i>Hypotese 2</i>	14
4. METODE.....	15
4.1 FORSKNINGSTILNÆRMING	15
4.2 FORSKNINGSDESIGN	15
4.2.1 <i>“Between-subjects” design</i>	16
4.3 DATAINNSAMLING	16
4.3.1 <i>Utvalg</i>	16
4.3.2 <i>Utforming av eksperimentell undersøkelse</i>	17
4.3.3 <i>Pilottest</i>	19
4.3.4 <i>Praktisk gjennomføring</i>	19
4.4 ANALYSEVERKTØY	20
4.5 RELIABILITET OG VALIDITET.....	21
5. RESULTATER	23
5.1 DESKRIPTIV STATISTIKK	23

5.1.1	<i>Test av systematiske forskjeller mellom gruppene</i>	24
5.2	MANIPULASJONSSJEKK	24
5.3	TEST AV HYPOTESE 1	25
5.4	TEST AV HYPOTESE 2	27
5.5	ANDRE OBSERVASJONER	30
5.5.1	<i>Profesjonell skepsis som en tilstand</i>	30
5.5.2	<i>Forholdet mellom vurdering av risiko og videre revisjonshandlinger</i>	31
6.	DISKUSJON OG KONKLUSJON	32
6.1	DISKUSJON AV HYPOTESENE	32
6.1.1	<i>Diskusjon av hvorvidt en partnerrotasjon øker revisors skeptiske holdning</i>	32
6.1.2	<i>Diskusjon av hvorvidt en firmarotasjon øker revisors skeptiske holdning ut over en partnerrotasjon</i>	33
6.1.3	<i>Diskusjon av kontrollvariabler</i>	33
6.2	ANDRE OBSERVASJONER	34
6.2.1	<i>Diskusjon av forskjellen mellom vurderingen av risiko og videre revisjonshandlinger</i>	34
6.3	KONKLUSJON	35
6.4	BEGRENSNINGER	35
6.5	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING.....	36
	LITTERATURLISTE	37
	VEDLEGG	43
	VEDLEGG 1: UNDERSØKELSE	43
	VEDLEGG 2: HYPOTESE 1	48
	VEDLEGG 3: HYPOTESE 2	50
	VEDLEGG 4: ANDRE OBSERVASJONER	52

Figurliste

Figur 1: Konseptualisering av profesjonell skepsis som et tankesett og holdning (Nolder & Kadous, 2018)	9
Figur 2: Libby-bokser	12
Figur 3: Profildiagram som viser gjennomsnittet for variablene i hypotese 1.	25
Figur 4: Profildiagram som viser gjennomsnittet for variablene i hypotese 2	27

Tabelliste

Tabell 1: Oversikt over påstander og hva de måler	18
Tabell 2: Deskriptiv statistikk for demografiske variabler N= 29.....	23
Tabell 3: Univariat-test for avvik fra gjennomsnittet	24
Tabell 4: Deskriptiv statistikk og ANOVA for hypotese 1	26
Tabell 5: Deskriptiv statistikk og ANOVA for hypotese 2	28
Tabell 6: ANCOVA – analyse av kontrollvariabler for hypotese 2	29
Tabell 7: Deskriptiv statistikk for Robinson Score	30
Tabell 8: Deskriptiv statistikk – Sammenligning av skeptisk tilstand og skeptisk holdning	31
Tabell 9: Forholdet mellom vurdering av risiko og videre revisjonshandlinger	31

1. Innledning

I dette kapittelet vil vi presentere vår motivasjon for oppgaven og formulere vårt forskningsspørsmål. Kapittelet avsluttes med en oversikt over disposisjonen for resten av oppgaven.

1.1 Motivasjon for oppgaven

En respons på flere revisjonsskandaler opp gjennom årene, i tillegg til finanskrisen, har ført til at lovgivere og standardsettere har sett på måter revisjonskvaliteten kan forbedres (Cameran, Negri, & Pettinicchio, 2015). I Norge har heller ikke revisjonsbransjen vært helt forskånet for kritikk, rettssaker og negative medieoppslag (Rafen, 2014). For å øke revisjonskvaliteten har blant annet standardsettere pålagt revisorer å utvise profesjonell skepsis (Glover & Prawitt, 2014). Standardsettere har også foreslått og implementert ulike former for pliktig rotasjon. For eksempel krever the Securities and Exchange Commission (SEC) og Den europeiske union (EU) rotasjon av oppdragsansvarlig revisor. Både USA og EU har tatt opp debatten om det kontroversielle temaet firmarotasjon. I dag er det imidlertid bare EU som har vedtatt pliktig firmarotasjon. Motstandere mener at tap av erfaring med revisjonsklienten reduserer revisjonskvalitet. PCAOB¹ og andre tilhengere argumenter at eksisterende rotasjonsregler er utilstrekkelige og at firmarotasjon vil øke revisjonskvalitet og profesjonell skepsis (Bowlin, Hobson, & Piercey, 2015).

Ved innføring av ny revisorlov som trer i kraft tidligst 2019 kommer det et krav om pliktig firmarotasjon i Norge. Dette innebærer at foretak av allmenn interesse må bytte revisjonsfirma hvert tiende år. I gjeldende lov er det krav om partnerrotasjon hvor oppdragsansvarlig revisor må rotere hvert syvende år. Kravet om partnerrotasjon oppheves ikke i den nye revisorloven. Det kan være upraktisk med både firma- og partnerrotasjon og det kan være gode grunner knyttet til kompetanse, kapasitet og effektivitet for at man ikke bytter ut oppdragsansvarlig revisor i den begrensede perioden revisjonsselskapet har oppdraget (Knudsen, 2014).

¹ Public Company Accounting Oversight Board

1.2 Forskningsspørsmål

Nelson (2009) har i sin forskningsartikkel fremmet forslag på videre forskning på profesjonell skepsis. Et av disse forslagene er hvordan profesjonell skepsis påvirkes av rotasjon. Hvordan er profesjonell skepsis utøvet av revisjonsteamet påvirket av rotasjon av medarbeidere, partnere og firma? Disse ulike rotasjonsmulighetene er ulike i hvordan det påvirker kunnskapstap, reduksjon av formelle og sosiale insentiver for fortsettelse av oppdraget, og ansvar for tidligere handlinger. Hvilke omstendigheter bestemmer det optimale rotasjonsnivået og frekvensen? Når vil rotasjon og bytte av revisor undergrave profesjonell skepsis? Er dagens regelverk tilstrekkelig eller er det behov for firmarotasjon for å bedre revisors profesjonelle skepsis? Da det foreligger lite forskning på hvordan ulike rotasjonsformer påvirker profesjonell skepsis la disse spørsmålene grunnlag for vårt forskningsspørsmål:

Vil en innføring av pliktig firmarotasjon øke revisors profesjonelle skepsis ut over dagens krav i revisorloven, pliktig partnerrotasjon?

Vår studie bidrar til litteraturen ved å undersøke om en rotasjonsform gir mer skepsis enn den andre og om det er nødvendig med både partner- og firmarotasjon. Det er få eksperimentelle studier som undersøker effekten en rotasjon har på profesjonell skepsis og de fleste studier som forsker på temaet baserer seg på tallmateriale i land hvor rotasjon er frivillig. Det har også vært en mangel på eksperimentelle studier som undersøker de ulike rotasjonsformenes påvirkning på profesjonell skepsis, da de fleste undersøker påvirkning på uavhengighet og revisjonskvalitet. Profesjonell skepsis vil være en nødvendig input for god revisjonskvalitet.

1.3 Disposisjon for resten av oppgaven

I kapittel to vil vi gi en oversikt over teori og tidligere forskning som er relevant for forskningsspørsmålet vårt. Vår konseptuelle modell og hypoteser blir gjennomgått i kapittel tre før vi vil gå inn på den eksperimentelle metoden vi har valgt og hvordan vi skal utføre eksperimentet i kapittel fire. Resultatene fra eksperimentet vil bli presentert i kapittel fem. I kapittel seks vil vi diskutere funnene våre og komme med en konklusjon på vårt forskningsspørsmål. Vi vil også gjøre rede for begrensninger og anbefalinger til videre forskningstema.

2. Litteratur og forskning

I dette kapittelet vil vi presentere litteratur og tidligere forskning som er relevant for oppgaven. Først vil vi gjøre rede for de ulike rotasjonsformene samt tidligere forskning. Da vi skal undersøke påvirkningen rotasjon har på profesjonell skepsis vil vi definere dette begrepet og gjøre rede for ulike måleverktøy og tidligere forskning.

2.1 Pliktig rotasjon

Innføring av ny revisorlov fører til endringer i krav til revisjon av foretak av allmenn interesse. Det blir endringer knyttet til det eksisterende kravet om partnerrotasjon i tillegg til innføring av firmarotasjon (Knudsen, 2014).

2.1.1 Partnerrotasjon

Pliktig partnerrotasjon medfører at ansvarlig revisor ikke kan ha en klient over en lengre periode, og konsekvensene er periodiske brudd på revisjonsoppdragene. Regler om pliktig partnerrotasjon er utviklet fra EU-direktivet 2006/43/EF av 17. mai 2006 om lovfestet revisjon av årsregnskaper og konsernregnskaper. EU-direktivet om partnerrotasjon har også betydning for Norge, som medlem av EØS, og er dermed pliktig til å følge EU-direktiv som inngår i saksområder som er omfattet av EØS-avtalen. EU-direktiv må implementeres inn i norsk lov for at de skal gjelde i Norge, og som følge av dette ble Ot. Prp. 78 (2008-2009) utviklet.

I revisorloven § 5a-4 fremkommer det at revisor ikke kan revidere årsregnskapet til et selskap av allmenn interesse i mer enn syv år sammenhengende. I henhold til NOU 2017: 15 vil den nye revisorloven som trer i kraft tidligst i 2019 fortsatt inneholde reglene om pliktig partnerrotasjon hvert syvende år, men karenstiden som i dag er på to år vil øke til tre år. Det vil også bli innført et krav om at revisor eller revisjonsselskapet skal etablere et system for gradvis utskifting av senior medarbeidere på revisjonsteamet.

Formålet med pliktig partnerrotasjon er å unngå lange klientforhold, fordi det foreligger en frykt for at for stor fortrolighet vil redusere revisors uavhengighet (Cameran et al., 2015; IESBA, 2007). Flere mener også at ved pliktig partnerrotasjon vil revisjonskvaliteten forbedres, ettersom ulike revisorer får innblikk i hverandres arbeid (Hoyle, 1978). Fordelene

som normalt er presentert er at uavhengigheten til oppdragsansvarlig partner er opprettholdt eller at nytt perspektiv på revisjonen kan føre til at man identifiserer forhold som har blitt oversett i tidligere revisjoner. Disse fordelene har derfor sammenheng med at langt klientforhold er assosiert med redusert revisjonskvalitet, da det er risiko for at revisor ikke klarer å opprettholde tilstrekkelig grad av profesjonell skepsis (Carey & Simnett, 2006; Deis & Giroux, 1992).

2.1.2 Firmarotasjon

Behovet for pliktig firmarotasjon er et vidt debattert tema og debattene har først og fremst omhandlet hvordan en pliktig firmarotasjon vil påvirke revisjonskvalitet. Norske revisorer kan regne med store endringer ved innføringen av ny revisorlov. Utvalget har lagt vekt på lovregler i tråd med EU-reglene og reglene i Danmark, Sverige og andre EØS-land. Den nye EU-reguleringen har et helt nytt regelsett om revisjon av foretak av allmenn interesse (Asklund, 2016). Inntil nylig, er det kun Italia som har innført pliktig firmarotasjon (Quick & Schmidt, 2018).

De nye EU-reglene skal blant annet forhindre overdreven kjennskap mellom revisor og den revisjonspliktiges ledelse, risiko for interessekonflikter og trusler mot uavhengighet som kan påvirke revisors utøvelse av profesjonell skepsis. Hovedformålet er dermed å øke revisjonskvalitet og tillit til den finansielle informasjonen. Den europeiske kommisjonen mener også at rotering av partner innen revisjonsfirmaet ikke er tilstrekkelig fordi selskapets fokus fortsatt vil være å beholde klienten så lenge som mulig som dermed fører til at ny partner er under press for å beholde oppdraget (European Commission, 2016).

Forslaget til ny revisorlov inneholder derfor en regel om firmarotasjon og at foretak av allmenn interesse må bytte revisjonsselskap minst hvert tiende år (NOU 2017: 15, 2017). Det er både motstandere og tilhengere av firmarotasjon. Motstandere mener at tapet av erfaring med revisjonsklienten som følge av rotasjon, vil redusere revisjonskvaliteten. Tilhengere argumenterer for at eksisterende rotasjonsregler (partnerrotasjon) er utilstrekkelige og at firmarotasjon vil øke revisjonskvalitet og profesjonell skepsis (Bowlin et al. 2015).

Dersom man ser bort i fra de store oppstartskostnadene som er knyttet til nytt revisjonsselskap, mener tilhengere at kostnadene tilknyttet bedriftskollapser, overveier økningen i revisjonskostnadene. Fra dette perspektivet vil en ny revisor bringe mer objektivitet da han ser

på revisjonsklienten med «ferske øyne», som potensielt kan forbedre revisjonen (Jackson, Moldrich, & Roebuck, 2008; Cameran et al., 2015)

På motsatt side, vil obligatorisk firmarotasjon føre til tap av klientkjennskap når revisjonsselskap er tvunget til å rotere. Revisorer erfarer en betydelig læringskurve med nye klienter og mye av kunnskapen som er tilegnet gjennom revisjonen er klientspesifikk. Risiko for revisjonsfeil er generelt høyere i de første årene av revisjonen da det er i løpet av disse årene ny revisor gjør seg kjent med klienten. Revisjonskostnader kan også øke som følge av ekstraarbeid for det nye revisjonsselskapet. Dersom klienten har konflikter med revisor om regnskapsbehandlinger ved lovpålagt firmarotasjon, kan markedet gå glipp av verdifulle signaler som ville vært underforstått ved en frivillig rotasjon (Jackson et al., 2008)

2.1.3 Tidligere forskning

Det er få eksperimentelle studier som undersøker effekten en partner- eller firmarotasjon har på revisors profesjonelle skepsis. Det finnes imidlertid noen eksperimentelle studier som har forsket på temaet.

Dopuch, King, & Schwartz (2001) fant at pliktig firmarotasjon reduserer revisors villighet til å være partisk i revisjonsberetningen til fordel for ledelsen i det revisjonspliktige selskapet. I en forhandlingssituasjon mellom revisor og klient fant Wang & Tuttle (2009) at revisorer er mindre samarbeidsvillige og utfallene er på linje med revisors preferanser når rotasjon er pliktig. Disse funnene viser dermed til at rotasjon er positivt for revisors uavhengighet, objektivitet og profesjonelle skepsis. Bowlin et al. (2015) foreslår imidlertid det motsatte. Rotasjon vil redusere profesjonell skepsis. De understøtter denne påstanden med at revisor ikke har god nok kjennskap til klienten, som igjen medfører at man undervurderer egen dømmekraft når det gjelder om en klient er ærlig eller uærlig. Denne studien kan generaliseres til både partner- og firmarotasjon.

Ved innføring av pliktig firmarotasjon vil det fortsatt være pliktig partnerrotasjon etter syv år. Kaplan og Mauldin (2008) har utført en eksperimentell studie hvor de har undersøkt om en firmarotasjon forbedrer revisors uavhengighet og revisjonskvalitet i forhold til en partnerrotasjon. De fant imidlertid at hverken firmarotasjon etter fem år eller tjuseks år forbedrer oppfatningen av revisors uavhengighet eller revisjonskvalitet i forhold til pliktig partnerrotasjon.

De fleste empiriske studier som studerer rotasjon baserer seg på eksisterende tallmateriale og undersøker effekten på revisjonskvalitet, da profesjonell skepsis vil vanskelig la seg måle ved en slik type studie.

Studien til Chi, Huang, Liao, & Xie (2009) støtter konklusjonen til Bowlin et al. (2015). De konkluderte med at revisjonskvaliteten til selskaper med pliktig partnerrotasjon ikke er signifikant bedre enn i selskaper som ikke har utført partnerrotasjon det året. I studien fant de også at revisjonskvaliteten forverres etter rotasjon. Dette funnet indikerer at revisjonskvaliteten forbedres ved langt klientforhold.

Ionescu (2014) fant at revisor utfører flere endringer i regnskapet året før pliktig partnerrotasjon, og det første året etter. En av årsakene til det er at revisors «ferske øyne» kun gjelder det første året. Til tross for at antall endringer i regnskapet er større det første året etter pliktig partnerrotasjon gjelder ikke dette ved frivillig partnerrotasjon. Dette tilsier dermed at pliktig partnerrotasjon forbedrer revisjonskvaliteten. Bandyopadhyay, Chen, & Yu (2014) undersøkte i likhet med Ionescu hvilken effekt pliktig partnerrotasjon har på revisjonskvalitet. Funnene deres skiller seg fra Ionescu ettersom de fant at det ikke finnes noen signifikant forskjell mellom revisjonskvaliteten året før pliktig partnerrotasjon og året etter. Et interessant funn var derimot at revisjonskvaliteten ble forbedret de to påfølgende årene etter en rotasjon, som også indikerer at pliktig partnerrotasjon forbedrer revisjonskvaliteten.

Jackson et al. (2008) har undersøkt effekten pliktig firmarotasjon har på revisjonskvalitet. De undersøkte revisjonsfirmabytter mellom 1995 og 2003 for Australske børsnoterte selskaper. Funnene i studien var at revisjonskvalitet øker ved langt klientforhold hvor de fant at langt klientforhold øker tilbøyeligheten til å utstede en mening om fortsatt drift i revisjonsberetningen. Dersom man tar hensyn til rotasjonskostnadene vil det være få, om ingen fordeler ved pliktig firmarotasjon.

Når det gjelder de empiriske studiene har kun et fåtall av landene implementert pliktig firmarotasjon. Dette innebærer at studiene analyserer effekten av ordningen i land hvor rotasjon har vært frivillig (Cameran et al., 2015). PCAOB (2011) påpeker denne problematikken da studier som tar utgangspunkt i frivillig rotasjon ikke direkte kan sammenlignes med pliktig rotasjon. Frivillig rotasjon kan i tilfeller være grunnet i uenigheter mellom revisor og klient.

2.2 Profesjonell Skepsis

Profesjonell skepsis kan anses som selve hjertet av revisjonen og uten profesjonell skepsis har revisjonen liten verdi (Bagshaw, 2018). Revisors utøvelse av profesjonell skepsis gjelder fra man får og planlegger oppdraget, og til revisjonen er gjennomført (Cordt-Hansen, Siebke, & Knudsen, 2017). PCAOB har imidlertid uttalt bekymring for at det ikke utvises tilstrekkelig profesjonell skepsis (PCAOB, 2012). God kjennskap med revisjonsklienten kan føre til en sterk nedvurdering av risikoen for uregelmessigheter, misligheter og feil. Revisjonsstandardene stiller krav om å møte revisjonsoppdraget med profesjonell skepsis, uten hensyn til den kunnskap man måtte ha fra tidligere om revisjonsklienten (Cordt-Hansen et al., 2017). En rotasjon av partner eller firma er derfor et insentiv for å forbedre dette (European Commission, 2016).

2.2.1 Definisjon

Til tross for viktigheten av profesjonell skepsis finnes det imidlertid ingen universal definisjon av begrepet. I revisjonslitteraturen har det dukket opp to perspektiver på profesjonell skepsis, nøytralitet og presumtiv tvil. Nøytralitet refererer til at revisor ikke lar seg bli påvirket av ledelsen og at revisor ikke forventer å finne noe feil, men likevel arbeider hardt for å hente inn og evaluere bevis. Presumtiv tvil er at revisor forventer noe uærlighet og feil fra ledelsen, så sant pålitelig revisjonsbevis ikke tilsier noe annet (Quadackers, Groot, & Wright, 2014).

De internasjonale revisjonsstandardene har et nøytralt syn på profesjonell skepsis. I ISA 200 pkt. 13 er begrepet definert som «*En holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis.*» I dette ligger det at revisor skal ha profesjonell skepsis implisitt i sitt tankesett som blir reflektert i revisors sinn eller grunnholdning (in mind). Profesjonell skepsis skal også utvises eksplisitt i revisors holdning som blir reflektert i revisors innstilling eller atferd (in appearance). Dette ligner også kravene som stilles til revisors uavhengighet (Olsen, 2014).

Innen revisjonsforskning har flere prøvd å finne en definisjon av profesjonell skepsis. Flere kilder har definert profesjonell skepsis som evnen til å ha et spørrende sinn, kritisk vurdering av revisjonsbevis, evnen til å oppdage misligheter, det motsatte av tillit, det tilsvarende av uavhengighet og presumtiv tvil (Hurt, Brown-Libur, Earley, & Krishnamoorthy, 2013).

Nelson (2009) har et presumptivt syn og definerer profesjonell skepsis som revisors vurdering av risikoen for at regnskapet inneholder vesentlig feilformasjon før det revideres. Han deler profesjonell skepsis i to komponenter, skeptisk vurdering og skeptisk handling. Disse to komponentene må begge være til stede for utøvelsen av profesjonell skepsis i en revisjonssammenheng. En skeptisk vurdering er revisors evne til å oppdage risiko for at det foreligger vesentlig feilinformasjon i regnskapet som trenger nærmere undersøkelse. Skeptisk handling skjer på grunnlag av den skeptiske vurderingen. Et presumptivt syn kan imidlertid føre til for høy skepsis da man under denne definisjonen trenger relativt mer overbevisende revisjonsbevis for å konkludere på at en påstand er korrekt. Dette kan føre til overrevidering og ineffektiv revisjon.

I motsetning til Nelson har Hurtt (2010) et nøytralt syn og definerer profesjonell skepsis som en multi-dimensjonal individuell karakteristik, bestående av personlighetstrekk og tilstander påvirket av situasjonelle variabler. Basert på komponenten «personlighetstrekk» har hun utformet «The Hurtt Professional Skepticism Scale» (HPSS). Skalaen bygger på karakteristikk fra revisjonsstandarder og forskning innen psykologi, filosofi og forbrukeratferd.

2.2.2 Måleverktøy

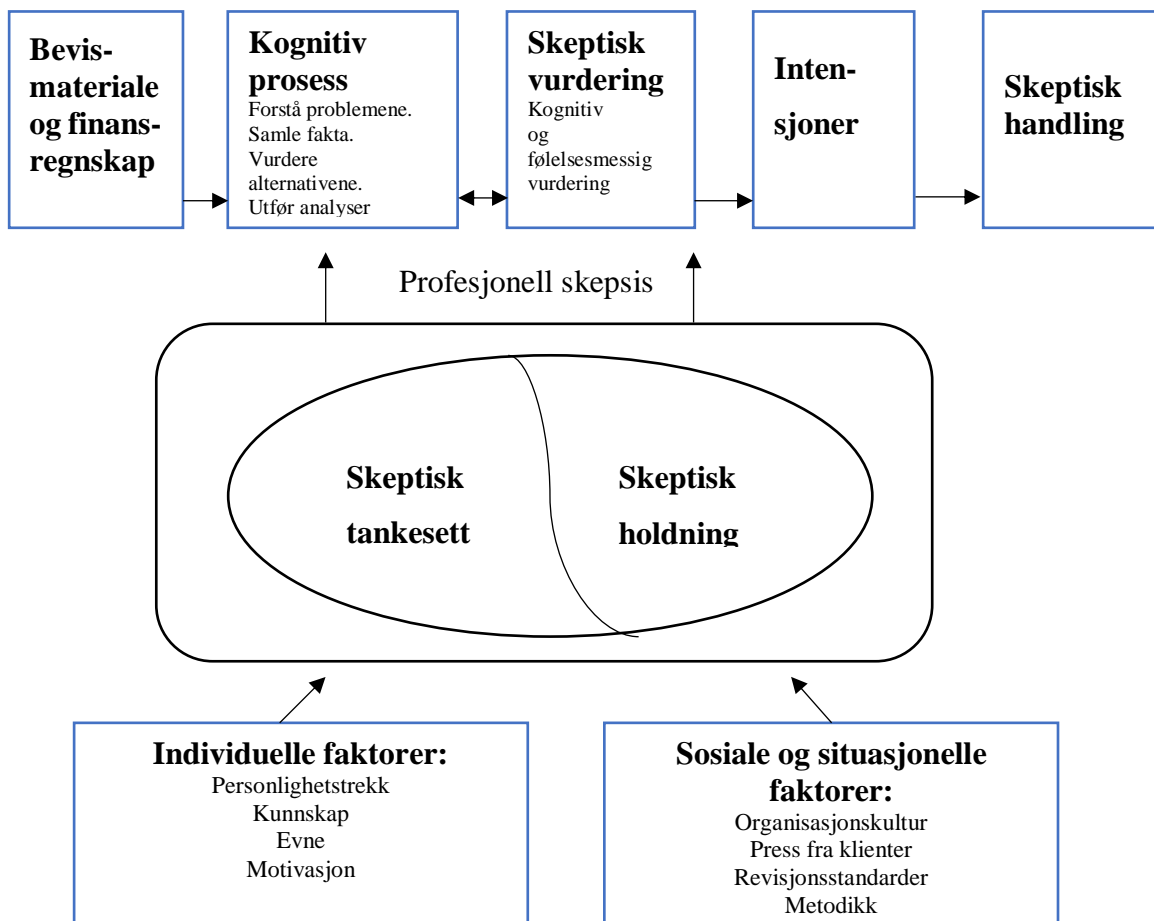
Profesjonell skepsis er vist å være vanskelig å definere og det er uenighet i hvordan begrepet skal måles innen revisjonsforskning. Dette har resultert i flere ulike verktøy for å måle revisors profesjonelle skepsis.

Hurtt (2010) og Nelson (2009) sine konseptualiseringer av profesjonell skepsis har dannet grunnlaget for flere rammeverk for å måle profesjonell skepsis. Robinson, Curtis, & Robertson (2018) bygger videre på Hurtt's modell ved å se på komponenten «tilstand» som et måleverktøy for profesjonell skepsis. Eksisterende studier har ofte tatt i bruk komponenten «personlighetstrekk» for å måle profesjonell skepsis (f. eks. Hurtt, Eining & Plumlee (2012)). For å forbedre profesjonell skepsis er det også viktig å måle dette som en tilstand da personlighetstrekk utvikles sakte over tid og kan være vanskelig å endre. Tilstander er lettere å forme og er påvirket av en spesifikk situasjon eller kontekst. Skalaen er utformet slik at Hurtt's sine 30 generelle personlighetsspørsmål er omformet til 12 kontekstspørsmål. Spørsmålene er modifisert for å fange opp spesifikke og nåværende sinnstilstander i stedet for generelle tankesett. Dette fremkommer ved hjelp av formuleringer som «Jeg stilte ofte

spørsmål på ting jeg så og leste gjennom denne undersøkelsen» i stedet for formuleringer som «Jeg stiller ofte spørsmål om ting jeg ser eller leser».

Nolder og Kadous (2018) bygger videre på Nelson (2009) og Hurtt et al. (2013) sine modeller og konseptualiserer profesjonell skepsis som et tankesett og en holdning. Basert på modellen til Nelson (2009) mener de at en skeptisk holdning resulterer i skeptiske vurderinger og deretter skeptiske handlinger. Rammeverket som er illustrert i figur 1 viser påvirkning av individuelle og sosiale/situasjonelle faktorer, som er basert på innsatsfaktorer identifisert av Hurtt et al. (2013); karakteristikker ved revisor, karakteristikker til klienten, karakteristikker til revisjonsbevis og karakteristikker til omgivelsene.

Figur 1: Konseptualisering av profesjonell skepsis som et tankesett og holdning (Nolder & Kadous, 2018)



Komponenten «tankesett» fanger ideen om at profesjonell skepsis er reflektert i bestemte måter å tenke på eller prosessere informasjon. Revisjonsstandarder krever at revisor er åpen og mottakelig for bevis tilknyttet misligheter og at de kritisk vurderer revisjonsbevis. Dette innebærer at et skeptisk tankesett er reflektert i et åpent, objektivt og kritisk sinn ved

evaluering av revisjonsbevis. Komponenten «holdning» fanger ideen om at skepsis er reflektert i revisors kognitive og følelsesmessige evalueringer av revisjonsbevis. En skeptisk holdning består derfor av tanker og følelser som driver individers intensjoner og handlinger. Skeptisk holdning kan derfor bli målt gjennom revisors tanker om risiko og følelser knyttet til tvil relatert til ledelsens påstander eller støttende revisjonsbevis. Revisors komfort tilknyttet en påstand eller frykten for utilstrekkelig revisjonsbevis vil dermed føre til videre innhenting av revisjonsbevis.

2.2.3 Tidligere forskning

Forskere som studerer revisorattferd har ofte brukt profesjonell skepsis som en motivasjon for deres forskning eller som en forklaring på deres resultater. En mangel på et felles måleverktøy fører til usikkerhet om de ulike studiene fanger opp profesjonell skepsis, og om det i det hele tatt er det som blir målt (Hurt, 2010).

Nelson (2009) legger vekt på at skeptiske revisorer sannsynligvis vil kreve mer overbevisende revisjonsbevis før de konkluderer at en påstand er riktig. Selv om Nelsons modell ikke eksplisitt vurderer samspill mellom revisors insentiver for skepsis og revisors personlighetstrekk ved skeptiske vurderinger, bemerker han at revisors trekk og insentiver kan samhandle for å påvirke mengden av profesjonell skepsis i revisors vurderinger. Carpenter og Reimers (2013) utvider modellen ved å undersøke revisors vurderinger av misligheter, identifisering av mislighetsrisiko og valg av revisjonshandlinger, som en funksjon av revisors vekt på skepsis og tilstedeværelse av misligheter. De finner at høy vekt på skepsis øker revisors vurdering av sannsynligheten for misligheter. Høy vekt på skepsis fører også til at revisorer identifiserer flere mislighetsrisikofaktorer og velger et større antall relevante revisjonshandlinger.

Payne & Ramsay (2005) fant imidlertid at profesjonell skepsis reduseres ved økt arbeidserfaring blant annet på grunn av lite erfaring med misligheter i revisjonsarbeidet. Dersom man derimot veileder revisor til å tenke skeptisk gjennom trening vil kvaliteten og antallet på revisors forklaringer på bevis øke (Plumlee, Rosman, & Rixom, 2012). Hammersley et al. (2010) har også forsket på mislighetsrisiko. Ved å dokumentere mislighetsrisiko og gjøre revisjonsteamet oppmerksomme på risikoer allerede i planleggingsprosessen vil det påvirke revisors skeptiske tankesett. Dette vil påvirke revisors

fastsettelse av risiko for vesentlig feilinformasjon, identifisering av disse, samt innhenting av ytterligere bevis.

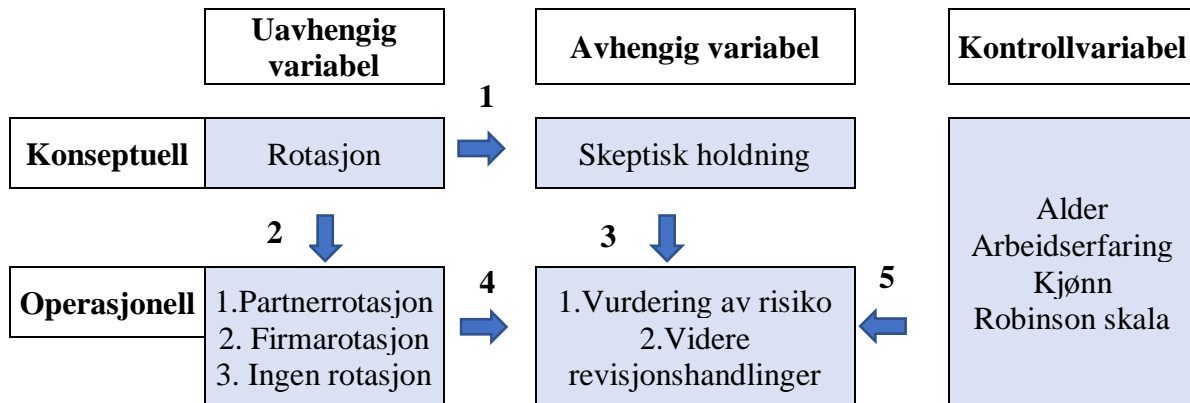
Mange studier rapporterer at økt skepsis øker revisors vurdering av risiko og omfang av revisjonshandlinger, men det er begrenset bevis for at økt skepsis forbedrer kvaliteten på revisors kognitive ytelse, dvs. «det å gjøre ting riktig» (Peytcheva, 2014). For å forbedre revisjonskvaliteten foreslår Peecher, Solomon, & Trotman (2013) at konseptet profesjonell skepsis må utvides for å kreve at revisorer er skeptiske til egne vurderinger samt revisjonsbevisene.

3. Konseptuell modell og hypoteser

I dette kapittelet vil vi presentere vår konseptuelle modell og hypoteser.

3.1 Modell: Libby-bokser

Figur 2: Libby-bokser



Link 1	Teori og hypoteser
Link 2 & 3	Operasjonalisering av variablene
Link 4	Troverdige funn
Link 5	Kontrollvariabler som kan påvirke den avhengige variabelen

På bakgrunn av gjennomgått teori har vi utviklet en konseptuell modell som er basert på rammeverket til Libby (1981). Forskningsspørsmålet vårt skal se på om en firmarotasjon øker revisors profesjonelle skepsis ut over en partnerrotasjon og vi utfører derfor et eksperiment. Formålet med et eksperiment er å manipulere en eller flere uavhengige variabler, slik at effekten av den avhengige variabelen kan bli observert (Trotman, 2001).

Vår modell består av én uavhengig variabel – rotasjon. Rotasjon er videre operasjonalisert til tre nivåer 1) ingen rotasjon, 2) partnerrotasjon og 3) firmarotasjon. Vår avhengige variabel er skeptisk holdning. Nolder og Kadous (2018) definerer profesjonell skepsis bestående av en skeptisk holdning og et skeptisk tankesett. Vi baserer oss på denne modellen og definerer profesjonell skepsis som skeptisk holdning. Vi måler ikke revisors skeptiske tankesett da dette anses vanskelig å måle. Skeptisk holdning er videre operasjonalisert til 1) vurdering av risiko og 2) videre revisjonshandlinger. I rammeverket er skeptisk holdning delt inn i revisors skeptiske tanker, følelser og intensjoner. Da en operasjonalisering av den avhengige

variabelen skal være målbar vil revisors tanker og følelser være tilknyttet vurdering av risiko, mens intensjoner er tilknyttet videre revisjonshandlinger. Høyere risikofastsettelse (skeptisk vurdering) og høyere etterspørsel etter bevis (skeptisk handling) er generelt sett på som indikatorer for mer skepsis (Nelson, 2009).

Det innføres også kontrollvariabler i modellen da vi anser disse som andre variabler enn de uavhengige som kan påvirke revisors skeptiske holdning. I vårt tilfelle anser vi alder, kjønn og erfaring som variabler som kan påvirke revisors skeptiske holdning ved en rotasjon. Det er tidligere forsket på at blant annet arbeidserfaring og alder er variabler som har påvirkning på revisors profesjonelle skepsis (Carpenter, Durtschi, & Gaynor, 2002; Austin & Wilcox, 2002; Payne & Ramsay, 2005). I tillegg har vi inkludert en skala for å måle skepsis som en tilstand basert på rammeverket til Robinson et al. (2018).

3.2 Hypoteser

Vi vil nå presentere våre hypoteser basert på vår konseptuelle modell. Ved hypotesetesting vil man prøve å forkaste nullhypotesen, for å understøtte at alternativhypotesen er sann.

3.2.1 Hypotese 1

Det er visse omstendigheter som kan forhindre revisor i å anvende profesjonell skepsis i løpet av en revisjon. Eksempler er press og insentiver i revisjonsmiljøet, arbeidsbelastningen eller å utvise for stor tillit til klienten (Olsen, 2014). Disse omstendighetene kan typisk fremtre dersom revisor har hatt klienten over en lang periode. Partnerrotasjon har blitt innført for å redusere trusselen mot for stor fortrolighet til klienten (IESBA, 2007). Under punkt 2.1.3 har vi omtalt tidligere forskning på rotasjon. De ulike studiene har imidlertid kommet frem til tvetydige resultater. Basert på teori og bakgrunnen for implementering av partnerrotasjon antar vi derfor at:

H1: En partnerrotasjon vil i større grad føre til økt skeptisk holdning enn ved ingen rotasjon

H0: En partnerrotasjon vil i mindre eller lik grad føre til økt skeptisk holdning enn ved ingen rotasjon

3.2.2 Hypotese 2

Et børsnotert selskap må bytte revisjonsselskap etter ti år ved implementering av pliktig firmarotasjon. Før denne tid har det foregått en partnerrotasjon innad i det tidligere revisjonsselskapet. Teori indikerer at revisor har økonomiske insentiver for å beholde klienten, som igjen kan påvirke profesjonell skepsis og revisjonskvalitet (Quick & Schmidt, 2018). Den Europeiske kommisjonen mener at de eksisterende rotasjonsreglene derfor ikke er tilstrekkelige da revisjonsselskapets fokus fortsatt vil være å beholde klienten så lenge som mulig (European Commission, 2016). Ved en firmarotasjon argumenteres det derfor for at det nytilsatte revisjonsselskapet gjennomfører revisjonen med et nytt perspektiv, såkalt «ferske øyne» (Cameran et al., 2015). Vi antar derfor at:

H2: En firmarotasjon vil i større grad føre til økt skeptisk holdning enn ved en partnerrotasjon

H0: En firmarotasjon vil i mindre eller lik grad føre til økt skeptisk holdning enn ved en partnerrotasjon

4. Metode

I dette kapittelet vil vi gå gjennom metoden for eksperimentet og hvordan vi har utformet undersøkelsen. Vi vil også gå inn på hvordan vi skal analysere datamaterialet og hvordan vi har hensyntatt reliabilitet og validitet ved utformingen.

4.1 Forskningstilnærming

Det er vanlig å skille mellom to ulike tilnærminger, induktiv og deduktiv. Vi ønsket å formulere hypotesene våre på bakgrunn av tidligere forskning og teori, og valgte dermed å benytte oss av en deduktiv tilnærming. Ettersom vi allerede hadde hypoteser som vi ønsket å teste benyttet vi oss derfor av en kvantitativ metode, fordi ved bruk av en kvantitativ metode er dataene tellbare og dermed målbare (Larsen, 2017).

4.2 Forskningsdesign

For å se om profesjonell skepsis påvirkes av rotasjon har vi valgt å utføre et eksperiment. Eksperimentell metode kjennetegnes ved at forskeren manipulerer en eller flere uavhengige variabler, for og deretter se effekten den har på den avhengige variabelen (Trotman, 2001). Et eksperimentelt design er ansett som det sterkeste designet når det gjelder intern validitet. Dette er på grunn av at et eksperimentelt design består av minst to grupper, hvor den ene gruppen er en kontrollgruppe og den andre en eksperimentgruppe (Trochim, Donnelly, & Arora, 2016).

I vårt eksperiment blir deltakerne tilfeldig fordelt i én av tre grupper. For å kunne besvare forskningsspørsmålet vårt behøver vi å ha en gruppe «ingen rotasjon» som vi kan benchmarke funnene våre mot. Da det er lovpålagt med rotasjon av revisor for foretak av allmenn interesse vil ikke «ingen rotasjon» eksistere i virkeligheten. Ved å sammenligne «partnerrotasjon» mot «ingen rotasjon» gir det oss muligheten til å teste effekten av denne rotasjonen uten effekten av firmarotasjon. Dersom resultatet viser at partnerrotasjon gir økt skepsis ut over ingen rotasjon vil vi videre undersøke om firmarotasjon gir økt skepsis ut over dette. «Ingen rotasjon» vil derfor fungere som en kontrollgruppe for «partnerrotasjon», mens «partnerrotasjon» vil fungere som en kontrollgruppe for «firmarotasjon». Vi sammenligner ikke «firmarotasjon» mot «ingen rotasjon», da en firmarotasjon innebærer partnerrotasjon.

4.2.1 “Between-subjects” design

Den uavhengige variabelen kan manipuleres i et within-subjects design, between-subjects design eller en kombinasjon av disse. Vi har valgt å manipulere den uavhengige variabelen i et between-subjects design. Det som kjennetegner et slik design er at flere nivåer av en variabel kan testes samtidig da deltakerne blir fordelt i ulike grupper. Ved et within-subjects design vil deltakerne få alle nivåene av den uavhengige variabelen (Trotman, 2001). Fordelene med within-subjects design er at man trenger et færre antall deltakere da de fungerer som sin egen kontrollgruppe. Ved et between-subjects design kan vi derfor risikere et for lavt antall deltakere slik at det blir vanskelig å få signifikante resultater. Ulempen med within-subjects design er imidlertid at deltakerne kan forstå våre hypoteser og dermed forstå at de burde være mer skeptiske ved firmarotasjon og partnerrotasjon, enn ved ingen rotasjon. Designet kan også medføre at deltakerne får en læringseffekt som vil være negativt dersom de etterhvert lærer hva de skal svare. Dette kan føre til at resultatene av de ulike rotasjonene ikke blir representative.

4.3 Datainnsamling

4.3.1 Utvalg

Vi foretar et utvalg fra den populasjonen vi ønsker å undersøke slik at vi deretter kan generalisere resultatene til populasjonen (Trochim et al., 2016). Et utvalg er de enhetene som deltar i undersøkelsen og ettersom det er vanskelig å undersøke en hel populasjon, velger vi kun et utvalg (Johannesen, Christoffersen, & Tufte, 2016). I studien vår ønsker vi å si noe om revisors profesjonelle skepsis etter en rotasjon og roterende revisor (oppdragsansvarlig) er dermed vår ønskede populasjon. Det vil være vanskelig å få tak i et tilstrekkelig utvalg oppdragsansvarlige revisorer da de er inne i en hektisk periode og dermed ikke prioriterer slike undersøkelser. Vi har dermed valgt å bruke studenter som proxy for oppdragsansvarlige revisorer. Dette er ikke ideelt, men det er tidligere forsket på at revisjonsstudenter kan benyttes som proxy for praktiserende revisorer innen revisjonsforskning (Peecher & Solomon, 2001; Mortensen, Fisher, & Wines, 2012)

Utvalget vårt er revisjonsstudenter på Norges Handelshøyskole (NHH), Universitetet i Stavanger (UiS) og Handelshøyskolen BI. For å forsikre oss at utvalget er så representativt som mulig har vi satt et krav at de har hatt minst et kurs innen revisjon eller revisjonserfaring.

4.3.2 Utforming av eksperimentell undersøkelse

Caset ble utformet etter inspirasjon av en tidligere revisoreksamen gjengitt i Revisjon – Oppgaver og løsninger (Gulden & Haaland, 2017). Oppgaven gikk ut på å foreta en risikovurdering basert på regnskapstall per interrim tilknyttet innkjøpsområdet. Vi valgte innkjøpsområdet da selskaper i møbelbransjen foretar store innkjøp av møbler og dette vil være en vesentlig regnskapspost for klienten. Selskapsinformasjonen er knyttet til et fiktivt børsnotert selskap med inspirasjon fra et selskap i samme bransje². Selve caset er knyttet til planleggingsprosessen ved interrim. Vi valgte at deltakerne skulle være oppdragsansvarlige revisorer da dette er mest hensiktsmessig sett i forhold til at det er partner som roterer ved en rotasjon. Oppgaven til revisor går ut på å vurdere resultatet av analytiske handlinger og ledelsens beskrivelse av en intern kontroll og deretter vurdere risikoen for vesentlig feilinformasjon og videre revisjonshandlinger.

Alle gruppene fikk tildelt selskapsinformasjon, beskrivelse av en internkontroll og regnskap med tilhørende analytiske handlinger. Manipulasjonen i eksperimentet var at de ulike gruppene fikk informasjon relatert til enten partnerrotasjon, firmarotasjon eller ingen rotasjon. Da vi skal undersøke hvordan manipulasjonen påvirker den avhengige variabelen var det viktig at informasjonen gitt i caset var tilsvarende for alle gruppene for å unngå å introdusere variabler som vi ikke hadde kontroll over.

Etter at deltakerne hadde lest caseteksten fikk de tre til fem påstander alt etter hvilken gruppe de havnet i. Vi utformet påstandene basert på Nolder og Kadous (2018) sitt rammeverk for å måle deltakernes skeptiske holdning. Skeptisk holdning er i rammeverket delt inn i tanker, følelser og intensjoner. Vi utformet derfor påstander som ville måle alle disse skeptiske dimensjonene basert på revisors vurdering av risiko og videre revisjonshandlinger. Flere konseptualiseringer av profesjonell skepsis tar ikke hensyn til følelser. Ved å ta hensyn til følelser, øker dette vår mulighet til å forutsi og derfor måle deltakernes intensjoner og handlinger. Glover & Prawitt (2014) tar hensyn til følelser i deres rammeverk hvor profesjonell skepsis strekker seg på et kontinuum fra fullstendig tillit til fullstendig tvil. Dette rammeverket imøtekommer derfor følelseskomponenten i revisors skeptiske holdning (Nolder & Kadous, 2018). For gruppene som mottar manipulasjon i form av rotasjon har vi derfor

² Caset er inspirert av regnskapstall hentet fra: <https://www.purehelp.no/m/company/account/jyskas/947477129>

inkludert en påstand som omhandler deres tillit til fjorårets revisjon. Basert på denne påstanden skal deltakerne videre ta stilling til videre revisjonshandlinger basert på nivået av tillit. Vi mener det er viktig å inkludere en påstand om tillit til fjorårets revisjon basert på det faktum at det er risiko for at tidligere revisor har hatt et nært forhold til klienten som har påvirket utøvelse av profesjonell skepsis og dermed revisjonskvalitet.

Tabell 1: Oversikt over påstander og hva de måler

Gruppe 1 og 2 (Partnerrotasjon og firmarotasjon)		Skeptisk dimensjon	Operasjonalisert avhengig variabel
Påstand 1	Er det risiko for at varekostnad er vesentlig feil?	Tanker	Vurdering av risiko
Påstand 2	Er du bekymret for at varekostnad er vesentlig feil?	Følelser	Vurdering av risiko
Påstand 3	Vil du øke omfanget av videre revisjonshandlinger?	Intensjoner	Videre revisjonshandlinger
Påstand 4	Har du tillit til fjorårets revisjon?	Tillit	Vurdering av risiko
Påstand 5	Er det sannsynlig at du vil innhente mer revisjonsbevis basert på tilliten til fjorårets revisjon?	Intensjoner	Videre revisjonshandlinger
Gruppe 3 (Ingen rotasjon)			
Påstand 1	Er det risiko for at varekostnad er vesentlig feil?	Tanker	Vurdering av risiko
Påstand 2	Er du bekymret for at varekostnad er vesentlig feil?	Følelser	Vurdering av risiko
Påstand 3	Vil du øke omfanget av videre revisjonshandlinger?	Intensjoner	Videre revisjonshandlinger

For å måle påstandene tok vi i bruk en Likert-skala som gikk fra 1 til 6, hvor 1 tilsvarer «i svært liten grad» og 6 tilsvarer «i svært stor grad». Ved bruk av en denne type skala vil nivåene ofte gå fra 1 til 5, men vi ønsket en såkalt «forced-choice response scale» (Trochim, Donnelly, & Arora, 2016) for å unngå at deltakerne bevisst velger middelveien.

For å sikre validitet av den uavhengige variabelen er det nødvendig med en manipulasjonssjekk i undersøkelsen (Trotman, 2001). Manipulasjonssjekken skal gi oss en

indikasjon på om deltakerne har vært bevisste på hvilken rotasjon de har vært utsatt for. Vi inkluderte en manipulasjonssjekk hvor deltakeren måtte besvare om revisjonsselskapet hadde hatt denne klienten over flere år. En deltaker som fikk partnerrotasjon skulle derfor svare ja, mens ved en firmarotasjon skulle deltakeren svare nei. Gruppen som var utsatt for «ingen rotasjon» fikk også et tilsvarende spørsmål slik at vi kunne kontrollere at deltakerne forsto at informasjonen gjaldt ved et langt klientforhold.

I undersøkelsen inkluderte vi også kontrollvariabler for å undersøke om de hadde noen påvirkning på resultatene. Kjønn, alder og arbeidserfaring er typiske variabler som kan påvirke resultatene. Vi tok også i bruk Robinson-skala som en kontrollvariabel. Robinson-skala er basert på rammeverket til Robinson et al. (2018) og er tilpasset vårt case. Opprinnelig rammeverk har 12 spørsmål, men vi reduserte dem til 10. Måleskalaen går fra 1 («Helt uenig») til 7 («Helt enig»). Dette rammeverket måler skepsis som en tilstand, mens Nolder og Kadous' rammeverk måler skeptisk holdning. Vi ønsker å bruke modellen som en kontrollvariabel for å se om det er sammenheng i deltakernes skeptiske tilstand og deres skeptiske holdninger. Robinson et al. foreslår at profesjonell skepsis som en tilstand er et mellomliggende trinn mellom situasjonelle påvirkninger og skeptisk atferd. Da begge modellene er bygget på at profesjonell skepsis påvirkes av situasjonelle faktorer antar vi at en deltaker med sterk skeptisk holdning også scorer høyt på skeptisk tilstand.

4.3.3 Pilottest

Før vi publiserte undersøkelsen utførte vi en pilottest på fem personer, hvor fire av de var revisjonsstudenter og én var erfaren revisor. Bakgrunnen for pilottesten var å undersøke om caset var forståelig og troverdig, og om spørsmålene var formulert på en forståelig måte. Etter tilbakemeldinger på pilottesten valgte vi å utføre noen mindre endringer, blant annet å gi respondentene tilgang til informasjon om selskapet samtidig som de besvarte spørsmålene. Vi la også til et ekstra nivå på Likert-skalaen til påstandene våre slik at det ble seks nivåer. Dette gjorde vi for å unngå at flere velger den midterste verdien bevisst.

4.3.4 Praktisk gjennomføring

For å utforme og distribuere undersøkelsen tok vi i bruk programmet Qualtrics. Før vi kunne distribuere undersøkelsen undersøkte vi at den ikke var meldepliktig til Norsk Senter for Forskningsdata. Prosjektet vårt var ikke meldepliktig da Qualtrics gjorde det mulig å skjule IP-adresser i tillegg til at vi ikke innsamlet annen personlig informasjon.

For å nå ut til studentene valgte vi å sende personlig melding til de som er medlem av Facebook gruppen MRR 2018-2020. Etter en uke sendte vi ut en påminnelse i Facebook gruppen. Undersøkelsen ble også sendt ut til revisjonsstudenter fra andre skoler igjennom vårt private nettverk.

4.4 Analyseverktøy

I en statistisk analyse er målet å bestemme sannsynligheten for at funnene er realistiske eller bare tilfeldige. Man sammenligner denne sannsynligheten med alfanivået og bestemmer ut fra dette om man kan akseptere det statistiske resultatet. Alfa nivået er p-verdien som er valgt som signifikansnivå. I vårt eksperiment tar vi i bruk en p-verdi på 5% hvor en verdi over dette ikke gir et signifikant resultat. Vi setter et lavt signifikansnivå for å eliminere type 1 feil, som er risikoen for at man konkluderer på at det eksisterer et forhold når det ikke gjør det (Trochim et al., 2016).

For å analysere datasettet vårt tok vi i bruk analyseverktøyet IBM SPSS. Da undersøkelsen ble gjennomført i Qualtrics kunne vi eksportere resultatene direkte inn i dette programmet for å gjennomføre analysen. På denne måten fikk vi eliminert faren for menneskelige feil. Spørsmålet i påstand 4 er vinklet i motsatt retning. Dette førte til at vi måtte reversere skalaen for dette spørsmålet slik at verdiene ble de samme som de andre spørsmålene.

I analysen ønsket vi å finne ut om vi kunne forkaste nullhypotesene våre. Dette gjøres ved å ta i bruk en modell som observerer om forskjellen mellom gruppene er signifikante. En t-test vurderer om gjennomsnittet til to grupper er statistisk forskjellige fra hverandre. Da vi har et between-subjects design benyttet vi en enveis-ANOVA da vi vil få de samme resultatene som ved bruk av en t-test. I en ANOVA-analyse ser man på de absolutte forskjellene i gjennomsnitt mellom gruppene i tillegg til variasjonen i hver gruppe (Trochim et al., 2016).

Vi har målt påstandene våre både enkeltvis og samlet. For at man skal kunne analysere påstandene samlet som en indeks må man undersøke påliteligheten av denne. Vi måler påliteligheten av indeksen ved hjelp av Cronbachs alfa. En verdi over 0,7 anses pålitelig (UCLA: Statistical Consulting Group). Vi har tatt i bruk indekser i hypotese 1, 2 og for Robinson-skala og dette ga oss verdier på henholdsvis 0,860, 0,874 og 0,855.

I et eksperiment skal det kun være manipulasjonen som utgjør forskjellen mellom gruppene. Ved en tilfeldig fordeling i Qualtrics tas det ikke hensyn til alder, kjønn, arbeidserfaring eller resultat fra Robinson-skala. For å ta hensyn til disse kontrollvariablene benyttet vi derfor en ANCOVA³.

4.5 Reliabilitet og validitet

For å evaluere kvaliteten på resultatet av eksperimentet må to kriterier være oppfylt; reliabilitet og validitet. Reliabilitet refererer til påliteligheten og sammenhengen av målingene. Dersom man utfører undersøkelsen på ulike tidspunkt eller at ulike forskere utfører den, skal resultatene være konsistente for at de skal være pålitelige (Trochim et al., 2016). Reliabilitet deles gjerne inn i intern og ekstern reliabilitet. Den interne reliabiliteten styrkes gjennom at vi er to studenter som gjennomfører eksperimentet og dermed kan redusere muligheten for at data tolkes feil. Ekstern reliabilitet styrkes ved at deltakerne forblir anonyme og at resultatene kan eksporteres direkte fra Qualtrics til analyseprogrammet SPSS. For å sikre høy reliabilitet bør man også utføre en pilottest før selve undersøkelsen. Formålet med en slik test er å avgrense spørsmålene slik at deltakerne ikke vil ha noe problem med å besvare dem under undersøkelsen. Slik vil man unngå systematiske målingsfeil og skjeve resultater.

Reliabilitet er essensielt for forskningskvalitet, men det er likevel ikke tilstrekkelig for å sørge for god kvalitet på forskningen. Kvaliteten på forskningen avhenger ikke bare av reliabilitet, men også validitet (Saunders, Lewis, & Thornhill, 2016). Validitet beskriver hvor godt man klarer å måle det man har til å hensikt å måle eller undersøke (Trochim et al., 2016). I et eksperiment er intern og ekstern validitet ansett som kvalitetsindikatorer. Intern validitet er videre en nødvendig betingelse for ekstern validitet (Peecher & Solomon, 2001). Den interne validiteten demonstrerer det kausale forholdet mellom den avhengige og uavhengige variabelen og styrkes gjennom at alle deltakerne har lik mulighet til å havne i alle gruppene som undersøkes. Qualtrics gjorde det mulig å fordele deltakerne tilfeldig i gruppene. En svakhet med dette oppstår når noen åpner undersøkelsen og ikke gjennomfører den. Dette fører til at antallet i hver gruppe kan variere slik at den interne validiteten i hver gruppe ikke er like

³ «Analysis of covariance»

sterk. For og videre sikre at vi har lykket med å manipulere den uavhengige variabelen mottar gruppene en manipulasjonssjekk, som igjen styrker intern validitet.

Den eksterne validiteten refererer til om studiens funn kan være generalisert til andre relevante settinger eller grupper (Saunders et al., 2016). I vår undersøkelse tar vi i bruk studenter. Det er antatt at praktiserende revisorer vil være best egnet til å sikre ekstern validitet, men det er begrenset hvor mye dette påvirkes ved bruk av studenter (Peecher & Solomon, 2001; Mortensen et al., 2012). Vi tok i bruk studenter fordi disse var lettest tilgjengelige for oss. Blant studentene vil det også være praktiserende revisorer og det var derfor viktig at vi fanget opp disse forskjellene i våre kontrollvariabler.

5. Resultater

I dette kapittelet vil vi presentere resultatene fra eksperimentet.

5.1 Deskriptiv statistikk

Tabell 2: Deskriptiv statistikk for demografiske variabler N= 29

	Ingen rotasjon	Partnerrotasjon	Firma-rotasjon	Totalt
Alder				
20-25 år	5	3	9	17
26-30 år	5	2	2	9
Over 30 år	0	3	0	3
Kjønn				
Kvinne	6	4	7	17
Mann	4	4	4	12
Arbeidserfaring				
Nei	4	2	8	14
Mindre enn 1 år	3	3	1	7
1-2 år	3	0	0	3
3-4 år	0	1	2	3
5+ år	0	2	0	2
Fullført revisjonsfag				
Ja	10	7	11	28
Nei	0	1	0	1

Før vi satt i gang med analysen måtte vi rydde i datasettet. Totalt var det 76 som åpnet undersøkelsen, men 44 av de måtte vi ekskludere fordi de ikke fullførte. Dette er en grunn for at det foreligger skjevheter i antall deltakere i de ulike gruppene. Videre måtte 3 til fjernes ettersom de ikke besto manipulasjonssjekken.

Deltakerne ble tilfeldig inndelt i de ulike gruppene og totalt var det 29 deltakere. Vi ser at alder er ulikt fordelt mellom gruppene. I gruppen med firmarotasjon er nesten alle i gruppen 20-25 år, mens det i gruppen med ingen rotasjon er likt fordelt mellom 20-25 år og 26-30 år. I gruppen med partnerrotasjon er det tilnærmet likt fordelt mellom de tre aldersgruppene. Det er ulik fordeling av kjønn da flere jenter gjennomførte undersøkelsen. Videre hadde 48% av

deltakerne ingen arbeidserfaring, men 97% har hatt revisjonsfag. For at vi skulle ta deltakerne med i analysen måtte de enten ha erfaring eller revisjonsfag slik at svarene skulle bli mest mulig pålitelige.

5.1.1 Test av systematiske forskjeller mellom gruppene

Tabell 3: Univariat-test for avvik fra gjennomsnittet

	N	Kjønn	Alder	Arbeidserfaring
Gruppe 1 Partnerrotasjon	9	1,5	2	2,75
Gruppe 2 Firmarotasjon	11	1,36	1,18	1,64
Gruppe 3 Ingen rotasjon	10	1,4	1,5	1,9
Sig.		0,847	0,031	0,168

Vi tester om utvalgsfordelingen mellom gruppene har vært vellykket ved hjelp av en univariat test på gjennomsnittsverdiene knyttet til kjønn, alder og arbeidserfaring. Fra testen ser vi at det ikke er noen signifikante forskjeller mellom variablene kjønn og arbeidserfaring. Det er derimot en signifikant forskjell mellom gruppene når det gjelder alder. Fra den deskriptive statistikken i tabell 2 har vi at alder er skjevt fordelt mellom gruppene. Gruppene er dermed ikke helt statistisk identiske.

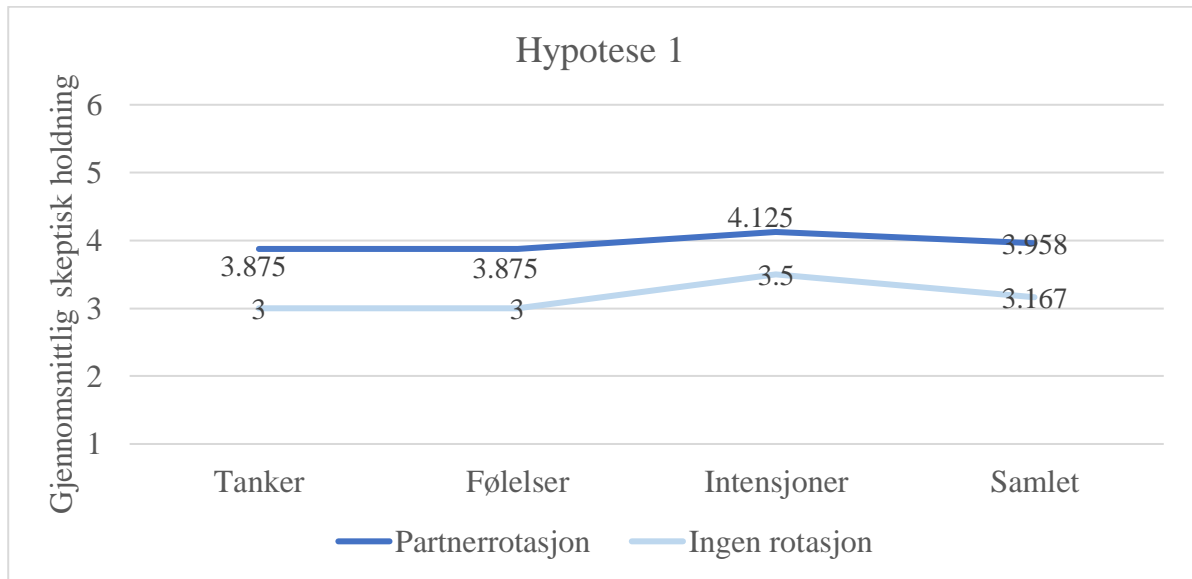
5.2 Manipulasjonssjekk

I vårt eksperiment er det viktig at deltakerne har forstått at de er oppdragsansvarlig revisor på et team hvor det har foregått enten en partner- eller firmarotasjon. I tillegg mente vi at det var nødvendig med en manipulasjonssjekk for de som ikke var utsatt for rotasjon for å kontrollere at de hadde forstått at de hadde hatt klienten lenge. I undersøkelsen var det 3 stykker som svarte feil på manipulasjonssjekken, 2 på firmarotasjon og 1 på partnerrotasjon. Vi valgte å fjerne de som ikke besto manipulasjonssjekken fra analysen, fordi det er essensielt for analysen at respondentene har fått med seg om det har skjedd en firmarotasjon eller en partnerrotasjon.

5.3 Test av hypotese 1

Hypotese 1 skal undersøke om en partnerrotasjon i større grad vil føre til økt skeptisk holdning enn ingen rotasjon. Vurderingene fra gruppe 1 (partnerrotasjon) og gruppe 3 (ingen rotasjon) er sammenlignet for de tre første påstandene.

Figur 3: Profildiagram som viser gjennomsnittet for variablene i hypotese 1.



Figur 3 viser at gjennomsnittet for vurderingene til gruppe 1 er høyere for samtlige påstander. Indeksen for skeptisk holdning gir gruppe 1 et gjennomsnitt på 3,958 og 3,167 for gruppe 3. Gruppen som var utsatt for en partnerrotasjon er mer skeptisk enn gruppen som ikke er utsatt for rotasjon.

Tabell 4: Deskriptiv statistikk og ANOVA for hypotese 1

	Påstand 1 Revisors tanker om risiko	Påstand 2 Revisors følelser om risiko	Påstand 3 Revisors intensjoner basert på risiko	Samlet skeptisk holdning
Gruppe 1 (Partnerrotasjon)				
Gjennomsnitt	3,875	3,875	4,125	3,958
Standardavvik	0,991	0,991	0,641	0,786
Gruppe 3 (Ingen rotasjon)				
Gjennomsnitt	3,000	3,000	3,500	3,167
Standardavvik	0,817	1,054	1,269	0,906
ANOVA				
Sig. (2.tailed)	0,056	0,091	0,224	0,069
Sig. (1.tailed)	0,028	0,046	0,112	0,035

Av tabell 4 ser vi at standardavvikene er noe høyere for gruppe 3 enn for gruppe 1. Dette skyldes at enkelte deltakere enten er mer eller mindre skeptiske enn gjennomsnittet for gruppene.

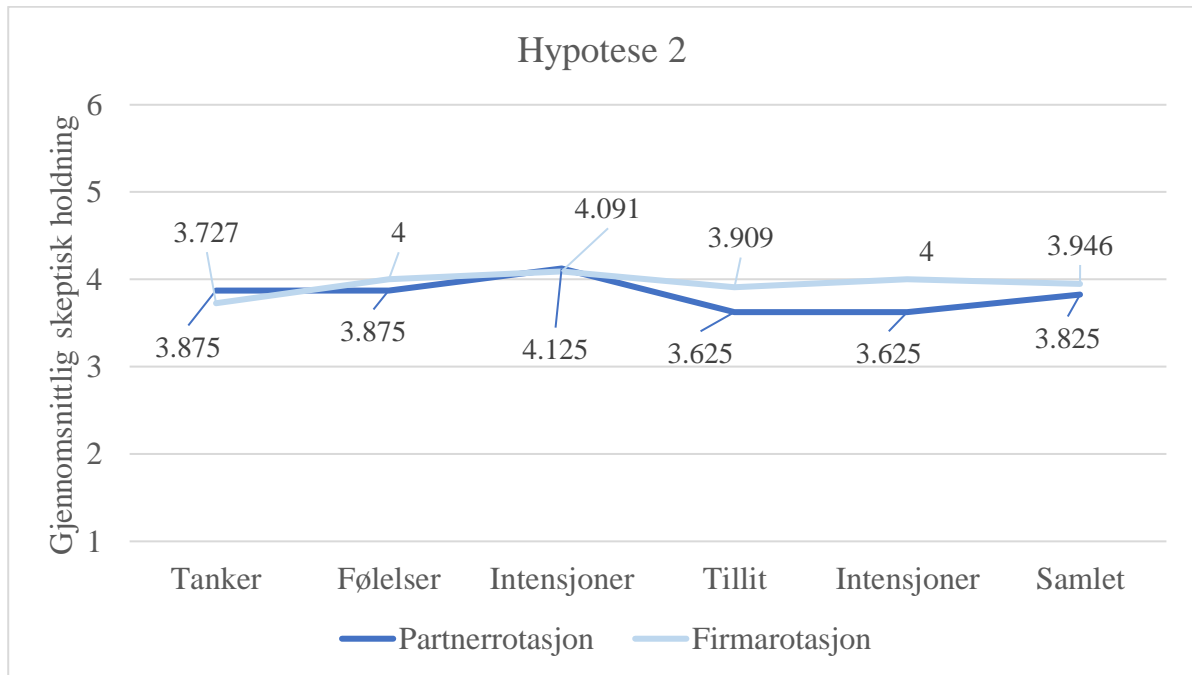
Selv om det er forskjell mellom gruppene må man finne ut om denne er signifikant. Vi utførte derfor en enveis-ANOVA⁴ og på grunn av hypotesens retning har vi brukt en ensidig test. Resultatet i tabell 4 viser at det er en signifikant økning i revisors skeptiske holdning ved en partnerrotasjon, $p\text{-verdi} = 0,035 < 0,05$. Dersom man ser på påstandene separat er det imidlertid kun påstandene som går på revisors risikovurdering som er signifikante. Vi utførte videre en ANCOVA for å analysere kontrollvariablene kjønn, alder, arbeidserfaring og Robinson-skala. Ingen av kontrollvariablene var signifikante og vil derfor ikke diskuteres videre.

⁴ Se vedlegg 2 for fullstendige tabeller fra SPSS

5.4 Test av hypotese 2

Hypotese 2 skal undersøke om en firmarotasjon i større grad fører til økt skeptisk holdning enn en partnerrotasjon. Vurderingene fra gruppe 1 (partnerrotasjon) og gruppe 2 (firmarotasjon) er sammenlignet for fem påstander.

Figur 4: Profildiagram som viser gjennomsnittet for variablene i hypotese 2



Figur 4 viser at gruppene varierer på grad av skepsis for de ulike påstandene. Ser man på gjennomsnittet for påstandene samlet er gruppen med firmarotasjon mer skeptisk enn gruppen med partnerrotasjon.

Tabell 5: Deskriptiv statistikk og ANOVA for hypotese 2

	Påstand 1	Påstand 2	Påstand 3	Påstand 4	Påstand 5	Samlet skeptisk holdning
	Revisors tanker om risiko	Revisors følelser om risiko	Revisors intensjoner basert på risiko	Revisors tillit til fjorårets revisjon	Revisors intensjoner basert på denne tilliten	
Gruppe 1 (Partnerrotasjon)						
Gjennomsnitt	3,875	3,875	4,125	3,625	3,625	3,825
Standardavvik	0,991	0,991	0,641	1,061	1,188	0,721
Gruppe 2 (Firmarotasjon)						
Gjennomsnitt	3,727	4,000	4,091	3,909	4,000	3,946
Standardavvik	1,104	1,000	0,944	1,221	1,095	0,934
ANOVA:						
Sig. (2. tailed)	0,768	0,790	0,931	0,604	0,486	0,765
Sig. (1. tailed)	0,384	0,395	0,466	0,302	0,243	0,383

Tabell 5 viser en mer detaljert oversikt og dersom man ser på påstand 1 til 3 er samlet gjennomsnitt for gruppen med partnerrotasjon 3,96 og 3,94 for gruppen med firmarotasjon. Den skeptiske holdningen er derfor tilnærmet lik for både partnerrotasjon og firmarotasjon. Det er påstand 4 (tillit basert på fjorårets revisjon) og påstand 5 (intensjoner basert på dette) som gjør utslaget for resultatene.

For å undersøke skeptisk holdning nærmere laget vi en indeks for risikovurdering basert på påstand 1, 2 og 4, og en indeks for videre revisjonshandlinger basert på påstand 3 og 5. Dette ga imidlertid ikke signifikante resultater og blir derfor ikke diskutert videre, se vedlegg 3.

Vi utførte en enveis-ANOVA⁵ og på grunn av hypotesens retning har vi brukt en ensidig test. P-verdien er på 0,383 og vi kan derfor ikke forkaste nullhypotesen da resultatet ikke er signifikant.

⁵ Se vedlegg 3 for fullstendige tabeller fra SPSS

Tabell 6: ANCOVA – analyse av kontrollvariabler for hypotese 2

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	5,414 ^a	5	1,083	2,007	0,145
Intercept	1,786	1	1,786	3,309	0,092
Robinson-skala	2,025	1	2,025	3,752	0,075
Kjønn	2,206	1	2,206	4,089	0,064
Alder	0,866	1	0,866	1,604	0,228
Arbeidserfaring	0,184	1	0,184	0,341	0,569
Partnerrotasjon/ firmarotasjon	0,942	1	0,942	1,746	0,209
Error	7,015	13	0,540		
Total	300,640	19			
Corrected Total	12,429	18			

Vi utførte videre en ANCOVA for å analysere påvirkningen av kontrollvariablene i hypotese 2. Vi har brukt en tosidig test da vi antar at kontrollvariablene kan påvirke skeptisk holdning i begge retninger. Når man tar hensyn til kjønn, alder, arbeidserfaring og Robinson-skala får vi en p-verdi på 0,209. P-verdien reduseres etter at kontrollvariablene er hensyntatt, men vi kan ikke forkaste nullhypotesen. Kontrollvariablene kjønn og Robinson-skala er marginalt signifikante med verdier på henholdsvis 0,064 og 0,075. Fra test av systematiske forskjeller mellom gruppene i punkt 5.1.1 fikk vi at variabelen alder ga en signifikant forskjell mellom gruppene. Analysen av kontrollvariabler viser imidlertid at alder ikke har hatt en signifikant påvirkning på resultatet i hypotese 2.

5.5 Andre observasjoner

5.5.1 Profesjonell skepsis som en tilstand

Vi tok i bruk Robinson-skala for å måle profesjonell skepsis som en tilstand hos deltakerne. Resultatet fra ANCOVA viste at Robinson-skala hadde en marginal signifikant påvirkning på skeptisk holdning. Vi undersøkte derfor Robinson-skala videre ved å sammenligne denne skalaen mot rammeverket til Nolder og Kadous. Opprinnelig skala har 12 spørsmål, men vi reduserte dem til 10. Vi forutsetter at skalaen kan måles på tilsvarende måte som Hurtt (2010) sin opprinnelige skala. Da skalaen går fra 1 til 7 vil den variere på verdier fra 10 til 70. Deltakere som scorer høyt på skalaen har en høyere skepsis enn de som scorer lavt.

Tabell 7: Deskriptiv statistikk for Robinson Score

Robinson Score	Antall	Gjennomsnitt	Standardavvik	Min.	Maks.
Gruppe 1 Partnerrotasjon	8	46,375	9,680	34,00	59,00
Gruppe 2 Firmarotasjon	11	45,273	10,001	25,00	60,00
Gruppe 3 Ingen rotasjon	10	45,100	11,130	34,00	64,00
Totalt	29	45,517	9,963	25,00	64,00

Den totale gjennomsnittsverdien er 45,517. Vi fordelte deltakerne deretter i to grupper etter om de scoret over eller under gjennomsnittsverdien. For å sammenligne skeptisk tilstand mot skeptisk holdning er deltakere med høy score sammenlignet med gjennomsnittsverdien på deres svar på påstandene basert på Nolder og Kadous sitt rammeverk, og omvendt.

Tabell 8: Deskriptiv statistikk – Sammenligning av skeptisk tilstand og skeptisk holdning

Skeptisk tilstand		Antall	Skeptisk holdning			
			Gjennomsnitt	Standardavvik	Min.	Maks.
Lav Score	Partnerrotasjon	5	3,60	0,548	3	4
	Firmarotasjon	6	3,67	1,033	2	5
	Ingen rotasjon	6	2,67	0,816	2	4
	Totalt	17	3,29	0,920	2	5
Høy Score	Partnerrotasjon	3	4,33	0,577	4	5
	Firmarotasjon	5	4,60	0,548	4	5
	Ingen rotasjon	4	3,75	0,957	3	5
	Totalt	12	4,25	0,754	3	5

Av tabellen kan man lese at de som scorer høyt på Robinson-skalaen også har en høyere gjennomsnittsscore på påstandene til Nolder og Kadous. Resultatene er også konsistente med resultatene fra hypotesene. Gruppen som ikke roterer scorer dermed lavest i gjennomsnitt på både skeptisk tilstand og skeptisk holdning. Firmarotasjon er den gruppen som er mest skeptisk, i tråd med resultatet i hypotese 2. Det er imidlertid ikke store forskjeller fra partnerrotasjon og firmarotasjon.

5.5.2 Forholdet mellom vurdering av risiko og videre revisjonshandlinger

Tabell 9: Forholdet mellom vurdering av risiko og videre revisjonshandlinger

	Gjennomsnitt Skeptisk vurdering	Gjennomsnitt Skeptisk handling
Gruppe 1 Partnerrotasjon	3,875	4,125
Gruppe 2 Firmarotasjon	3,864	4,091
Gruppe 3 Ingen rotasjon	3,000	3,500
Totalt	3,579	3,905

Vurdering av risiko består av de skeptiske dimensjonene tanker og følelser, mens videre revisjonshandlinger består av dimensjonen intensjoner. Alle gruppene var mer skeptiske på dimensjonen intensjoner enn dimensjonene tanker og følelser. Dette betyr videre at deltakerne hadde en lavere grad av skeptisk vurdering enn skeptisk handling.

6. Diskusjon og konklusjon

I dette kapittelet vil vi drøfte resultatene våre opp mot teori og tidligere forskning. Først skal vi diskutere resultatet av hypotesene og deretter påvirkningen av kontrollvariabler. Vi vil også diskutere andre observasjoner. På bakgrunn av diskusjonen vil vi komme med en konklusjon på oppgaven. Til slutt vil vi redegjøre for begrensninger for oppgaven og gi forslag til videre forskning.

6.1 Diskusjon av hypotesene

6.1.1 Diskusjon av hvorvidt en partnerrotasjon øker revisors skeptiske holdning

Vår første hypotese undersøker om en partnerrotasjon i større grad øker revisors skeptiske holdning enn ved ingen rotasjon. Resultatene viser at deltakerne i gruppen med partnerrotasjon samlet sett er mer skeptisk enn gruppen med ingen rotasjon. P-verdien ga oss grunnlag for å forkaste nullhypotesen.

Revisjonsforskere er uenige om en rotasjon av revisor vil forbedre revisors profesjonelle skepsis og revisjonskvalitet. Våre funn er i tråd med vår forventning og styrker revisjonsforskeres funn om at langt klientforhold reduserer profesjonell skepsis og revisjonskvalitet. Gruppen med partnerrotasjon vurderer risiko høyere og vil utføre et høyere antall videre revisjonshandlinger enn gruppen uten rotasjon. At gruppen uten rotasjon er mindre skeptisk kan derfor forklares av at de har høyere tillit til ledelsen samt selvsikkerhet til eget arbeid, da det ikke har vært noen modifiseringer i revisjonsberetningen tidligere. Ved langt klientforhold er det risiko for at revisor får et nært forhold med klienten, slik at revisor identifiserer seg selv med ledelsens interesser. Forklaringen på hvorfor gruppen med partnerrotasjon er mer skeptisk kan begrunnes i informasjonen om at de har et kort forhold til ledelsen. Dette viser at forhold til ledelsen påvirker revisors profesjonelle skepsis.

Et annet interessant funn er at gruppen uten rotasjon er mer skeptiske på dimensjonen intensjoner i forhold til de andre dimensjonene, sammenlignet med gruppen partnerrotasjon. Dette kan indikere at dersom det ikke foretas en rotasjon vil revisor basere seg i større grad på tidligere utført risikovurdering, men kompensere ved å utføre et høyere antall revisjonshandlinger for å oppnå akseptabel revisjonsrisiko.

6.1.2 Diskusjon av hvorvidt en firmarotasjon øker revisors skeptiske holdning ut over en partnerrotasjon

Vår andre hypotese undersøker om en firmarotasjon øker revisors skeptiske holdning i større grad enn ved en partnerrotasjon. Resultatene viser at revisor er mer skeptisk samlet sett etter en firmarotasjon. Et interessant funn er imidlertid at skepsisen varierer mellom de ulike påstandene og gruppen med partnerrotasjon har litt høyere samlet skepsis for påstand 1 til 3. Dette funnet støtter tidligere forskning og motstandere av firmarotasjon som mener at mangel av klientspesifikk kunnskap reduserer revisors mulighet til å avdekke vesentlig feil i regnskapet, fordi man stoler mer på informasjonen som man mottar fra ledelsen.

Det som skiller gruppene og fører til at gruppen med firmarotasjon er mer skeptisk er deres tillit til fjorårets revisjon og revisjonshandlinger basert på denne tilliten. Gruppen med firmarotasjon er mer skeptiske til fjorårets revisjon. Selv om tidligere revisor har gitt ren revisjonsberetning er det risiko for at det foreligger uoppdaget feilinformasjon i regnskapet. Revisor har tilgang til tidligere arbeidspapirer samt at revisjonsmedarbeidere har mulighet for å fortsette på oppdraget når det utføres en partnerrotasjon. Ved en firmarotasjon vil ikke revisor ha tilgang på samme informasjon og vil derfor være mer skeptisk til tidligere utført arbeid. Funnet støtter tilhengere av firmarotasjon som mener at eksisterende rotasjonsregler er utilstrekkelige da fokus fortsatt vil være å beholde klienten så lenge som mulig.

Våre funn trekker i ulik retning og støtter både tilhengere og motstandere av firmarotasjon. Resultat fra tidligere forskning viser at opplevd uavhengighet og revisjonskvalitet ikke forbedres ved firmarotasjon i forhold til pliktig partnerrotasjon. Våre funn viser at revisors profesjonelle skepsis er 3,2% høyere ved en firmarotasjon, og forskjellen er derfor ikke stor. Forskjellene mellom gruppene er imidlertid ikke signifikante, med en p-verdi på 0,383 og vi har derfor ikke grunnlag for å konkludere på at en firmarotasjon vil føre til økt profesjonell skepsis ut over en partnerrotasjon.

6.1.3 Diskusjon av kontrollvariabler

Ved å ta hensyn til kontrollvariablene kjønn, alder, arbeidserfaring og Robinson-skala fikk vi en p-verdi på 0,209 for hypotese 2. Dette kan tilsa at resultatene i hypotesen er drevet av én eller flere kontrollvariabler.

Kontrollvariablene som pekte seg mest ut var kjønn og Robinson-skala. P-verdien for variabelen kjønn var 0,064 for hypotese 2. Denne kontrollvariabelen er derfor marginalt signifikant som tyder på at kjønn har hatt en påvirkning på deltakernes skeptiske holdning. I gruppen med partnerrotasjon var fordelingen av kjønn lik, mens 64% av deltakerne i gruppen med firmarotasjon var kvinner.

P-verdien til variabelen Robinson-skala var 0,075 for hypotese 2 og er derfor marginalt signifikant. Vi undersøkte dette videre ved å sammenligne skeptisk holdning mot resultatene fra Robinson skala. Forskjellen mellom disse måleverktøyene er at Robinson-skala måler skeptisk tilstand. Ved å sammenligne skeptisk holdning mot skeptisk tilstand fant vi at de som scoret høyt på skeptisk tilstand også har en høyere gjennomsnittsscore på skeptisk holdning. Dette er i tråd med vår forventning om at en deltaker med sterk skeptisk holdning også har en sterk skeptisk tilstand. Resultatene viser at begge modellene er relevante for å måle situasjonell skepsis.

6.2 Andre observasjoner

6.2.1 Diskusjon av forskjellen mellom vurderingen av risiko og videre revisjonshandlinger

Det er ikke overraskende at deltakerne var mindre skeptiske i risikovurderingen enn ved avgjørelsen av videre revisjonshandlinger. Det er alltid risiko for at det finnes uoppdaget feilinformasjon i regnskapet og dersom risikoen vurderes høy må det utføres flere revisjonshandlinger slik at revisjonsrisikoen er på et akseptabelt nivå. I eksperimentet er det blant annet ikke noe tidspress eller oppgitt budsjett. Det medfører derfor ingen konsekvenser å utføre flere revisjonshandlinger som kan føre til at det er lettere for deltakerne å si at de vil gjøre noe mer.

6.3 Konklusjon

Formålet med oppgaven var å undersøke om en rotasjon ga økt profesjonell skepsis. Vi har også testet om firmarotasjon ga økt profesjonell skepsis ut over en partnerrotasjon. Den skeptiske holdningen ble målt gjennom revisors tanker og følelser vedrørende risiko og revisors intensjoner basert på dette. Våre funn ga signifikante resultater på at en rotasjon av partner vil forbedre revisors profesjonelle skepsis sammenlignet med ingen rotasjon. Vi så at gruppen med partnerrotasjon hadde vurdert risiko høyere og ønsket å gjennomføre flere revisjonshandlinger enn partnerne uten rotasjonsordning.

Vi oppnådde ikke et signifikant resultat da vi undersøkte om en firmarotasjon ga økt profesjonell skepsis ut over en partnerrotasjon og har derfor ikke statistisk grunnlag for å konkludere på at en rotasjonsform er mer gunstig enn den andre. Våre funn indikerer at skepsis-effekten ved partnerrotasjon er så stor at det ikke gir nevneverdig tilleggseffekt med firmarotasjon. Funnene støtter debatten om at en innføring av pliktig firmarotasjon vil føre til økte kostnader og at markedet kan gå glipp av verdifulle signaler som ville vært underforstått ved en frivillig rotasjon. Det er imidlertid klart at en rotasjon vil være nødvendig for å opprettholde profesjonell skepsis, men det kan tenkes at det er tilstrekkelig med enten partner- eller firmarotasjon, ikke begge deler.

6.4 Begrensninger

En eksperimentell studie kan stå overfor flere begrensninger, nettopp fordi den undersøker noen få av mange aspekter som er til stede i en reell setting. Ettersom dette er en masteroppgave er det begrenset med ressurser og tid som har medført at antall deltakere i undersøkelsen er lav. Ved bedre tid hadde vi ønsket å ha flere deltakere, da lavt antall deltakere gjør det vanskelig å oppnå signifikante resultater.

Caseteksten i undersøkelsen var relativt kort for å unngå at deltakerne gikk glipp av viktig informasjon for å besvare på spørsmålene. I en reell situasjon ville man hatt mer tilgjengelig informasjon å basere seg på, men i en slik undersøkelse er det ikke mulig å ta i betraktning alle elementer ved revisjonen. Ved at caseteksten er kort er det også fare for at deltakerne ikke syntes de har god nok informasjon og velger derfor å være mer skeptiske. Det samme gjelder for manglende forståelse av informasjonen som ble gitt.

Ettersom vi benyttet studenter i undersøkelsen og ingen av disse har erfaring som oppdragsansvarlig revisor, vil dette kunne påvirke svarene deres da de ikke er like kjent med ansvaret for sine beslutninger. Det er mulig at studentene som ikke har revisjonserfaring føler at de ikke har god nok kunnskap eller erfaring til å foreta en risikovurdering, som kan påvirke deres profesjonelle skepsis.

Profesjonell skepsis er et abstrakt begrep og er vanskelig å måle. Dette vil være en begrensning i oppgaven da vi faktisk ikke kan si om vi har klart å måle revisors profesjonelle skepsis. Vi tok derfor i bruk to måleverktøy som målte profesjonell skepsis for å styrke troverdigheten av målingene. Vi tok derimot ikke hensyn til profesjonell skepsis som et personlighetstrekk hos deltakerne. Dette fører til at vi ikke har grunnlag til å si om deltakerne er mer skeptiske av natur eller på grunn av den gitte situasjonen i caset.

6.5 Forslag til videre forskning

Etter hvert som firmarotasjon blir innført kan det være behov for å se mer på hvilken effekt det faktisk har, og måle verdien av firmarotasjon opp mot rotasjonskostandene en slik rotasjon vil medføre for revisjonsselskapet og klienten. Siden det er medarbeiderne i et revisjonsselskap som utfører store deler av revisjonen kan et annet interessant forskningsområde være rotasjon av medarbeider, og hvilken effekt dette har på revisjonskvaliteten og profesjonell skepsis.

Profesjonell skepsis anses å bestå av personlighetstrekk, men den er også situasjonsbetinget. Vi har studert revisors situasjonelle skepsis og videre bør det bli forsket på hvordan revisors profesjonelle skepsis som et personlighetstrekk vil bli påvirket av en rotasjon.

Tidligere studier har sett på endringer i årsregnskapet før og etter en rotasjon og dens påvirkning på revisjonskvalitet. Videre kan det være interessant å studere effekten disse endringene har på revisors profesjonelle skepsis.

Litteraturliste

- Asklund, A. (2016). *Ny revisorlov - betydelige endringer*. Hentet fra <https://www.revregn.no/asset/pdf/2016/5-16-7.pdf>
- Austin, D. A., & Wilcox, N. T. (2002). What Students Expect and What They See: Ideology, Identity and the Double Auction Classroom Experiment. *CERGE-EI Working Paper, 194*, ss. 1-40. doi:10.2139/ssrn.317863.
- Bagshaw, K. (2018, september 6). Hentet april 2019 fra International Federation of Accountants: <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/audit-assurance/discussion/professional-skepticism-heart-audit>
- Bandyopadhyay, S. P., Chen, C., & Yu, Y. (2014, Juni). Mandatory audit partner rotation, audit market concentration, and audit quality: Evidence from China. *Advances in Accounting, 30*(1), ss. 18-31. doi:10.1016/j.adiac.2013.12.001.
- Bowlin, K. O., Hobson, J. L., & Piercey, M. D. (2015). The Effects of Auditor Rotation, Professional Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality. *The Accounting Review, 90*(4), ss. 1363–1393. doi: 10.2308/accr-51032.
- Cameran, M., Negri, G., & Pettinicchio, A. (2015). The audit mandatory rotation rule: the state of the art. *The Journal of Financial Perspectives, 3*(2), ss. 1-33. Tilgjengelig fra SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3083484>.
- Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit Partner Tenure and Audit Quality. *The Accounting Review, 81*(3), ss. 653-676. Hentet fra <http://www.jstor.org/stable/4093109>.
- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L. (2013). Professional Skepticism: The Effects of a Partner's Influence and the Level of Fraud Indicators on Auditors' Fraud Judgments and Actions. *Behavioral Research in Accounting, 25*(2), ss. 45-69. doi: 10.2308/bria-50468.
- Carpenter, T., Durtschi, C., & Gaynor, L. M. (2002). *The Role of Experience in Professional Skepticism, Knowledge, Acquisition, and Fraud Detection*. SSRN Electronic Journal.

- Chi, W., Huang, H., Liao, Y., & Xie, H. (2009). Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan. *Contemporary Accounting Research*, 26(2), ss. 359-391. doi: 10.1506/car.26.2.2.
- Cordt-Hansen, H., Siebke, H. A., & Knudsen, E. (2017). *Revisorloven med kommentarer*. Fagbokforlaget.
- Deis, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. *The Accounting Review*, 67(3), ss. 462-479. Hentet fra <http://www.jstor.org/stable/247972>.
- Dopuch, N., King, R. R., & Schwartz, R. (2001). An Experimental Investigation of Retention and Rotation Requirements. *Journal of Accounting Research*, 39(1), ss. 93-117. doi: 10.1111/1475-679X.00005.
- European Commission. (2016, Juni 17). *Reform of the EU Statutory Audit Market - Frequently Asked Questions*. Hentet Mars 2019 fra http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-16-2244_en.htm
- Finansdepartementet. (2009). *Om lov og endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet)*. (Ot.prp. nr. 78. 2008-2009). Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/d5f4e330fcde4c42a3d29ed92c8fe3f1/no/pdfs/otp200820090078000dddpdfs.pdf>
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), ss. P1-P10. doi: 0.2308/ciia-50895.
- Gulden, B. P., & Haaland, G. (2017). *Revisjon - Oppgaver og løsninger*. Cappelen Damm Akademisk.
- Hammersley, J. S., Bamber, M. E., & Carpenter, T. D. (2010). The influence of documentation specificity and priming on auditors' fraud risk assessments and evidence evaluation decisions. *The Accounting Review*, 85(2), ss. 547-571. doi: 10.2308/accr.2010.85.2.547.

- Hoyle, J. (1978). Mandatory auditor rotation: The arguments and an alternative. *Journal of Accountancy*, 145, ss. 69-78. Hentet fra <https://search.proquest.com/docview/198277696?accountid=37265>.
- Hurt, K. R. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), ss. 149-171. doi: 10.2308/aud.2010.29.1.149.
- Hurt, K. R., Brown-Liburd, H., Earley, C. E., & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), ss. 45-97. doi: 10.2308/ajpt-50361.
- Hurt, R. K., Eining, M., & Plumlee, D. (2012). *Linking professional skepticism to auditors' behaviors: Working paper*. Baylor University, and The University of Utah.
- IESBA. (2007, Oktober). *Partner Rotation and Key Audit Partner*. Hentet Mars 2019 fra <https://www.ethicsboard.org/system/files/meetings/files/3437.pdf>
- Ionescu, L. (2014). The effect of mandatory partner rotation on audit quality. *Economics, Management, and Financial Markets*, 9(1), ss. 124-129. Hentet fra <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=bth&AN=95505241&site=ehost-live>.
- Jackson, A. B., Moldrich, M., & Roebuck, P. (2008). Mandatory audit firm rotation and audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 23(5), ss. 420-437. doi: 10.1108/02686900810875271.
- Johannesen, A., Christoffersen, L., & Tufte, P. A. (2016). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. Abstrakt Forlag AS.
- Kaplan, S. E., & Mauldin, E. G. (2008). Auditor rotation and the appearance of independence: Evidence from non-professional investors. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(2), ss. 177-192. doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2008.01.004.
- Knudsen, E. (2014). *Firmarotasjon og gjennomføring i Norge*. Hentet April 2019 fra Regnskap og Revisjon: <https://www.revregn.no/asset/pdf/2014/2-32-6.pdf>

- Larsen, A. K. (2017). *En enklere metode: Veiledning i samfunnsvitenskapelig forskningsmetode* (2. utg.). Fagbokforlaget.
- Libby, R. (1981). Accounting and human information processing: Theory and applications. I *The Routledge Companion to Behavioural Accounting Research* (ss. 42-54). Routledge.
- Mortensen, T., Fisher, R., & Wines, G. (2012). Students as surrogates for practicing accountants: Further evidence. *Accounting Forum*, 36(4), ss. 251-265. doi: 10.1016/j.accfor.2012.06.003.
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), ss. 1-34. doi: 10.2308/aud.2009.28.2.1.
- Nolder, C. J., & Kadous, K. (2018). Grounding the professional skepticism construct in mindset and attitude theory: A way forward. *Accounting, Organizations and Society*, ss. 1-14. doi: 10.1016/j.aos.2018.03.010.
- NOU 2017: 15. (2017). Forslag til ny lov om revisjon og revisorer. (ss. 241-244). Finansdepartementet. Hentet fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/2d1a6e29766e4697931f1d99a647b54c/no/pdfs/nou201720170015000dddpdfs.pdf>
- Olsen, C. (2014). *Hva er profesjonell skepsis?* Hentet Mars 2019 fra Regnskap og revisjon: <https://www.revregn.no/i/2014/3/revisjon-03-14-980>
- Payne, E. A., & Ramsay, R. J. (2005). Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), ss. 321-330. doi: 10.1108/02686900510585636.
- PCAOB. (2011). *Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation*. Hentet Mars 2019 fra PCAOB: https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket037/Release_2011-006.pdf
- PCAOB. (2012, Desember). Hentet fra Maintaining and applying professional skepticism in audits: https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/12042012_SAPA10.aspx

- Peecher, M. E., & Solomon, I. (2001). Theory and experimentation in studies of audit judgments and decisions: Avoiding common research traps. *International Journal of Auditing*, 5(3), ss. 193-203. doi: 10.1111/1099-1123.00335.
- Peecher, M. E., Solomon, I., & Trotman, K. T. (2013). An accountability framework for financial statement auditors and related research questions. *Accounting, Organizations and Society*, 38(8), ss. 596-620. doi: 10.1016/j.aos.2013.07.002.
- Peytcheva, M. (2014). Professional skepticism and auditor cognitive performance in a hypothesis-testing task. *Managerial Auditing Journal*, 29(1), ss. 27-49. doi: 10.1108/MAJ-04-2013-0852.
- Plumlee, D., Rosman, A. J., & Rixom, B. A. (2012). *Training auditors to think skeptically*. Unpublished manuscript. University of Utah.
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A. (2014). Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt. *Contemporary accounting research*, 31(3), ss. 639-657. doi: 10.1111/1911-3846.12052.
- Quick, R., & Schmidt, F. (2018). Do audit firm rotation, auditor retention, and joint audits matter? – An experimental investigation of bank directors' and institutional investors' perceptions. *Journal of Accounting Literature*, 41, ss. 1-21. doi: 10.1016/j.acclit.2018.01.003.
- Rafen, N. (2014). *Revisjonskvalitet - Forutsetninger for relevans og tillit*. Hentet Mars 2019 fra Regnskap og Revisjon: <https://www.revregn.no/i/2014/5/rr05-2014-5>
- Robinson, S. N., Curtis, M. B., & Robertson, J. C. (2018). Robinson, Shani N., Mary B. Curtis, and Jesse C. Robertson. "Disentangling the trait and state components of professional skepticism: Specifying a process for state scale development. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(1), ss. 215-235. doi: 10.2308/ajpt-51738.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2016). *Research Methods for Business Students*. Pearson.
- Trochim, W. M., Donnelly, J. P., & Arora, K. (2016). *Research Methods: The Essential Knowledge Base*. Cengage Learning.

Trotman, K. T. (2001). Design Issues in Audit JDM Experiments. *International Journal of Auditing*, 5(3), ss. 181-192. doi: 10.1111/1099-1123.00334.

UCLA: Statistical Consulting Group. *What does Cronbach's alpha mean? | SPSS FAQ*. Hentet mai 2019 fra Institute for Digital Research & Education: <https://stats.idre.ucla.edu/spss/faq/what-does-cronbachs-alpha-mean/>

Wang, K. J., & Tuttle, B. M. (2009). The impact of auditor rotation on auditor-client negotiation. *Accounting, Organizations and Society*, 34(2), ss. 222-243. doi: 10.1016/j.aos.2008.06.003.

Vedlegg

Vedlegg 1: Undersøkelse

Hei!

Takk for at du deltar i vår undersøkelse. Dette er en del av vår masterutredning ved Norges Handelshøyskole. Undersøkelsen er anonym og all data vil bli behandlet konfidensielt.

Selskapsinformasjon

Møbelbutikken ASA er et børsnotert selskap i detaljhandelen som driver med salg av møbler og interiør. Detaljhandelen har hatt stabil vekst de siste årene og det forventes at veksten vil fortsette slik fremover. De er konkurransedyktige og er et av de dominerende selskapene på markedet.

Partnerrotasjon (Gruppe 1)

Da selskapet er børsnotert følger det av revisorloven §5a-4 at ansvarlig revisor ikke kan revidere årsregnskap for den samme revisjonspliktige i mer enn **syv år sammenhengende**. Du er oppdragsansvarlig revisor for Møbelbutikken ASA, som er en klient revisjonsselskapet har revidert i syv år. Selv om klienten har vært hos revisjonsselskapet i flere år, er det første gang du reviderer klienten som ansvarlig revisor. **Du har derfor et kort forhold til ledelsen** av selskapet, men revisjonsteamet er det samme som tidligere år, utenom noen mindre utskiftninger av revisjonsmedarbeidere. Tidligere revisjoner av selskapet har resultert i rene beretninger. Når du svarer på de neste spørsmålene skal du som ansvarlig revisor se for deg denne situasjonen.

Firmarotasjon (Gruppe 2)

I ny revisorlov er det kommet et krav om pliktig firmarotasjon hvert tiende år og dette er første revisjon av Møbelbutikken ASA etter en slik rotasjon. Du er oppdragsansvarlig revisor for selskapet som er **en helt ny klient fra og med i år**. Du har derfor et kort forhold til ledelsen av selskapet. Selv om det er kommet et krav om pliktig firmarotasjon, har avtroppende revisjonsselskap likevel vært bundet av partnerrotasjon slik at det har vært en rotasjon av ansvarlig revisor innad i tidligere revisjonsselskap før firmarotasjonen. Tidligere revisjoner av

selskapet har resultert i rene beretninger. Når du svarer på de neste spørsmålene skal du som ansvarlig revisor se for deg denne situasjonen.

Ingen rotasjon (Gruppe 3)

Du er oppdragsansvarlig revisor for Møbelbutikken ASA som er en klient **du har revidert over flere år**. Du har derfor et langt forhold til ledelsen av selskapet. Tidligere revisjoner av selskapet har resultert i rene beretninger. Når du svarer på de neste spørsmålene skal du som ansvarlig revisor se for deg denne situasjonen.

Fortsettelse case

Fra ledelsen har du mottatt en beskrivelse av innkjøpsrutinen i selskapet:

Bestilling: Varer bestilles etter behov eller ved signal fra lagerstyringssystemet. Det er innkjøpssjefen som fyller ut og signerer bestillingsseddel i tre eksemplarer. Originalen går til leverandøren, mens en kopi går til eget arkiv i innkjøpsavdelingen og er sortert etter bestillingsnummer. Den andre kopien stiftes senere sammen med kopi av pakkseddelen.

Mottak av varer: Når bestilte varer mottas av Møbelbutikken ASA, tas de hånd av en eller flere av lagermedarbeiderne, som sørger for å plassere dem på riktig sted. Varene følges av en pakkseddel, men det har tradisjonelt vært få feil og avvik i forbindelse med varekjøpet, slik at de nå ikke alltid er like nøye med å kontrollere mottatte varer mot pakkseddelen. Pakkseddelen signeres og originalen brukes som grunnlag for registrering i lagersystemet, mens kopien går til innkjøpsavdelingen.

Mottak av inngående faktura: Alle inngående fakturaer går direkte til innkjøpssjefen, som godkjenner og signerer. Før han godkjenner sjekker han at det finnes en signert pakkseddel tilhørende fakturaen. Når fakturaen er signert sender han den til regnskapsavdelingen for bokføring.

Ledelsen i Møbelbutikken ASA hadde videre følgende kommentar: «Fjorårets revisor har ikke påpekt mangler i den interne kontrollen tilknyttet innkjøpsområdet»

Nedenfor har du et utdrag av foreløpige regnskapstall per 30.09.2018. Du har utført analytiske handlinger tilknyttet innkjøpsområdet; bruttofortjenesteprosent og gjennomsnittlig kredittid leverandør. Du er i planleggingsstadiet av revisjonen og skal derfor vurdere risikoer i selskapet

Manipulasjonssjekk

Er møbelbutikken ASA en revisjonsklient som ditt revisjonsselskap har hatt i flere år?

- Ja
- Nei

Kontrollspørsmål og modifisert HPSS

Kjønn?

- Kvinne
- Mann

Hvor gammel er du?

- 20-25 år
- 26-30 år
- Over 30 år

Har du tatt fag innen revisjon? (eks. MRR411/BUS426N Revisjon 1)

- Ja
- Nei

Har du arbeidserfaring innen revisjon?

- Nei
- Mindre enn 1 år
- 1-2 år
- 3-4 år
- 5+ år

Til slutt vil vi at du skal ta stilling til i hvilken grad du er enig eller uenig i følgende påstander⁶:

	Helt uenig 1	2	3	4	5	6	Helt enig 7
Samlet sett hadde jeg en tendens til å stille meg spørrende ved informasjonen jeg fikk av Møbelbutikken ASA	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gjennom denne undersøkelsen ble jeg ofte i tvil om informasjonen jeg så og leste	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gjennom denne undersøkelsen hadde jeg en tendens til å ikke godta revisjonsdokumentasjon med mindre jeg hadde bevis for at de var sanne	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gjennom denne undersøkelsen brukte jeg tid på å ta avgjørelser	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg prøvde å forsikre meg om at jeg hadde vurdert all tilgjengelig informasjon før jeg tok en avgjørelse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Gjennom undersøkelsen ventet jeg med å ta avgjørelser før jeg hadde lest all informasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Dersom jeg leste informasjonen i undersøkelsen nøye, ville dette hjelpe å ta riktig avgjørelse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg undersøkte aktivt om det forelå flere bevis for å bedre mulighetene for korrekt konklusjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg oppsøkte aktivt all tilgjengelig informasjon i løpet av undersøkelsen	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg brukte alle tilgjengelige ressurser for å tilegne meg relevant informasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

⁶ Påstander basert på Robinson-skala

Vedlegg 2: hypotese 1

Cronbachs Alfa for påstandene

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0,860	0,861	3

Deskriptiv statistikk

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Conf. Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Påstand 1	Gruppe 1	8	3,8750	0,99103	0,35038	3,0465	4,7035	2,00	5,00
	Gruppe 3	10	3,0000	0,81650	0,25820	2,4159	3,5841	2,00	4,00
	Total	18	3,3889	0,97853	0,23064	2,9023	3,8755	2,00	5,00
Påstand 2	Gruppe 1	8	3,8750	0,99103	0,35038	3,0465	4,7035	2,00	5,00
	Gruppe 3	10	3,0000	1,05409	0,33333	2,2459	3,7541	2,00	5,00
	Total	18	3,3889	1,09216	0,25742	2,8458	3,9320	2,00	5,00
Påstand 3	Gruppe 1	8	4,1250	0,64087	0,22658	3,5892	4,6608	3,00	5,00
	Gruppe 3	10	3,5000	1,26930	0,40139	2,5920	4,4080	2,00	5,00
	Total	18	3,7778	1,06027	0,24991	3,2505	4,3050	2,00	5,00
Påstander samlet	Gruppe 1	8	3,9583	0,78553	0,27773	3,3016	4,6151	2,33	4,67
	Gruppe 3	10	3,1667	0,90608	0,28653	2,5185	3,8148	2,00	4,67
	Total	18	3,5185	0,92335	0,21764	3,0593	3,9777	2,00	4,67

ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Påstand 1	Between Groups	3,403	1	3,403	4,229	0,056
	Within Groups	12,875	16	0,805		
	Total	16,278	17			
Påstand 2	Between Groups	3,403	1	3,403	3,226	0,091
	Within Groups	16,875	16	1,055		
	Total	20,278	17			
Påstand 3	Between Groups	1,736	1	1,736	1,599	0,224
	Within Groups	17,375	16	1,086		
	Total	19,111	17			
Påstander samlet	Between Groups	2,785	1	2,785	3,807	0,069
	Within Groups	11,708	16	0,732		
	Total	14,494	17			

ANCOVA: Analyse av kontrollvariabler
Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: Skeptisk holdning

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	5,379 ^a	5	1,076	1,417	0,287
Intercept	1,248	1	1,248	1,644	0,224
Arbeidserfaring	0,095	1	0,095	0,125	0,729
Alder	0,009	1	0,009	0,012	0,915
Kjønn	0,041	1	0,041	0,054	0,820
Robinson-skala	0,818	1	0,818	1,077	0,320
Partnerrotasjon/ ingen rotasjon	1,518	1	1,518	1,999	0,183
Error	9,114	12	0,760		
Total	237,333	18			
Corrected Total	14,494	17			

Vedlegg 3: hypotese 2

Cronbachs alfa

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0,874	0,883	5

Deskriptiv statistikk

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Conf. Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Påstand 1	Gruppe 1	8	3,8750	0,99103	0,35038	3,0465	4,7035	2,00	5,00
	Gruppe 2	11	3,7273	1,10371	0,33278	2,9858	4,4688	1,00	5,00
	Total	19	3,7895	1,03166	0,23668	3,2922	4,2867	1,00	5,00
Påstand 2	Gruppe 1	8	3,8750	0,99103	0,35038	3,0465	4,7035	2,00	5,00
	Gruppe 2	11	4,0000	1,00000	0,30151	3,3282	4,6718	2,00	5,00
	Total	19	3,9474	0,97032	0,22261	3,4797	4,4150	2,00	5,00
Påstand 3	Gruppe 1	8	4,1250	0,64087	0,22658	3,5892	4,6608	3,00	5,00
	Gruppe 2	11	4,0909	0,94388	0,28459	3,4568	4,7250	2,00	5,00
	Total	19	4,1053	0,80930	0,18567	3,7152	4,4953	2,00	5,00
Påstand 4	Gruppe 1	8	3,6250	1,06066	0,37500	2,7383	4,5117	2,00	5,00
	Gruppe 2	11	3,9091	1,22103	0,36815	3,0888	4,7294	1,00	5,00
	Total	19	3,7895	1,13426	0,26022	3,2428	4,3362	1,00	5,00
Påstand 5	Gruppe 1	8	3,6250	1,18773	0,41993	2,6320	4,6180	2,00	5,00
	Gruppe 2	11	4,0000	1,09545	0,33029	3,2641	4,7359	2,00	5,00
	Total	19	3,8421	1,11869	0,25664	3,3029	4,3813	2,00	5,00
Påstand er samlet	Gruppe 1	8	3,8250	0,72061	0,25478	3,2226	4,4274	2,80	4,80
	Gruppe 2	11	3,9455	0,93420	0,28167	3,3179	4,5731	1,60	5,00
	Total	19	3,8947	0,83098	0,19064	3,4942	4,2953	1,60	5,00

Analyse av varians (ANOVA)

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Påstand 1	Between Groups	0,101	1	0,101	0,090	0,768
	Within Groups	19,057	17	1,121		
	Total	19,158	18			
Påstand 2	Between Groups	0,072	1	0,072	0,073	0,790
	Within Groups	16,875	17	0,993		
	Total	16,947	18			
Påstand 3	Between Groups	0,005	1	0,005	0,008	0,931
	Within Groups	11,784	17	0,693		
	Total	11,789	18			
Påstand 4	Between Groups	0,374	1	0,374	0,279	0,604
	Within Groups	22,784	17	1,340		
	Total	23,158	18			
Påstand 5	Between Groups	0,651	1	0,651	0,506	0,486
	Within Groups	21,875	17	1,287		-
	Total	22,526	18		0,506	
Påstander samlet	Between Groups	0,067	1	0,067	0,092	0,765
	Within Groups	12,362	17	0,727		
	Total	12,429	18			

ANOVA ved bruk av indeks

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Indeks videre revisjonshandlinger	Between Groups	0,135	1	0,135	0,157	0,697
	Within Groups	14,602	17	0,859		
	Total	14,737	18			
Indeks risikovurdering	Between Groups	0,035	1	0,035	0,046	0,832
	Within Groups	12,936	17	0,761		
	Total	12,971	18			

Vedlegg 4: Andre observasjoner

Cronbachs Alfa av Robinson-skala

Reliability Statistics		
Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
0,855	0,858	10

Profesjonell skepsis som en tilstand

Robinson score	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
Gruppe 1	8	46,3750	9,67969	3,42229	38,2826	54,4674	34,00	59,00
Gruppe 2	11	45,2727	10,00091	3,01539	38,5540	51,9914	25,00	60,00
Gruppe 3	10	45,1000	11,13004	3,51963	37,1380	53,0620	34,00	64,00
Total	29	45,5172	9,96286	1,85006	41,7276	49,3069	25,00	64,00

Sammenligning av skeptisk tilstand og skeptisk handling

Skeptisk tilstand	N	Skeptisk holdning Mean	Std. Devia tion	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum	
					Lower Bound	Upper Bound			
Lav Score	Partnerrotasjon	5	3,60	0,548	0,245	2,92	4,28	3	4
	Firmarotasjon	6	3,67	1,033	0,422	2,58	4,75	2	5
	Ingen rotasjon	6	2,67	0,816	0,333	1,81	3,52	2	4
	Total	17	3,29	0,920	0,223	2,82	3,77	2	5
Høy Score	Partnerrotasjon	3	4,33	0,577	0,333	2,90	5,77	4	5
	Firmarotasjon	5	4,60	0,548	0,245	3,92	5,28	4	5
	Ingen rotasjon	4	3,75	0,957	0,479	2,23	5,27	3	5
	Total	12	4,25	0,754	0,218	3,77	4,73	3	5