



# Oppdragsansvarlig revisors overgang til en revisjonsklient

*- Reduseres gjenværende revisors  
profesjonelle skepsis?*

*En eksperimentell studie*

**Joachim Schjøtt Lie og Henrik Torland**

**Veileder: Jonas Gaudernack**

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 innestår for de metoder som er anvendt, resultater som er fremkommet eller konklusjoner som er trukket i arbeidet.

## Sammendrag

Det er ikke uvanlig at revisorer i løpet av karrieren velger å slutte i revisjonsselskapet for å starte i en stilling hos en revisjonsklient. Denne praksisen kalles «Auditor Revolving Door» (ARD). En slik overgang kan medføre fordeler for de involverte, men er ikke helt uten potensielle problemer. Noen tidligere studier har gjort funn som viser at ARD svekker gjenværende revisorers uavhengighet og profesjonelle skepsis. Standpunktet til lovgivere, tilsynsorgan og standardsettere er i tråd med disse funnene. Det har resultert i regulering i form av karenperiode i flere land. I ny vedtatt revisorlov som trer i kraft 1. januar 2021 innføres EUs krav om karenperiode også ved overgang til foretak som ikke er av allmenn interesse. I denne masterutredningen søkes det svar på følgende forskningsspørsmål: *Vil gjenværende revisors profesjonelle skepsis reduseres når tidligere oppdragsansvarlig revisor tiltrer i en ledende stilling hos en revisjonsklient, og vil en ettårig karenperiode eventuelt kunne motvirke dette?*

Det ble gjennomført et eksperiment med 41 deltakere som var revisjonsstudenter eller revisorer. Disse ble tilfeldig fordelt i tre grupper; gruppe 1 (ikke-ARD), gruppe 2 (ARD u/karenperiode) og gruppe 3 (ARD m/karenperiode på ett år). Deltakerne fikk forskjellige kombinasjoner av manipulasjonene av den uavhengige variabelen (ARD) og moderatorvariabelen (karenperiode) basert på hvilken gruppe de var i. Eksperimentet inneholdt et fiktivt case om en varelagervurdering hvor deltakerne skulle innta rollen som revisor. Deltakerne skulle i etterkant av caset svare på påstander som ble brukt til å måle den avhengige variabelen skeptisk holdning, basert på Nolder og Kadous (2018) sin konseptualisering av profesjonell skepsis.

Vi fant ikke bevis for redusert profesjonell skepsis, målt som skeptisk holdning, når tidligere oppdragsansvarlig revisor startet i en ledende stilling hos revisjonsklienten. Det tilsier isolert sett at en karenperiode ikke vil være nødvendig, ettersom profesjonell skepsis ikke svekkes. Resultatene viser heller ikke en signifikant høyere skeptisk holdning når det er en ettårig karenperiode sammenlignet med en direkte overgang fra revisjonsselskap til klienten. Når en svekkelse av skeptisk holdning i utgangspunktet ikke ble observert, finnes det ikke en reduksjon i profesjonell skepsis som en karenperiode er ment til å motvirke eller reversere. Slik sett er dette et naturlig funn. Dersom observasjonene i eksperimentet gjenspeiler faktisk atferd kan det stilles spørsmålsteget ved om den nye lovgivningen om karenperiode vil være nødvendig.

## Forord

Denne mastergradsutredningen er skrevet som en del av mastergradsstudiet i regnskap og revisjon (MRR) ved Norges Handelshøyskole i Bergen høsten 2020. Oppgaven utgjør 30 studiepoeng og er skrevet innenfor fagområdet revisjon.

Arbeidet med mastergradutredningen har vært en spennende og lærerik prosess. Vi har fått et godt innblikk i revisjonsforskning om profesjonell skepsis og situasjonen der revisor forlater revisjonsselskapet til fordel for en klient. Gjennom arbeidet har vi tilegnet oss dybdekunnskap om et relativt snevert, men veldig aktuelt tema. Vi brukte eksperimentell metode og samlet inn data selv. Utvikling og gjennomføring av et eksperiment i en revisjonssetting var nytt for oss begge, og det har derfor vært en bratt læringskurve med en del prøving og feiling. Likevel har det gitt oss verdifulle erfaringer som vi mener kan være nyttig både i og utenfor arbeidslivet. Selv om arbeidet har vært krevende og til tider noe frustrerende, er vi av den oppfatning at prosessen har styrket oss faglig og personlig.

Vi ønsker å takke vår veileder Jonas Gaudernack for nyttige tilbakemeldinger og råd underveis i skriveprosessen. I tillegg ønsker vi å rette en takk til våre medstudenter som bidro i pilottestingen, de som har kommet med innspill til oppgaven og alle de som gjennomførte eksperimentet.

Bergen, desember 2020

Joachim Schjøtt Lie og Henrik Torland

# Innholdsfortegnelse

<b>SAMMENDRAG</b> .....	<b>II</b>
<b>FORORD</b> .....	<b>III</b>
<b>INNHALDSFORTEGNELSE</b> .....	<b>IV</b>
<b>1. INNLEDNING</b> .....	<b>1</b>
1.1 MOTIVASJON FOR OPPGAVEN .....	1
1.2 FORSKNINGSPØRSMÅL .....	2
1.3 «JUDGMENT AND DECISION MAKING»-FORSKNING .....	3
1.4 UTREDNINGENS STRUKTUR .....	3
<b>2. TEORIDEL</b> .....	<b>4</b>
2.1 «AUDITOR REVOLVING DOOR» OG KARENSPERIODE.....	4
2.1.1 <i>Definisjon av «Auditor Revolving Door» og avgrensning</i> .....	4
2.1.2 <i>Utbredelse, fordeler og ulemper ved ARD</i> .....	5
2.1.3 <i>Standpunktet til tilsynsorgan, standardsettere og andre interessenter</i> .....	5
2.1.4 <i>Regulering i form av karensperiode</i> .....	6
2.1.5 <i>Tidligere forskning på ARD</i> .....	8
2.1.6 <i>Tidligere forskning på karensperiode</i> .....	10
2.2 SAMMENHENGEN MELLOM UAVHENGIGHET OG PROFESJONELL SKEPSIS .....	12
2.3 PROFESJONELL SKEPSIS .....	12
2.3.1 <i>Introduksjon</i> .....	12
2.3.2 <i>Definisjon</i> .....	13
2.3.3 <i>Måleverktøy</i> .....	15
<b>3. KONSEPTUELL MODELL OG HYPOTESER</b> .....	<b>17</b>
3.1 KONSEPTUELL MODELL OG VARIABLER.....	17
3.2 HYPOTSEUTFORMING .....	19
3.2.1 <i>Hypotese 1</i> .....	19
3.2.2 <i>Hypotese 2</i> .....	20
<b>4. METODE</b> .....	<b>22</b>
4.1 FORSKNINGSDESIGN .....	22
4.1.1 <i>Forskningstilnærming</i> .....	22
4.1.2 <i>Metodevalg</i> .....	22
4.1.3 <i>«Between subjects»-design</i> .....	23
4.1.4 <i>Faktorielt design</i> .....	23
4.1.5 <i>Eksperimenttype</i> .....	24
4.2 UTVALGET .....	25
4.3 UTFORMING AV EKSPERIMENTELT CASE OG UNDERSØKELSE.....	26
4.4 PILOTTEST .....	28
4.5 PRAKTISK GJENNOMFØRING .....	29

---

4.6	RELIABILITET OG VALIDITET .....	29
4.7	ETIKK .....	31
4.8	ANALYSEMETODE .....	31
<b>5.</b>	<b>RESULTAT .....</b>	<b>34</b>
5.1	RENSING AV DATA .....	34
5.2	MANIPULASJONSSJEKK .....	34
5.3	DESKRIPTIV STATISTIKK .....	35
5.4	HYPOTESETESTING .....	36
5.4.1	<i>Hypotese 1</i> .....	36
5.4.2	<i>Hypotese 2</i> .....	38
5.4.3	<i>Forutsetninger ANOVA</i> .....	40
5.5	TILLEGGSOBSERVASJONER .....	41
5.5.1	<i>Profesjonell skepsis som en egenskap</i> .....	41
5.5.2	<i>Bevissthet om karenperiode</i> .....	42
5.5.3	<i>Risikovurdering sammenlignet med intenderte revisjonshandlinger</i> .....	43
<b>6.</b>	<b>DISKUSJON OG KONKLUSJON .....</b>	<b>45</b>
6.1	DISKUSJON AV HYPOTESENE .....	45
6.1.1	<i>Diskusjon av hypotese 1</i> .....	45
6.1.2	<i>Diskusjon av hypotese 2</i> .....	46
6.1.3	<i>Oppsummerende diskusjon av hypotese 1 og 2</i> .....	47
6.2	KONKLUSJON .....	49
6.3	TILLEGGSOBSERVASJONER .....	49
6.3.1	<i>Sammenheng mellom egenskapskepsis og skeptisk holdning</i> .....	49
6.3.2	<i>Tenkte på karenperiode under eksperimentet</i> .....	50
6.3.3	<i>Sammenligning av risikovurdering og intenderte revisjonshandlinger</i> .....	50
6.4	BEGRENSNINGER .....	50
6.5	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING .....	52
	<b>LITTERATURLISTE .....</b>	<b>53</b>
	<b>VEDLEGG .....</b>	<b>60</b>
	VEDLEGG 1: EKSPERIMENTELT CASE OG UNDERSØKELSE .....	60
	VEDLEGG 2: CRONBACHS ALFA FOR PÅSTANDENE .....	66
	VEDLEGG 3: HYPOTESE 1 .....	66
	VEDLEGG 4: HYPOTESE 2 .....	68
	VEDLEGG 5: ANDRE OBSERVASJONER .....	70
	VEDLEGG 6: SHAPIRO-WILK TEST OG MANN-WHITNEY U TEST .....	71

## Figuroversikt

Figur 1: Profesjonell skepsis konseptualisert som et tankesett og en holdning (Nolder & Kadous, 2018) .....	15
Figur 2: Libby-bokser .....	17
Figur 3: 2x2-faktorielt design.....	24
Figur 4: Gjennomsnittssvar på påstander, enkeltvis og samlet, for gruppe 1 og 2 .....	37
Figur 5: Gjennomsnittssvar på påstander, enkeltvis og samlet, for gruppe 2 og 3.....	39
Figur 6: Risikovurdering og intenderte revisjonshandlinger .....	44

## Tabelloversikt

Tabell 1: Påstander for å måle skeptisk holdning.....	27
Tabell 2: Gruppefordeling.....	35
Tabell 3: Fordeling etter demografiske variabler .....	35
Tabell 4: Hypotese 1 - Deskriptiv statistikk og enveis-ANOVA for påstandene enkeltvis og samlet .....	38
Tabell 5: Hypotese 2 - Deskriptiv statistikk og enveis-ANOVA for påstandene enkeltvis og samlet .....	40
Tabell 6: Sammenligning av HPSS-score og skeptisk holdning .....	42
Tabell 7: Tenkte på karenperiode .....	43

# 1. Innledning

## 1.1 Motivasjon for oppgaven

Revisorer skal etter de internasjonale revisjonsstandardene planlegge og gjennomføre revisjoner med profesjonell skepsis. Det vil si at revisor skal stille spørsmål, være oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon og foreta en kritisk vurdering av revisjonsbevis (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2009). Det har fra flere hold blitt uttrykt bekymring for at revisorer ikke utøver tilstrekkelig profesjonell skepsis og konsekvensen dette har for revisjonskvalitet (Public Company Accounting Oversight Board [PCAOB], 2012; International Forum of Independent Audit Regulators [IFIAR], 2016). Årsakene til manglende profesjonell skepsis er ofte sammensatte og ikke åpenbare, og har vært et tema i mange forskningsartikler. Når revisjonsutdanningen, revisjonsstandarder, lovgivning og tilsyn fra tilsynsorgan fremhever viktigheten av å være profesjonelt skeptisk i revisjonen, er det interessant at manglende profesjonell skepsis ofte fremheves som en årsak til revisjonsmangler.

Hurt, Brown-Libur, Earley og Krishnamoorthy (2013) oppfordret til forskning på hvordan revisors profesjonelle skepsis blir påvirket av at en tidligere revisjonspartner jobber i ledelsen til revisjonsklienten. Per i dag finnes det begrenset med forskning som fokuserer på hvordan dette direkte påvirker gjenværende revisors vurderinger og beslutninger. Av den grunn er det interessant og relevant å gjennomføre en eksperimentell studie om temaet.

Praksisen med at revisorer går over til revisjonsklienter ble viet oppmerksomhet i kjølvannet av flere store regnskapsskandaler, deriblant Enron-saken, tidlig på 2000-tallet (Geiger, North & O'Connell, 2005; Dart & Chandler, 2013). I flere av sakene var det en fellesnevner at selskapene hadde ansatt personer direkte fra sitt revisjonsselskap. I debatten som fulgte ble det fremhevet at denne praksisen var skadelig for revisors uavhengighet og derigjennom profesjonell skepsis. Som en reaksjon ble det i flere land innført påbud om karensperiode mellom fratredelse som revisor og tiltredelse i ledende stilling hos en revisjonsklient.

Den nye norske revisorloven, som trer i kraft 1. januar 2021 (Den norske Revisorforening [DnR], 2020), innfører kravene fra revisjonsdirektivet som EU vedtok i 2014. Blant annet vil det i den nye loven komme et krav om en ettårig karensperiode før en revisor kan starte i en

ledende stilling hos en revisjonsklient, også i foretak som ikke er av allmenn interesse. Tanken er at dette skal styrke revisors uavhengighet og profesjonelle skepsis. Dette oppnås gjennom at det blir en bedre distanse mellom den tidligere revisoren og det gjenværende revisjonsteamet, før revisjonsteamet skal revidere et regnskap den tidligere revisoren har utarbeidet og er ansvarlig for. Den nevnte endringen tilsier at lovgivers standpunkt fremdeles er at revisors overgang fra revisjonsselskap til en klient kan utgjøre en trussel mot profesjonell skepsis. Derfor er det aktuelt og relevant å vurdere hensiktsmessigheten og behovet for den nye lovgivningen.

## 1.2 Forskningsspørsmål

Når individer arbeider sammen i et revisjonsteam vil det dannes personlige og profesjonelle bånd mellom disse individene. Ønsket om nye utfordringer vil føre til at noen velger å forlate revisjonsselskapet til fordel for en revisjonsklient. Dette kan skape utfordringer i påfølgende revisjoner, når en eller flere av revisorene i et revisjonsteam har et personlig forhold til en tidligere kollega som innehar en ledende stilling hos klienten som revideres. I ISA200 (IAASB, 2009) understrekes det at tidligere erfaring med ledelsens integritet og ærlighet ikke fritar revisor fra å opprettholde profesjonell skepsis. Vil de gjenværende revisorene evne å være profesjonelt skeptiske, eller vil de utvise for stor tillit til eks-kollegaen bevisst eller ubevisst? Er det nødvendig at det kommer regler som angir en karenperiode før revisor kan tiltre hos en revisjonsklient? Det finnes mange interessante spørsmål med rot i dette temaet. Vårt forskningsspørsmål er:

***Vil gjenværende revisors profesjonelle skepsis reduseres når tidligere oppdragsansvarlig revisor tiltre i en ledende stilling hos en revisjonsklient, og vil en ettårig karenperiode eventuelt kunne motvirke dette?***

Med forankring i dette forskningsspørsmålet er ønsket at utredningen skal bidra til å vurdere hensiktsmessigheten av den nye lovgivningen. Da dette ikke har blitt studert i en norsk kontekst før, kan utredningen bidra til å gi svar på om norske revisorers profesjonelle skepsis blir redusert av oppdragsansvarlig revisors overgang til revisjonsklient, noe lovgivere implisitt hevder. Videre kan den tilføre momenter i en eventuell diskusjon rundt effekten av karenperiode og lengden på denne. Det er lite forskning på hvordan revisorer selv påvirkes av at eks-kollegaer starter hos en revisjonsklient. Det finnes derimot mer forskning som undersøker hvordan



regnskapsbrukere og andre interessenter oppfatter at revisors uavhengighet påvirkes av et slikt jobbskifte.

### 1.3 «Judgment and decision making»-forskning

«Judgment and decision making» (JDM)-forskning er en sentral gren innen revisjonsforskning. Grunnen til det er viktigheten av vurderinger i revisjon (Trotman, 2001a). Formålet med JDM-forskning er blant annet å evaluere revisors vurderings- og beslutningskvalitet, beskrive hvordan vurderinger blir gjort, undersøke hvilke faktorer som påvirker vurderingene, forstå de underliggende kognitive prosessene som påvirker vurderingene og forbedre vurderings- og beslutningsevnen til revisorer (Trotman, Tan & Ang, 2011). Bonner (2008) definerer JDM-forskning som forskning der det fokuseres på vurderinger eller beslutninger som enten den uavhengige eller avhengige variabelen.

Denne masteroppgaven faller inn under JDM-forskning innen revisjon, da det fokuseres på hvordan visse faktorer påvirker revisors profesjonelle skepsis. Hvor profesjonelt skeptisk en revisor er kan bare måles ut fra resultatet av vedkommende sine vurderinger og beslutninger. Målet er at oppgaven kan bidra til å utvikle JDM-forskningen innen revisjon på et område som frem til nå ikke har blitt viet mye oppmerksomhet.

### 1.4 Utredningens struktur

I del 2 gjennomgås relevante deler av tidligere forskning, lovgivning, standarder og standpunkter. Deretter presenteres den konseptuelle modellen og hypotesene i del 3. I del 4 redegjøres det for metodiske valg, samt utviklingen og gjennomføringen av eksperimentet. Videre presenteres resultatene i del 5, som deretter diskuteres i del 6. Svar på forskningsspørsmålet, begrensninger og forslag til videre forskningsmuligheter er også inkludert i del 6.

## 2. Teoridel

I denne delen av oppgaven vil vi gjennomgå teori, tidligere forskning, lovgivning og regulering som er relevant for forskningsspørsmålet. Den første delen vil ta for seg konseptet «Auditor Revolving Door» og karensperiode, mens det i den andre delen fokuseres på profesjonell skepsis.

### 2.1 «Auditor Revolving Door» og karensperiode

#### 2.1.1 Definisjon av «Auditor Revolving Door» og avgrensning

«Auditor Revolving Door» (ARD) er et begrep som brukes når et foretak ansetter personer fra sitt nåværende revisjonsselskap. Ofte er det managere eller oppdragsansvarlige revisorer fra revisjonsselskapet som blir ansatt i lederstillinger, eller andre stillinger med ansvar for og påvirkning på bedriftsøkonomisk rapportering (Kotb, Halabi & Elbardan, 2018).

Dette temaet kan undersøkes fra forskjellige vinkler, og det er spesielt to som har blitt fremhevet i litteraturen. Den første vinklingen er at man undersøker problemstillingene som oppstår før en revisor har startet i en stilling hos revisjonsklienten. Det vil si når revisor vurderer et mottatt jobbtillbud eller det er sannsynlig at et jobbtillbud vil bli mottatt. Den andre vinklingen er når man ser på tilfellet hvor revisor har startet hos en revisjonsklient, og undersøker hvordan dette påvirker det gjenværende revisjonsteamet på oppdraget (Independence Standards Board [ISB], 2000; Dart & Chandler, 2013; Beasley, Carcello & Hermanson, 2000). I denne utredningen er fokuset på den siste vinklingen og det setter rammene for den videre teorijennomgangen.

Uavhengighetsreglene i revisorlovens kapittel 4 blir relevante i tilfeller av ARD. Disse reglene inneholder ikke et eksplisitt forbud mot at revisjonsselskapet og dets ansatte kan revidere et selskap som har ansatt en tidligere revisor fra revisjonsselskapet. Fanebestemmelsen om uavhengighet i revisorloven (1999, §4-1) sier: «Har en revisor ... *en slik tilknytning* til den revisjonspliktige eller *dennes ansatte* eller tillitsvalgte at dette kan svekke revisors uavhengighet eller objektivitet, kan vedkommende ikke revidere den revisjonspliktiges årsregnskap» [vår utheving]. ARD kan naturligvis føre til at det er en tilknytning mellom en eller flere revisorer i revisjonsselskapet og den avgåtte revisoren som gjør at uavhengigheten og objektiviteten til disse svekkes. Det kan være at denne bestemmelsen i praksis gjør at hele revisjonsteamet byttes ut, eller at revisjonsselskapet i ytterste konsekvens må si fra seg

revisjonsoppdraget. Dette er det viktig å være klar over, men siden uavhengighetsreglene ikke er et fokusområde vil det ikke problematiseres.

### **2.1.2 Utbredelse, fordeler og ulemper ved ARD**

Tidligere studier har vist at det ikke er uvanlig at revisorer ansettes hos en revisjonsklient (Iyer & Raghunandan, 2002; Imhoff, 1978). Mulige fordeler ved å ansette personer fra revisjonsselskapet er at disse har opparbeidet seg verdifull erfaring og kunnskap om klienten. I tillegg har selskapet blitt godt kjent med revisor gjennom revisjonsprosessen (Beasley et. al, 2000). Det finnes også mulige negative sider ved ARD, deriblant negativ påvirkning på uavhengighet, redusert revisjonskvalitet og gjennom dette økt mulighet for regnskapsmanipulasjon (Kotb et. al, 2018).

### **2.1.3 Standpunktet til tilsynsorgan, standardsettere og andre interessenter**

Flere relevante organisasjoner har gjennom standarder, eller på annen måte, gjort rede for deres standpunkt med hensyn til ARD. PCAOB<sup>1</sup> har en gjeldende etikkstandard hvor det står at gjenværende revisjonsteam kan være motvillige til å utfordre en tidligere partner som blir ansatt hos revisjonsklienten, og dermed ikke utøver tilstrekkelig skepsis (ISB, 2000). I standarden blir det i tillegg redegjort for forholdsregler ment til å redusere mulige trusler fra ARD. I 2002 kom EU med en rekommandasjon om revisors uavhengighet, hvor det blant annet blir poengtert at ARD er en trussel mot uavhengigheten til gjenværende revisjonsteam (European Commission, 2002).

IESBA, FRC og AICPA fremhever i sine etiske regelverk at ARD utgjør en trussel mot uavhengighet<sup>2</sup> og redegjør for forholdsregler som kan redusere trusselen (International Ethics Standards Board for Accountants [IESBA], 2018; Financial Reporting Council [FRC], 2019; American Institute of Certified Public Accountants [AICPA], 2014). Forholdsreglene

---

<sup>1</sup> PCAOB ble etablert av kongressen i USA for å overse revisjonen av børsnoterte selskaper. De utarbeider blant annet revisjons- og etikkstandarder (PCAOB, u.å.)

<sup>2</sup> Etter IESBAs etiske rammeverk punkt 400.5 omfatter uavhengighet både faktisk og tilsynelatende uavhengighet. Faktisk uavhengighet defineres på engelsk som: «the state of mind that permits the expression of a conclusion without being affected by influences that compromise professional judgment, thereby allowing an individual to act with integrity, and exercise objectivity and professional skepticism.» Tilsynelatende uavhengighet defineres som: «the avoidance of facts and circumstances that are so significant that a reasonable and informed third party would be likely to conclude that a firm's, or an audit team member's, integrity, objectivity or professional skepticism has been compromised.» (IESBA, 2018, s. 118-119).

inkluderer modifisering av revisjonsplanen, bemanning av revisjonsteamet med personer med erfaring og gjennomgang av revisjonen av en annen revisor. I IESBAs (2018) etiske regelverk fremheves det at ARD kan føre til en fortrolighetstrussel, noe som vil si at revisor kan bli for ettergivende for klientens interesser eller for aksepterende til deres standpunkter, på grunn av det personlige forholdet mellom dem. Det er for øvrig verdt å nevne at Revisorforeningens medlemmer forutsettes å etterleve IESBAs etiske regelverk for revisorer innenfor rammen av norsk lovgivning (DnR, u.å.)

### **2.1.4 Regulering i form av karenperiode**

Forholdsreglene nevnt i forrige avsnitt er ikke direkte påbud, men de fremmes som mulige tiltak for å redusere truslene mot uavhengighet ved ARD. Som tidligere beskrevet ble det på grunn av det økte fokuset på ARD innført en pliktig karenperiode i flere land. Karenperiode betyr at det skal gå en viss tid mellom det tidspunktet en revisor fratrer sin rolle som revisor til vedkommende tiltrer i en stilling hos klienten.

I 2002 ble Sarbanes-Oxley Act (SOX) vedtatt i USA med det formål å beskytte investorer gjennom å styrke børsnoterte foretaks finansielle rapportering. Etter regnskapsskandalene på 2000-tallet var tilliten til revisjonsbransjen lav. Lovgivningen ble derfor utarbeidet med et mål om å styrke revisjonen av amerikanske børsnoterte foretak (Coates IV, 2007). Gjennom SOX ble det innført krav om en karenperiode før en revisor kan tiltre i en stilling hos et børsnotert foretak. Seksjon 206 «Conflicts of Interest» forbyr revisjonsselskaper å utføre revisjonstjenester for et foretak dersom en tidligere ansatt i revisjonsselskapet, som deltok i revisjonen av selskapet innen ett år før revisjonen startet, innehar en ledelses- eller økonomifunksjon i det aktuelle foretaket (The Sarbanes–Oxley Act, 2002). Bakgrunnen for bestemmelsen var at revisjonsselskapet ikke ville være uavhengig av revisjonsklienten når en tidligere revisor har blitt ansatt i en slik stilling. Innføring av en karenperiode på ett år skal fungere som et beskyttelsestiltak mot dette (Securities and Exchange Commission, 2003).

I revisjonsdirektivet fra 2006 (Parliament and Council Directive 2006/43/EC, 2006) innførte EU et forsterket regelverk hva gjaldt revisors uavhengighet. I artikkel 42 pkt. 3 var det krav om karenperiode for revisorer når de går til en klient som er et foretak av allmenn interesse<sup>3</sup>. Denne

---

<sup>3</sup> I revisorloven er foretak av allmenn interesse et foretak som (1) har utstedt omsettelige verdipapirer som er opptatt til handel på et regulert marked i EØS-land, (2) er en bank eller annen kredittinstitusjon, eller (3) et forsikringsselskap.

ga et forbud mot at oppdragsansvarlig revisor, som gjennomfører lovpålagt revisjon på vegne av et revisjonsselskap, kan påta seg en ledende stilling i det reviderte selskapet før det har gått minst to år siden vedkommende fratrådte revisjonsoppdraget.

Ovennevnte direktiv ble endret av endringsdirektiv 2014/56/EU. Bakgrunnen for endringsdirektivet var observerte mangler i revisjonsmarkedet. Blant annet ble det fremhevet at tette bånd mellom ledelsen til et selskap og revisjonsselskapet, risiko for interessekonflikter og trusler mot uavhengigheten til revisorer kunne utfordre revisors evne til å utvise grundig profesjonell skepsis (European Commission, 2016). Hovedmålene med direktivet var derfor å styrke revisors uavhengighet, objektivitet og profesjonelle skepsis (Parliament and Council Directive 2014/56/EU, 2014; European Commission, 2016).

Artikkel 22a i endringsdirektivet inneholdt utvidede krav om karenperiode ved ARD. Karenperiode ble utvidet til å gjelde også i de tilfeller hvor oppdragsansvarlig revisor starter hos en revisjonspliktig klient som ikke er et foretak av allmenn interesse. Påbudet om karenperiode gjelder når revisor (1) påtar seg en ledende stilling hos revisjonsklienten, (2) blir medlem av revisjonsutvalget, eller (3) blir medlem av administrasjonsorganet eller tilsynsorganet hos revisjonsklienten (Parliament and Council Directive 2014/56/EU, 2014; Finansdepartementet, 2019). Bestemmelsene om karenperiode ble utvidet til å gjelde også for øvrige ansatte og partnere, og ikke bare den oppdragsansvarlige revisoren. I tillegg omfatter bestemmelsene enhver annen fysisk person hvis tjenester er under revisors eller revisjonsselskapets kontroll. For at karenperiodebestemmelsene skal gjelde må den aktuelle personen være personlig godkjent som revisor. Karenperiodens varighet er på ett år ved revisjon av revisjonspliktige foretak som ikke er av allmenn interesse både for oppdragsansvarlig revisor og øvrige.

Norge er med i EØS<sup>4</sup> og må av den grunn følge EØS-avtalen. Denne blir stadig oppdatert med ny EU-lovgivning, og inneholder blant annet revisjonsdirektivene. Reguleringen i Norge er dermed stort sett sammenfallende med EU-reguleringen. Med endringslov til revisorloven (2009) ble bestemmelsene i direktiv 2006/43/EC inntatt i nåværende revisorlov. Revisorloven

---

<sup>4</sup> EØS står for det europeiske økonomiske samarbeidsområdet og det består av EFTAs og EUs medlemsstater. Gjennom EØS-avtalen har EFTAs medlemsland tilgang til EUs indre marked (Knudsen, 2019).

(1999) §5a-5 forbyr oppdragsansvarlig revisor for foretak av allmenn interesse å tiltre i en ledende stilling hos den reviderte før det har gått to år etter at revisjonsoppdraget ble avsluttet.

I 2018 vedtok EØS-komiteén å innlemme direktiv 2014/56/EU i EØS-avtalen (Decision of the EEA Joint Committee No 102/2018, 2018). Den nye revisorloven innfører direktivets krav i norsk lov. Nevnte lov er vedlagt i proposisjon (Prop. 37 LS) til Stortinget (Finansdepartementet, 2019). I §8-8 første ledd er den nye hovedregelen om karenperiode. Der står det at oppdragsansvarlig revisor ikke kan tiltre i «...en ledende stilling hos den reviderte i en periode på ett år etter at vedkommende avsluttet sitt oppdrag» (Finansdepartementet, 2019, s. 246). Denne bestemmelsen gjelder generelt ved revisjon av alle revisjonspliktige foretak, mens §12-5 spesifiserer at perioden etter §8-8 første ledd er to år ved revisjon av foretak av allmenn interesse. Paragraf 8-8 andre ledd (Finansdepartementet, 2019) lyder:

*Andre statsautoriserte revisorer som har vært direkte involvert i et oppdrag om lovfestet revisjon, kan ikke ta en stilling som nevnt i første ledd hos den reviderte i en periode på minst ett år etter at vedkommende var direkte involvert i oppdraget. (s.246)*

Denne bestemmelsen innfører med dette direktivets krav om at karenperiode også skal gjelde for andre personlig godkjente revisorer enn kun oppdragsansvarlig revisor.

### **2.1.5 Tidligere forskning på ARD**

Kotb et. al (2018) forfattet en litteraturgjennomgang av tidligere forskning på ARD. Forskningstemaene i de gjennomgåtte studiene var i hovedsak ARDs påvirkning på revisors tilsynelatende og faktiske uavhengighet, regnskapskvalitet og revisjonskvalitet, samt fordeler med ARD. Profesjonell skepsis har i mindre grad vært et eksplisitt forskningstema i ARD-sammenheng. Det finnes et fåtall eksperimentelle studier som har undersøkt effekten av ARD på revisors JDM. Disse vil bli gjennomgått først.

Favere-Marchesi og Emby (2018) er så vidt oss bekjent den eneste studien som eksplisitt har forsket på ARDs påvirkning på revisors profesjonelle skepsis. De hadde signifikante funn som indikerte at det var mer sannsynlig at gjenværende revisjonsteam gjorde en vurdering som var i tråd med klientens standpunkt i en nedskrivningsvurdering, når økonomidirektøren var tidligere oppdragsansvarlig revisor fra deres revisjonsselskap. Funnene tilsier at ARD fører til redusert profesjonell skepsis. Bhattacharjee og Brown (2018) rapporterte et lignende funn. De fant at når et foretak hadde en leder som tidligere var ansatt i nåværende revisjonsselskap så identifiserte revisor seg sterkere med vedkommende. Dette førte til at revisor gjennomførte en

mildere evaluering av en oppdaget internkontrollmangel. En annen studie av Parlin og Bartlett (1994), som ikke var eksperimentelt, undersøkte forskjeller i revisors fastsettelse av innledende estimat på vesentlighet. Gruppen som mottok informasjon om at kontrolleren hos revisjonsklienten hadde vært revisjonsmanager på fjorårets revisjon av den samme klienten, valgte i gjennomsnitt et innledende estimat på vesentlighet som var høyere enn gruppen som ikke mottok denne informasjonen. Dette tilsier ifølge forfatterne at ARD svekker revisors uavhengighet.

Martinov-Bennie, Cohen og Simnett (2011) fant motstridende resultater. I deres eksperimentelle studie undersøkte de påvirkningen av ARD på revisors uavhengighet, med australske revisorer som deltakere. De så på revisors aksept av en revisjonsklients aggressive regnskapsmetode. Resultatene indikerte ikke svekket uavhengighet og profesjonell skepsis i revisors vurderinger når økonomidirektøren var tidligere revisjonspartner.

Videre vil resultater fra ikke-eksperimentelle studier presenteres. Andre studier har blant annet fokusert på regnskapsbrukeres oppfatning av revisors uavhengighet og effekten av ARD på regnskapskvalitet og regnskapsmanipulasjon.

En studie utført i Singapore fant bevis for at regnskapsbrukernes oppfatning av revisors uavhengighet svekkes i den påfølgende revisjonen etter at tidligere revisor har tiltrådt hos revisjonsklienten. Dette gjaldt når vedkommende sin tidligere stilling innebar tilsynsansvar og nåværende stilling innebar ansvar for regnskapsutarbeidelse (Koh & Mahathevan, 1993). Baber, Krishnan og Zhangs (2013) resultater støtter også at revisors tilsynelatende uavhengighet, sett fra investors perspektiv, blir svekket av ARD. Dart og Chandler (2013) fant resultater fra Storbritannia som viste at institusjonelle investorer ikke i særlig grad var bekymret for svekket uavhengighet i fremtidige revisjoner når ARD hadde skjedd. Private investorer var derimot signifikant mer bekymret.

Menon og Williams (2004) fant at ARD-foretak<sup>5</sup> hadde høyere unormale (skjønnsmessige) periodiseringer<sup>6</sup> og høyere sannsynlighet for å akkurat treffe analytikerens resultatforventninger

---

<sup>5</sup> ARD-foretak er i denne sammenheng et foretak som har en tidligere revisor fra nåværende revisjonsselskap i en lederstilling.

<sup>6</sup> Periodiseringer («accruals» på engelsk) er at man fordeler inntekter og kostnader mellom de regnskapsperiodene de angår («Periodisering», 2014). Unormale eller skjønnsmessige periodiseringer er der hvor ledelsen har utøvd skjønn og gjerne utnyttet regnskapsreglene. For eksempel vil ledelsen kunne ha insentiver for å periodisere inntekter og kostnader, slik at resultatet øker.

enn andre foretak. Ifølge dem tilsier resultatene at ARD fører til svekket skepsis og uavhengighet hos revisor. En annen studie rapporterte noe støtte for høyere forekomst av regnskapsmanipulasjon blant bedrifter som har ansatt en økonomidirektør fra deres nåværende revisjonsselskap, ved å se på resultatøkende skjønnsmessige periodiseringer (Dowdell & Krishnan, 2004). Geiger et. al (2005) fant derimot ikke bevis for økt regnskapsmanipulasjon, målt med skjønnsmessige periodiseringer, hverken før eller etter ARD-ansettelser. De sa at dette indikerte at ARD ikke førte til en signifikant svekkelse av revisors uavhengighet.

Lennox (2005) undersøkte påvirkningen på revisjonskvalitet ved å sammenligne hyppigheten av umodifiserte revisjonsberetninger mellom ARD-foretak og ikke-ARD-foretak. ARD-foretak mottok signifikant flere umodifiserte revisjonsberetninger. Det tilsier at ARD kan redusere revisjonskvalitet, og dermed også revisors uavhengighet. Ye, Carson og Simnett (2011) fant imidlertid ikke at ARD isolert sett fører til en høyere sannsynlighet for at revisor gir en umodifisert konklusjon. De fant derimot at kombinasjonen av ARD og høyt forbruk av konsulenttenester fra revisjonsselskapet, øker sannsynligheten for at en revisjonsklient får en umodifisert konklusjon.

Iyer og Raghunandan (2002) sine funn tilsier at ledere som tidligere var ansatt i revisjonsselskapet til deres nåværende arbeidsgiver, ikke oppfatter revisor som mindre profesjonelt skeptiske. Likevel fremhevet forskerne at revisjonsselskapene burde fremme at revisorer skal opprettholde profesjonell skepsis, særlig dersom en tidligere revisor har en ledelsesstilling hos revisjonsklienten.

### **2.1.6 Tidligere forskning på karenperiode**

Karenperiode er et virkemiddel som har blitt innført av lovgivere for å redusere negative effekter av ARD. Tidligere forskning er ikke entydige når det kommer til karenperiodens effekt.

Favere-Marchesi og Emby (2018) undersøkte ikke eksplisitt effekten av karenperiode. Likevel hevdet de at resultatene tilsier at en toårig karenperiode ikke er tilstrekkelig for og fullt ut

---

Unormale periodiseringer brukes ofte som en proxy for regnskapskvalitet og regnskapsmanipulasjon (Dechow, Ge & Schrand, 2010).



reduere den negative effekten ARD har på profesjonell skepsis. De foreslo at en lengre karensperiode kan ha noe for seg.

Majoriteten av tidligere forskning undersøker regnskapsbrukeres oppfatning av karensperiodens effekt. Wright og Booker (2005; 2010) undersøkte oppfatningene til statlige tilsynsorgan<sup>7</sup> i USA om karensperiode ved ARD for ikke-børsnoterte foretak. Funnene indikerte at fravær av karensperiode truer revisjonsselskapets uavhengighet, og at den vil bli styrket ved innføring av pliktig karensperiode. Videre fant de at en toårig karensperiode ikke vil styrke oppfatningen av revisors uavhengighet utover en ettårig karensperiode. Ahmad (2015) sine funn tilsa at långivere i Malaysia oppfatter at en toårig karensperiode er tilstrekkelig for å beskytte revisors uavhengighet. Geiger, Lennox og North (2008) mener derimot at restriksjoner i form av karensperiode kan være unødvendig og i liten grad beskytter investorer.

Ifølge en eksperimentell studie var ikke en 13-måneders karensperiode tilstrekkelig til å fullt ut gjenopprette medlemmer av revisjonsutvalgs oppfatning om revisors uavhengighet. Forskerne mente dog at karensperiode vil kunne motvirke negative konsekvenser av ARD på oppfattet uavhengighet (Abbot, Brown & Higgs, 2016). Wilson (2017) hadde resultater som viste at ikke-profesjonelle investorer ikke oppfattet at uavhengighet og profesjonell skepsis ble styrket av en ettårig karensperiode, sammenlignet med mildere tiltak.

Koh og Mahathevan (1993) fant at tidslengden mellom når revisor avslutter sitt oppdrag og til vedkommende starter hos en klient, ikke hadde en signifikant effekt på regnskapsbrukernes oppfatning av revisors uavhengighet i den påfølgende revisjonen.

Karensperiode er i liten grad forsket på når det kommer til dens direkte effekt på revisorer. Som litteraturgjennomgangen viser, har det i hovedsak blitt fokusert på karensperiodens effekt på regnskapsbrukernes og andre interessenters oppfatning av revisors uavhengighet.

---

<sup>7</sup> Statlige tilsynsorgan er en oversettelse av «State Boards of Accountancy». Dette er statlige organer som assisterer myndighetene med lisensiering og regulering av revisjonsprofesjonen (Dustin, 2012).

## 2.2 Sammenhengen mellom uavhengighet og profesjonell skepsis

Forskere, standardsettere og lovgivere har i stor grad fokusert på påvirkningen ARD og karenperiode har på uavhengighet. Profesjonell skepsis nevnes ikke alltid eksplisitt i den forbindelse. Definisjonen av uavhengighet i IESBAs (2018) etiske regelverk, som er inkludert i fotnote 2, fremhever at det å være uavhengig innebærer å være profesjonelt skeptisk. IAASB (2012) sitt syn er at profesjonell skepsis er uatskillelig forbundet med de grunnleggende etiske prinsippene objektivitet og uavhengighet.

Sammenhengen mellom uavhengighet og profesjonell skepsis har også blitt omtalt i forskningslitteraturen. Shaub (1996) demonstrerte denne sammenhengen ved å bruk en skala designet for å måle uavhengighet, til å måle profesjonell skepsis. Andre anser profesjonell skepsis til å være en av de viktigste karakteristikkene til en uavhengig revisor (Favere-Marchesi & Emby, 2018), at profesjonell skepsis referer til viktigheten av å være uavhengig av klienten (Kadous, 2000) og at manglende skepsis er ansett som et brudd på, eller truer, uavhengighet (Menon & Williams, 2004; Bird, Ho, Li & Ruchti, 2015). Basert på det forannevnte er det naturlig å si at det finnes en nær sammenheng og positiv korrelasjon mellom uavhengighet og profesjonell skepsis.

## 2.3 Profesjonell skepsis

### 2.3.1 Introduksjon

Profesjonell skepsis er et fundamentalt konsept som er grunnleggende for revisjonskvalitet (IAASB, 2015). I 2015 fremla IAASB profesjonell skepsis som et av deres hovedfokusområder i forbindelse med standardutvikling for å øke revisjonskvalitet, og dette fokuset har blitt videreført (IAASB, 2015; IAASB, 2019). Det kan tenkes at dette er en konsekvens av at ulike nasjonale tilsynsorgan, standardsettere og andre organisasjoner har fremhevet at mangel på utøvelsen av profesjonell skepsis er et gjennomgående problem, og ofte en kilde til revisjonsmangler (PCAOB, 2012; Bellamy, 2014; IFIAR, 2016; FRC, 2018).

### 2.3.2 Definisjon

Selv om profesjonell skepsis er et sentralt konsept innen revisjon har det vist seg vanskelig å definere og måle (Hurt et. al, 2013; Nolder & Kadous, 2018; Olsen, 2014). Glover og Prawitt (2014) påpeker at definisjonene i revisjonsstandarder og den akademiske litteraturen er relaterte, men forskjellige.

I ISA200 punkt 13 (1) defineres profesjonell skepsis 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» (IAASB, 2009, s. 8). Revisor skal utøve profesjonelle skepsis gjennom hele revisjonen, fra oppdragsplanlegging til revisjonen er gjennomført (Cordt-Hansen, Siebke & Knudsen, 2010). I ISA200 står det at det ikke kan forventes at revisor ser bort i fra tidligere erfaring med klienten med hensyn på ærlighet og integritet. Likevel fritar ikke dette revisor fra å opprettholde profesjonell skepsis og samle inn overbevisende revisjonsbevis (IAASB, 2009).

Et syn som har etablert seg i forskningslitteraturen er at man skiller mellom to perspektiver på profesjonell skepsis; presumptiv tvil og nøytral. Under presumptiv tvil perspektivet har revisor en holdning som antar en viss grad av uærlighet og partiskhet fra ledelsen, så lenge ikke bevisene tilsier noe annet. Et nøytralt perspektiv innebærer at revisor ikke antar partiskhet i ledelsens uttalelser og påstander (Quadackers, Groot & Wright, 2014). Presumptiv tvil perspektivet innebærer en forhøyet profesjonell skepsis kontra det nøytrale perspektivet, og kan ifølge Nelson (2009) føre til en ineffektiv revisjon og overrevidering. Glover og Prawitt (2014) foreslo bruk av et profesjonell skepsis-kontinuum basert på de to nevnte perspektivene. På den måten vil man kunne tilpasse utøvelsen av profesjonell skepsis basert på den konkrete risikoen, og dermed bytte mellom de ulike perspektivene.

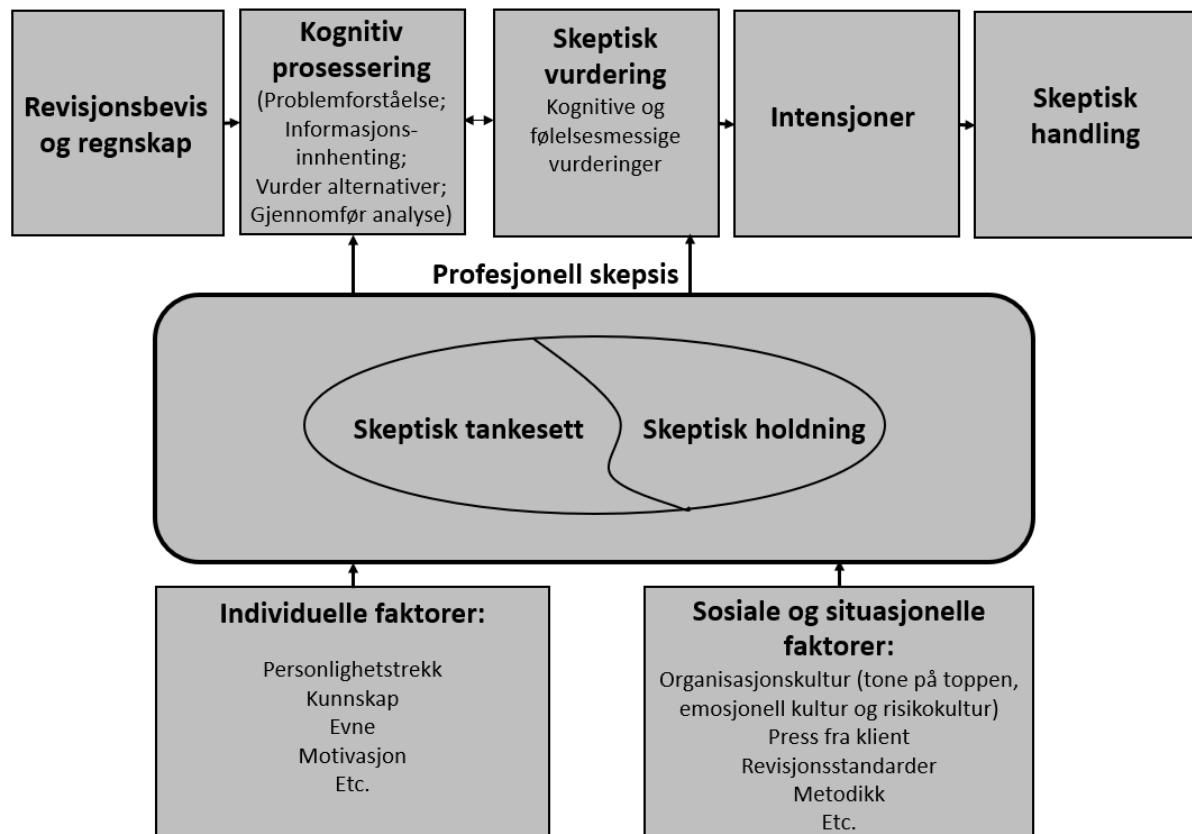
Nelson (2009) har et presumptiv tvil-perspektiv på profesjonell skepsis, og definerer det slik: At revisors vurderinger og beslutninger reflekterer en forhøyet vurdering av risikoen for at en påstand ikke er korrekt, betinget av den informasjonen som er tilgjengelig for revisor. Ifølge Nelson trenger en revisor med høy profesjonell skepsis mer overbevisning, i form av revisjonsbevis, før vedkommende konkluderer at en påstand er korrekt. Nelson utviklet en modell for profesjonell skepsis hvor det skilles mellom skeptiske vurderinger og skeptiske handlinger. Skeptiske vurderinger er et resultat av en prosess som blir påvirket av kunnskap, egenskaper og insentiver. Skeptiske vurderinger oversettes nødvendigvis ikke direkte til

skeptiske handlinger, men handlingene blir også påvirket av kunnskap, egenskaper og insentiver.

Hurt et. al (2013) bygger videre på synet om at profesjonell skepsis består av skeptiske vurderinger og skeptiske handlinger. Skeptiske vurderinger oppstår ifølge dem når en revisor oppfatter at et potensielt problem eksisterer og vurderer at mer innsats er nødvendig. Skeptiske handlinger inntreffer når en revisor endrer sin atferd basert på den skeptiske vurderingen. Forutgående årsaker for skeptiske vurderinger og handlinger grupperes i de fire følgende kategoriene: karakteristikker ved revisor, bevisene, klienten og omgivelsene.

Et annet perspektiv er at profesjonell skepsis er en flersidig individuell karakteristikk, ved at det både er en egenskap og en tilstand (Hurt, 2010). Egenskaper er stabile og vedvarende aspekt hos et individ, mens en tilstand er midlertidig og påvirkes av situasjonelle variabler. Hurt baserte seg på et nøytralt perspektiv på profesjonell skepsis, og definerte det som et flersidig konstrukt som karakteriserer et individs tilbøyelighet til å utsette og konkludere inntil revisjonsbevisene gir tilstrekkelig støtte for en forklaring over andre. Robinson, Curtis og Robertson (2018) baserte seg også på perspektivet om at profesjonell skepsis består av en egenskapskomponent og en tilstandskomponent.

Nolder og Kadous (2018) konseptualiserte profesjonell skepsis som både et tankesett og en holdning. Hverken tankesett eller holdninger er konstante, men de blir påvirket av individuelle og situasjonelle determinanter og av hverandre. Dermed er profesjonell skepsis ifølge forfatterne situasjonell. Tankesettkomponenten innebærer at profesjonell skepsis reflekteres i bestemte måter å tenke på, eller hvordan informasjon prosesseres. Basert på revisjonsstandarder utleder forfatterne at et skeptisk tankesett er reflektert i åpen, objektiv og kritisk tenkning rundt revisjonsbevisene. Holdninger i en revisjonssetting reflekteres gjennom revisors kognitive og følelsesmessige evalueringer av ledelsens påstander og revisjonsbevisene. Sagt på en annen måte er holdning et individs tanker og følelser som driver intensjoner og handlinger. Nolder og Kadous bygger videre på Nelsons (2009) og Hurt et. al (2013) inndeling i skeptiske vurderinger og skeptiske handlinger. I deres modell utgjør revisors tanker og følelser om påstander og revisjonsbevis skeptiske vurderinger. Tanker og følelser påvirker videre revisors intensjoner som resulterer i skeptiske handlinger.



Figur 1: Profesjonell skepsis konseptualisert som et tankesett og en holdning (Nolder & Kadous, 2018)

### 2.3.3 Måleverktøy

Manglende konsensus når det gjelder definisjonen og innholdet i profesjonell skepsis har resultert i ulike måter å måle konstruktet på. Ifølge Hurtt (2010) fører ulike syn på profesjonell skepsis til at det er vanskelig å sammenligne og trekke slutninger mellom forskningsartikler som adresserer profesjonell skepsis.

Hurtt (2010) utviklet «Hurtt Professional Skepticism Scale» (HPSS) som er en skala på tretti spørsmål som måler et individs nivå av egenskapsskepsis. Spørsmålene er kategorisert i seks ulike kategorier, og er utledet fra revisjonsstandarder og forskning på skepsis fra flere disipliner. De seks kategoriene er et spørrende sinn, utsettelse av vurdering, søken etter kunnskap, mellommenneskelig forståelse, selvtillit og autonomi. Robinson et. al (2018) baserte seg på HPSS da de utviklet en skala for måling av tilstandsskepsis på tolv spørsmål. De tok utgangspunkt i de tre førstnevnte kategoriene omtalt ovenfor. Hovedforskjellen mellom de to måleverktøyene er at spørsmålene i HPSS er av generell art, mens spørsmålene i Robinson sin skala er situasjonelle og tilknyttet den spesifikke konteksten som de stilles i.

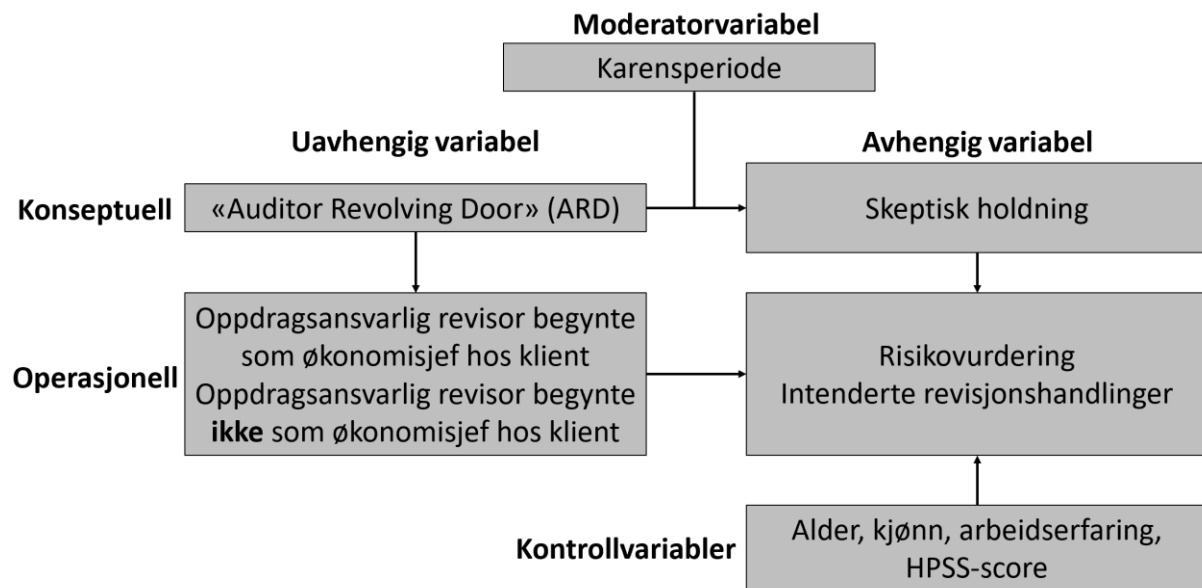
Nolder og Kadous (2018) tok utgangspunkt i tidligere forskning på tankesett og holdninger når de utviklet målemetoder for profesjonell skepsis. Skeptisk tankesett måles ved å observere og måle revisors kognitive prosessering på ulike nivåer. Nivåene er utledet fra revisjonsrammeverk om profesjonelt skjønn, og de er problemforståelse, innsamling av fakta, vurdering av alternativer og analyse.

Som måleverktøy for holdninger undersøker man revisors kognitive og følelsesmessige evalueringer assosiert til ledelsens påstander og revisjonsbevisene (Nolder & Kadous, 2018). Dette gjøres ved å stille ulike typer spørsmål som skal fange opp revisors tanker og følelser relatert til ledelsens påstander og revisjonsbevis. Eksempelvis fremmes tanker og følelser om risiko for feil i regnskapet som et spesifikt måleverktøy for skeptisk holdning. Tanker om risiko er ifølge forfatterne en etablert og mye brukt måte å måle profesjonell skepsis på i forskningslitteraturen. Når man måler følelser er blant annet revisors frykt, uro eller tilfredshet relevante å måle. Revisors tanker og følelser er kausalt relaterte til revisors intensjoner og handlinger. Av den grunn presenterer også Nolder og Kadous spesifikke spørsmål og påstander for å måle revisors intensjoner, som igjen predikerer skeptiske handlinger.

### 3. Konseptuell modell og hypoteser

I denne delen av utredningen vil vi redegjøre for vår konseptuelle modell samt utforme hypotesene med bakgrunn i tidligere forskning, lovgivning og standardsetting.

#### 3.1 Konseptuell modell og variabler



Figur 2: Libby-bokser

Basert på rammeverket til Libby (Libby, Bloomfield & Nelson, 2002) har vi utviklet en konseptuell modell som viser operasjonaliseringen av de konseptuelle variablene. Med utgangspunkt i Libby-boksene ble det utarbeidet et eksperiment. Formålet er å undersøke om ARD svekker skeptisk holdning, og eventuelt om karensperiode har en modererende effekt på denne påvirkningen. Forskningsspørsmålet vil belyses og besvares gjennom to hypotesetester som vil bli gjennomgått i punkt 3.2 *Hypoteseutforming*.

Den konseptuelle uavhengige variabelen i eksperimentet er «Auditor Revolving Door» (ARD). ARD kan skje på ulike måter, men i denne sammenheng betyr det at tidligere oppdragsansvarlig revisor fra nåværende revisjonsselskap har blitt ansatt som økonomidirektør hos en revisjonsklient. Stillingen som økonomidirektør anses å falle inn under det som den nye revisorloven og revisjonsdirektivet referer til som ledende stilling. ARD blir operasjonalisert på to nivåer; (1) *Oppdragsansvarlig revisor begynte som økonomidirektør hos en revisjonsklient*, og (2) *oppdragsansvarlig revisor begynte ikke som økonomidirektør hos en revisjonsklient*.

Vi undersøker effekten av ARD på gjenværende revisors profesjonelle skepsis. Nolder og Kadous (2018) konseptualiserte profesjonell skepsis som bestående av skeptisk tankesett og skeptisk holdning. Det er deres rammeverk vi baserer oss på, men det gjøres en avgrensning ved å bruke skeptisk holdning som en proxy for profesjonell skepsis. Skeptisk holdning er derfor den konseptuelle avhengige variabelen. Grunnen til det er at vi ønsker at respondentene skal svare på minst mulig for å unngå problemer med frafall. I tillegg mener vi at skeptisk holdning alene er hensiktsmessig for å måle den situasjonelle profesjonelle skepsisen til deltakerne. Å måle skeptisk tankesett blir vanskelig på grunn av eksperimentets korte og konsise case.

For å kunne måle effekten av ARD på den avhengige variabelen må den operasjonaliseres. Revisjon er risikobasert, og Nolder og Kadous (2018) skrev at revisors vurdering av risiko er en mye brukt målemetode for profesjonell skepsis. Derfor er den første delen av operasjonaliseringen *risikovurdering*, som videre består av aspektene tanker og følelser om risiko. Tanker og følelser om risiko fører videre til intensjoner og handlinger. *Intenderte revisjonshandlinger* er dermed den andre delen av operasjonaliseringen. Samlet vil dette være en hensiktsmessig operasjonalisering av skeptisk holdning som definert av Nolder og Kadous. Det passer også med modellen til Nelson (2009), ved at tanker og følelser om risiko er en tilnærming til skeptiske vurderinger, og intenderte revisjonshandlinger er en tilnærming til skeptiske handlinger.

Videre inkluderer vi karensperiode som en moderatorvariabel som operasjonaliseres på to nivåer: (1) *Oppdragsansvarlig revisor gikk direkte fra revisjonsselskapet til revisjonsklienten uten opphold*, og (2) *Tidslengde på ett år mellom oppdragsansvarlig revisor avsluttet sitt oppdrag til vedkommende tiltrådte hos revisjonsklienten*. En moderatorvariabel er en variabel som påvirker relasjonen (retning eller styrke) mellom den uavhengige og avhengige variabelen, når nivået på moderatorvariabelen endres (Fritz & Arthur, 2017; Baron & Kenny, 1986). Vårt fokus er på selve tidslengden på karensperioden, det vil si den ettårige perioden. Derfor har vi bevisst unnlatt å forklare hva karensperiode er og endringene i den nye revisorloven.

I tillegg inkluderer vi kontrollvariabler i eksperimentet. Kontrollvariabler er andre variabler enn den uavhengige variabelen som kan ha innvirkning på den avhengige variabelen (Libby et. al, 2002). Vi inkluderer alder, kjønn, arbeidserfaring og HPSS-score som kontrollvariabler. Tidligere forskning viser at arbeidserfaring, alder og kjønn kan ha påvirkning på revisors profesjonelle skepsis (Payne & Ramsay, 2005; Urboniene, Endrawes & Matawie, 2013; Ciołek



& Emerling, 2019). HPSS-score gir et mål på et individs grad av egenskapsskepsis, og det er logisk at dette kan påvirke den skeptiske holdningen til deltakerne. Fullerton og Durtschi (2004) hadde funn som indikerte at høyere HPSS-score resulterte i et økt ønske om å innhente mer informasjon.

## 3.2 Hypoteseutforming

En hypotese er en spesifikk påstand om en antagelse, og det beskriver hva man forventer å observere (Trochim, Donnelly & Arora, 2016). Med bakgrunn i tidligere forskning, lovgivning, regulering og standarder ble det formulert to hypoteser. Ved hypotesetesting vil man prøve å forkaste nullhypotesen for å gi støtte til alternativhypotesen (Jacobsen, 2015).

### 3.2.1 Hypotese 1

Formålet med den første hypotesen var å undersøke hvorvidt ARD påvirket gjenværende revisors profesjonelle skepsis. Som nevnt har lovgivere uttrykt at ARD har negative konsekvenser på revisors uavhengighet, blant annet ved å innføre restriksjoner i form av karensperiode. I etiske regelverk er også antagelsen at ARD utgjør en trussel mot uavhengighet. Tillit og kjennskap mellom revisjonsteamet og personer i ledelsen til revisjonsklienten grunnet ARD, har av flere blitt trukket frem som en trussel mot revisors uavhengighet og svekket profesjonell skepsis (ISB, 2000; Dart & Chandler, 2013; Beasley et.al, 2000). Blant tidligere eksperimentelle studier fant to av studiene at ARD svekker revisors profesjonelle skepsis (Favere-Marchesi & Emby, 2018; Bhattacharjee & Brown; 2018), mens en studie konkluderte med ingen påvirkning på revisors uavhengighet og profesjonelle skepsis (Martinov-Bennie et. al, 2011).

Med bakgrunn i tidligere forskning, sett i sammenheng med lovgivning, regulering og standardsetting, var vår antagelse at ARD svekket revisors skeptiske holdning. Bakgrunnen for valget av ensidig hypotese var at vi ikke fant studier som viste at gjenværende revisors profesjonelle skepsis økte ved ARD. Det ble ansett som ulogisk at gjenværende revisorer generelt ville vært mer skeptisk når en eks-kollega, som vedkommende hadde en relasjon til, tiltrådte i en ledende stilling. I tillegg var det spørsmålet om ARD svekket profesjonell skepsis som var interessant, da dette kan føre til lavere revisjonskvalitet. Dette ga oss følgende nullhypotese og alternativhypotese:

*H0(1): Gjenværende revisors skeptiske holdning er lik eller høyere hvis tidligere oppdragsansvarlig revisor ansettes som økonomidirektør hos revisjonsklienten.*

*HA(1): Gjenværende revisors skeptiske holdning er lavere hvis tidligere oppdragsansvarlig revisor ansettes som økonomidirektør hos revisjonsklienten.*

### **3.2.2 Hypotese 2**

I ny revisorlov innføres karenperiode på ett år dersom oppdragsansvarlig revisor skal tiltre i ledende stilling hos en revisjonsklient som ikke er et foretak av allmenn interesse. Tidligere var ikke dette regulert, og revisor kunne i teorien gå direkte fra revisjonsselskap til klienten. Vi ønsket å undersøke om en ettårig karenperiode hadde noe for seg, ved å se om det eventuelt modererte effekten ARD hadde på profesjonell skepsis sammenlignet med en direkte overgang.

Tidligere forskning har for det meste fokusert på hvordan karenperiode har påvirket regnskapsbrukernes oppfatning av revisors uavhengighet, og ikke hvordan det direkte har påvirket revisors vurderinger og beslutninger. Funnene er tvetydige da noen har funnet at karenperiode styrker revisors tilsynelatende uavhengighet, mens andre rapporterte at det ikke har noen effekt. Som tidligere beskrevet har lovgivere i flere land innført karenperiode som et tiltak for å styrke uavhengighet, og derigjennom profesjonell skepsis, til gjenværende revisor. Standpunktet til lovgiverne er dermed at karenperiode vil kunne ha en effekt.

Vår antagelse var at en karenperiode på ett år øker revisors skeptiske holdning i forhold til når det ikke var en karenperiode. Det vil si at dersom ARD i utgangspunktet reduserte skeptisk holdning, ville en ettårig karenperiode ha en «reparerende» effekt. I likhet med hypotese 1 var også dette en ensidig hypotese. Vi anså det som ulogisk at en revisor ville vært mindre skeptisk etter ett år, enn det vedkommende var dersom han/hun jobbet sammen med den oppdragsansvarlige revisoren helt frem til denne personen gikk over til klienten. Det interessante var om den ettårige karenperioden fungerte som et virkemiddel for å redusere de negative effektene ARD kan ha på profesjonell skepsis. Basert på dette formulerte vi følgende nullhypotese og alternativhypotese:

*H0(2): Hvis det er en ettårig karenperiode før tidligere oppdragsansvarlig revisor tiltre som økonomidirektør hos revisjonsklienten, er gjenværende revisors skeptiske holdning lik eller lavere enn uten karenperiode.*

**HA(2):** Hvis det er en ettårig karenstperiode før tidligere oppdragsansvarlig revisor tiltrer som økonomidirektør hos revisjonsklienten, er gjenværende revisors skeptiske holdning høyere enn uten karenstperiode.

## 4. Metode

I denne delen vil det redegjøres for de metodiske valgene.

### 4.1 Forskningsdesign

#### 4.1.1 Forskningstilnærming

De to hovedtilnærmingene i forskning er induktiv tilnærming og deduktiv tilnærming (Larsen, 2017). Deduktiv tilnærming betyr at man arbeider fra det generelle til spesifikke (Trochim et. al, 2016), ved at man tar utgangspunkt i tidligere forskning og teori for å formulere forskningsspørsmål og hypoteser. Siden det finnes tidligere forskning som har undersøkt ARD, har vi brukt en deduktiv tilnærming i utarbeidelsen av antagelser og hypoteser. Samtidig har vi tatt hensyn til relevant lovgivning, regulering, standardsetting og standpunkter i våre antagelser.

#### 4.1.2 Metodevalg

Metode er en fremgangsmåte for å få svar på spørsmål og tilegne seg ny kunnskap og viten innenfor et fagfelt (Larsen, 2017). Man skiller ofte mellom to hovedtyper metoder: kvalitativ og kvantitativ metode. Vi syntes det var hensiktsmessig å bruke en kvantitativ metode, i form av en eksperimentell metode, ettersom vi hadde hypoteser vi ønsket å teste. Det var ønskelig med kvantitative data for å kunne teste om det fantes forskjeller mellom gruppene.

Den eksperimentelle metoden går ut på at forskeren manipulerer én eller flere uavhengige variabler, og undersøker effekten av disse manipulasjonene på en avhengig variabel alt annet konstant (Trotman, 2001a). Fokuset i eksperimenter er på det kausale forholdet mellom den uavhengige variabelen og den avhengige variabelen, og ifølge Jacobsen (2015) er det eksperimentelle undersøkelsesopplegget det klart beste for å avklare kausalforhold mellom variabler. Det er fordi man tilfeldig tilordner respondenter i ulike grupper (eks. kontrollgruppe og eksperimentgruppe) hvor den eneste forskjellen er manipulasjonen. Dermed kan observerte forskjeller i den avhengige variabelen tilskrives at en gruppe fikk manipulasjonen og den andre ikke (Trochim et. al, 2016).

Vårt formål var å undersøke om det fantes en kausal sammenheng mellom ARD og revisors skeptiske holdning, og om karenperiode modererte denne effekten. Derfor mente vi at den eksperimentelle metoden var best egnet til å besvare forskningsspørsmålet.

### 4.1.3 «Between subjects»-design

Når man skal manipulere en uavhengig variabel kan det enten gjøres «within subjects», «between subjects» eller en kombinasjon av disse (Trotman, 2001a). Et «between subjects»-design innebærer at en deltaker kun blir utsatt for én kombinasjon av de manipulerede variablene, mens et «within subjects»-design innebærer at en deltaker blir utsatt for alle kombinasjonene (Greenwald, 1976). I vårt eksperiment ble det brukt et «between subjects»-design, slik at hver deltaker ble tilfeldig tilordnet en av de tre gruppene.

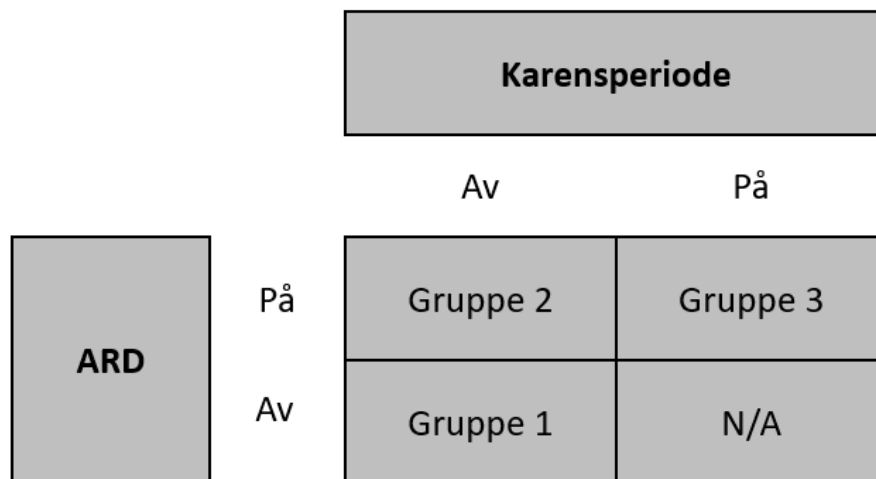
Det er fordeler og ulemper med begge typer design. «Between subjects»-design krever flere deltakere. I tillegg kan forskjeller mellom deltakerne i de ulike gruppene være en kilde til større varians, som kan gjøre det vanskelig å finne eventuelle signifikante resultater for manipulasjonens effekt på den avhengige variabelen (Trotman, 2001a). En bekymring vi hadde var hvor mange deltakere som ville delta, som kan tilsi at et «within subjects»-design ville vært gunstig. Likevel var det flere grunner som gjorde at et «between subjects»-design ble valgt. For det første kunne et langt og tidkrevende eksperiment hvor deltakeren hadde blitt utsatt for alle kombinasjonene, ført til utmattelse og kjedsomhet hos deltakerne som kunne resultere i høyere frafall (Budiu, 2018). For det andre kunne det hende at deltakerne hadde forstått hva eksperimentet gikk ut på dersom man gjennomførte et «within subjects»-design. Dette kunne ført til at deltakerne svarte på en måte som ikke reflekterte forskjellene i manipulasjonene, men på grunn av forståelsen av hva det ble forsket på (Trotman, 2001a).

### 4.1.4 Faktorielt design

Et viktig valg er å bestemme hvilke og hvor mange uavhengige variabler man skal inkludere i eksperimentet, samt på hvor mange nivåer disse skal manipuleres. En økning i antall variabler og nivåer av variablene vil føre til at man trenger flere respondenter (Trotman, 2001a). Vårt eksperiment inneholdt en uavhengig variabel (ARD) og en moderatorvariabel (karenperiode), som begge ble manipulert på to nivåer. Det var dermed et 2x2-faktorielt design, som ga fire gruppeceller med ulike kombinasjoner av nivåene på variablene. Til den ene cellen, hvor ARD var «av» og karenperiode var «på», ble det ikke tilordnet deltakere. Denne kombinasjonen var ikke interessant. Dersom revisor ikke hadde gått fra revisjonsselskapet til revisjonsklienten,

ville det ikke vært aktuelt med en karenperiode. Et slikt design hvor en eller flere celler med hensikt står tomme, kalles et ukomplett faktorielt design (Trochim et. al, 2016).

Deltakerne ble tilfeldig tilordnet en av de tre gruppene illustrert i figur 3. Hypotese 1, om ARD førte til redusert skeptisk holdning hos gjenværende revisor, ble testet ved å sammenligne gruppe 1 med gruppe 2. Det eneste som skilte disse var om deltakerne ble utsatt for manipulasjon av ARD eller ikke, som forklart i punkt 3.1 *Konseptuell modell og variabler*. Videre undersøkte vi i hypotese 2 om en ettårig karenperiode økte gjenværende revisors skeptiske holdning, sammenlignet med overgang uten opphold fra revisjonsselskap til klienten. Dette ble gjort ved å sammenligne skeptisk holdning mellom gruppe 2 og 3. Begge gruppene fikk manipulasjonen av ARD, men i gruppe 2 var overgangen direkte og i gruppe 3 var det en ettårig karenperiode.



Figur 3: 2x2-faktorielt design

#### 4.1.5 Eksperimenttype

Det skilles mellom kontrollerte og ikke-kontrollerte eksperimenter. Kontrollerte eksperimenter gjennomføres ved at forskeren er til stede, i motsetning til ikke-kontrollerte eksperimenter (Trotman, 2001a) som kan gjennomføres digitalt over internett. Grunnet tidsbegrensning, utvalgets geografiske spredning og den pågående COVID-19 pandemien ble det gjennomført et ikke-kontrollert eksperiment på internett ved bruk av Qualtrics. Ifølge Trotman (2001a) er den interne validiteten betraktelig lavere i et ikke-kontrollert eksperiment. Dette er fordi man ikke har kontroll på eventuelle distraksjoner og om folk samarbeider. Distraksjoner var det vanskelig å gjøre noe med, men vi oppfordret deltakerne til å konsentrere seg og arbeide selvstendig.

Internettbaserte studier har høyere frafallsrate enn kontrollerte lab studier (Dandurand, Shultz & Onishi, 2008; Birnbaum, 2004). Deltakerne var anonyme, og vi henvendte oss til dem kun gjennom digitale kanaler. Det er mulig at dette førte til at individer følte seg mindre forpliktet til å delta. Å trekke seg fra et internettbasert eksperiment er også enklere, da deltakerne ikke møter forskerne eller andre deltakere, og ikke trenger å grunngi sitt valg om å trekke seg (Birnbaum, 2004).

## 4.2 Utvalget

Vi ønsket å undersøke vurderingene og beslutningene til praktiserende revisorer i Norge. Den teoretiske populasjonen<sup>8</sup> var derfor alle praktiserende revisorer i Norge, men i praksis var det umulig å undersøke hele populasjonen. Av den grunn var vi nødt til å gjennomføre eksperimentet på et utvalg. Det var ønskelig at utvalget var representativt for populasjonen, slik at det var mulig å generalisere resultatene.

På grunn av begrenset tid og tilgang til populasjonen gjorde vi en metodisk forenkling da utvalget ble trukket. Vi gjennomførte et ikke-sannsynlighetsutvalg i form av et bekvemmelighetsutvalg, som vil si at man trekker ut de som er enklest å få tak i (Jacobsen, 2015). Utvalget besto av MRR-studenter ved Norges Handelshøyskole (NHH), Universitetet i Stavanger (UiS), Universitetet i Agder (UiA) og Handelshøyskolen BI Oslo, samt yrkesaktive revisorer i vårt nettverk. Revisjonsstudenter som surrogater for revisorer er ikke optimalt med tanke på generaliserbarheten av resultatene, siden disse faktisk ikke blir trukket fra den teoretiske populasjonen. Peecher og Solomon (2001) mente dog at det ikke nødvendigvis var skadelig for intern og ekstern validitet. Forskning viser at revisjonsstudenter kan være adekvate surrogater for revisorer (Ashton & Kramer, 1980), spesielt når det er snakk om strukturerte og enkle kontekster (Mortensen, Fisher & Wines, 2012). Vårt eksperiment krevde ikke mye spesialisert kunnskap eller erfaring, og hadde begrenset kompleksitet. Derfor mente vi at revisjonsstudenter som deltakere var akseptabelt.

Vi stilte krav til deltakerne for å sikre en viss grad av representativitet. Siden utvalget besto av både MRR-studenter og yrkesaktive revisorer var det krav om at de måtte ha gjennomført et kurs i revisjon eller ha arbeidserfaring fra revisjon. Oppfylte de ett av disse kravene, antok vi

---

<sup>8</sup> Den teoretiske populasjonen er alle de enhetene man er interessert i (Jacobsen, 2015).

at de hadde grunnleggende forståelse for revisjonsprosessen slik at de evnet å gjennomføre eksperimentet. Informasjon om dette ble samlet inn avslutningsvis i eksperimentet.

### 4.3 Utforming av eksperimentelt case og undersøkelse

Caset i eksperimentet ble utarbeidet med inspirasjon fra caset i boken «A Study of Professional Skepticism» (Olsen, 2017). Formålet med Olsens eksperimentelle studie var ulikt vårt, og det ble derfor gjort tilpasninger og endringer for å tilpasse det forskningsspørsmålet. Det henvises til vedlegg 1 hvor caset er medtatt i sin helhet. Vi endret konteksten slik at det fiktive selskapet var et norsk aksjeselskap som utarbeidet regnskap etter regnskapslovens regler og tilhørende norske regnskapsstandarder. Dette var ønskelig da vi undersøkte ARDs og karenperiodens påvirkning på revisorer som reviderer foretak som ikke er av allmenn interesse i Norge.

En grunn til at vi valgte dette caset var at temaet er verdsettelse av varelageret. Dette er et område som vanligvis krever skjønnsutøvelse av ledelsen. Varer skal vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, også kalt laveste verdis prinsipp. Dersom virkelig verdi er lavere enn anskaffelseskost skal varene nedskrives (Regnskapsloven, 1998, §5-2; Norsk RegnskapsStiftelse, 1992). Temaet var hensiktsmessig da vi undersøkte revisors skeptiske holdning, siden det kreves bruk av skjønn fra ledelsen. Det ble antatt at deltakere som har gjennomført et revisjonskurs og/eller har arbeidserfaring var kjent med casets tema.

Deltakerne ble informert om at det var tredje året de var en del av revisjonsteamet som reviderte det fiktive selskapet Expect AS. Videre fikk deltakerne generell informasjon om selskapet, klientforholdet og om revisjonsrutinen for varelageret.

Informasjonen om økonomidirektøren Sigrid Pedersen var den eneste informasjonen som var ulik mellom gruppene, og som utgjorde manipulasjonene. De tre gruppene fikk like opplysninger om Sigrid Pedersens kompetansenivå og utdanning, samt informasjon om at hun var ny i stillingen. Gruppe 1 fikk ikke noe ytterligere informasjon om Sigrid Pedersen. Gruppe 2 (ARD u/karenperiode) fikk i tillegg informasjon om at økonomidirektøren var oppdragsansvarlig revisor for revisjonen av Expect helt frem til hun startet i stillingen. Gruppe 3 (ARD m/karenperiode) fikk derimot opplyst at det gikk ett år mellom økonomidirektøren avsluttet sitt oppdrag som oppdragsansvarlig revisor til hun startet i stillingen.



Som beskrevet i punkt 3.1 *Konseptuell modell og variabler* manipulerte vi karenperiode ved å kun endre på tidslengden mellom fratredelse som oppdragsansvarlig revisor til tiltredelse som økonomidirektør. Vi nevnte og forklarte ikke karenperiode eksplisitt. Opplysning om dette kunne i seg selv hatt en effekt på den avhengige variabelen. Et alternativ hadde vært å splitte gruppe 3 i to og forklart hva karenperiode var til den ene halvparten, for å se hvilken effekt en slik opplysning ville hatt. Dette ble ikke gjort da fokuset var på selve tidslengden.

Siste del av informasjonen var relatert til verdsettelsen av varelageret, og den var lik på tvers av gruppene. Det ble gitt opplysninger av en slik art at det skulle skape tvil om verdsettelsen var korrekt, men uten at det fantes noe fasitsvar. Grunnen til det er at vi ønsket at deltakerne måtte gjøre en vurdering som krevde utøvelse av profesjonell skepsis.

Etter at deltakerne hadde gått gjennom caseinformasjonen skulle de ta stilling til tre påstander som ble brukt til å måle skeptiske holdning. Som nevnt i punkt 3.1 *Konseptuell modell og variabler* bygget vi på rammeverket til Nolder og Kadous (2018). De deler holdning inn i aspektene tanker, følelser og intensjoner. Tabell 1 viser hver enkelt påstand som ble brukt til å måle de nevnte aspektene.

	Påstandstekst	Holdningsaspekt	Operasjonalisert avhengig variabel
<b>Påstand 1</b>	Anser du at det er risiko for at varelageret er for høyt verdsatt?	Tanker	Risikovurdering
<b>Påstand 2</b>	Hvor urolig er du for at det ikke er gjort en nedskrivning av varelageret?	Følelser	Risikovurdering
<b>Påstand 3</b>	Hvor sannsynlig er det at du ville utført flere revisjonshandlinger før du konkluderer?	Intensjoner	Intenderte revisjonshandlinger

*Tabell 1: Påstander for å måle skeptisk holdning*

Påstand 1 og 2 utgjorde samlet sett den operasjonaliserte avhengige variabelen «risikovurdering», mens påstand 3 utgjorde «intenderte revisjonshandlinger». Deltakerne svarte i hvilken grad de var enig i påstandene på en seks punkts Likert-skala<sup>9</sup>. Denne skalaen

<sup>9</sup> Likert-skala er en skala på ordinalnivå. Respondenten angir for eksempel hvor enig vedkommende er i en påstand på en femdelte skala fra 1 til 5 (Malt & Grønmo, 2020). Skalaen kan også være f.eks. seks- eller tidelt.

hadde to ytterpunkter, hvor 1 tilsvarte «I svært liten grad» og 6 tilsvarte «I svært stor grad». For alle påstandene tilsa et høyere tall en høyere skeptisk holdning.

Manipulasjonsjekker brukes til å sjekke validiteten til de manipulerede variablene og/eller for å sjekke om relevant informasjon ble oppfattet av deltakeren (Trotman, 2001a). Hensikten med manipulasjonssjekken i dette eksperimentet var å sjekke om deltakerne oppfattet den manipulerede informasjonen de ble utsatt for. Dette var viktig for å kunne si at manipulasjonen virket inn på deltakerne. Alle gruppene fikk en manipulasjonsjekk hvor det ble spurt om de tidligere hadde jobbet sammen med økonomidirektøren. På dette skulle gruppe 1 svare nei og gruppe 2 og 3 skulle svare ja. Vi inkluderte ytterligere en manipulasjonsjekk for gruppe 2 og 3. Dette var for å sikre at de var bevisste på manipulasjonen av tidslengden på karensperioden. Her skulle gruppe 2 svare at økonomidirektøren gikk direkte fra revisjonsselskap til klienten, mens gruppe 3 skulle svare at det var ett års mellomrom. Det var ikke mulig for deltakerne å gå tilbake til caset og påstandene når de svarte på manipulasjonssjekkene.

Avslutningsvis ble det innhentet informasjon om kontrollvariablene alder, kjønn, arbeidserfaring og HPSS-score. For å innhente HPSS-scoren svarte deltakerne på de 30 spørsmålene som HPSS består av, på en Likert-skala fra 1 til 6. Summen av svarene utgjorde scoren. Vi spurte også avslutningsvis deltakerne i gruppe 2 og 3 om de hadde kjennskap til reglene om karensperiode i den nye revisorloven, samt om de tenkte på karensperiode når de gjennomførte caset. Intensjonen med dette var å sjekke ex-post om det hadde en innvirkning på hvordan de svarte på påstandene.

## 4.4 Pilottest

Alle datainnsamlingsinstrumenter bør bli pilottestet for å teste gjennomføringstiden, og sjekke om spørsmål og instruksjoner er klare (Bell, 2005). Det ble gjennomført en pilottest på fire medstudenter før eksperimentet ble distribuert. I tillegg gikk vår veileder gjennom caset. Hensikten med dette var blant annet å få tilbakemelding på casets forståelighet og lengde, manipulasjonenes tydelighet, manipulasjonssjekkene og påstandene som målte skeptisk holdning.

Det tok rundt 10 til 12 minutter å gjennomføre eksperimentet, og våre medstudenter mente informasjonsmengden var passelig og manipulasjonene var tydelige. Vi ønsket ikke å ha et for langt eksperiment, da det kunne ført til økt frafall (Dandurand et. al, 2008). Basert på

tilbakemeldingene gjorde vi noen mindre endringer på formuleringer og innhold i caseinformasjonen, manipulasjonene og påstandene. I tillegg inkluderte vi en ekstra manipulasjonssjekk for gruppe 2 og 3, som redegjort i punkt 4.3 *Utforming av eksperimentelt case og undersøkelse*. Grunnen var at man ikke kan vite om deltakerne i gruppe 2 og 3 hadde oppfattet informasjonen om tidslengden mellom fratredelse og tiltredelse, kun på bakgrunn av den første manipulasjonsjekken.

## 4.5 Praktisk gjennomføring

Plattformen Qualtrics ble brukt til å gjennomføre eksperimentet. For å nå ut til MRR-studentene ved NHH ble det publisert en tekst med lenken til eksperimentet i en felles Facebook-gruppe. Etter en stund sendte vi også en privat melding til medlemmene i denne gruppen, og publiserte deretter en siste påminnelse i nevnte gruppe. Vi kontaktet studentrepresentanter ved MRR-studiene på UiS, UiA og BI Oslo, hvor det ble forklart at vi gjennomførte et eksperiment med MRR-studenter som deltakere. Vi skrev en kort tekst som studentrepresentantene publiserte sammen med lenken i deres respektive grupper. I tillegg brukte vi vårt personlige nettverk til å distribuere undersøkelsen til yrkesaktive revisorer. Eksperimentet var ute i 16 dager.

## 4.6 Reliabilitet og validitet

Reliabilitet og validitet er hovedkriteriene for å evaluere kvaliteten av målingene (Trochim et al, 2016). Reliabilitet handler om påliteligheten og konsistentheten av målingene. Det handler med andre ord om man kan stole på resultatene fra undersøkelsesopplegget (Grenness, 2012; Jacobsen, 2015). Grenness (2012) fremhever at forekomsten av systematiske og tilfeldige feil i målingene svekker reliabiliteten.

Vi gjennomførte en pilottest for å sikre at det ikke var uklarheter og feil i caseinformasjonen og påstandene, som kunne ført til systematiske og tilfeldige målefeil. At deltakerne var anonyme var også med på å sikre at deltakerne svarte ærlig, og ikke strategisk i en av retningene. Reliabiliteten ble også forsterket ved at vi var to som gikk gjennom responsene og analysene da det reduserte sannsynligheten for feiltolkning. I tillegg gjorde Qualtrics det mulig å eksportere de innsamlede svarene direkte til analyseverktøyet som reduserer eventuelle menneskelige inntastingsfeil. Likevel var det nødvendig å rense datasettet i SPSS for ugyldige svar hvilket kunne ha svekket reliabiliteten.

Reliabilitet blir ansett som en nødvendig, men ikke tilstrekkelig, forutsetning for validitet (Grenness, 2012). Validitet handler om gyldighet og relevans, hvilket innebærer om det innsamlede datamaterialet faktisk måler det det har til hensikt å måle (Jacobsen, 2015; Grønmo, 2016). Validitetsbegrepet er omfattende, og man kan skille mellom ulike typer validitet. Videre vil det fokuseres på intern og ekstern validitet, samt begrepsvaliditet.

Intern og ekstern validitet benyttes hovedsakelig som kvalitetsindikatorer i eksperimentelle design (Grenness, 2012). Intern validitet referer til i hvilken grad man kan konkludere med at observerte effekter på den avhengige variabelen skyldes manipulasjonene av den uavhengige variabelen (Peecher & Solomon, 2001). Det viktigste tiltaket vi gjorde for å styrke den interne validiteten var å randomisere hvilken gruppe deltakerne havnet i. Dette er den mest effektive måten å ta høyde for de fleste truslene mot intern validitet (Trotman, 2001b), fordi det skal sørge for at det ikke er systematiske forskjeller mellom gruppene. Frafall kan true intern validitet dersom frafallsraten er forskjellig mellom gruppene, da dette kan medføre at gruppene ikke er like (Trotman, 2001a). Vi konstruerte manipulasjonene slik at informasjonsmengden i de ulike gruppene var tilnærmet lik, for å forhindre potensielle forskjeller i frafall. Lik informasjonsmengde gjør også at man ikke får problemer med systematiske forskjeller i kjedsomhet og tretthet (Trotman, 2001a). Vi inkluderte videre manipulasjonssjekker for å sikre at manipulasjonene var vellykkede, noe som videre styrket den interne validiteten.

Ekstern validitet handler om man kan generalisere resultatene, som vil si om resultatene holder også i andre settinger enn den man har undersøkt (Grenness, 2012). Som forklart under punkt 4.2 *Utvalget* ble det gjennomført et bekvemmelighetsutvalg. Dette går på bekostning av ekstern validitet, da vi ikke kan være sikre på om utvalget er representativt for den populasjonen vi ønsker å si noe om. Utvalget besto hovedsakelig av MRR-studenter, som det kan diskuteres om er representative for revisorer. Likevel tilsier tidligere forskning at bruk av studenter ikke nødvendigvis er skadelig for ekstern validitet (Peecher & Solomon, 2001). Caset i eksperimentet var en forenklet revisjonssetting og dermed ikke lik en virkelig revisjonssituasjon. Dette kan hevdes å svekke ekstern validitet. Forenkling gjør dog at man enklere kan isolere årsakssammenhengene av interesse siden man kan kontrollere omstendighetene. Peecher og Solomon (2001) advarte mot å øke ekstern validitet på bekostning av intern validitet, noe vi har tatt hensyn til.

Begrepsvaliditet betyr i hvilken grad måleinstrumentet faktisk måler det teoretiske begrepet man ønsker å måle (Grenness, 2012). Det handler med andre ord om operasjonaliseringen av

de konseptuelle begrepene, og i denne oppgaven spesielt operasjonaliseringen av skeptisk holdning. Siden skeptisk holdning ikke kan måles direkte, måtte det operasjonaliseres til noe konkret og målbart. Dette gjorde vi ved å basere oss på Nolder og Kadous (2018) sin inndeling i tanker, følelser og intensjoner. Det at vi baserte oss på etablerte målemetoder, kan styrke begrepsvaliditeten.

## 4.7 Etikk

Frivillig deltakelse betyr at mennesker ikke blir tvunget til å delta i forskning (Trochim et. al, 2016). I vårt eksperiment var det frivillig å delta og vi presset ingen til å gjennomføre. I tillegg kunne deltakeren når som helst trekke seg ved å forlate eksperimentet.

Det er viktig at retningslinjene for personvern blir fulgt. Dersom man samler inn personopplysninger<sup>10</sup> er prosjektet meldepliktig til Norsk senter for forskningsdata (NSD). Vi skrudde av funksjonen i Qualtrics som samlet inn IP-adresser, og spurte ikke om opplysninger som gjorde at personer kunne identifiseres. NSD bekreftet per telefon at det ikke var nødvendig å melde inn prosjektet. Vi sørget for at kombinasjonen av de opplysningene som ble samlet inn ikke kunne knyttes til en person. På denne måten ble deltakernes anonymitet sikret.

## 4.8 Analysemetode

Programvaren SPSS fra IBM ble brukt til gjennomføring av statistiske analyser. Vi undersøkte forskjeller i gjennomsnittssvar på påstandene som målte skeptisk holdning, enkeltvis og samlet, mellom de ulike gruppene. Gjennom statistiske analyser ble det testet om de observerte forskjellene var statistisk signifikante. Dersom man har statistisk signifikans antar man at den observerte forskjellen ikke kan skyldes tilfeldigheter, og det gir dermed grunnlag for å forkaste nullhypotesen (Braut, 2018). Vi satt signifikansnivået til 0.05. Det vil si at en p-verdi<sup>11</sup> under 5% i en statistisk test tilsier statistisk signifikans, og dermed forkastelse av nullhypotesen. Sannsynligheten for type-1 feil avhenger av signifikansnivået, og vi satt signifikansnivået til

---

<sup>10</sup> Personopplysninger er opplysninger som kan knyttes til en person (Norsk senter for forskningsdata [NSD], u.å).

<sup>11</sup> P-verdien er sannsynligheten for å observere det man observerer eller noe mer ekstremt gitt at nullhypotesen er sann (Laerd, u.å.-b).

0.05 for å redusere denne sannsynligheten. Type-1 feil er når man uriktig konkluderer med at det eksisterer et signifikant forhold når det ikke gjør det (Trochim et. al, 2016). Det vil si at man forkaster nullhypotesen når denne faktisk er riktig.

Vi undersøkte om nullhypotesen kunne forkastes ved å gjennomføre en test hvor det undersøkes om det er signifikante forskjeller i gjennomsnittssvarene mellom gruppene. I begge hypotesene ble to av gruppene sammenlignet mot hverandre. Til dette kunne man brukt en t-test som vurderer om gjennomsnittet til to grupper er signifikant ulike (Trochim et. al, 2016). Vi valgte heller å gjennomføre en enveis-ANOVA (variansanalyse), siden det gir samme resultat som en t-test når man sammenligner to grupper. ANOVA blir brukt til å finne ut om det er statistisk signifikante forskjeller mellom gjennomsnittene til to eller flere grupper (Laerd Statistics, u.å.-a). Dette gjøres ved å se på den absolutte differansen mellom gjennomsnittene til gruppene, og samtidig variasjonen innad i hver gruppe (Trochim et. al, 2016).

Siden begge hypotesene var ensidige, var vi interessert i de ensidige p-verdiene. SPSS rapporterte kun den tosidige p-verdien, og den ensidige p-verdien måtte derfor beregnes. Dersom forskjellen i gjennomsnittet mellom gruppene er i den retningen som er antatt i alternativhypotesen, beregner man den ensidige p-verdien ved å halvere den tosidige p-verdien. I det motsatte tilfellet, dersom forskjellen går i motsatt retning enn antatt, beregnes den ensidige p-verdien ved å trekke den halverte tosidige p-verdien fra 1 (Motulsky, u.å.). Det er dette vi tok utgangspunkt i da de ensidige p-verdiene ble beregnet i punkt 5.4.1 *Hypotese 1* og 5.4.2 *Hypotese 2*.

For å undersøke om kontrollvariablene hadde påvirkning på den avhengige variabelen gjennomførte vi en ANCOVA<sup>12</sup> i både hypotese 1 og hypotese 2. Det var ønskelig at det i eksperimentet kun var manipulasjonene som førte til forskjeller mellom gruppene. Dersom den tosidige p-verdien til kontrollvariablene var høyere enn 5%, tilsier det at de ikke har hatt en påvirkning på skeptisk holdning.

Det finnes tre forutsetninger som må vurderes når man gjennomfører en enveis-ANOVA. Disse handler om hvordan dataene passer enveis-ANOVA modellen (Laerd, u.å.-a). Brudd på disse kan føre til at resultatene ikke er pålitelige. Den første er at det ikke er noen signifikante

---

<sup>12</sup> «Analysis of Covariance».

uteliggere av den avhengige variabelen innenfor hver gruppe av den uavhengige variabelen. Den andre er at variansen til den avhengige variabelen er lik for hver gruppe av den uavhengige variabelen. Og den siste er at den avhengige variabelen burde være tilnærmet normalfordelt innen hver gruppe av den uavhengige variabelen (Laerd, u.å.-a). Likevel anses enveis-ANOVA å være robust mot brudd på normalitet. Forutsetningene blir gjennomgått i punkt 5.4.3 *Forutsetninger ANOVA*.

Vi brukte to påstander for å måle den operasjonaliserte avhengige variabelen «Risikovurdering» og en påstand for å måle «Intenderte revisjonshandlinger». I tillegg til å teste disse enkeltvis ble de også testet samlet. Vi lagde en indeks av disse tre påstandene. For å verifisere at det var intern korrelasjon mellom påstandene og at indeksen var pålitelig (Grenness, 2012), ble Cronbachs alfa til denne indeksen beregnet. En Cronbachs alfa verdi på over 0,7 anses som akseptabelt, og som det fremkommer i vedlegg 2 var Cronbachs alfa 0,843.

## 5. Resultat

I det etterfølgende presenteres resultatene. Først vil vi forklare hvordan datasettet ble rensset og gjennomgå resultatet av manipulasjonssjekkene. Deretter vil deskriptiv statistikk over demografiske variabler gjennomgås. Resultatet av hypotesetestene blir deretter presentert.

### 5.1 Rensing av data

Utvalget besto som nevnt i punkt 4.2 *Utvalget* av MRR-studenter på NHH, UiA, UiS og BI Oslo, samt yrkesaktive revisorer i vårt nettverk. Totalt nådde vi cirka 330 personer, men det var ikke alle som gjennomførte. Totalt var det 114 personer som åpnet og påbegynte eksperimentet, hvilket tilsvarte en svarprosent på 35% (114 av 330). Av disse var det 50 deltakere som gjennomførte hele eksperimentet. Det vil si en frafallsrate på 56% (64 av 114). Som diskutert i punkt 4.1.5 *Eksperimenttype* er det ikke uvanlig med høyt frafall i internettbaserte eksperimenter. Fraffallet førte til ulikt antall personer i de ulike gruppene (se tabell 2), men vi antok at gruppene var sammenlignbare ettersom forskjellene ikke var store. Alle deltakerne som fullførte undersøkelsen oppfylte kravet om enten å ha gjennomført et kurs i revisjon og/eller ha arbeidserfaring fra revisjon. Av den grunn mente vi at deltakerne hadde tilstrekkelig kunnskap til å kunne gjennomføre eksperimentet. Gjennomføringstiden til deltakerne ble bedømt. Det ble vurdert om enkelte gjennomførte undersøkelsen så kjapt at de burde ekskluderes, siden de da trolig ikke hadde vært fokusert og gjort en tilstrekkelig innsats. Den raskeste gjennomføringstiden blant de gyldige responsene var fire minutter, noe vi mente var akseptabelt. Deltakerne som brukte kortere tid enn dette besto uansett ikke manipulasjonssjekkene, og ble derfor tatt ut. Vi fjernet de 64 ufullstendige svarene i den videre analysen.

### 5.2 Manipulasjonssjekk

Som beskrevet i punkt 4.3 *Utforming av eksperimentelt case og undersøkelse* ble det inkludert to manipulasjonssjekker for å sjekke om deltakerne oppfattet relevant informasjon. Det var totalt ni deltakere som svarte feil på manipulasjonssjekkene, som tilsvarer 18% av de fullførte eksperimentene. Fem av disse svarte feil på manipulasjonssjekk én (tre i gruppe 1, én i gruppe 2 og én i gruppe 3) og fire svarte feil på manipulasjonssjekk to (én i gruppe 2 og tre i gruppe 3). En mulig årsak til feilet manipulasjonssjekk kan være at deltakerne ble distraheret da de



gjennomførte eksperimentet, og dermed ikke hadde tilstrekkelig fokus. Likevel besto mesteparten manipulasjonssjekken, noe som tyder på at manipulasjonene var tilstrekkelig tydelige til at informasjonen ble oppfattet. Det var ingen av gruppene som skilte seg ut når det gjaldt ikke-beståtte manipulasjonssjekker. Deltakerne som ikke besto manipulasjonssjekken, ble ekskludert. Det resulterte i 41 gyldige svar fordelt mellom gruppene som vist i tabell 2.

	Fullførte undersøkelsen	Bestod ikke manipulasjonssjekk	Antall gyldige svar
Gruppe 1	17	3	14
Gruppe 2	14	2	12
Gruppe 3	19	4	15
Sum	50	9	41

Tabell 2: Gruppefordeling

### 5.3 Deskriptiv statistikk

Man har intern validitet i et eksperiment når endringer i den avhengige variabelen kun kan tilskrives manipulasjonene av den uavhengige variabelen (Trotman, 2001a). Hovedverktøyet som ble brukt for å sikre at forstyrrende variabler ikke skulle ha en påvirkning, og at gruppene skulle være sammenlignbare, var randomisering. For å vurdere sammenlignbarheten av gruppene gjennomgås deskriptiv statistikk for ulike demografiske variabler.

	Gruppe 1	Gruppe 2	Gruppe 3	Totalt
<b>Antall</b>	14	12	15	41
<b>Kjønn</b>				
Mann	10 (71%)	9 (75%)	8 (53%)	27 (66%)
Kvinne	4 (29%)	3 (25%)	7 (47%)	14 (34%)
<b>Alder</b>				
Under 20 år	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)	0 (0%)
20-25 år	9 (64%)	9 (75%)	9 (60%)	27 (66%)
26-30 år	5 (36%)	2 (17%)	4 (27%)	11 (27%)
Over 30 år	0 (0%)	1 (8%)	2 (13%)	3 (7%)
<b>Tatt revisjonsfag?</b>				
Ja	13 (93%)	11 (92%)	13 (87%)	37 (90%)
Nei	1 (7%)	1 (8%)	2 (13%)	4 (10%)
<b>Arbeidserfaring</b>				
Ingen	6 (43%)	6 (50%)	6 (40%)	18 (44%)
Under 1 år	4 (29%)	3 (25%)	5 (33%)	12 (29%)
1-2 år	2 (14%)	0 (0%)	0 (0%)	2 (5%)
2-3 år	1 (7%)	2 (17%)	2 (13%)	5 (12%)
Over 3 år	1 (7%)	1 (8%)	2 (13%)	4 (10%)

Tabell 3: Fordeling etter demografiske variabler

Tabell 3 viser frekvensen innenfor hver kategori av de ulike variablene per gruppe og totalt. For gruppene er prosenttallene basert på gruppestørrelsen og for totalkolonnen er det basert på totalt antall deltakere. Med en andel på  $\frac{2}{3}$ , var det et flertall av menn som gjennomførte eksperimentet. I gruppe 1 og 2 var det prosentvis cirka lik fordeling mellom kjønnene med henholdsvis 71% og 75% menn. I gruppe 3 var det omtrent like mange menn som kvinner.

At utvalget besto av studenter og revisorer i vårt nettverk vises igjen i alderssammensetningen. Det var 38 av 41 respondenter som var 30 år eller yngre, og flesteparten (66%) var under 26 år. Alderssammensetningen i utvalget var ikke representativ for populasjonen av revisorer i Norge siden det ble gjennomført et bekvemmelighetsutvalg. Aldersfordelingen mellom gruppene var ganske lik til tross for få respondenter.

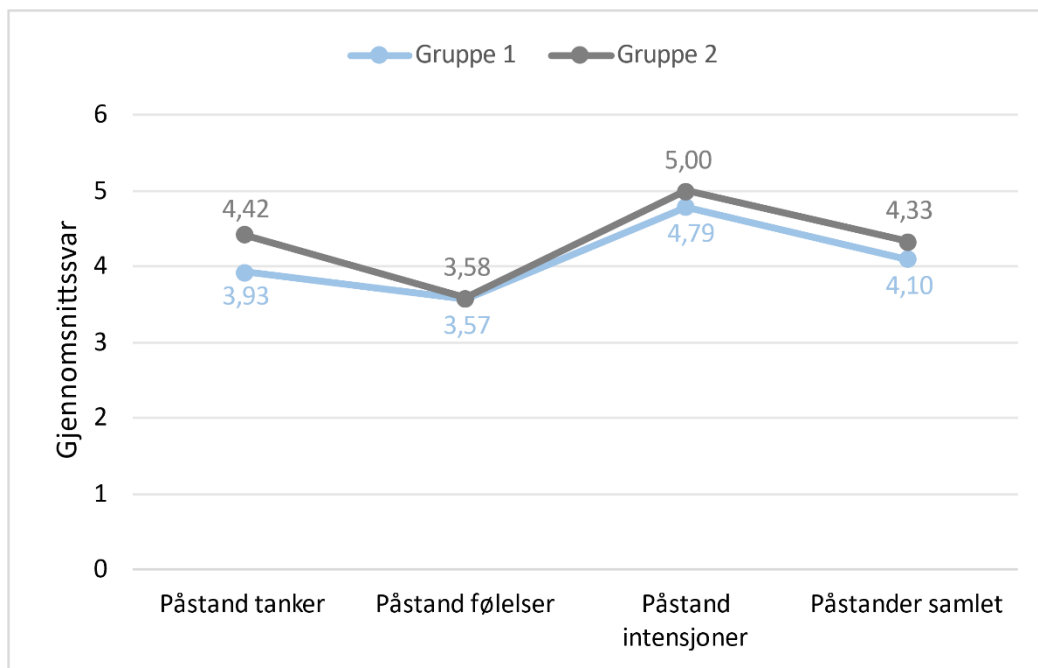
Ettersom det var et ungt utvalg, og mange av dem var studenter, hadde de fleste respondentene lite eller ingen arbeidserfaring innen revisjon. Rundt 44%, 18 av 41, av respondentene hadde ingen arbeidserfaring. Av de som hadde arbeidserfaring var det kun fire respondenter som hadde mer enn tre år. Også med hensyn til arbeidserfaring var fordelingen tilnærmet lik mellom gruppene.

Totalt sett fremsto fordelingen mellom gruppene med hensyn på de ulike demografiske variablene tilnærmet lik, gitt det lave antall respondenter. Kjønnfordelingen var det eneste gruppene til en viss grad var skjevdelt på. Likevel anså vi at randomiseringen var vellykket i å gjøre gruppene sammenlignbare.

## 5.4 Hypotesetesting

### 5.4.1 Hypotese 1

I hypotese 1 tester vi om det er en reduksjon i gjenværende revisors skeptiske holdning når tidligere oppdragsansvarlig revisor har blitt ansatt direkte til økonomidirektørstillingen hos revisjonsklienten, kontra når dette ikke har skjedd. Dette gjøres ved å sammenligne svarene på påstandene fra gruppe 1 (ikke ARD) og gruppe 2 (ARD u/karensperiode). Vi tester påstandene både enkeltvis og samlet.



Figur 4: Gjennomsnittssvar på påstander, enkeltvis og samlet, for gruppe 1 og 2

I figur 4 er det en oversikt over gjennomsnittssvarene på påstandene som brukes for å måle risikovurdering (følelser og tanker) og intenderte revisjonshandlinger (intensjoner). Gruppe 2 (ARD u/karensperiode) har et høyere gjennomsnittssvar på alle påstandene, og indeksen av påstandene viser et gjennomsnitt på 4,10 og 4,33 for henholdsvis gruppe 1 og gruppe 2. Dette antyder at gruppe 2 har en høyere skeptisk holdning enn gruppe 1. Det er også interessant å se at begge gruppene i gjennomsnitt svarer høyere på påstanden om intensjoner, enn påstandene om tanker og følelser.

Vi har en ensidig hypotese, hvor antagelsen er at gruppe 2 vil ha en lavere skeptisk holdning enn gruppe 1. På bakgrunn av figur 4 kan vi på forhånd si at nullhypotesen ikke kan forkastes. Grunnen til det er at forskjellen mellom gruppene går i motsatt retningen enn det vi på forhånd antok. Vi gjennomfører uansett en enveis-ANOVA for påstandene enkeltvis og samlet.

	Deskriptiv statistikk				ANOVA				
	Gruppe	N	Gjennomsnitt	Standardavvik	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig. (2-tailed)	Sig. (1-tailed)*
<b>Påstand 1</b> - Tanker om risiko	1	14	3,93	0,997	1,539	1,539	1,238	0,277	0,862
	2	12	4,42	1,240					
<b>Påstand 2</b> - Følelser om risiko	1	14	3,57	1,284	0,001	0,001	0,001	0,981	0,509
	2	12	3,58	1,240					
<b>Påstand 3</b> - Intenderte	1	14	4,79	1,311	0,297	0,297	0,251	0,621	0,690
	2	12	5,00	0,739					
<b>Indeks skeptisk holdning</b>	1	14	4,10	1,113	0,366	0,366	0,355	0,557	0,722
	2	12	4,33	0,888					

\*Ensidig p-verdi er kalkulert ved å ta 1 minus halvparten av den tosidige p-verdien ettersom forskjellene er i motsatt enn antatt retning. Se punkt 4.8 Analysemetode for forklaring på beregning av p-verdi.

*Tabell 4: Hypotese 1 - Deskriptiv statistikk og enveis-ANOVA for påstandene enkeltvis og samlet*

Vi tolker den ensidige p-verdien siden vi gjennomfører en ensidig test. Tabell 4 viser et sammendrag av de gjennomførte ANOVA-testene. Nullhypotesen kan ikke forkastes siden alle p-verdiene er høyere enn signifikansnivået på 0.05. At p-verdiene er høyere enn signifikansnivået betyr at sannsynligheten for å oppnå disse resultatene, gitt at nullhypotesen er sann, er så høy at det ikke er grunnlag til å forkaste nullhypotesen. Vi kan altså ikke konkludere med at ARD fører til lavere skeptisk holdning. Den observerte tendensen med at forskjellene mellom gruppene er motsatt av den antatte retningen vil diskuteres i punkt 6.1.3 *Oppsummerende diskusjon av hypotese 1 og 2.*

Vi gjennomfører en ANCOVA<sup>13</sup> for å undersøke hvorvidt kontrollvariablene alder, kjønn, arbeidserfaring og HPSS-score har en påvirkning i hypotese 1. Ingen av kontrollvariablene er signifikante på 5%-nivå, men merk at HPSS-score er nær signifikant med en p-verdi på 0,084. Dette tilsier at kontrollvariablene ikke har en signifikant påvirkning på den avhengige variabelen. Vi velger derfor ikke å diskutere dette videre.

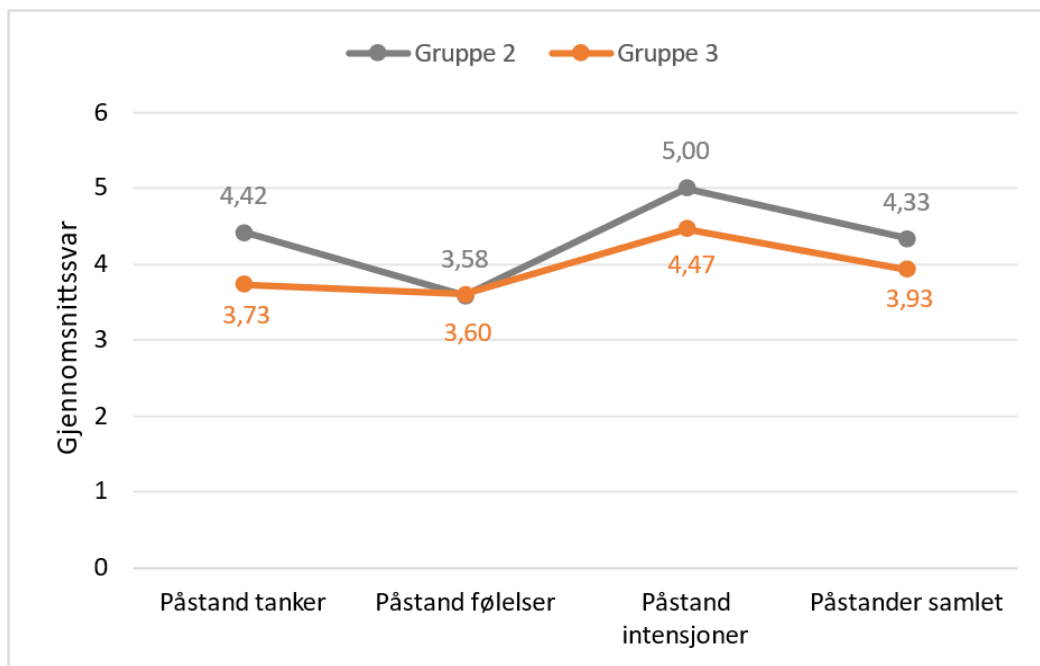
For å oppsummere kan vi ikke forkaste nullhypotesen om at ARD resulterer i lik eller høyere skeptisk holdning.

## 5.4.2 Hypotese 2

I hypotese 2 undersøker vi om gruppen som ble utsatt for ARD med ettårig karensperiode har høyere skeptisk holdning enn gruppen som ble utsatt for ARD uten karensperiode. Det vil si

<sup>13</sup> Se vedlegg 3 for tabeller fra SPSS.

om en ettårig karenperiode moderer effekten av ARD. For å teste denne hypotesen sammenligner vi hvordan deltakerne i gruppe 2 og 3 besvarer påstandene. Som i hypotese 1 testes det for forskjeller mellom påstandene både enkeltvis og samlet. Siden analysen av hypotese 1 ikke gir bevis for redusert skeptisk holdning ved ARD, er det heller ikke noe redusert skepsis for karenperiode å motvirke eller reversere. Selv om forutsetningen for hypotese 2 slik sett ikke er til stede, vil resultatene gjennomgås.



Figur 5: Gjennomsnittssvar på påstander, enkeltvis og samlet, for gruppe 2 og 3

For alle påstandene enkeltvis, med unntak av påstand følelser, er gjennomsnittet høyere i gruppe 2. Når det gjelder påstand følelser har gruppe 3 et marginalt høyere gjennomsnitt. Gjennomsnittet for påstandene samlet (indeksen) er 4,33 for gruppe 2 og 3,93 for gruppe 3. Det ovennevnte viser at gruppe 2 har en mer skeptisk holdning enn gruppe 3, som er i strid med vår antagelse.

Som redegjort i punkt 3.2.2 *Hypotese 2* er også hypotese 2 ensidig. Vi er interessert i og har en forventning om at en ettårig karenperiode gir en effekt i form av høyere skeptisk holdning hos gjenværende revisor. I likhet med hypotese 1 kan ikke nullhypotesen forkastes, ettersom forskjellene er i motsatt retning enn det vi antok. Likevel gjennomfører vi en enveis-ANOVA.

	Deskriptiv statistikk				ANOVA				
	Gruppe	N	Gjennomsnitt	Standardavvik	Sum of Squares	Mean Square	F	Sig. (2-tailed)	Sig. (1-tailed)*
<b>Påstand 1</b> - Tanker om risiko	2	12	4,42	1,240	3,113	3,113	2,443	0,131	0,935
	3	15	3,73	1,033					
<b>Påstand 2</b> - Følelser om risiko	2	12	3,58	1,240	0,002	0,002	0,001	0,973	0,486
	3	15	3,60	1,242					
<b>Påstand 3</b> - Intenderte revisjonshandlinger	2	12	5,00	0,739	1,896	1,896	1,405	0,247	0,877
	3	15	4,47	1,407					
<b>Indeks skeptisk holdning</b>	2	12	4,33	0,888	1,067	1,067	1,070	0,311	0,845
	3	15	3,93	1,078					

\*Ensidig p-verdi for påstand 2 er beregnet ved å halvere tosidig p-verdi. De øvrige p-verdiene er beregnet ved å ta 1 minus halvparten av den tosidige p-verdien ettersom forskjellene er i motsatt enn antatt retning. Se punkt 4.8 Analysemetode for forklaring på beregning av p-verdi.

*Tabell 5: Hypotese 2 - Deskriptiv statistikk og enveis-ANOVA for påstandene enkeltvis og samlet*

Vi tolker den ensidige p-verdien siden vi gjennomfører en ensidig test. Enveis-ANOVA gir p-verdier på 0,935, 0,486 og 0,877 for henholdsvis påstand tanker om risiko, følelser om risiko og intenderte revisjonshandlinger. Med indeksen som avhengig variabel er p-verdien på 0,845. Samtlige p-verdier er større enn signifikansnivået på 0.05 og vi kan ikke forkaste nullhypotesen. Dette er som nevnt forventet siden alle påstandene, med unntak av én, og indeksen viser forskjeller i motsatt retning enn antatt.

ANCOVA<sup>14</sup> til hypotese 2 viser at ingen av kontrollvariablene har en p-verdi under 5%. Dette tilsier at ingen av kontrollvariablene har en signifikant påvirkning på skeptisk holdning. Dette blir dermed ikke diskutert videre i utredningen.

Vi kan altså ikke forkaste nullhypotesen. Dermed kan vi ikke si at karensperiode på ett år i forbindelse med ARD fører til en signifikant økning i deltakernes skeptiske holdning.

### 5.4.3 Forutsetninger ANOVA

Vurderingene av forutsetningene, som ble gjennomgått i punkt 4.8 *Analysemetode*, vil nå presenteres. Det er ingen signifikante uteliggere av den avhengige variabelen, for hverken påstandene samlet eller enkeltvis, i noen av gruppene. Dette ble sjekket ved å analysere boksplottene tilhørende ANOVA-ene. Det er et brudd på forutsetningen om varianshomogenitet mellom gruppe 2 og 3 i hypotese 2 med hensyn på påstanden intensjoner<sup>15</sup>. Dette ble undersøkt ved å gjennomføre en Levenes-test, hvor nullhypotesen er at variansen i den avhengige

<sup>14</sup> Se vedlegg 4 for tabeller fra SPSS.

<sup>15</sup> Se tabell *Levene's test: Test av varianshomogenitet* i vedlegg 4.

variabelen mellom gruppene er lik. P-verdien er 0,011 som gjør at nullhypotesen forkastes. Da bruddet på forutsetningen bare gjelder den ene påstanden i hypotese 2, og siden det ikke påvirker resultatene, valgte vi av forenklingshensyn å se bort fra dette i punkt 5.4.2 *Hypotese 2*.

I forbindelse med begge hypotesetestene gjennomføres en Shapiro-Wilk test<sup>16</sup> for å undersøke om de operasjonaliserte avhengige variablene er normalfordelte i hver av gruppene. Testene viser at det er brudd på normalfordelingsforutsetningen. Et alternativ er å gjennomføre en Mann-Whitney U test, som ikke forutsetter normalitet. Dette er en ikke-parametrisk test som blir brukt til å undersøke om det er forskjeller mellom to grupper på en avhengig variabel (Laerd, u.å.-c). Et annet alternativ er å se vekk fra forutsetningsbruddet og bruke enveis-ANOVA uansett. Vi gjennomfører en Mann-Whitney U test for å teste begge hypotesene<sup>17</sup>. Funnene er de samme som ved bruk av enveis-ANOVA, det vil si ingen signifikante forskjeller. Av den grunn valgte vi i hypotesetestingen, under punkt 5.4.1 *Hypotese 1* og 5.4.2 *Hypotese 2*, å se vekk fra bruddet på normalfordelingsforutsetningen og basere oss på resultatene fra enveis-ANOVA.

## 5.5 Tilleggsobservasjoner

### 5.5.1 Profesjonell skepsis som en egenskap

HPSS-score som måler et individs grad av egenskapsskepsis ble inkludert som en kontrollvariabel. Egenskaper er stabile og vedvarende aspekter hos et individ (Hurt, 2010), og HPSS-score er dermed et mål på en mer stabil og uforanderlig form for skepsis. Resultatet fra ANCOVA tilhørende hypotese 1 og 2 viste at HPSS ikke hadde en påvirkning på respondentenes skeptiske holdning. Likevel ønsker vi å undersøke sammenhengen mellom egenskapsskepsis og skeptisk holdning nærmere.

---

<sup>16</sup> Se vedlegg 6 for tabeller fra SPSS.

<sup>17</sup> Se vedlegg 6 for tabeller fra SPSS.

I følge Hurtt (2010) har studenter som regel en HPSS-score mellom 90 og 150, som totalt varierer mellom 30 og 180. Alle deltakerne unntatt én har en verdi innenfor dette intervallet. Gjennomsnittsscoren er 127.

Deskriptiv statistikk				
Gruppe	Antall	HPSS-score	Gjennomsnitt for påstander samlet	Standardavvik
Gruppe 1	5	OG	3,07	1,011
	9	UG	4,67	0,687
Gruppe 2	5	OG	4,87	0,767
	7	UG	3,95	0,803
Gruppe 3	6	OG	4,17	1,006
	9	UG	3,78	1,155
Gruppe samlet	16	OG	4,04	1,147
	25	UG	4,14	0,962

\*OG= Over gjennomsnittet for HPSS-score, UG= Under gjennomsnittet for HPSS-score

Tabell 6: Sammenligning av HPSS-score og skeptisk holdning

For hver gruppe deler vi deltakerne i to grupper basert på om de har en HPSS-score over eller under gjennomsnittet på 127. For gruppe 2 og 3 observerer vi at de med HPSS-score over gjennomsnittet har en mer skeptisk holdning enn de som er under gjennomsnittet. Samlet sett for alle gruppene har de som scorer over gjennomsnittet en marginalt lavere skeptisk holdning. Dette skyldes den store motsatte forskjellen i gruppe 1. Det er dermed ikke en entydig sammenheng mellom deltakernes egenskapsskepsis og skeptiske holdning.

### 5.5.2 Bevissthet om karensperiode

Fokuset i hypotese 2 var, som forklart i punkt 3.2.2 *Hypotese 2*, å undersøke om selve tidslengden av en ettårig karensperiode førte til at gjenværende revisors skeptiske holdning økte. Bevisst unnlot vi derfor å opplyse om hva karensperiode var og de kommende bestemmelsene i den nye revisorloven. Likevel er det ønskelig å kartlegge om deltakerne i gruppe 2 og 3 kjente til de kommende karensperiodereglene i ny revisorlov, og om de tenkte på karensperiode da de gjennomførte eksperimentet. Totalt svarte 19 av de 27 deltakerne (10 og 9 i henholdsvis gruppe 2 og 3) at de kjente til de kommende karensperiodebestemmelsene. Tabellen nedenfor viser deskriptiv statistikk angående spørsmålet om deltakerne tenkte på karensperiode når de gjennomførte eksperimentet.



Deskriptiv statistikk				
Gruppe	Tenkte på karensperiode	N	Gjennomsnitt for påstander samlet	Standardavvik
Gruppe 2	Ja	9	4,56	0,816
	Nei	3	3,67	0,882
Gruppe 3	Ja	10	3,43	0,969
	Nei	5	4,93	0,835
Samlet	Ja	19	3,96	1,047
	Nei	8	4,46	0,835

Tabell 7: Tenkte på karensperiode

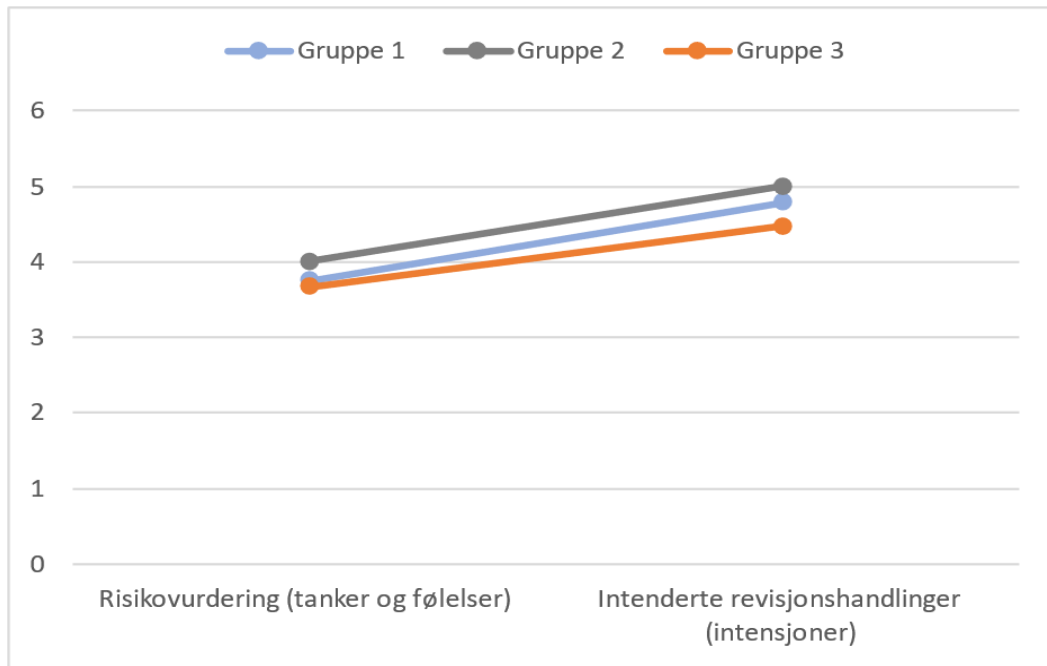
Tabellen viser at de som tenkte på karensperiode i gruppe 2 i gjennomsnitt har en høyere skeptisk holdning enn de som ikke tenkte på det, mens det motsatte observeres i gruppe 3. Det er med andre ord ikke en entydig effekt. Blant de som svarte at de tenkte på karensperiode, observeres det at den skeptiske holdningen er høyere blant de deltakerne som hadde manipulasjonen med ARD uten karensperiode. De har et gjennomsnitt på 4,56 mot et gjennomsnitt på 3,43 for deltakerne som fikk manipulasjonen med ARD med karensperiode.

En ANCOVA-test<sup>18</sup> i hypotese 2 med variabelen «tenkte på karensperiode» som en kovariat, viser at denne variabelen ikke er signifikant på 5%-nivå. Man kan derfor ikke konkludere med at det at deltakerne tenkte på karensperiode påvirker skeptisk holdning.

### 5.5.3 Risikovurdering sammenlignet med intenderte revisjonshandlinger

Deltakerne er gjennomgående mer skeptiske når det gjelder intenderte revisjonshandlinger (påstand intensjoner) enn i risikovurderingen (påstand tanker og følelser). Dette er illustrert i figur 6. Det indikerer at de i større grad ønsker å gjennomføre skeptiske handlinger, enn det at de har skeptiske vurderinger.

<sup>18</sup> Se vedlegg 5 for tabeller fra SPSS.



Figur 6: Risikovurdering og intenderte revisjonshandlinger

## 6. Diskusjon og konklusjon

I denne delen baserer vi oss på de presenterte resultatene fra del 5, og diskuterer disse opp mot tidligere forskning og lovgivning. Dette leder frem til selve konklusjonen på forskningsspørsmålet. Deretter presenteres begrensninger ved denne oppgaven og forslag til videre forskningstema.

Formålet med denne utredningen var å bidra til JDM-forskningen innen revisjon om det relativt lite undersøkte temaet ARD. Som gjennomgått i del 5 hadde vi ingen signifikante funn og kunne dermed ikke forkaste nullhypotesene. Dette kan skyldes naturlige begrensninger som manglende tilgang til et stort antall deltakere, samt at studenter ble brukt som deltakere i stedet for erfarne revisorer. Dette diskuteres i punkt *6.4 Begrensninger*. Like fullt var et mål med denne utredningen på et akademisk plan å lære og anvende metode, samt sette seg inn i forskning, regulering og praksis på området. Til tross for at begrensninger kan ha påvirket resultatene, går ikke dette utover læringsutbyttet masteroppgaveprosessen har gitt. I tillegg vil denne masteroppgaven kunne bidra i en metodisk forstand til forskning og praksis. Det er mulig for andre å ta utgangspunkt i metoden og de metodiske valgene. På denne måten kan utredningen bidra til videre JDM-forskning innen revisjon.

### 6.1 Diskusjon av hypotesene

#### 6.1.1 Diskusjon av hypotese 1

I hypotese 1 undersøkte vi om ARD førte til lavere profesjonell skepsis, målt som skeptisk holdning, hos gjenværende revisor i forhold til når ARD ikke hadde skjedd. De statistiske testene viste ingen signifikante forskjeller for påstandene verken enkeltvis eller som en indeks. Av den grunn kunne vi ikke forkaste nullhypotesen.

Resultatene er ikke i samsvar med funnene til Favere-Marchesi og Emby (2018) eller Bhattacharjee og Brown (2018). Begge disse studiene fant at ARD hadde en signifikant svekkende effekt på gjenværende revisors profesjonelle skepsis. Dette kan skyldes at disse studiene brukte et annet case og at de benyttet andre måter å måle profesjonell skepsis på. Martinov-Bennie et. al (2011) fant derimot ikke bevis for svekket uavhengighet og profesjonell skepsis hos revisor når økonomidirektøren var tidligere revisjonspartner, hvilket er i tråd med våre resultater. Våre funn er heller ikke konsistente med standpunktene til standardsettere,

tilsynsorgan og lovgivere. Deres standarder, lovgivning og uttalelser bygger på forutsetningen om at ARD svekker uavhengighet og profesjonell skepsis.

Det er interessant at dataene våre viser at for alle påstandene, enkeltvis og samlet, så er gjennomsnittssvarene til gruppe 2 høyere enn gruppe 1. Dette antyder at de som fikk manipulasjonen om ARD har en høyere skeptisk holdning enn de som ikke fikk informasjon om ARD. Som nevnt er dette i motsatt retning av vår antagelse i alternativhypotesen. Så vidt oss bekjent finnes det ingen studier som konkluderer med at gjenværende revisor utviser forhøyet profesjonell skepsis ved ARD. Koh og Mahathevan (1993) og Baber et. al (2013) sine funn viste at regnskapsbrukeres oppfatning av revisors uavhengighet ble svekket av ARD. Oppfattet svekket uavhengighet kan også tilsi at regnskapsbrukerne blir mer skeptiske. Sånn sett er det en parallell mellom disse studiene om ARDs påvirkning på regnskapsbrukernes oppfatning og våre resultater.

Samlet sett kan vi ikke konkludere med at ARD fører til svekket skeptisk holdning hos gjenværende revisor siden nullhypotesen ikke kan forkastes. Disse resultatene antyder derfor at bekymringene om ARDs svekkelsespotensiale på revisors profesjonelle skepsis kan være uberettiget. Det setter videre spørsmålsteget ved nødvendigheten av reguleringen som mange land tidligere har innført, samt reglene om karenperiode for å kunne tiltre i ledende stilling som vil bli gjeldende i ny norsk revisorlov.

### **6.1.2 Diskusjon av hypotese 2**

Den andre hypotesen undersøkte om en karenperiode på ett år gjorde at gjenværende revisors skepsis var høyere, enn i tilfellet når tidligere oppdragsansvarlig gikk direkte fra revisjonsselskapet til klienten. Dermed så vi på om den vedtatte tidslengden på karenperioden i ny revisorlov vil kunne ha en modererende effekt på en eventuell svekkelse i profesjonell skepsis. Dette ble gjort ved å sammenligne gruppe 2 og 3. Gruppe 3 hadde ikke en signifikant høyere skeptisk holdning enn gruppe 2. Av den grunn kunne ikke nullhypotesen forkastes.

Hypotese 1 og 2 må ses i sammenheng. Siden vi ikke fant at gjenværende revisors skeptiske holdning svekkes ved ARD under hypotese 1, tilsier det at en karenperiode ikke vil være nødvendig. Vår forventning var at dersom ARD reduserte skeptisk holdning, så ville en ettårig karenperiode motvirke denne reduksjonen. Da vi ikke fant bevis for redusert skeptisk holdning er det ikke like naturlig å forvente at en karenperiode vil føre til økt skeptisk holdning. Likevel har vi valgt å diskutere dette funnet. Karenperiode er et virkemiddel som har blitt innført med

den hensikt å styrke revisors uavhengighet, og dermed også revisors profesjonelle skepsis. I motsetning til standpunktet til standardsettere, lovgivere og tilsynsorgan finner vi ikke bevis for at en ettårig karenperiode vil styrke gjenværende revisors profesjonelle skepsis.

Det finnes lite forskning om karenperiodens virkning direkte på gjenværende revisorer. Favere-Marchesi og Embys (2018) resultater tydet på at en toårig karenperiode ikke var tilstrekkelig for å styrke profesjonell skepsis. Således er det en parallell til våre resultater, som viser at karenperiode ikke øker skeptisk holdning. Den nevnte studien fant dog at ARD i utgangspunktet svekket revisors profesjonelle skepsis.

Som diskutert under punkt *6.1.1 Diskusjon av hypotese 1* bør det også her bemerkes at resultatene fra hypotesetestingen tenderer til å stride mot vår antagelse. For alle påstandene, med unntak av påstanden som målte deltakernes følelser, har deltakerne i gruppe 2 (ARD u/karenperiode) høyere skeptisk holdning enn gruppe 3 (ARD m/karenperiode). Vi er ikke kjent med forskningsresultater som viser at en karenperiode i forbindelse med ARD vil redusere gjenværende revisors profesjonelle skepsis, kontra ARD uten karenperiode. Dataene er derfor interessante og noe overraskende. Tidligere forskning på effekten av karenperiode på andre interessenter og regnskapsbrukere har forskjellige resultater. Noen finner at karenperiode styrker oppfatningen av gjenværende revisors uavhengighet (Wright & Booker, 2005; Wright & Booker, 2010; Ahmad, 2015), hvilket kan tenkes å bety at regnskapsbrukerne blir mindre skeptiske. Det kan sies å sammenfalle med det mønsteret som observeres i våre data.

Det kan ikke utfra vårt eksperiment trekkes en slutning om at en ettårig lengde på karenperiode fører til at gjenværende revisors skeptiske holdning styrkes. Vi kan altså ikke på bakgrunn av de gjennomførte testene og diskusjonen over, konkludere med at karenperiode motvirker en eventuell negativ effekt ARD har på skeptisk holdning.

### **6.1.3 Oppsummerende diskusjon av hypotese 1 og 2**

Ingen av nullhypotesene ble forkastet. Med utgangspunkt i vårt datagrunnlag er det ikke støtte for de antagelsene vi hadde på forhånd, gitt ved alternativhypotesene. Grunnen til at vi valgte ensidige hypoteser var som sagt motivert av hvilken retning som var av interesse, samt tidligere forskning og lovgivning. Det er interessant at det i testingen av begge hypotesene er høyere skeptisk holdning i den gruppen vi på forhånd antok ville være lavere. Det er ikke mulig å si om disse forskjellene er signifikante, siden vi kun tester forskjeller i den ene retningen.

Forskjellene er ikke veldig store, og det kan skyldes tilfeldigheter. At man ikke kan forkaste nullhypotesene er altså ikke ensbetydende med at alternativhypotesene ikke er sanne.

Selv om vi ikke med sikkerhet kan fastslå hva som er årsaken til de observerte forskjellene, har vi likevel gjort noen betraktninger. En mulighet er at deltakerne har gjennomført eksperimentet og svart på påstandene med et annet perspektiv enn det som var tiltenkt. I eksperimentet ble deltakeren innledningsvis forklart at vedkommende er revisor i revisjonsteamet som reviderer det aktuelle foretaket. Det er mulig at dette ikke festet seg hos deltakerne og at de i stedet inntok en tredjepersons- eller regnskapsbrukerrolle. Dette kan forklare hvorfor deltakerne i gruppe 2 (ARD u/karensperiode) er mer skeptiske enn deltakerne i gruppe 1 (ikke ARD). Tidligere forskning har vist at regnskapsbrukere oppfatter at revisors uavhengighet svekkes av ARD som diskutert i punkt *6.1.1 Diskusjon av hypotese 1*. I forlengelse av dette er det logisk at deltakerne da er mer skeptiske når økonomidirektøren gikk direkte fra revisjonsselskapet til revisjonsklienten uten karensperiode. Det er dette som er observert ved at deltakerne i gruppe 2 har høyere skeptisk holdning enn gruppe 3.

Temaet som undersøkes er vanskelig å replikere i et konstruert eksperiment. Det kan være at manipulasjonen av dette forholdet ikke var tydelig nok eller ikke fungerte på den tiltenkte måten. Å si til noen at de kjenner og har jobbet sammen med noen, er ikke det samme som når det faktisk eksisterer et virkelig forhold. Det er ikke utenkelig at dette har gjort at deltakerne har inntatt et tredjepersonsperspektiv som kan ha påvirket resultatene.

Det er mulig at opplysningen om at deltakeren tidligere hadde arbeidet sammen med økonomidirektøren i seg selv utløste en bevissthet om viktigheten av profesjonell skepsis. Den nevnte bevisstheten kan ha påvirket deltakerne til å være mer skeptiske, sammenlignet med deltakerne som ikke fikk denne opplysningen. På den måten kan det være at det er den underliggende bevisstheten som fører til de observerte forskjellene i skeptisk holdning.

Avslutningsvis understrekes det at dette ikke er forklaringer på hvorfor vi fikk de resultatene som ble observert. Det er kun betraktninger og en diskusjon rundt mulige årsaker til at vi observerer en tendens til at dataene går imot våre antagelser.

## 6.2 Konklusjon

Formålet med denne masterutredningen var å undersøke om ARD har en negativ effekt på revisors profesjonelle skepsis, og om en slik effekt eventuelt kan motvirkes av en karensperiode på ett år. Skeptisk holdning, basert på Nolder og Kadous (2018), ble brukt som en tilnærming til profesjonell skepsis. Dette ble operasjonalisert til risikovurdering (tanker og følelser om risiko) og intenderte revisjonshandlinger (intensjoner). Våre funn tilsier ikke at ARD reduserer gjenværende revisors profesjonelle skepsis.

Det ovennevnte funnet tilsier isolert sett at en karensperiode ikke er nødvendig siden den profesjonelle skepsisen ikke svekkes. Det er ikke like naturlig å forvente at en karensperiode vil øke profesjonell skepsis, når det i utgangspunktet ikke ble funnet en reduksjon. Det var ingen signifikante funn som viser at en ettårig karensperiode øker revisors profesjonelle skepsis sammenlignet med en direkte overgang.

Samlet sett kan det basert på resultatene stilles spørsmålstegn ved bestemmelsene om karensperiode i den nye revisorloven. Dersom det faktisk er slik at ARD ikke reduserer profesjonell skepsis hos gjenværende revisor, kan det hevdes at en karensperiode ikke er nødvendig.

## 6.3 Tilleggsobservasjoner

### 6.3.1 Sammenheng mellom egenskapsskepsis og skeptisk holdning

Ifølge Hurtt (2010) påvirker både egenskapsskepsis og tilstandsskepsis hvor profesjonelt skeptisk en revisor er. Vi hadde en antagelse om at høyere egenskapsskepsis, gitt ved høyere HPSS-score, ville føre til at deltakeren i eksperimentet ville utvise en mer skeptisk holdning. Dette fordi vi antok at en deltaker som er mer skeptisk av natur også ville utvise mer skepsis i eksperimentet.

For gruppe 2 og 3 viste den antatte sammenhengen seg å stemme. I gruppe 1 var det derimot deltakerne med HPSS-score under gjennomsnittet som hadde høyest skeptisk holdning. Samlet sett var den skeptiske holdningen relativt lik mellom deltakerne som var under og over gjennomsnittet. Våre data tilsier ikke at deltakerne som er mer skeptiske av natur, også er mer

situasjonelt skeptiske. Det gir oss dermed ikke noe grunnlag for å si at de med høy HPSS-score generelt har en høyere skeptisk holdning.

### **6.3.2 Tenkte på karensperiode under eksperimentet**

Mesteparten av deltakerne (19 av 27) i gruppe 2 og 3 svarte at de tenkte på karensperiode når de tok eksperimentet. Generelt er det slik at de som tenkte på karensperiode har en mindre skeptisk holdning.

Av de som tenkte på karensperiode har deltakerne i gruppe 2 (ARD u/karensperiode) en mer skeptisk holdning enn deltakerne i gruppe 3 (ARD m/karensperiode). Gruppe 2 har et gjennomsnitt på 4,56 på indeksen og gruppe 3 har et gjennomsnitt på 3,43. Dette kan ses på som et argument for at deltakerne muligens har inntatt et tredjepersons- eller brukerperspektiv i gjennomføringen av eksperimentet, som diskutert i punkt *6.1.3 Oppsummerende diskusjon av hypotese 1 og 2*.

### **6.3.3 Sammenligning av risikovurdering og intenderte revisjonshandlinger**

Samlet sett viser dataene at deltakerne er mer skeptiske når det gjelder intenderte revisjonshandlinger enn i risikovurderingen. At deltakerne i større grad ønsker å gjennomføre flere revisjonshandlinger kan skyldes at caset inneholdt relativt lite informasjon, og at informasjonen talte både for og imot nedskrivning av varelageret. Dette kan ha gjort at deltakerne følte at de ikke hadde tilstrekkelig informasjon til å kunne konkludere, og dermed ønsket å innhente mer revisjonsbevis. I tillegg var det ikke konsekvenser ved å svare at de ville utføre flere revisjonshandlinger. Eksperimentet var i en fiktiv setting og det fantes ikke krav til effektivitet eller kostnadsfokus.

## **6.4 Begrensninger**

Utredningen og eksperimentet er ikke uten begrensninger. For det første er det, som diskutert i punkt *6.1.3 Oppsummerende diskusjon av hypotese 1 og 2*, ikke sikkert at informasjonen om at deltakeren skulle tenke at vedkommende var revisor på revisjonsteamet var tydelig nok til at den ble oppfattet. Det er en mulighet at deltakerne derfor har inntatt et tredjepersonsperspektiv, som har påvirket resultatene i motsatt retning enn antatt. Dette kan videre ha blitt forsterket av den konstruerte relasjonen mellom deltakeren og økonomidirektøren. Deltakerne i gruppe 2 og



3 ble kun gitt informasjon om at de tidligere hadde arbeidet sammen med nåværende økonomidirektør for klienten. Det er opplagt at det ikke var mulig å manipulere et reelt forhold mellom deltakeren og økonomidirektøren i et slikt eksperiment som vi gjennomførte. Siden forholdet var konstruert og ikke reelt, er det mulig at det ikke har lyktes å få deltakerne til å vurdere situasjonen fra en revisors perspektiv.

Selve caset var en forenkling av virkeligheten. Informasjonsgrunnlaget deltakerne hadde var begrenset. Grunnen til det er at vi ønsket at flest mulig deltakere skulle gjennomføre hele eksperimentet og samtidig øke sannsynligheten for at de fikk med seg alt. Lite informasjon kan ha ført til at deltakerne instinktivt var mer skeptiske når de svarte på påstandene. I en virkelig situasjon ville en revisor hatt mer omfattende informasjon om bedriften og omgivelsene, samt hatt mulighet til å diskutere problemstillinger med kollegaer. Vi mener det var nødvendig å ha et forenklet case for ikke å gjøre det for langt og omfattende, men dette kan ha utgjort en begrensning.

Deltakerantallet på 41 personer var lavere enn det vi hadde ønsket oss. Årsaken til dette er blant annet tidsbegrensninger og måten eksperimentet ble gjennomført på. Når et eksperiment tas på internett er det fullt mulig for deltakeren å avslutte, uten at dette blir kjent for noen andre enn vedkommende selv. Dette førte sannsynligvis til en del frafall, som kombinert med at noen ikke besto manipulasjonssjekken videre førte til noe ulike gruppestørrelser. Lavt deltakerantall kan føre til at det blir mer tilfeldig variasjon i svarene og at det derfor er vanskeligere å få signifikante resultater. I tillegg ble det gjort et bekvemmelighetsutvalg blant MRR-studenter fra visse utdanningsinstitusjoner i Norge og revisorer i vårt nettverk. Det var ikke mulig for oss å få et stort nok antall praktiserende revisorer i Norge til å gjennomføre eksperimentet, som er den populasjonen vi egentlig ønsker å si noe om. Selv om revisjonsstudenter anses som tilfredsstillende surrogater for revisorer, kan man ikke utelukke at det gikk på bekostning av representativiteten.

Som gjennomgått i punkt 2.3 *Profesjonell skepsis* finnes det mange definisjoner av profesjonell skepsis og ulike metoder å måle det på. Det ble tatt utgangspunkt i deler av Nolder og Kadous (2018) sitt rammeverk, nemlig skeptisk holdning. Vi tok en forutsetning om at skeptisk holdning fungerer som en tilnærming til profesjonell skepsis. Siden det finnes flere måter å måle profesjonell skepsis på, er det en begrensning at vi muligens ikke har klart å måle alle relevante aspekter av begrepet når det kun tas utgangspunkt i skeptisk holdning.

## 6.5 Forslag til videre forskning

ARD-tematikken er i begrenset grad forsket på når det kommer til revisors JDM. Dermed finnes det en rekke interessante spørsmål som kan undersøkes i fremtidig forskning.

Det hadde vært interessant å undersøke temaet i denne utredningen i en mindre konstruert og mer realistisk setting. Det er mulig at dette vil kunne gi andre resultater. En kan også vurdere å gjennomføre samme type eksperiment på et annet type utvalg. Praktiserende revisorer har mer erfaring og vil kanskje gjøre andre vurderinger enn studenter.

Et annet interessant tema er å forske på hva som er optimal lengde på en karensperiode, gitt at karensperiode er nødvendig. Den nye revisorloven innfører ettårig karensperiode ved ARD for foretak som ikke er av allmenn interesse. Samtidig er karensperioden på to år for oppdragsansvarlige revisorer som går til et foretak av allmenn interesse. Er ett år tilstrekkelig for å motvirke en eventuell negativ effekt på profesjonell skepsis, eller bør perioden være lengre?

Som beskrevet, i punkt 6.1.3 *Oppsummerende diskusjon av hypotese 1 og 2*, er det en mulighet for at opplysningen om at deltakeren tidligere var kollega med økonomidirektøren har trigget en bevissthet rundt viktigheten av profesjonell skepsis. En mulighet er å gjennomføre et eksperiment med «Opplysning om viktigheten av å være profesjonelt skeptisk» og «ARD» som uavhengige variabler. Da kan man avdekke hvorvidt det er opplysning rundt viktigheten av profesjonell skepsis som faktisk forårsaker økt skepsis. Deretter kan man se om det finnes forskjeller mellom gruppene som fikk manipulasjon om henholdsvis ARD og ikke-ARD, blant dem som fikk informasjon om viktigheten av profesjonell skepsis. Et slikt eksperiment kunne ha resultert i funn som er interessante og viktige for revisjonsprofesjonen.

Det er ikke bare oppdragsansvarlige revisorer som forlater revisjonsselskap til fordel for revisjonsklienter. Et mulig forskningstema er å se på hvordan gjenværende revisorer påvirkes når andre revisjonsmedarbeidere går til revisjonsklienten.

Et relatert tema som ikke har blitt belyst i denne utredningen er hvordan revisors profesjonelle skepsis påvirkes dersom vedkommende forventer å få et jobbtillbud fra en revisjonsklient. Dette kan skape insentiver og forventninger som ikke er forenlig med at revisor skal opptre profesjonelt skeptisk.

## Litteraturliste

- Abbott, L. J., Brown, V. L. & Higgs, J. L. (2016). The effects of prior manager-auditor affiliation and PCAOB inspection reports on audit committee members' auditor recommendations. *Behavioral Research in Accounting*, 28(1), 1-14.  
<https://doi.org/10.2308/bria-51314>
- Ahmad, M. (2015). The impact of ex-auditors' employment with audit clients on perceptions of auditor independence. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 172, 479-486.  
<https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2015.01.387>
- American Institute of Certified Public Accountants. (2014). *AICPA Code of Professional Conduct*. Hentet fra <https://www.aicpa.org/research/standards/codeofconduct.html>
- Ashton, R. H. & Kramer, S. S. (1980). Students as Surrogates in Behavioral Accounting Research: Some evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), 1-15.  
<https://doi.org/10.2307/2490389>
- Baber, W. R., Krishnan, J. & Zhang, Y. (2014). Investor perceptions of the earnings quality consequences of hiring an affiliated auditor. *Review of Accounting Studies*, 19, 69–102. <https://doi.org/10.1007/s11142-013-9244-9>
- Baron, R. M. & Kenny, D. A. (1986). The moderator–mediator variable distinction in social psychological research: Conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51(6), 1173-1182. <https://doi.org/10.1037/0022-3514.51.6.1173>
- Beasley, M. S., Carcello, J. V. & Hermanson, D. R. (2000). Should you offer a job to your external auditor?. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 11(4), 35-42.  
[https://doi.org/10.1002/1097-0053\(200005/06\)11:4<35::AID-JCAF6>3.0.CO;2-2](https://doi.org/10.1002/1097-0053(200005/06)11:4<35::AID-JCAF6>3.0.CO;2-2)
- Bell, J. (2005). *Doing your Research Project: A guide for first-time researchers in education, health and social science* (4.utg.). Maidenhead, Storbritannia: Open University Press.
- Bellamy, A.M. (2014, 9. september). *Pålitelige regnskaper: Regnskapsrapportering og revisjon - Finanstilsynets erfaringer* [Lysarkpresentasjon]. Hentet fra <http://docplayer.me/1791921-Paliteligeregnskaper-regnskapsrapportering-og-revisjon-finanstilsynets-erfaringer-annemerethe-bellamy-9-september-2014.html>
- Bhattacharjee, S. & Brown, J. O. (2018). The Impact of Management Alumni Affiliation and Persuasion Tactics on Auditors' Internal Control Judgments. *The Accounting Review*, 93(2), 97-115. <https://doi.org/10.2308/accr-51816>
- Bird, A., Ho, N., Li, C. & Ruchti, T. G. (2015). *That's What Friends Are For: Audit Quality and Accounting Employee Affiliations with Audit Firms*. (SSRN Working Paper). Hentet 15. september fra <https://pdfs.semanticscholar.org/baf6/c9ee0ea04092fc1c7aebfa5c7e032b9a2937.pdf>
- Birnbaum, M. H. (2004). Human Research and Data Collection via the Internet. *Annual Review of Psychology*, 55(1), 803-832.  
<https://doi.org/10.1146/annurev.psych.55.090902.141601>
- Bonner, S. E. (2008). *Judgment and Decision Making in Accounting* (1. utg.). Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Braut, G.S. (2018, 26. juni). Statistisk signifikans. I *Store norske leksikon*. Hentet fra [https://snl.no/statistisk\\_signifikans](https://snl.no/statistisk_signifikans)

- Budiu, R. (2018, 23. mai). Between-Subjects vs. Within-Subjects Study Design. Hentet fra <https://www.nngroup.com/articles/between-within-subjects>
- Ciołek, M. & Emerling, I. (2019). Can We Shape Trait Professional Skepticism through University Accounting Programs? Evidence from Polish University. *Sustainability*, 11(1), artikkelnr.: 291. <https://doi.org/10.3390/su11010291>
- Coates IV, J.C. (2007). The Goal and Promise of the Sarbanes-Oxley Act. *Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 91-116. Hentet fra <http://www.jstor.org/stable/30033703>
- Cordt-Hansen, H., Siebke, H.A. & Knudsen, E. (2010). *Revisorloven med kommentarer* (4.utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Dandurand, F., Shultz, T. R. & Onishi, K. H. (2008). Comparing online and lab methods in a problem-solving experiment. *Behavior Research Methods*, 40(2), 428-434. <https://doi.org/10.3758/BRM.40.2.428>
- Dart, E. & Chandler, R. (2013). Client employment of previous auditors: Shareholders' views on auditor independence. *Accounting and Business Research*, 43(3), 205–224. <https://doi.org/10.1080/00014788.2012.707968>
- Dechow, P., Ge, W. & Schrand, C. (2010). Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences. *Journal of Accounting and Economics*, 50(2-3), 344-401. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2010.09.001>
- Decision of the EEA Joint Committee No 102/2018. (2018, 27. april). *Official Journal of the European Union*, L340, 39-41. Hentet fra <https://www.efta.int/sites/default/files/documents/legal-texts/eea/other-legal-documents/adopted-joint-committee-decisions/2018%20-%20English/102-2018.pdf>
- Den norske Revisorforening. (u.å.). Etiske regler for revisorer. Hentet 9. september 2020 fra <https://revisorforeningen.no/fag/nyheter/dnrs-regler-om-etikk/>
- Den norske Revisorforening. (2020, 24. november). Ny revisorlov trer i kraft 1.1.2021 - webinar. Hentet 24. november 2020 fra <https://revisorforeningen.no/fag/nyheter/ny-revisorlov-trer-i-kraft-1.1.2021---webinar/>
- Dowdell, T. D. & Krishnan, J. (2004). CAP forum on Enron: Former audit firm personnel as CFOs: Effect on earnings management. *Canadian Accounting Perspectives*, 3(1), 117-142. <https://doi.org/10.1506/6RDR-AXNP-RH7A-U5J8>
- Dustin, D. (2012, 26. april). Purpose and Role of State Boards of Accountancy. Hentet fra <https://nasba.org/features/the-purpose-and-role-of-state-boards-of-accountancy/>
- Endringslov til revisorloven mv. (2009). Lov om endringer i revisorloven og enkelte andre lover (gjennomføring av revisjonsdirektivet) (LOV-2009-06-19-60). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/LTI/lov/2009-06-19-60>
- European Commission. (2002). Commission Recommendation of 16 May 2002 - Statutory Auditors' Independence in the EU: A Set of Fundamental Principles. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32002H0590>
- European Commission. (2016, 17. juni). Reform of the EU Statutory Audit Market – Frequently Asked Questions (updated version). Hentet fra [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/da/MEMO\\_16\\_2244](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/da/MEMO_16_2244)

- Favere-Marchesi, M. & Emby, C. (2018). The Alumni Effect and Professional Skepticism: An Experimental Investigation. *Accounting Horizons*, 32(1), 53-63. <https://doi.org/10.2308/acch-51920>
- Finansdepartementet. (2019). *Lov om revisjon og revisorer (revisorloven), lov om endringer i lov om Folketrygdfondet og samtykke til godkjenning av EØS-komiteens beslutning nr. 102/2018 om innlemmelse i EØS-avtalen av direktiv 2014/56/EU og forordning (EU) 537/2014*. (Prop. 37 LS (2019–2020)). Hentet fra <https://www.regjeringen.no>
- Financial Reporting Council. (2018). *Developments in Audit 2018*. Hentet fra <https://www.frc.org.uk/auditors/report-on-developments-in-audit>
- Financial Reporting Council. (2019). *Revised Ethical Standard 2019*. Hentet fra <https://www.frc.org.uk/auditors/audit-assurance/standards-and-guidance/current-ethical-standards>
- Fritz, M. S. & Arthur, A. M. (2017). Moderator variables. I *Oxford Research Encyclopedia of Psychology*. <https://doi.org/10.1093/acrefore/9780190236557.013.86>
- Fullerton, R. & Durtschi, C. (2004). *The Effect of Professional Skepticism on the Fraud Detection Skills of Internal Auditors*. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.617062>
- Geiger, M. A., North, D. S. & O'Connell, B. T. (2005). The Auditor-to-Client Revolving Door and Earnings Management. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 20(1), 1-26. <https://doi.org/10.1177/0148558X0502000101>
- Geiger, M. A., Lennox, C. S. & North, D. S. (2008). The hiring of accounting and finance officers from audit firms: How did the market react? *Review of Accounting Studies*, 13(1), 55–86. <https://doi.org/10.1007/s11142-007-9047-y>
- Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2014). Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), 1-10. <https://doi.org/10.2308/ciia-50895>
- Greenwald, A. G. (1976). Within-subjects designs: To use or not to use?. *Psychological Bulletin*, 83(2), 314-320. <https://doi.org/10.1037/0033-2909.83.2.314>
- Grenness, T. (2012). *Hvordan kan du vite om noe er sant?: Veiviser i forsknings- og utredningsarbeid for studenter* (2.utg.). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Grønmo, S. (2016). *Samfunnsvitenskapelige metoder* (2.utg.). Bergen: Fagbokforlaget
- Hurt, K. R. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), 149-171. <https://doi.org/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(Supplement 1), 45-97. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50361>
- Imhoff Jr, E. A. (1978). Employment Effects on Auditor Independence. *The Accounting Review*, 53(4), 869-881. Hentet fra <https://www.jstor.org/stable/246297>
- Independence Standards Board. (2000). *Independence Standard No. 3: Employment with Audit Clients*. Hentet fra <https://pcaobus.org/oversight/standards/ethics-independence-rules>

- International Auditing and Assurance Standards Board. (2009). *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* (Den norske revisorforeningen, Overs.). Hentet fra <https://revisorforeningen.no/fag/standarder-og-veiledninger/>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2012). *Staff Questions and Answers: Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements*. Hentet fra <https://www.iaasb.org/publications/staff-questions-answers-professional-skepticism-audit-financial-statements-2>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2015). *Invitation to Comment: Enhancing Audit Quality in the Public Interest – A Focus on Professional Skepticism, Quality Control and Group Audits*. Hentet fra <https://www.iaasb.org/publications/invitation-comment-enhancing-audit-quality-public-interest-1>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2019). *Proposed Strategy for 2020-2023 and Work Plan for 2020-2021*. Hentet fra <https://www.iaasb.org/publications/proposed-strategy-2020-2023-and-work-plan-2020-2021>
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants: including International Independence Standards* (ISBN 978-1-60815-369-5). Hentet fra <https://www.ethicsboard.org/publications/2018-handbook-international-code-ethics-professional-accountants-35>
- International Forum of Independent Audit Regulators. (2016). *Report on 2015 Survey of Inspection Findings March 3, 2016*. Hentet fra <https://www.ifiar.org/activities/annual-inspection-findings-survey/>
- Iyer, V. M. & Raghunandan, K. (2002). Auditors' Employment With Clients and Interaction With Their Former CPA Firm. *Journal of Managerial Issues*, 14(4), 486-499. Hentet fra <https://www.jstor.org/stable/40604406>
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: Innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg.). Oslo: Cappelen Damm Akademisk.
- Kadous, K. (2000). The Effects of Audit Quality and Consequence Severity on Juror Evaluations of Auditor Responsibility for Plaintiff Losses. *The Accounting Review*, 75(3), 327-341. <https://doi.org/10.2308/accr.2000.75.3.327>
- Knudsen, O.F. (2019, 6. juni). EØS. I *Store norske leksikon*. Hentet fra <https://snl.no/E%C3%98S>
- Koh, H. C. & Mahathevan, P. (1993). The Effects of Client Employment on Auditor Independence. *The British Accounting Review*, 25(3), 227-242. <https://doi.org/10.1006/bare.1993.1023>
- Kotb, A., Halabi, H. & Elbardan, H. (2018). The auditor-to-client revolving door: A structured literature review. *International Journal of Auditing*, 22(3), 464-485. <https://doi.org/10.1111/ijau.12132>
- Laerd Statistics. (u.å.-a). One-way ANOVA in SPSS Statistics. Hentet fra <https://statistics.laerd.com/spss-tutorials/one-way-anova-using-spss-statistics.php>
- Laerd Statistics. (u.å.-b). Hypothesis Testing. Hentet fra <https://statistics.laerd.com/statistical-guides/hypothesis-testing.php>



- Laerd Statistics. (u.å.-c). Mann-Whitney U Test using SPSS Statistics. Hentet fra <https://statistics.laerd.com/spss-tutorials/mann-whitney-u-test-using-spss-statistics.php>
- Larsen, A. K. (2017). *En enklere metode: Veiledning i samfunnsvitenskapelig forskningsmetode* (2. utg.). Bergen: Fagbokforlaget.
- Lennox, C. (2005). Audit quality and executive officers' affiliations with CPA firms. *Journal of Accounting and Economics*, 39(2), 201–231. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2003.12.002>
- Libby, R., Bloomfield, R. & Nelson, M. W. (2002). Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27(8), 775-810. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00011-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00011-3)
- Malt, U. & Grønmo, S. (2020, 26. november). Likert-skala. I *Store norske leksikon*. Hentet fra <http://snl.no/Likert-skala>
- Martinov-Bennie, N., Cohen, J. & Simnett, R. (2011). Impact of the CFO's affiliation on auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, 26(8), 656-671. <https://doi.org/10.1108/02686901111161322>
- Menon, K. & Williams, D. D. (2004). Former Audit Partners and Abnormal Accruals. *The Accounting Review*, 79(4), 1095-1118. <https://doi.org/10.2308/accr.2004.79.4.1095>
- Mortensen, T., Fisher, R. & Wines, G. (2012). Students as surrogates for practicing accountants: Further evidence. *Accounting Forum*, 36(4), 251-265. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2012.06.003>
- Motulsky, H. (u.å). One-tail vs. two-tail P values. Hentet 15. oktober 2020 fra [https://www.graphpad.com/guides/prism/8/statistics/one-tail\\_vs\\_two-tail\\_p\\_values.htm](https://www.graphpad.com/guides/prism/8/statistics/one-tail_vs_two-tail_p_values.htm)
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), 1-34. <https://doi.org/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*, 67, 1-14. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2018.03.010>
- Norsk RegnskapsStiftelse. (1992). *Norsk Regnskapsstandard 1: Varer*. (rev. 2009). Hentet fra <https://www.regnskapsstiftelsen.no/regnskap/regnskapsstandarder/nrs-1-varer/>
- Norsk senter for forskningsdata. (u.å). Hva er personopplysninger. Hentet fra <https://www.nsd.no/personverntjenester/oppslagsverk-for-personvern-i-forskning/hva-er-personopplysninger>
- Olsen, C. (2014). Hva er profesjonell skepsis? *Revisjon og regnskap*, 3, 32-37. Hentet fra <https://www.revregn.no/i/2014/3/revisjon-03-14-980>
- Olsen, C. (2017). *A Study of Professional Skepticism*. Cham, Sveits: Springer International Publishing.
- Parliament and Council Directive 2006/43/EC. (2006). *Official Journal of the European Union*, L157, Volume 49, 87-107. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32006L0043>

- Parliament and Council Directive 2014/56/EU. (2014). *Official Journal of the European Union*, L158, Volume 57, 196-226. Hentet fra <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex:32014L0056>
- 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), 193-203. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00335>
- Periodisering. (2014, 22. juli). I *Store norske leksikon*. Hentet fra <https://snl.no/periodisering>
- Public Company Accounting Oversight Board. (2012). *Staff Audit Practice Alert No. 10: Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits*. Hentet fra [https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/12042012\\_SAPA10.aspx](https://pcaobus.org/News/Releases/Pages/12042012_SAPA10.aspx)
- Public Company Accounting Oversight Board. (u.å.). About. Hentet 13. oktober 2020 fra <https://pcaobus.org/about>
- Quadackers, L., Groot, T. & Wright, A. (2014). Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. *Contemporary Accounting Research*, 31(3), 639-657. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12052>
- Regnskapsloven. (1998). Lov om årsregnskap m.v. (LOV-1998-07-17-56). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- Revisorloven. (1999). Lov om revisjon og revisorer (LOV-1999-01-15-2). Hentet fra <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1999-01-15-2>
- Robinson, S. N., Curtis, M. B. & Robertson, J. C. (2018). Disentangling the Trait and State Components of Professional Skepticism: Specifying a Process for State Scale Development. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(1), 215-235. <https://doi.org/10.2308/ajpt-51738>
- Shaub, M. K. (1996). Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors' Trust of Clients. *Behavioral Research in Accounting*, 8, 154-174. Hentet fra <https://aaahq.org/>
- Securities and Exchange Commission. (2003). *Strengthening the Commission's Requirements Regarding Auditor Independence*. Hentet fra <https://www.sec.gov/rules/final/33-8183.htm>
- The Sarbanes–Oxley Act. (2002). Public Law 107–204—July 30, 2002. Hentet fra [https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes\\_Oxley\\_Act\\_of\\_2002.pdf](https://pcaobus.org/About/History/Documents/PDFs/Sarbanes_Oxley_Act_of_2002.pdf)
- Trochim, W. M., Donnelly, J. P. & Arora, K. (2016). *Research Methods: The Essential Knowledge Base* (2.utg.). Boston, USA: Cengage Learning.
- Trotman, K. T. (2001a). Design Issues in Audit JDM Experiments. *International Journal of Auditing*, 5(3), 181-192. <https://doi.org/10.1111/1099-1123.00334>
- Trotman, K. T. (2001b). Editorial: Research Methods in Auditing. *International Journal of Auditing*, 5(3), 177-179.
- Trotman, K. T., Tan, H. C. & Ang, N. (2011). Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. *Accounting & Finance*, 51(1), 278-360. <https://doi.org/10.1111/j.1467-629X.2010.00398.x>
- Urboniene, A., Endrawes, M. & Matawie, K. (2013). The relationship between students' thinking styles and professional skepticism. *International Journal on Global Business*



*Management & Research*, 1(2), 5-13. Hentet fra <https://www-proquest-com.ezproxy.nhh.no/docview/1518876542?accountid=37265>

Payne, E. A. & Ramsay, R. J. (2005). Fraud risk assessments and auditors' professional skepticism. *Managerial Auditing Journal*, 20(3), 321-330.  
<https://doi.org/10.1108/02686900510585636>

Wilson, R. (2017). The impact of revolving door practice and policy on nonprofessional investors' perceptions of auditor independence. *Accounting and Business Research*, 47(7), 752–779. <https://doi.org/10.1080/00014788.2017.1299618>

Wright, C. N. & Booker, Q. (2005). Auditors' Need for a Cooling-off Period. *The CPA Journal*, 75(12), 24-29. Hentet fra  
<https://search.proquest.com/docview/212284335?accountid=37265>

Wright, C. N. & Booker, Q. (2010). The effects of a cooling-off period on perceived independence of external auditors: A study in the nonpublic regulatory environment. *Research in Accounting Regulation*, 22(1), 47-51.  
<https://doi.org/10.1016/j.racreg.2009.11.003>

Ye, P., Carson, E. & Simnett, R. (2011). Threats to Auditor Independence: The Impact of Relationship and Economic Bonds. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(1), 121-148. <https://doi.org/10.2308/aud.2011.30.1.121>

## Vedlegg

### Vedlegg 1: Eksperimentelt case og undersøkelse

Hei!

Takk for at du deltar i denne undersøkelsen som er en del av vår masterutredning ved Norges Handelshøyskole. Denne undersøkelsen er anonym, og vi samler ikke inn personlig informasjon som gjør at du kan identifiseres. Denne undersøkelsen vil ta ca. 12 minutter å gjennomføre. Det er viktig at du leser informasjonen nøye, svarer ærlig og at du ikke samarbeider med andre. Lykke til!

---

Du er ditt tredje år i revisjonsteamet som reviderer selskapet Expect AS. Det er februar 2020 og dere holder for øyeblikket på med revisjonen av årsregnskapet for 2019.

#### **Generell informasjon om Expect AS**

Expect AS er en norsk produsent av eksklusive designerklær til gravide. De fokuserer på salg til dameklesbutikker i Norge og Norden. Ditt revisjonsselskap har vært revisor for selskapet de siste 5 årene, og det har blitt gitt en ren revisjonsberetning hvert år. Selskapets enkle og komfortable klesdesign er attraktivt for blivende mødre. Videre mener Expect at denne klessjangeren av designerklær til gravide er mindre trendsensitiv enn det generelle klesmarkedet for kvinner. Selv om 2019 var et tøft år med en omsetningsnedgang på 5%, økte driftsresultatet med 14% i henhold til foreløpig og urevidert regnskap.

I tidligere revisjoner identifiserte revisjonsselskapet eksistens og verdsettelse som relevante påstander for Expects varelager. Revisjonsfirmaet deltar i den fysiske varetellingen som gjøres ved årsslutt og foretar stikkprøver av et tilfeldig utvalg fra varelageret. På denne måten innhenter de revisjonsbevis relatert til eksistens av varelageret. Revisjonsfirmaet evaluerer videre verdsettelsen av varelageret ved å gå gjennom salgshistorikken for hver varekategori (fritidsklær, sportsklær og formelle klær) ved årsslutt.

#### **Informasjon om økonomidirektøren**

Selskapets nye økonomidirektør heter Sigrid Pedersen og ble ansatt i september 2019. Hun anses som en kompetent økonomidirektør med kunnskap om klesbransjen. Utdanningen har

hun fra en anerkjent handelshøyskole, hvor hun tok en mastergrad i regnskap og revisjon. I løpet av årets revisjon har hun svart på deres henvendelser og vært behjelpelig.

**Gruppe 1 (ikke ARD) får ikke noe mer informasjon om økonomidirektøren.**

**Gruppe 2 (ARD u/karensperiode) får følgende ytterligere informasjon:**

Før Sigrid Pedersen startet i stillingen som økonomidirektør i september 2019 var hun oppdragsansvarlig revisor (signerende partner) for revisjonen av Expect AS, og du jobbet altså i samme revisjonsteam som henne. Hun var oppdragsansvarlig revisor helt frem til hun startet i Expect AS.

**Gruppe 3 (ARD m/karensperiode) får følgende ytterligere informasjon:**

Før Sigrid Pedersen startet i stillingen som økonomidirektør i september 2019 har hun vært oppdragsansvarlig revisor (signerende partner) for revisjonen av Expect AS, og du jobbet altså i samme revisjonsteam som henne. Sigrid avsluttet sitt oppdrag som oppdragsansvarlig revisor for Expect AS i september 2018. Det gikk med andre ord ett år fra hun avsluttet oppdraget som oppdragsansvarlig revisor til hun tiltrådte som økonomidirektør for Expect AS.

(RESTEN AV INFORMASJONEN ER LIK PÅ TVERS AV GRUPPENE)

### **Informasjon om varelager og regnskapstall**

Etter regnskapsloven § 5-2 skal varelageret vurderes til laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi. Anskaffelseskostnaden bestemmes i Expect AS ved hjelp av gjennomsnittlig anskaffelseskost, og virkelig verdi er estimert som salgsverdi etter fradrag for beregnede nødvendige utgifter for gjennomføring av salget (netto salgsverdi). Eventuelle nedskrivninger til virkelig verdi innregnes som en varekostnad i perioden nedskrivningen skjer.

Gjennomsnittlig anskaffelseskost per klesplagg: 420 kroner

Gjennomsnittlig salgspris per klesplagg: 500 kroner

Resultatregnskapet (Tall i millioner)	Regnskap 2019 (urevidert)	Regnskap 2018 (revidert)	Endring	Endring i prosent %
Salgsinntekt	72	76	-4	-5 %
Varekostnad	50	53	-3	-6 %
Bruttofortjeneste	22	23	-1	-4 %
Salgs, administrative og andre driftskostnader	14	16	-2	-13 %
Driftsresultat	8	7	1	14 %



**Manipulasjonssjekk 1 (alle gruppene fikk denne)**

Fikk du informasjon om at Sigrid Pedersen tidligere var oppdragsansvarlig revisor i ditt revisjonsteam?

- Ja
- Nei

**Manipulasjonssjekk 2 (gruppe 2 og 3 fikk denne)**

Hvor lang tid gikk det mellom Sigrid Pedersen sluttet som oppdragsansvarlig revisor til hun startet som økonomidirektør i Expect AS?

- Det gikk ett år fra hun sluttet i revisjonsselskapet til hun startet i Expect AS
- Hun gikk direkte fra revisjonsselskapet til Expect AS

**Kontrollspørsmål**

***Kun til gruppe 2 og 3:*** Har du kjennskap til de kommende reglene i ny revisorlov som gjelder karenperiode (dvs. en periode på ett år uten at revisor kan være på oppdraget) før revisor kan tiltre i ledende stilling hos en revisjonsklient som ikke er av allmenn interesse?

- Ja
- Nei

***Kun til gruppe 2 og 3:*** Tenkte du på karenperiode når du gjennomførte eksperimentet?

- Ja
- Nei

Kjønn?

- Mann
- Kvinne

Hvor gammel er du?

- Under 20 år
- 20-25 år
- 26-30 år
- Over 30 år

Har du tatt et fag innen revisjon? (F.eks. MRR411 «Revisjon 1» dersom du gikk/går på NHH)

- Ja
- Nei

## Har du arbeidserfaring innenfor revisjon?

- Ingen
- Under 1 år
- 1-2 år
- 2-3 år
- Over 3 år

## HPSS-skala<sup>19</sup>

Dette er eksperimentets siste side og du skal besvare de følgende påstandene. Dette er påstander som folk pleier å bruke for å beskrive seg selv. Du skal velge det tallet på skalaen som tilsvarer slik du vanligvis føler. Det er ingen riktige eller gale svar. Ikke bruk for lang tid på hver påstand.

	Svært liten grad=1	2	3	4	5	Svært stor grad=6
Jeg aksepterer ofte andres forklaringer uten videre	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg har det bra med meg selv	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg venter med å ta avgjørelser til jeg kan få tak i mer informasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Muligheten for å lære begeistrer meg	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg interesserer meg for hva som får folk til å handle slik de gjør	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg er trygg på mine egne evner	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Ofte avviser jeg uttalelser hvis jeg ikke har bevis for at de er sanne	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg synes det er gøy å oppdage ny informasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg bruker god tid når jeg tar avgjørelser	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg har en tendens til å akseptere det andre forteller meg	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Andres handlinger interesserer meg ikke	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg er selvsikker	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vennene mine sier at jeg vanligvis stiller spørsmål ved ting jeg ser eller hører	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg liker å forstå grunnen til andre folks handlinger	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg synes det å lære er gøy	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Vanligvis aksepterer jeg ting jeg ser, leser eller hører slik det fremstår	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg føler meg ikke sikker på meg selv	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Jeg oppdager vanligvis uregelmessigheter i forklaringer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

<sup>19</sup> HPSS-spørreskjemaet er hentet fra forskningsartikkelen til Hurtt (2010). De tretti spørsmålene ble oversatt til norsk.



## Vedlegg 2: Cronbachs Alfa for påstandene

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	Cronbach's Alpha Based on Standardized Items	N of Items
,843	,844	3

## Vedlegg 3: Hypotese 1

### Deskriptiv statistikk

#### Descriptives

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Påstander samlet	Gruppe 1	14	4,0952	1,11270	,29738	3,4528	4,7377	2,00	5,67
	Gruppe 2	12	4,3333	,88763	,25624	3,7694	4,8973	2,67	5,67
	Total	26	4,2051	1,00256	,19662	3,8002	4,6101	2,00	5,67
Påstand tanker	Gruppe 1	14	3,93	,997	,267	3,35	4,50	2	5
	Gruppe 2	12	4,42	1,240	,358	3,63	5,20	2	6
	Total	26	4,15	1,120	,220	3,70	4,61	2	6
Påstand følelser	Gruppe 1	14	3,57	1,284	,343	2,83	4,31	1	6
	Gruppe 2	12	3,58	1,240	,358	2,80	4,37	2	5
	Total	26	3,58	1,238	,243	3,08	4,08	1	6
Påstand intensjoner	Gruppe 1	14	4,79	1,311	,350	4,03	5,54	2	6
	Gruppe 2	12	5,00	,739	,213	4,53	5,47	4	6
	Total	26	4,88	1,071	,210	4,45	5,32	2	6



## ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Påstander samlet	Between Groups	,366	1	,366	,355	,557
	Within Groups	24,762	24	1,032		
	Total	25,128	25			
Påstand tanker	Between Groups	1,539	1	1,539	1,238	,277
	Within Groups	29,845	24	1,244		
	Total	31,385	25			
Påstand følelser	Between Groups	,001	1	,001	,001	,981
	Within Groups	38,345	24	1,598		
	Total	38,346	25			
Påstand intensjoner	Between Groups	,297	1	,297	,251	,621
	Within Groups	28,357	24	1,182		
	Total	28,654	25			

## ANCOVA

## Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: Påstander samlet

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	7,712 <sup>a</sup>	5	1,542	1,771	,165
Intercept	10,554	1	10,554	12,120	,002
Kjønn	,839	1	,839	,964	,338
Alder	1,627	1	1,627	1,868	,187
Arbeidserfaring	,015	1	,015	,017	,897
SumHPSS	2,883	1	2,883	3,311	,084
Gruppe	,744	1	,744	,854	,366
Error	17,416	20	,871		
Total	484,889	26			
Corrected Total	25,128	25			

a. R Squared = ,307 (Adjusted R Squared = ,134)

**Levene's test: Test av varianshomogenitet****Tests of Homogeneity of Variances-Hypotese 1**

		Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Påstander samlet	Based on Mean	,309	1	24	,584
Påstand tanker	Based on Mean	1,219	1	24	,280
Påstand følelser	Based on Mean	,105	1	24	,749
Påstand intensjoner	Based on Mean	3,896	1	24	,060

**Vedlegg 4: Hypotese 2****Deskriptiv statistikk****Descriptives**

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
						Lower Bound	Upper Bound		
Påstander samlet	Gruppe 2	12	4,3333	,88763	,25624	3,7694	4,8973	2,67	5,67
	Gruppe 3	15	3,9333	1,07792	,27832	3,3364	4,5303	2,00	5,33
	Total	27	4,1111	1,00000	,19245	3,7155	4,5067	2,00	5,67
Påstand tanker	Gruppe 2	12	4,42	1,240	,358	3,63	5,20	2	6
	Gruppe 3	15	3,73	1,033	,267	3,16	4,31	2	5
	Total	27	4,04	1,160	,223	3,58	4,50	2	6
Påstand følelser	Gruppe 2	12	3,58	1,240	,358	2,80	4,37	2	5
	Gruppe 3	15	3,60	1,242	,321	2,91	4,29	2	5
	Total	27	3,59	1,217	,234	3,11	4,07	2	5
Påstand intensjoner	Gruppe 2	12	5,00	,739	,213	4,53	5,47	4	6
	Gruppe 3	15	4,47	1,407	,363	3,69	5,25	2	6
	Total	27	4,70	1,171	,225	4,24	5,17	2	6

**ANOVA****ANOVA**

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Påstander samlet	Between Groups	1,067	1	1,067	1,070	,311
	Within Groups	24,933	25	,997		
	Total	26,000	26			
Påstand tanker	Between Groups	3,113	1	3,113	2,443	,131
	Within Groups	31,850	25	1,274		
	Total	34,963	26			
Påstand følelser	Between Groups	,002	1	,002	,001	,973
	Within Groups	38,517	25	1,541		
	Total	38,519	26			
Påstand intensjoner	Between Groups	1,896	1	1,896	1,405	,247
	Within Groups	33,733	25	1,349		
	Total	35,630	26			

## ANCOVA

**Tests of Between-Subjects Effects**

Dependent Variable: Påstander samlet

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	3,783 <sup>a</sup>	5	,757	,715	,619
Intercept	2,148	1	2,148	2,030	,169
Alder	,202	1	,202	,191	,667
Kjønn	1,825	1	1,825	1,725	,203
Arbeidserfaring	1,465	1	1,465	1,385	,252
HPSS	,021	1	,021	,020	,888
Gruppe	1,755	1	1,755	1,659	,212
Error	22,217	21	1,058		
Total	482,333	27			
Corrected Total	26,000	26			

a. R Squared = ,146 (Adjusted R Squared = -,058)

**Levene's test: Test av varianshomogenitet****Tests of Homogeneity of Variances - Hypotese 2**

		Levene Statistic	df1	df2	Sig.
Påstander samlet	Based on Mean	1,633	1	25	,213
Påstand tanker	Based on Mean	,317	1	25	,578
Påstand følelser	Based on Mean	,003	1	25	,960
Påstand intensjoner	Based on Mean	7,494	1	25	,011

## Vedlegg 5: Andre observasjoner

### ANCOVA: Tenkte på karensperiode under eksperimentet (gruppe 2 og 3).

#### Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: Påstander samlet

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	2,679 <sup>a</sup>	2	1,339	1,378	,271
Intercept	35,171	1	35,171	36,195	,000
Tenkte på karensperiode	1,612	1	1,612	1,659	,210
Gruppe	1,308	1	1,308	1,346	,257
Error	23,321	24	,972		
Total	482,333	27			
Corrected Total	26,000	26			

a. R Squared = ,103 (Adjusted R Squared = ,028)

### Deskriptiv statistikk: Tenkte på karensperiode under eksperimentet (gruppe 2 og 3).

#### Report

Påstander samlet

Gruppe	Tenkte på karensperiode (Gruppe 2 og 3)	Mean	N	Std. Deviation
Gruppe 2	Ja	4,5556	9	,81650
	Nei	3,6667	3	,88192
	Total	4,3333	12	,88763
Gruppe 3	Ja	3,4333	10	,96928
	Nei	4,9333	5	,27889
	Total	3,9333	15	1,07792
Total	Ja	3,9649	19	1,04760
	Nei	4,4583	8	,83452
	Total	4,1111	27	1,00000

## Deskriptiv statistikk: Kjennskap til endring om karenperiode i den nye revisorloven.

### Report

Påstander samlet				
Gruppe	Kjennskap til ny lov (gruppe 2 og3)	Mean	N	Std. Deviation
Gruppe 2	Ja	4,4000	10	,73367
	Nei	4,0000	2	1,88562
	Total	4,3333	12	,88763
Gruppe 3	Ja	4,1852	9	,76578
	Nei	3,5556	6	1,42465
	Total	3,9333	15	1,07792
Total	Ja	4,2982	19	,73615
	Nei	3,6667	8	1,41421
	Total	4,1111	27	1,00000

## Vedlegg 6: Shapiro-Wilk test og Mann-Whitney U test

### Normalitet: Shapiro-Wilk test

Tests of Normality							
	Gruppe	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
		Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Påstander samlet	Gruppe 1	,180	14	,200 <sup>*</sup>	,915	14	,185
	Gruppe 2	,167	12	,200 <sup>*</sup>	,956	12	,720
	Gruppe 3	,219	15	,052	,905	15	,112
Påstand tanker	Gruppe 1	,314	14	,001	,813	14	,007
	Gruppe 2	,215	12	,132	,903	12	,172
	Gruppe 3	,202	15	,101	,885	15	,056
Påstand følelser	Gruppe 1	,185	14	,200 <sup>*</sup>	,951	14	,572
	Gruppe 2	,207	12	,167	,846	12	,033
	Gruppe 3	,203	15	,095	,837	15	,011
Påstand intensjoner	Gruppe 1	,279	14	,004	,834	14	,013
	Gruppe 2	,250	12	,037	,828	12	,020
	Gruppe 3	,248	15	,014	,872	15	,036

\*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

**Hypotese 1: Mann- Whitney U test**

<b>Test Statistics<sup>a</sup></b>				
	Påstander samlet	Påstand tanker	Påstand følelser	Påstand intensjoner
Mann-Whitney U	74,000	61,500	89,500	75,000
Wilcoxon W	194,000	181,500	167,500	195,000
Z	-,789	-1,442	-,025	-,768
Asymp. Sig. (2-tailed)	,430	,149	,980	,443
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,456 <sup>b</sup>	,167 <sup>b</sup>	,981 <sup>b</sup>	,486 <sup>b</sup>

a. Grouping Variable: Gruppe

b. Not corrected for ties.

**Hypotese 2: Mann- Whitney U test**

<b>Test Statistics<sup>a</sup></b>				
	Påstander samlet	Påstand tanker	Påstand følelser	Påstand intensjoner
Mann-Whitney U	72,000	66,000	84,000	84,000
Wilcoxon W	177,000	171,000	162,000	162,000
Z	-,622	-,983	,000	,000
Asymp. Sig. (2-tailed)	,534	,326	1,000	1,000
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,560 <sup>b</sup>	,374 <sup>b</sup>	1,000 <sup>b</sup>	1,000 <sup>b</sup>

a. Grouping Variable: Gruppe

b. Not corrected for ties.