



# Kan bevisstgjeri brukast som eit verktøy til å auke revisor si utøvingsgrad av profesjonell skepsis?

*Ein eksperimentell studie*

**Aina Vårdal Heggøy**

**Ruth Evelyn Sørheim Hvidevoll**

**Rettleiar: Jonas Gaudernack og Carmen Olsen**

Sjølvstendig arbeid, Master i Økonomi og Administrasjon

NOREGS HANDELSHØGSKOLE

Dette sjølvstendige arbeidet er gjennomført som eit ledd i masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Noregs Handelshøgskole og godkjent som såleis. Godkjenninga inneber ikkje at høgskolen eller sensorar står inne for dei metodar som er brukt, resultat som er framkome eller konklusjonar som er trekte i arbeidet

## Samandrag

Regulatorar verda over har uttrykt bekymring for mangelfull utøving av revisor sin profesjonelle skepsis i gjennomføring av revisjonsprosedyrar og evaluering av revisjonsprov. Å utøve profesjonell skepsis inneber at ein stiller spørsmål og er merksam på forhold som kan indikere mogleg feilinformasjon. Profesjonell skepsis er essensielt innan revisjon, og ein mangel på det kan føre til redusert revisjonskvalitet. Sjølv om profesjonell skepsis er viktig, er det eit omstridd omgrep. Medan nokon hevdar at det er ei haldning, meiner andre at det er ein personleg eigenskap.

I vår studie undersøker vi om bruk av bevisstgjeringsprosedyrar saman med ekspertvurdering kan påverke revisor si utøving av profesjonell skepsis. Ei ekspertvurdering vert inkludert fordi Finanstilsynet nyleg har uttrykt bekymring for manglande bevisstheit til korleis ein skal bruke spesialkompetanse. Ved hjelp av eit 2 (ekspertvurdering/ingen ekspertvurdering) x 2 (bevisstgjeringsprosedyrar/ingen bevisstgjeringsprosedyrar) eksperimentelt design studerer vi effekten på revisor si skeptiske haldning til ein klient og ein ekspert. Effekten vert målt i tre evalueringsresponsar som til saman utgjer haldninga profesjonell skepsis.

Til studien brukte vi studentar ved Noregs Handelshøgskole (NHH) og BI Oslo som surrogat for revisorar. For å sikre tilstrekkeleg kunnskap hjå studentane stilte vi eit minstekrav om gjennomført innføringskurs i revisjon. Studien gav ingen resultat av signifikans frå bevisstgjeringsprosedyringa, men tilleggsfunn viste at skeptisk haldning av natur, her representert ved Hurtt score, hadde innverknad på den skeptiske haldninga. Dette funnet er eit bidrag i retning mot at profesjonell skepsis er ein personleg eigenskap framfor ein tilstand. Med fokus på revisor sine personlege eigenskapar, kan vidare forskning undersøkje korleis utøvingsgrada av profesjonell skepsis kan aukast ved hjelp av manipulasjon, andre enn bevisstgjeringsprosedyring.

**Nøkkelord:** Profesjonell skepsis; Ekspertvurdering; Bevisstgjeringsprosedyring; Hurtt score

## **Føreord**

Denne masteruttreiinga er eit sjølvstendig arbeid, skrive som ein avsluttande del av vår mastergrad i Økonomisk styring ved Noregs Handelshøgskole (NHH) i Bergen. Utreiinga har vorte utført våren 2016 i samarbeid med PwC og utgjer 30 studiepoeng.

Masteruttreiinga er skrive innan revisjonsforskning, eit tema av interesse hjå begge. Prosessen med å skrive denne uttreiinga har vore både spennande og lærerik, samt gjeve oss kunnskap og innsikt innan revisjonsfeltet. Dette er noko som vi ser fram til å bruke vidare i vårt arbeid som siviløkonomar.

Vi ynskjer å takke våre rettleiarar Carmen Olsen og Jonas Gaudernack for konstruktive tilbakemeldingar og gode tips. Ei ekstra merksemd gjev vi til Carmen Olsen for hennar entusiasme og gode innspel til vårt forskingsfelt.

Bergen, 15. Juni 2016

---

Aina Vårdal Heggøy

---

Ruth Evelyn Sørheim  
Hvidevoll

# Innholdsliste

<b>Samandrag .....</b>	<b>ii</b>
<b>Føreord .....</b>	<b>iii</b>
<b>Innholdsliste .....</b>	<b>iv</b>
<b>1. Introduksjon .....</b>	<b>1</b>
1.1 Motivasjonen bak studien.....	1
1.2 Bidrag frå studien til revisjonsforskning .....	1
1.3 Forskingsspørsmål.....	2
1.4 Avgjerdssituasjonen .....	2
1.5 Avgrensingar ved studien.....	2
1.6 Omriss av studien .....	2
<b>2. Bakgrunn og relatert litteratur .....</b>	<b>3</b>
2.1 Judgment and Decision Making .....	3
2.1.1 Definisjon Judgment and Decision Making .....	3
2.1.2 JDM Kvalitet .....	3
2.1.3 JDM Forsking.....	3
2.2 Relevante revisjonsomgrep .....	5
2.2.1 PCAOB og Finanstilsynet .....	5
2.2.2 Revisjon av verdsettjingspostar og nedskrivingsvurderingar.....	5
2.3 Profesjonell skepsis .....	7
2.3.1 Definisjon profesjonell skepsis .....	7
2.3.2 Hurtt sin skala.....	8
2.3.3 Tidlegare forskning .....	8
2.3.4 Måling av profesjonell skepsis .....	9
2.3.5 Oppsummering profesjonell skepsis .....	12
2.4 Spesialkompetanse .....	13
2.4.1 Definisjon av spesialkompetanse .....	13
2.4.2 Bruk av spesialkompetanse .....	13
2.4.3 Tidlegare forskning .....	14
2.4.4 Teoretisk perspektiv: tillit i ekspertssystem.....	15
2.5 Bevisstgjeriing.....	16
2.5.1 Definisjon bevisstgjeriing.....	16
2.5.2 The KPMG Professional Judgment Framework .....	16
2.5.3 Effekten av bevisstgjeriing .....	17
<b>3. Konseptuell modell og hypotesar .....</b>	<b>18</b>
3.1 Konseptuell modell .....	18

---

3.2 Hypotesar .....	18
<b>4. Metode .....</b>	<b>20</b>
4.1 Forskingsdesign.....	20
4.1.1 Eksperimentell metode .....	20
4.1.2 Eksperimentdesign .....	20
4.2 Datautval .....	21
4.2.2 Datainnsamling.....	21
4.3 Eksperimentutforming.....	21
4.3.1 Nedskrivingscase.....	21
4.3.2 Utforming av påstandar .....	22
4.3.3 Utforming av måleskala .....	23
4.3.4 Pre-test.....	24
4.4 Variablar.....	24
4.4.1 Uavhengige variablar .....	24
4.4.2 Avhengig variabel .....	24
4.4.3 Kontrollvariablar .....	25
4.5 Reliabilitet og validitet .....	25
<b>5. Resultat.....</b>	<b>27</b>
5.1 Manipulasjonssjekk.....	27
5.2 Test av hypotesane .....	27
5.2.1 Hypotesesett 1 .....	27
5.2.2 Hypotesesett 2 .....	28
5.2.3 Hypotesesett 3 .....	30
5.3 Andre observasjonar.....	31
<b>6. Diskusjon og konklusjon.....</b>	<b>32</b>
6.1 Diskusjon hypotese 1 .....	32
6.2 Diskusjon hypotese 2 .....	32
6.3 Diskusjon hypotese 3 .....	33
6.4 Tilleggsobservasjonar.....	33
6.5 Bidrag til revisjonspraksis .....	33
6.6 Avgrensingar ved studien og vidare forskning .....	33
<b>Litteraturliste.....</b>	<b>35</b>
<b>Vedlegg .....</b>	<b>39</b>
Vedlegg 1 .....	39
Vedlegg 1.1: Nolder og Kadous sin originaldefinisjon av profesjonell skepsis .....	39
Vedlegg 1.2: Hurtt sin skala, original .....	40
Vedlegg 1.3: Originalpåstandar Nolder og Kadous (2014).....	42

---

Vedlegg 1.4: The KPMG Professional Judgment Framework.....	45
Vedlegg 2 .....	46
Vedlegg 2.1: Uavhengig variabel, bevisstgjeriing, eksakt gjengjeve.....	46
Vedlegg 2.2: Manipulasjonssjekkar gruppe 2 og gruppe 3.....	46
Vedlegg 3 .....	47
Vedlegg 3.1: Variablar med definisjon .....	47
Vedlegg 3.2: Regresjonsanalyse Hurtt score og alder.....	48
Vedlegg 3.3: Spørjeundersøkinga i originalform .....	51

# 1. Introduksjon

Manglande profesjonell skepsis utgjer eit problem for revisjonskvaliteten, og moglege løysingar på dette problemet er etterspurd. Både regulatorar og standardsettarar har uttrykt bekymring for at det eksisterer ein manglande profesjonell skepsis blant revisorar (PCAOB, 2012). Finanstilsynet har i sin temarapport frå 2015 funne at denne manglande profesjonelle skepsisen ikkje berre gjeld generelt, men òg til bruk av spesialkompetanse (Finanstilsynet, 2015a).

## 1.1 Motivasjonen bak studien

Motivasjonen til å studere profesjonell skepsis er at regulatorar verda over har uttrykt bekymring for at revisorar ikkje utøver dette i tilstrekkeleg grad. Profesjonell skepsis er viktig for revisjonskvaliteten og inneber at revisor stiller spørsmål og er merksam på forhold som kan indikere mogleg feilinformasjon som følgje av feil eller mislegheiter jf. ISA200, punkt 13 (I) (IFAC, 2009a). Sjølv om dei underleggjande konseptar bak profesjonell skepsis er relativt rett fram, finnast det ei manglande felles forståing for kva profesjonell skepsis er og korleis det kan demonstrerast og dokumenterast (Hurt, Brown-Liburd, Earley & Krishnamoorthy, 2013). Med bakgrunn i dette kan ein hevde at det finnast eit problem med at revisorar ikkje utøver tilstrekkeleg profesjonell skepsis.

Profesjonell skepsis har lenge vore eit omstridd omgrep, og mangelen på ei felles forståing av det har skapt utfordringar. Nokon hevdar det er ei haldning, medan andre meiner det er ein personleg eigenskap (Nolder & Kadous, 2014; Hurt et al., 2013). Tilnærminga vi brukar er at profesjonell skepsis kan sjåast på som ei haldning som kan påverkast av ein ytre faktor. Vi ynskjer difor å undersøkje om det er mogleg å påverke revisorar si utøvinggrad av profesjonell skepsis.

## 1.2 Bidrag frå studien til revisjonsforskning

Hovudføremålet med denne studien er å bidra til revisjonsforskning innan «Judgment and Decision Making» (JDM). JDM har dei siste åra vore eit område av stor interesse hjå revisjonsforskarar, og målet har mellom anna vore å finne moglegheiter for å betre revisorar sine vurderingar og avgjerder (Trotman, Tan & Ang, 2011).

Vårt bidrag handlar om profesjonell skepsis og korleis ein kan påverke dette hjå revisorar. Revisjonsstandardar krev at revisorar utøver profesjonell skepsis og er innforstått med at

rekneskapen kan innehalde vesentlege feil (IFAC, 2009a). Trass i dette finn ein i praksis at revisorar ikkje utøver tilstrekkeleg profesjonell skepsis, noko som utgjer ei fare for revisjonskvaliteten (PCAOB, 2012). Ved å undersøkje om det fungerer med ei bevisstgjeriing, kan denne studien bidra både til å betre revisor sin profesjonelle skepsis generelt, og til bruk av spesialkompetanse.

### 1.3 Forskingsspørsmål

Kan bevisstgjeriing brukast som eit verkty til å auke revisor si utøvingsgrad av profesjonell skepsis?

### 1.4 Avgjerdssituasjonen

I denne studien er det brukt ein eksperimentell metode for å studere effekten av ei bevisstgjeriing. Bevisstgjeriinga er samansett av to element; ISA200 punkt 13 (l) og ei bekymring frå Finanstilsynet om bruk av spesialkompetanse. Respondentane i eksperimentet vart tilfeldig delt inn i tre ulike grupper, der ei av desse vart utsett for bevisstgjeriinga. Vidare tok respondentane stilling til nokre påstandar knytt til ei verdsetjingsvurdering der klienten var ei fiktiv verksemd frå kraftbransjen.

### 1.5 Avgrensingar ved studien

Manglande tid og avgrensa ressursar gjorde det vanskeleg å få tilgang til praktiserande revisorar. Dataa til vårt eksperiment vart difor samla inn frå studentar ved Noregs Handelshøgskole og BI Oslo. Bruk av studentar som surrogat for revisorar har vorte støtta opp om av tidlegare forskning (e.g. Ashton & Kramer, 1980). For å sikre tilstrekkeleg kunnskap til å gjennomføre eksperimentet stilte vi krav om at studentane hadde gjennomført eit innføringskurs i revisjon. Ei anna avgrensing i vår studie var at profesjonell skepsis som haldning er utfordrande å måle (Nolder & Kadous, 2014).

### 1.6 Omriss av studien

Resten av studien er organisert som følgjande; kapittel to gjev ei oversikt over empirisk bakgrunn og relatert litteratur. Kapittel tre presenterer vår konseptuelle modell og våre hypotesar. Kapittel fire skildrar den eksperimentelle metoden inkludert datautval, eksperimentdesign og variablar. Kapittel fem viser resultatet frå eksperimentet. Kapittel seks, som er den avsluttande delen, inkluderer vår konklusjon og ein diskusjon om avgrensingar ved studien, samt forslag til vidare forskning.



## 2. Bakgrunn og relatert litteratur

Det følgjande kapittelet vil fungere som eit bakteppe for den empiriske delen og som grunnlag for eksperimentet og analysen.

### 2.1 Judgment and Decision Making

#### 2.1.1 Definisjon Judgment and Decision Making

«Judgment and Decision Making» (JDM)<sup>1</sup> studerer korleis revisorar og rekneskapsførarar vurderer og tek avgjerder. For å definere JDM som omgrep deler ein det opp i respektivt «judgment» (vurdering) og «decision making» (avgjerdstaking)<sup>2</sup>. Vurderingane handlar anten om framtida eller om ein noverande tilstand, og inneheld noko grad av usikkerheit. Avgjerder kjem typisk som følge av vurderingar og involverer eit val mellom fleire alternativ (Bonner, 2008).

#### 2.1.2 JDM Kvalitet

I følge Bonner (2008) er det to element av vurdering og avgjerder som kan undersøkjast. Det fyrste er variasjon i anten vurderingar eller avgjerder, medan det andre er kvaliteten av JDM inkludert variasjon i den kvaliteten. For ei kvar JDM-oppgåve finnast det fleire relevante JDM-kvalitetar, og defineringa av JDM-kvalitet må sjåast i samanheng med den gjevne JDM-oppgåva, samt med dei individ som vert studert. Dette gjer til at ein ikkje kan snevre ned til ein enkel definisjon av JDM-kvalitet (Bonner, 2008).

#### 2.1.3 JDM Forsking

JDM innan rekneskap og revisjon er ein del av det større forskingsområdet kalla ”åtferdsmessig avgjerdsteori”. Dette forskingsområdet studerer korleis individ vurderer og tek avgjerder, og prøver å identifisere måtar å betre dette på (Trotman, 1998). Den JDM forskinga ein møter i dag hadde sitt utspring på 1960-talet, og har kontinuerleg vorte vidareutvikla (Trotman et al., 2011).

Frå å vere ei forskning prega av kritikk for manglande eksperimentell kontroll og moglegheit for generalisering av resultat til større populasjonar, vart bruk av eksperiment ein viktigare del av forskinga på 70-talet. Dette heldt fram gjennom 80- og 90-talet med sitt fokus på konsensus, stabilitet, bruk av cues og heuristikkar (Trotman et al., 2011). I nyare forskning har ein forsøkt å

---

<sup>1</sup> Bruker i det følgjande JDM som eit samleomgrep for vurdering og avgjerdstaking sidan dette allereie er implementert som omgrep i forskingslitteraturen.

<sup>2</sup> Bonner (2008, s. 2) definerer «*judgment*» til det å danne ein idé, mening eller eit estimat om eit objekt, ei hending, ein tilstand eller eit anna type fenomen, og «*decision making*» til å gjere seg opp ei mening om ein sak og utføre ei handling.

kartleggje rammeverk som kan møte kognitive avgrensingar og betre revisor sine avgjerder (Griffith, Kadous & Young, 2016). Fokuset både på kartlegging av rammeverk og kognitiv avgrensing, viser til relevansen av å sjå på økonomi og psykologi saman, som er tilfelle i vår studie.

## 2.2 Relevante revisjonsomgrep

### 2.2.1 PCAOB og Finanstilsynet

Hovudoppgåva til PCAOB<sup>3</sup> er å utarbeide retningslinjer for revisjon av børsnoterte selskap og føre tilsyn med dette arbeidet. Tilsyna er utforma for å oppdage manglar i revisjonar og for å identifisere svakheiter med den finansielle rapporteringa. Slike tilsyn vert utført årleg, og sidan finanskrisa 2008 har det vorte avslørt at om lag ein tredjedel av alle undersøkte revisjonar inneheld eit merkbart nivå av manglar (PCAOB, 2011).

Finanstilsynet, som er eit tilsvarande organ i Noreg, gjennomfører òg årlege tematisyn retta mot revisorar og revisjonsselskap. Føremålet med desse tilsyna er å gje revisjonsselskap og oppdragsansvarlege revisorar rettleiing slik at det kan setjast i verk tiltak på område der revisjonen må styrkast (Finanstilsynet, 2015b). I 2015 vart det gjennomført to tematisyn der det eine var knytt til revisjon av verdsetjingspostar (Finanstilsynet, 2015a).

### 2.2.2 Revisjon av verdsetjingspostar og nedskrivingsvurderingar

Revisjon av verdsetjingspostar er eit område som har vore av interesse for både PCAOB og Finanstilsynet dei seinare åra. PCAOB har i sine siste inspeksjonsrapportar identifisert relativt fleire manglar i revisjon knytt til målingar til verkeleg verdi<sup>4</sup> og nedskrivingsvurderingar<sup>5</sup> (Fair Value Measurement, FVM) enn knytt til andre revisjonsvurderingar (PCAOB, 2011).

Bedard og Cannon gjennomførte ei feltundersøking knytt til revidering av utfordrande målingar til verkeleg verdi (FVMs). Resultata viste at om lag 68 % av dei mest utfordrande FVMs for revisor var nivå 3-vurderingar<sup>6</sup> (Bedard & Cannon, 2016). I feltundersøkinga hadde dei fleire forskingsspørsmål, der eit av dei var kva som kjenneteikna utfordrande FVMs med tanke på omgjevnadane og karakteristikkane ved revisjonsoppgåva. Resultata viste at om lag 50 % av utfordrande FVMs gjaldt verdsetjing av finansielle instrument, medan om lag 28 % gjaldt nedskrivingsvurderingar knytt til goodwill, varemerke, forskning og utvikling (FoU), fysiske eigedelar og verksemdssamanslutningar (Bedard & Cannon, 2016).

---

<sup>3</sup> PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board) er eit offentleg organ etablert som følgje av vedtaket om Sarbanes-Oxley Act (SOA) i 2002 (Berger, 2004).

<sup>4</sup> I følgje IFRS 13 vert «verkeleg verdi» definert som: «den pris som ville blitt oppnådd ved salg av en eiendel eller betalt for å overføre en forpliktelse i en velordnet transaksjon mellom markedsdeltakere på måletidspunktet» (IASB, 2011a).

<sup>5</sup> Når det føreligg indikatorar på at ein eigedel har falle i verdi, skal det vurderast om det gjenvinnbare beløpet er lågare enn den bokførte verdien. Er dette tilfellet, skal eigedelen nedskrivas (Fardal, 2009).

<sup>6</sup> Nivå 3-vurderingar: «Inndata på nivå 3 er ikke-observerbare inndata for eiendelen eller forpliktelsen. Ikke-observerbare inndata skal benyttes til måling av virkelig verdi i den utstrekning relevante observerbare inndata ikke er tilgjengelige, og dermed tillate situasjoner der det er liten, om noen, markedsaktivitet for eiendelen eller forpliktelsen på måletidspunktet» (IASB, 2011b).

Reglane om nedskriving skal sikre at immaterielle og materielle eigedelar ikkje vert oppført i rekneskapen med ein høgare verdi enn den verdien som eigedelen kan forventast å generere gjennom sal av eigedelen eller framtidig bruk (Fardal, 2009)<sup>7</sup>. Med bakgrunn i at regulatorane stadig krev meir måling til verkeleg verdi, vil nedskrivingsvurderingane truleg verte vanskelegare og tilsvarende viktige i tida framover (PCAOB, 2014). Sjølv om revisjonsstandarden ISA 540<sup>8</sup> skal rettleie revisor i desse vurderingane, vil mellom anna nivå 3-vurderingar krevje at revisor føretek skjønsmessige vurderingar av kvalitet. Også i tilfella der revisor ikkje har tilstrekkeleg kunnskap til å gjennomføre vurderingane i følge standarden, må ein ekspert engasjerast (IFAC, 2009b).

---

<sup>7</sup> Etter rekneskapslova § 5-3 tredje ledd skal verdien nedskrivast til verkeleg verdi ved verdifall som forventast ikkje å vere forbigåande. Nedskrivinga skal reverserast i den utstrekning grunnlaget for nedskrivinga ikkje lenger er tilstades (Finansdepartementet, 1999).

<sup>8</sup> *ISA 540 Revisjon av regnskapsestimater, herunder estimer på virkelig verdi og tilhørende tilleggsopplysninger* (IFAC, 2009b).

## 2.3 Profesjonell skepsis

### 2.3.1 Definisjon profesjonell skepsis

Profesjonell skepsis er eit nøkkelkonsept i revisjon, og det eksisterer framleis vanskar med korleis ein skal definere og måle det (Hurtt et al., 2013). Standardsettarane definerer profesjonell skepsis som ei haldning som inneber at revisor stiller spørsmål og føretek ei kritisk vurdering av prov, medan praktiserande revisorar refererer til det som eit tankesett (Glover & Prawitt, 2014; IFAC, 2009a). ISA200 Punkt 13 (1) definerer 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*» (IFAC, 2009b).

Profesjonell skepsis er essensielt for revisjonskvaliteten, og manglande skepsis kan føre til redusert kvalitet. PCAOB og Finanstilsynet har begge gjennomført tilsyn som indikerer at manglar i utførte revisjonar kan skuldast at revisor har vore for lite skeptisk (Finanstilsynet, 2015a; PCAOB, 2011). Likevel kan det ikkje hevdast at mangel på skepsis åleine er hovudårsaka til den reduserte revisjonskvaliteten (Nolder & Kadous, 2014).

Tidlegare forskning på kor vidt ein kan påverke utøvingsgrada av profesjonell skepsis eller ikkje, er avgrensa. Sidan det manglar ei felles forståing av profesjonell skepsis mellom standardsettarar, forskarar og praktikarar, har den tidlegare forskinga ulike tilnærmingar til dette.

Nolder og Kadous (2014) argumenterer, i lag med standardsettarane, for at profesjonell skepsis kan konseptualiserast som ei haldning. Haldning vert i denne samanheng definert som ei evaluering av eit målobjekt, ein person eller ei hending på ein skala som reflekterer ei grad av om noko er bra eller dårleg<sup>9</sup>. Målobjekt vert i revisjon definert som leiinga sine påstandar i finansrekneskapen og innsamla revisjonsprov (Nolder & Kadous, 2014). Med ei haldningskonseptualisering av profesjonell skepsis i botn har Nolder og Kadous (2014) utvikla ein eigen definisjon av profesjonell skepsis:

Ein uobserverbar, latent haldningskonstruksjon reflektert i revisor si (1) evaluerande oppfatning av leiinga sine påstandar inkludert risikoen av vesentlege feil og kva som er føremålstenleg og tilstrekkeleg prov for å støtte revisjonsberetninga, (2) kjensler i

---

<sup>9</sup> Denne definisjonen har Nolder og Kadous (2014) henta frå Banaji og Heiphetz (2010) og Thompson, Kruglanski, og Spiegel (2000).

respons til risikoane assosiert med potensielle vesentlege feil i leiinga sine påstandar og potensielle upassande og utilstrekkelege prov, og (3) intensjonar og handlingar assosiert med naturen, omfanget og tidspunktet for ytterlegare revisjonshandlingar som avgjer den endelege overtydinga av prova som støtta opp under revisor sin konklusjon<sup>10</sup> (Nolder & Kadous, 2014, s. 3).

Ei anna tilnærming til profesjonell skepsis er at det er ein multidimensjonal individuell karakteristikk, som både kan vere ein eigenskap og ein tilstand. Med «eigenskap» meiner ein her eit relativt stabilt aspekt av eit individ. «Tilstand» viser til ein mellombels tilstand framprovosert av situasjonsvariablar (Hurtt, 2010).

### 2.3.2 Hurtt sin skala

Tilnærminga om at profesjonell skepsis er ein individuell karakteristikk, har Katy R. Hurtt utvikla ein eigen skala for å måle kor skeptisk eit individ er av natur<sup>11</sup>. Ho utvikla skalaen for å måle individ sitt nivå av profesjonell skepsis som eigenskap basert på karakteristikkar henta frå revisjonsstandardar, psykologi, filosofi og forbrukaråferdsforskning (Hurtt, 2010).

Skalaen tek utgangspunkt i seks etablerte komponentar i forskingslitteraturen; (1) eit spørjande sinn, (2) suspensjon av vurdering, (3) søk etter kunnskap, (4) medmenneskeleg forståing, (5) autonomi og (6) sjølvtrillit (Hurtt, 2010). Basert på desse komponentane er det utforma 30 spørsmål for å måle grad av skepsis<sup>12</sup>. Når ein tek stilling til spørsmåla, svarar ein langs ein seks-nivå skala der 1 står for «*strongly disagree*» og 6 står for «*strongly agree*». Etter gjennomføring vert det berekna ein score som representerer skepsisnivået<sup>13</sup> (Hurtt, 2010).

### 2.3.3 Tidlegare forskning

Tidlegare forskning på profesjonell skepsis har i hovudsak hatt som mål å finne ut om manglande skepsis er ei av årsakene til revisjonsmanglar. Også kva faktorar som har leia til denne manglande profesjonelle skepsisen har vore av interesse (Nelson, 2009). Nelson (2009) har gjennomgått forskning på profesjonell skepsis i revisjon og utvikla ein modell. Modellen skildrar korleis ein revisor si vurdering i lag med kunnskap, eigenskapar og insentiv skapar ei haldning av profesjonell skepsis. Denne haldninga er samansett av både vurdering og handling, og

---

<sup>10</sup> Eiga oversetjing frå engelsk til norsk. Originaldefinisjonen til Nolder og Kadous (2014) er å finne i vedlegg 1.1.

<sup>11</sup> *The Hurtt Professional Skepticism Scale; HPSS* (Hurtt, 2010).

<sup>12</sup> Gjennom ein evalueringsprosess, inkludert hjelp frå studentar og praktiserande revisorar, kom Hurtt fram til at det var 30 spørsmål som best kunne måle skepsiseigenskapen hjå individuelle revisorar (Hurtt, 2010).

<sup>13</sup> Hurtt sin originale skala og korleis scorane vert berekna er å finne i vedlegg 1.2.

Nelson (2009) er den fyrste som deler profesjonell skepsis opp i to komponentar. Meir generelt vert komponentane kalla skeptisk vurdering og skeptisk handling.

Skeptisk vurdering inneber at revisor må ha erfaring med å identifisere potensielle problem og ha kunnskap til å formulere ein passende respons. Skeptisk handling oppstår når revisor endrar si åtferd basert på den skeptiske vurderinga (Nelson, 2009). Nelson (2009) hevdar at sjølv om profesjonell skepsis, i følgje revisjonsstandardane, er eit produkt av revisor si vurdering, vil profesjonell skepsis berre utøvast gjennom skeptisk handling, og derav vil det vere ein eigenskap ved revisor si åtferd. Både Hurtt et al. (2013), som har gjennomgått ein del forskning på profesjonell skepsis og Nolder og Kadous (2014), som konseptualiserer profesjonell skepsis som ei haldning, har bygd vidare på denne inndelinga.

Forsking i seinare tid har undersøkt om skepsis er ei form for angst som har den funksjon å gjere ein på vakt for truande situasjonar. Til dette har det vorte føreslått av forskaren Gregory B. Waymire å bruke MR-skanning (fMRI-studier) av hjerneaktivitet for å kartleggje faktorar relatert til kva profesjonell skepsis er, og kva som er eit optimalt nivå. Ein studie som brukte hjerneskaning vart gjennomført i 2012 og viste at eit høgt skepsisnivå ikkje alltid er optimalt. For mykje profesjonell skepsis kan føre til overrevidering og dermed dårleg utnytting av ressursar (Olsen, 2016).

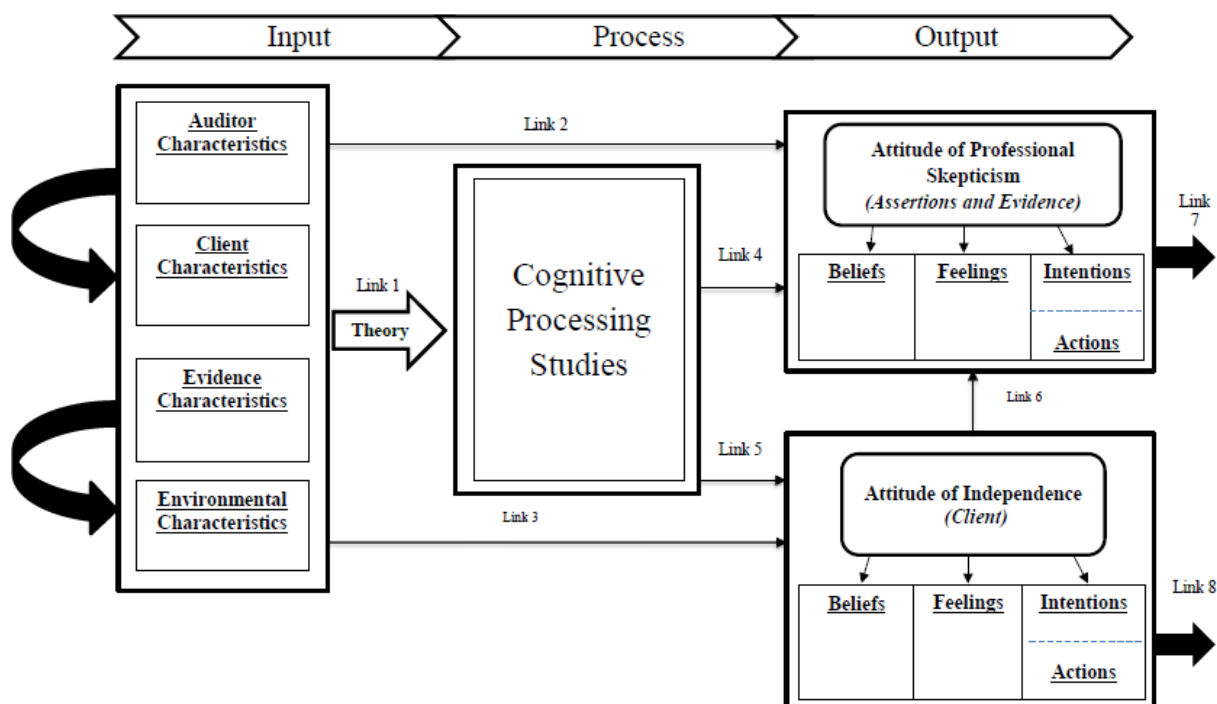
#### 2.3.4 Måling av profesjonell skepsis

I 2014 utvikla Nolder og Kadous eit rammeverk meint å hjelpe revisjonsforskarar når dei skal ta eksperimentelle designval for å auke innsikta i sine studiar. Dette rammeverket, illustrert i figur 1, vert kalla «Revisor sitt JDM forskingsrammeverk»<sup>14</sup> og avspeglar forholdet mellom innsatsfaktorar og haldningar knytt til profesjonell skepsis og uavhengnad.

---

<sup>14</sup> *The Auditors' JDM Research Framework*

*Figur 1: Auditors' JDM Research Framework*



Rammeverket er samansett av innsatsfaktorar, ein kognitiv prosess og eit utfall. Innsatsfaktorane er variablar som bidreg til variasjonar i revisor sine skeptiske vurderingar og handlingar. Den kognitive prosessen inkluderer informasjonssøk og hypotesedanningar. Utfallet er ei haldning av profesjonell skepsis basert på leiinga sine påstandar og prov, og ei haldning av uavhengnad til klienten. Desse to utfalla er vidare påverka av tre evaluerande responsar; oppfatning, affekt og handling (Nolder & Kadous, 2014). Fokus vidare i denne studien vil vere profesjonell skepsis basert på leiing sine påstandar og prov.

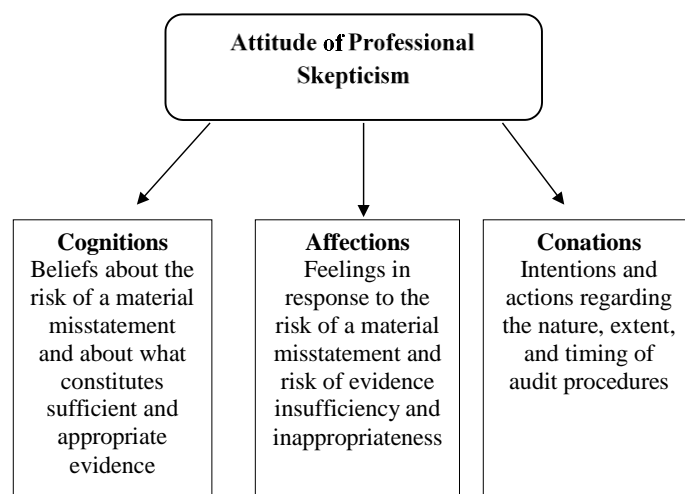
Innsatsfaktorane i rammeverket er identifisert av Hurtt et al. (2013). Dei har i si litteratursyntese gjennomgått relevant forskning om revisor sin profesjonelle skepsis og har kome fram til fire variablar. Desse fire variablane er karakteristikkane til revisor, karakteristikkane til klienten, karakteristikkane til revisjonsprova og karakteristikkane til omgjevnadane. Nolder og Kadous (2014) hevdar at det er desse variablane, kvar for seg eller i interaksjon med kvarandre, som bidreg til systematiske variasjonar i revisor si haldning av profesjonell skepsis via deira påverknad på kognitiv behandling. I rammeverket er dette illustrert med linkane 1 og 4. Link 1 fokuserer på relasjonen mellom innsatsfaktorane og kognitiv behandling, medan link 4 fokuserer på relasjonen mellom kognitiv behandling og haldninga av profesjonell skepsis. Link



2 derimot, undersøker korleis dei fire innsatsfaktorane påverkar revisor si haldning av profesjonell skepsis direkte.

Sidan Nolder og Kadous (2014) konseptualiserer profesjonell skepsis som ei haldning, kan profesjonell skepsis utleiast frå individ sine oppfatningar, affeksjonar og handlingar. Ei kvar haldning er latent og ikkje mogleg å observere. Nolder og Kadous (2014) har difor valt å inkludere alle tre typane av evaluerande responsar til måling av profesjonell skepsis. Figur 2 illustrerer den tredelte samansetninga av revisor si haldning av profesjonell skepsis.

*Figur 2: Tripartite Nature of Auditors' Attitude of Professional Skepticism*



I forskingslitteraturen vert «oppfatning» referert til som ei kognitiv evne og tankar enkeltindivid har. Dette tilseier at oppfatning er ein psykologisk eigenskap hjå individ (Breckler, 1984). Oppfatningar ein revisor har, reflekterer tru om leiinga sine påstandar i finansrekneskapan og til dei relaterte revisjonsprova (Nolder & Kadous, 2014).

Den affektive responsen er den emosjonelle reaksjonen til risiko assosiert med finansrekneskapan og dei tilhøyrande revisjonsprova. Til liks med oppfatningsresponsen er den affektive responsen òg ein psykologisk eigenskap. Guènin-Paracini, Malsh & Marchè Paillè (2014) hevdar at det er affeksjonane frykt, bekymring, angst og komfort som best måler revisor si haldning av profesjonell skepsis.

Siste evaluerande respons inkluderer revisor sine intensjonar til å handle og dei handlingane han føreteik. Dette er den åtferdsmessige reaksjonen til oppfatningane og affeksjonane assosiert

med finansrekneskapen og tilhøyrande revisjonsprov. Sidan handlingane i hovudsak byggjer på revisjonsprova og deira forføringsevne, vil relevante åtferdsmessige reaksjonar vere avgjerder knytt til arten, omfanget og tidspunktet til prova.

Skalaar som kan måle revisor sin profesjonelle skepsis er henta frå sosialpsykologien. Desse reflekterer grada av om noko er ”godt” eller ”dårleg”. I revisjonssamanheng representerer ”godt” låg risiko for feil i finansrekneskapen og tilfredsstillande revisjonsprov, medan «dårleg» representerer det motsette. Nolder og Kadous (2014) har til skalaane utforma ulike påstandar alt etter om det gjeld oppfatning, affeksjon eller handling. Dette medfører at skalaane vil ha ulike endepunkt<sup>15</sup>.

### 2.3.5 Oppsummering profesjonell skepsis

Det er viktig å få fram at rammeverket utforma av Nolder og Kadous (2014) eksplisitt omfattar teori som koplar innsatsfaktorane til revisor sine kognitive prosessar, og vidare til revisor sine evaluerande vurderingar og avgjerder. Rammeverket tildelar ei viktig rolle til revisor sine kognitive prosessar. Mykje av grunnen til det er at Nolder og Kadous meiner at det å forstå kva som skaper variasjonar i revisor sine kognitive prosessar er eit fyrste steg dersom ein skal endre revisor si åtferd.

Nolder og Kadous (2014) si konseptualisering av profesjonell skepsis og det tilhøyrande JDM-forskningsrammeverket tilbyr ei nyskapande tilnærming til profesjonell skepsis. Med ei slik tilnærming får ein større moglegheit til å identifisere årsaker til kvifor revisor ikkje utøver tilstrekkeleg skeptisk åtferd, noko som er essensielt for regulatorane i revisjonsbransjen som meiner skeptisk haldning er manglande.

---

<sup>15</sup> Nolder og Kadous sine føreslåtte påstandar med tilhøyrande måleskalaar er å finne i vedlegg 1.3.

## 2.4 Spesialkompetanse

### 2.4.1 Definisjon av spesialkompetanse

Spesialkompetanse vert referert til som kompetanse ein spesialist eller ein ekspert innehar. I Finanstilsynet sin siste temarapport vert omgrepa ”spesialist” og ”ekspert” nytta om einannan<sup>16</sup> (Finanstilsynet, 2015a). Internasjonalt eksisterer det ein inkonsistens mellom regelverka i forhold til kven som vert sett på som ein ekspert og ikkje. Medan den amerikanske revisjonsstandard AU 336<sup>17</sup> reknar alt verdivurderingsarbeid som eit spesialistområde, føreslår ISA 620<sup>18</sup> å bruke profesjonelt skjønn til å skilje mellom kva som er eit spesialistområde og kva som er eit område av rekneskap og revisjon (Boritz, Kochetova-Kozloski, Robinson & Wong, 2014).

ISA 620 definerer ein ekspert engasjert av revisor som:

En person eller organisasjon som innehar ekspertise på et annet felt enn regnskap eller revisjon, hvis arbeid på dette feltet brukes av revisor for å bistå revisor i innhenting av tilstrekkelig og hensiktsmessig revisjonsbevis. En ekspert engasjert av revisor kan være enten en intern ekspert (som kan være en partner eller en medarbeider, herunder en midlertidig ansatt medarbeider, i revisjonsfirmaet eller et nettverksfirma), eller en ekstern ekspert. (Jf. punkt A1-A3) (IFAC, 2009c, s. 4).

Standarden forklarar vidare kva som meinast med ein ekspert engasjert av revisor. Ein slik ekspert innehar ekspertise på eit anna felt enn rekneskap og revisjon. Dette kan omfatte ekspertise knytt til blant anna verdsetjing av komplekse finansielle instrument, tomter og bygningar, anlegg og maskiner, smykke, kunst, antikvitatar, immaterielle egedelar og forpliktingar som er tilført gjennom samanslåingar og egedelar som kan vere gjenstand for verdireduksjon (IFAC, 2009c).

### 2.4.2 Bruk av spesialkompetanse

Det er antekje at bruk av spesialkompetanse automatisk betrar revisjonskvaliteten. Problem relatert til involveringa av ein ekspert viser at dette ikkje alltid er tilfelle (Boritz et al., 2014). Både PCAOB og Finanstilsynet har uttrykt bekymring for at det eksisterer manglande bevisstheit til korleis ein skal bruke spesialkompetanse (Finanstilsynet, 2015a; PCAOB, 2015).

---

<sup>16</sup> Den norske tolkinga av dei internasjonale revisjonsstandarder brukar ”ekspert” aleine, men sidan Finanstilsynet i tillegg brukar ”spesialist”, vil det i det følgjande verte sett eit likskapsteikn mellom det å vere ein spesialist og det å vere ein ekspert.

<sup>17</sup> AU 336 *Using the Work of a Specialist* (AICPA, 1994).

<sup>18</sup> ISA 620 *Bruk av arbeidet til en ekspert engasjert av revisor* (IFAC, 2009c).

Når ein som revisor ikkje veit kva for krav til bruk av spesialkompetanse som gjeld, kan ein risikere at revisjonen ikkje vert fullt ut gjennomført i samsvar med god rekneskapsskikk.

Ei forklaring til denne manglande bevisstheita er at revisjonsstandardane ikkje er gode nok (Griffith, 2015). I takt med auken av kompliserte revisjonsvurderingar, har ikkje oppdateringa av revisjonsstandardane på bruk av spesialkompetanse haldt tritt. Også regulatorane erkjenner dette, og legg til at noverande standardar gjev utilstrekkeleg rettleiing for revisorar som brukar spesialistar (Griffith, 2015).

I Finanstilsynet sin siste temarapport vart åtte revisjonsoppdrag for føretak av allmenn interesse gjennomgått, og i alle desse var det nytta spesialkompetanse<sup>19</sup> (Finanstilsynet, 2015a). Funna viste mellom anna at spesialisten sin kompetanse og objektivitet i liten grad var dokumentert av revisor. Når ein som revisor skal vurdere kompetansen til ein ekspert krev ISA 620<sup>20</sup> at revisoren evaluerer ekspertens sin kompetanse, evne og objektivitet som er nødvendig for revisoren sitt føremål (IFAC, 2009c).

Mangel på god rettleiing frå revisjonsstandardane kan skape ei tvetydigheit som gjer at insentiv og moralsk resonnering påverkar revisor si vurderingsevne. Ein slik påverknad kan føre til at revisorar brukar ekspertens sitt arbeid på ein måte som er konsistent med egne insentiv og personlege mål, framfor å følgje revisjonsstandardane. Dette er både uheldig og noko som kan påverke revisjonskvaliteten negativt (Griffith, 2015).

### 2.4.3 Tidlegare forskning

Tidlegare forskning på bruk av spesialkompetanse i revisjon har fokusert på tre område; når og kvifor revisorar søker assistanse utanfor revisjonsteama, kjeldene til hjelp tilgjengeleg for revisorar, og korleis revisorar brukar råda dei får (Griffith, 2015). Denne litteraturen sørgjer for verdifull innsikt i korleis revisorar brukar spesialkompetanse. Likevel er det somme spørsmål som ein enno ikkje har svar på. Dette gjeld mellom anna korleis skiljet er på revisor sin bruk av ekspertar med rekneskaps- og revisjonskunnskap og ikkje, og korleis revisor dokumenterer og inkorporerer arbeidet til spesialisten i sitt eige revisjonsarbeid (Griffith, 2015).

---

<sup>19</sup> For fire av revisjonsoppdraga meinte Finanstilsynet at det eksisterte manglande bevisstheit knytt til skiljet mellom revisor sin bruk av ekspert etter ISA 620, når det er konsultert etter ISA 220 og når revisjonsfaglege spørsmål har vorte diskutert uformelt med ein person som vart anslått som spesialist på sitt område (Finanstilsynet, 2015a).

<sup>20</sup> ISA 620 *Bruk av arbeidet til en ekspert engasjert av revisor* (IFAC, 2009c).

Griffith (2015) har sett på korleis revisorar brukar arbeidet til ein verdsetjingsspesialist<sup>21</sup>. Eit av spørsmåla ho stilte var i kva grad revisor tenderer å jamstille spesialisten sine vurderingar med sine egne. Resultatet viste at mange revisorar gjer dette fordi dei opplever ei rollekonflikt ved at dei ikkje lenger er eksperten innan revisjon sjølv. Dette manifesterer seg gjennom revisjonsprosessen ved at revisoren filtrerer tilgjengeleg informasjon til spesialisten, redigerer arbeidet til spesialisten og ignorerer problem spesialisten har oppdaga.

Ei anna forskning, gjennomført av Boritz et al. (2014), undersøkte synet ein revisor og ein spesialist har på bruk av spesialkompetanse. I denne studien vart det sett på fleire element frå både revisoren og spesialisten sitt syn. Det overordna funnet var at det blant revisorar eksisterer eit høgt nivå av tillit til spesialistar og deira arbeid.

#### 2.4.4 Teoretisk perspektiv: tillit i ekspertssystem

Frå eit teoretisk perspektiv kan Anthony Giddens sin teori «Trust in Expert Systems» frå 1990 bidra til å gje innsikt i utviklinga av revisor si prosedyre når ein ekspert er engasjert. Griffith (2015) har i sin studie brukt ei slik vinkling for å analysere revisorar sin respons til den auka bruken av spesialistar i revidering av verkelege verdiar.

Giddens sitt konsept av eit ”ekspertsystem”<sup>22</sup> er ein komponent av hans overordna teori om det seinmoderne samfunnet. Dette samfunnet er prega av høg utvikling og globalisering. Dei fleste ufaglærde konsulterer i periodar ”profesjonelle” som til dømes advokatar og arkitektar. Likevel vil dei systema der kunnskap til ekspertar er integrert påverke mange aspekt av det ein gjer på ein kontinuerleg måte (Giddens, 1990). Sidan verda stadig vert meir kompleks, klarer ikkje menneska lenger å forstå alle prosessane som påverkar livet deira. På grunn av dette stolar ein på ekspertssystem for å sikre seg at dei prosessane ein ikkje forstår fungerer ordentleg (Giddens, 1990).

I følgje Giddens (1990) sørgjer ekspertssystem for ein «ontologisk sikkerheit» hjå individ. Dette er ei kjensle av komfort med eiga oppfatning av verda. Eit avgjerande element for at ekspertssystem skal sørgje for ontologisk sikkerheit er tillit. Tillit vert av Shaub (1996) definert

---

<sup>21</sup> Ho intervjuar 28 revisorar frå dei fire store revisjonsselskapa og frå to nasjonale selskap. Desse revisorane hadde brei erfaring i bruk av spesialistar (Griffith, 2015).

<sup>22</sup> Med ekspertssystem meinast eit system for teknisk utføring eller fagleg ekspertise som organiserer store delar av det materialet og sosiale miljøet menneska omgjev seg med (Giddens, 1990).

som det motsette av profesjonell skepsis, og for høg tillit indikerer såleis at det eksisterer ein manglande skepsis.

## 2.5 Bevisstgjerung

### 2.5.1 Definisjon bevisstgjerung

Bevisstgjerung vil seie det å kome til erkjenning av noko, oppnå større innsikt (Store Norske Leksikon, 2009). Ved bruk av bevisstgjerung har ein moglegheit til å påverke individ sine tankesett og handlingar. I revisjonssamanheng kan bevisstgjerung bidra til å betre profesjonelt skjønn<sup>23</sup> og profesjonell skepsis (Glover & Prawitt, 2014). Profesjonell skepsis er ikkje det same som profesjonelt skjønn, men utgjer i staden ein viktig komponent (R. Chevalier, S. M. Glover, G. Herrmann, D. F. Prawitt & S. Ranzilla, 2011).

### 2.5.2 The KPMG Professional Judgment Framework

Mange hevdar at eit godt profesjonelt skjønn er eit resultat av kunnskap og erfaring, og at det såleis ikkje er mogleg å betre det ved hjelp av ulike verkemiddel (Chevalier et al., 2011). Tidlegare JDM forskning har derimot motprova dette. Gjennom dei siste tiåra har ein funne at kunnskap om dei vanlegaste truslane mot god vurdering saman med verkty og prosessar kan betre profesjonelt skjønn, og derav profesjonell skepsis, både hjå nye og erfarne revisorar (Chevalier et al., 2011). Med bakgrunn i dette har KPMG utvikla eit rammeverk for å hjelpe revisorar å navigere seg gjennom komplekse og utfordrande vurderingar og avgjerder. Dette rammeverket vert kalla «The KPMG Professional Judgment Framework»<sup>24</sup> og er samansett av ein femstegs vurderingsprosess med revisor sitt tankesett som kjerne (Chevalier et al., 2011).

Vurderingsprosessen med fem steg skal hjelpe revisorar å unngå kognitive skeivheiter<sup>25</sup>. Desse kognitive skeivheitene stammar frå heuristikkane identifisert av Kahneman og Tversky, og oppstår fordi mentale strukturar ubevisst forenkler og organiserer verda for oss. I følgje Chevalier et al. (2011) er dei fire vanlegaste skeivheitene; tilgjenge, forankring, representativitet og overdriven sjølvtilit<sup>26</sup>. Sjølv om desse skeivheitene aldri vil forsvinne i sin heilskap, er det mogleg å minimere dei (Glover & Prawitt, 2012).

<sup>23</sup> «Profesjonelt skjønn – Anvendelsen av relevant opplæring, kunnskap og erfaring innenfor rammen av standarder for revisjon, regnskap og etikk når det fattes informerte beslutninger om hvilke handlingsplaner som er hensiktsmessige etter omstendighetene ved revisjonsoppdrag» (IFAC, 2009a).

<sup>24</sup> Rammeverket er å finne i vedlegg 1.4.

<sup>25</sup> Kahneman definerer kognitive skeivheiter som systematiske feil i individ sine oppfatningar, vurderingar og avgjerder (Kahneman, 2011).

<sup>26</sup> Dei engelske omgrepa er respektivt; «availability», «anchoring», «confirmation» og «overconfidence» (Chevalier et al., 2011)

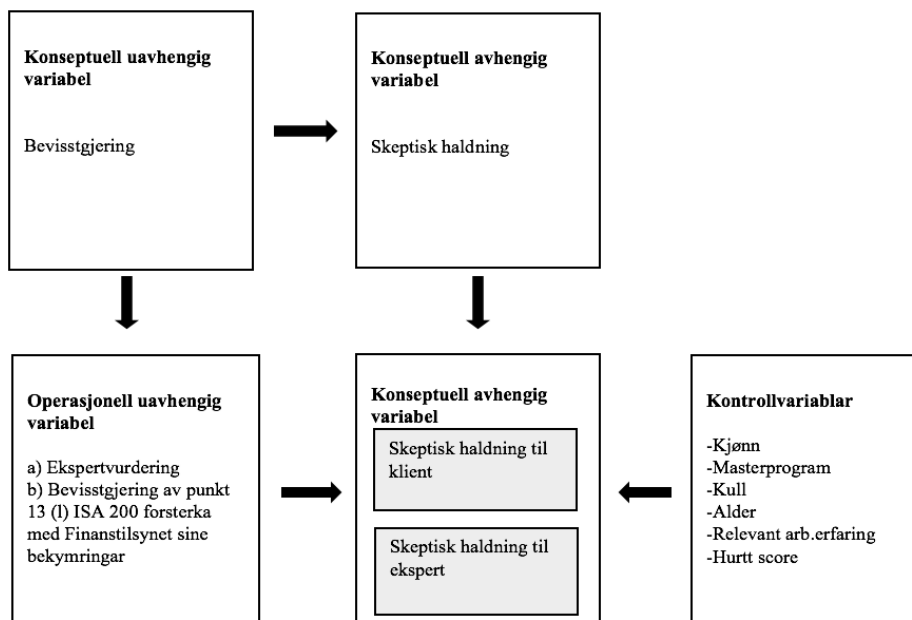
### 2.5.3 Effekten av bevisstgjøring

Eit viktig fyrste steg for å unngå skeivheiter er å vere klar over eksistensen av dei. Vert ein bevisstgjort skeivheitene kan ein som revisor evaluere den sanne situasjonen og derav basere vurderinga og avgjerda på det. Jamfør tidlegare forskning kan det vere nok å berre gje informasjon til avgjerdstakaren om alvoret av ein skeivheit. Desse instruksjonane kan verte gjevne i form av ei påminning og ha effekten som nyleg og tilgjengeleg informasjon (Chevalier et al., 2011). Frå «tilgjenge» skeivheiten vil slik informasjon vere lett tilgjengeleg i minnet (Chevalier et al., 2011). Når revisorar veit om dei moglege kognitive skeivheitene og forstår kva dei skuldast, kan dette auke kvaliteten til både vurderinga og avgjerda (Glover & Prawitt, 2012).

## 3. Konseptuell modell og hypotesar

### 3.1 Konseptuell modell

*Figur 3: Konseptuell modell – Libby boxes*



Basert på gjennomgått teori har vi i figur 3, ved hjelp av valideringsrammeverket Libby boxes, skildra vår konseptuelle modell. I våre hypotesar ser vi på om det ved bruk av bevisstgjering er mogleg å påverke revisor si utøving av profesjonell skepsis. Jamfør tidlegare JDM-forskning og KPMG sitt rammeverk vil ein revisor sine avgjerder verte råka av kognitive skeivheiter grunna bruk av heuristikkar i avgjerdstaking. Når revisor derimot er bevisstgjort desse skeivheitene, kan han fatte reflekterte avgjerder basert på den sanne situasjonen (Glover & Prawitt, 2012).

### 3.2 Hypotesar

For å undersøkje skeptisk haldning generelt og til ekspertar spesielt har vi utforma tre hypotesesett.

**Hypotesesett 1** predikerer utfallet av skeptisk haldning til klienten når det føreligg ei ekspertvurdering i tillegg til selskapsinformasjon. Ekspertvurderinga seier seg ueinig med grunngevingane til klienten.



H1: Dersom det føreligg ei ekspertvurdering vil revisor si skeptiske haldning til klienten si verdsetjingsvurdering auke.

H0: Dersom det føreligg ei ekspertvurdering vil revisor si skeptiske haldning til klienten si verdsetjingsvurdering ikkje verte påverka.

**Hypotesesett 2** predikerer utfallet av skeptisk haldning til klienten når det føreligg ei bevisstgjerung med to element, i tillegg til selskapsinformasjon og ekspertvurdering. Desse to elementa er bevisstgjerung av punkt 13 (l) i revisjonsstandarden ISA200 og ei bekymringsmelding frå Finanstilsynet.

H2: Dersom revisor vert bevisstgjort punkt 13 (l) i ISA200 forsterka med Finanstilsynet sine bekymringar knytt til bruk av ekspertar i revisjon av verdsetjingspostar, vil revisor si skeptiske haldning til klienten si verdsetjingsvurdering auke.

H0: Dersom revisor vert bevisstgjort punkt 13 (l) i ISA200 forsterka med Finanstilsynet sine bekymringar knytt til bruk av ekspertar i revisjon av verdsetjingspostar, vil revisor si skeptiske haldning til klienten si verdsetjingsvurdering ikkje verte påverka.

**Hypotesesett 3** predikerer utfallet når den same informasjonen føreligg som under hypotesesett 2, men ein undersøker skeptisk haldning til eksperten framfor til klienten.

H3: Dersom revisor vert bevisstgjort punkt 13 (l) i ISA 200 forsterka med Finanstilsynet sine bekymringar knytt til bruk av ekspertar i revisjon av verdsetjingspostar, vil revisor si skeptiske haldning til eksperten auke.

H0: Dersom revisor vert bevisstgjort punkt 13 (l) i ISA200 forsterka med Finanstilsynet sine bekymringar knytt til bruk av ekspertar i revisjon av verdsetjingspostar, vil revisor si skeptiske haldning til eksperten ikkje verte påverka.

Vi trur at dersom ein vert bevisstgjort å vere skeptisk generelt og til bruk av spesialkompetanse, vil dette bidra til meir skeptisk haldning og dermed ein betra vurderings- og avgjerds kvalitet.

## 4. Metode

### 4.1 Forskingsdesign

#### 4.1.1 Eksperimentell metode

Sidan vårt forskings spørsmål baserer seg på avgjerdsåtferd er eksperimentell metode eit naturleg val. I motsetnad til skildrande og relasjonelle forskingsdesign som respektivt kartlegg eit problem og undersøker samanhengen mellom to fenomen, gjer eksperimentell metode det mogleg å trekke slutningar mellom årsak og verknad (Cozby & Bates, 2012). Med eit slikt fokus vert kvantitativ metode brukt i vår studie.

#### 4.1.2 Eksperimentdesign

Vi brukte eit 2x2 faktorielt design med «ekspertvurdering» og «bevisstgjering av ISA 200 forsterka med Finanstilsynet sine bekymringar» som uavhengige variablar. Dette er eit passende design fordi det fokuserer på manipuleringa av dei uavhengige variablane, på komponentane manipuleringa er samansett av og gjer oss i stand til å avgjere om manipulasjonen har ein effekt. Nedanfor er dette illustrert ved hjelp av ein tabell:

*Tabell 1: Variabel- og gruppeinndeling*

		Bevisstgjering av ISA 200 punkt 13 (l) forsterka med Finanstilsynet sine bekymringar	
		Ja	Nei
Ekspertvurdering	Ja	Gruppe 3	Gruppe 2
	Nei	N/A	Gruppe 1

Tabellen kan lesast som at gruppe 1 er kontrollgruppe for gruppe 2 og at gruppe 2 er kontrollgruppe for gruppe 3. Skilnaden mellom gruppe 1 og gruppe 2 er eksistensen av ei ekspertvurdering, medan skilnaden mellom gruppe 2 og gruppe 3 er tilføyninga av ei bevisstgjering i gruppe 3. Sidan gruppe 1 ikkje vert utsett for noko manipulasjon, vil denne fungere som ei basisgruppe.

Vanlegvis vil eit 2x2 design resultere i fire ulike grupper med respondentar. Som ein observerer frå tabell 1 er ikkje dette tilfelle i vår studie. Vi har bevisst valt å ikkje studere bevisstgjering mot basisgruppa åleine av den grunn at bevisstgjeringa vår handlar om skeptisk haldning til både klient og ekspert.

## 4.2 Datautval

Utvalet i eksperimentet var samansett av revisjonsstudentar ved Noregs Handelshøgskole (NHH) og BI Oslo<sup>27</sup>. Eit krav til respondentane frå NHH var at dei hadde gjennomført eit grunnleggjande revisjonskurs, tilsvarande «MRR44/BUS426 Revisjon». For respondentane frå BI Oslo hadde vi ikkje sett noko krav, men hadde sikra oss at dette var masterstudentar innan revisjon og antok at dei hadde gjennomført liknande kurs. Dette kravet til respondentane la ei føring på kven som inngjekk i datautvalet, og var nødvendig for å sikre at respondentane hadde tilstrekkeleg revisjonskunnskap for å gjennomføre eksperimentet.

### 4.2.2 Datainnsamling

Dataa til eksperimentet samla vi inn sjølv, og datatypen var av primærdata. Til innsamlinga brukte vi datavareprogrammet Qualtrics. Ved hjelp av dette programmet utforma vi eksperimentet og sendte det tilfeldig ut via elektronisk distribuering. For å redusere risiko for feilvarians og sikre ekvivalent sannsyn mellom gruppene, vart kvar respondent tilfeldig inndelt i ei gruppe. Denne distribueringa resulterte i at vi ikkje hadde kontroll over kven som vart manipulert<sup>28</sup>.

Grunna tidsavgrensing og det økonomiske aspektet såg vi det som effektivt å bruke Qualtrics, både for vår eigen og respondentane sin del. Eksperimentet sendte vi ut medio april 2016 og var tilgjengeleg for respondentane i om lag tre veker<sup>29</sup>. Sidan det var vanskeleg å få tak i tilstrekkeleg tal respondentar, måtte vi purre på studentane fleire gonger.

## 4.3 Eksperimentutforming<sup>30</sup>

### 4.3.1 Nedskrivingscase

Vi valde å gjennomføre eksperimentet ved å utforme eit sjølvlagd nedskrivingscase som respondenten skulle ta stilling til. I caset vart det gjeve selskapsinformasjon knytt til ei fiktiv verksemd i kraftbransjen og informasjon om revisor si oppgåve. Denne informasjonen vart distribuert ut til alle gruppene. Oppgåva til revisor var å vurdere ein klient si

---

<sup>27</sup> Ashton og Kramer (1980) som gjennomførte ein studie vedrørande om revisjonsstudentar kunne brukast som surrogat for revisorar, fann at desse to gruppene har liknande resonnement ved avgjerdstaking. Med dette som grunnlag meiner vi at revisjonsstudentar kan brukst i datautvalet og fungere som ein representativ populasjon for revisorar.

<sup>28</sup> Lenkja til Qualtrics-eksperimentet vart distribuert i Facebook-gruppene "MRR NHH 2015/2016", "MRR NHH 2015-2017" og "Master i regnskap og revisjon BI Oslo 2015-2017", der tal deltakarar var om lag 350. I tillegg distribuerte vi den via studentmailar til alle NHH studentar som har følgd faget MRR411/BUS426, noko som utgjorde om lag 300 studentar. Sett samla er tal studentar overlappande.

<sup>29</sup> Undersøkinga som vart sendt ut var skriven på bokmål framfor nynorsk fordi vi antok at dette var eit meir forståeleg språk for studentane ved NHH og BI Oslo.

<sup>30</sup> I vedlegg 3.3 er eksperimentet presentert i sin heilskap.

verdsetjingsvurdering av eit gassnett som hadde vorte utsett for ei reversering av ei tidlegare nedskriving.

Bakgrunnen for val av bransje og revisjonsoppgåve stammar frå Regjeringa sitt forslag til Reiten-utvalet<sup>31</sup>. Kraftbransjen er ein utfordrande bransje med tanke på verdsetjing av egedelar, og nedskriving kan i slike samanhengar vere av relativ avansert karakter. Dette gjer det òg naturleg å engasjere ein ekspert.

Selskapsinformasjonen og revisor si oppgåve var det einaste respondentane i gruppe 1 fekk tildelt. Til gruppe 2 og 3 vart det gjeve ytterlegare informasjon. Gruppe 2 fekk tildelt ei ekspertvurdering som inneheldt informasjon både om eksperten si erfaring og eksperten si vurdering av klienten si verdsetjing av gassnettet. Ekspertvurderinga sa seg ueinig med grunngevingane til klienten og meinte at nedskrivinga ikkje burde reverserast i så stor grad som klienten meinte. Gruppe 3 vart i tillegg til dette bevisstgjort å vere skeptiske. Figur 4 gjev ei oversikt over kva for informasjon dei tre gruppene fekk tildelt:

*Figur 4: Oversikt informasjon tilhøyrande dei ulike gruppene*

<b>Gruppe 1</b>	<b>Gruppe 2</b>	<b>Gruppe 3</b>
Selskapsinformasjon Revisor si oppgåve	Selskapsinformasjon Revisor si oppgåve Ekspertvurdering	Selskapsinformasjon Revisor si oppgåve Ekspertvurdering Bevisstgjering

#### 4.3.2 Utforming av påstandar

Tilknytt caset var det frå tre til fem påstandar respondentane måtte ta stilling til. Tal påstandar varierte etter kva for gruppe ein var i. Basert på Nolder og Kadous (2014) sitt rammeverk, utforma vi tre påstandar tilpassa vårt case, der kvar påstand målte kvar sin evalueringrespons. Vi valde å bruke ein påstand til kvar respons for å redusere forvirring blant respondentane og redusere kompleksiteten i den etterfølgjande analysen.

<sup>31</sup> Forslaget er frå 2015 og gjeld krav om selskapsmessig og funksjonelt skilje mellom nettverksemd og anna verksemd i kraftbransjen. Dette kan føre til at mange kraftselskap anten vil selje ut nettverksemd eller anna konkurranseutsett verksemd (Reiten, Sørgard & Bjella, 2015).

Tabell 2 viser ei oversikt over kva for påstand dei ulike gruppene fekk og kva for respons påstanden målar<sup>32</sup>. Som ein ser under gruppe 2 og 3 er det ein påstand som måler grad av tillit<sup>33</sup> og ein påstand som måler handling knytt til ekspertvurderinga isolert.

**Tabell 2:** Oversikt over påstandar brukt i eksperimentet

<b>Gruppe 1</b>		<b>Respons</b>
Påstand 1	I kva grad meiner du klienten si verdsetjing av gassnettet er rimeleg?	Oppfatning
Påstand 2	Kor bekymra er du for at klienten si grunngeving ikkje er tilstrekkeleg til å konkludere på verdien av gassnettet?	Kjensle
Påstand 3	Kor sannsynleg er det at du vil søkje etter meir prov for å vurdere klienten sine grunngevingar?	Handling
<b>Gruppe 2</b>		<b>Respons</b>
Påstand 1	I kva grad meiner du klienten si verdsetjing av gassnettet er rimeleg?	Oppfatning
Påstand 2	Kor bekymra er du for at klienten si grunngeving ikkje er tilstrekkeleg til å konkludere på verdien av gassnettet?	Kjensle
Påstand 3	Kor sannsynleg er det at du vil søkje etter meir prov for å vurdere klienten sine grunngevingar?	Handling
Påstand 4	Kor mykje tillit har du til eksperten?	Tillit
Påstand 5	Kor sannsynleg er det at du vil søkje etter meir prov for å vurdere eksperten sine grunngevingar?	Handling
<b>Gruppe 3</b>		<b>Respons</b>
Påstand 1	I kva grad meiner du klienten si verdsetjing av gassnettet er rimeleg?	Oppfatning
Påstand 2	Kor bekymra er du for at klienten si grunngeving ikkje er tilstrekkeleg til å konkludere på verdien av gassnettet?	Kjensle
Påstand 3	Kor sannsynleg er det at du vil søkje etter meir prov for å vurdere klienten sine grunngevingar?	Handling
Påstand 4	Kor mykje tillit har du til eksperten?	Tillit
Påstand 5	Kor sannsynleg er det at du vil søkje etter meir prov for å vurdere eksperten sine grunngevingar?	Handling

#### 4.3.3 Utforming av måleskala

For å måle korleis respondentane tok stilling til påstandane vart det brukt ein unipolar intervallnivåskala med 10 nivå. Slik som med påstandane, er denne modifisert frå arbeidet til Nolder og Kadous (2014). Ved kvar påstand valde vi å bruke 10 nivå, der endepunkta respektivt svara til «i liten grad» og «i stor grad». Å bruke same endepunkt til kvar påstand vil truleg

<sup>32</sup> Rekkjefølgja av påstandane i tabell 2 er ulik rekkjefølgja brukt ovanfor respondentane. Dette for å gjere analysen i SPSS meir oversiktleg.

<sup>33</sup> Tillit er i vår oppgåve definert som det motsette av profesjonell skepsis, noko som tilseier at dess meir tillit ein har til eksperten, dess mindre skeptisk er ein (Shaub, 1996).

redusere risikoen for forvirring hjå respondentane. I tillegg brukte vi ein nøytral skala for å unngå middelplasseringar frå respondentar som ikkje nødvendigvis var nøytrale i si vurdering.

#### 4.3.4 Pre-test

Før utføringa av eksperimentet gjennomførte vi nokre pre-testar på medstudentar og kollegaer innanfor rekneskapsbransjen. Frå desse resultata vart caseinformasjonen korta ned og tal påstandar vart redusert frå fem og sju til respektivt tre og fem. Sistnemnde endring øydela ikkje målinga, sidan attverande påstandar målte dei tre responsane av relevans.

### 4.4 Variablar

#### 4.4.1 Uavhengige variablar

I vår studie er det to uavhengige variablar som er operasjonalisert til uavhengige faktorar. Desse faktorane er ekspertvurdering og bevisstgjeriing, der kvar av dei anten er til stades eller ikkje. Skilnaden mellom gruppe 1 og gruppe 2 handlar om effekten av at ei ekspertvurdering er til stades og korleis dette påverkar den skeptiske haldninga til klienten sine vurderingar. Skilnaden mellom gruppe 2 og gruppe 3 handlar om effekten av ei bevisstgjeriing. Sistnemnde skilnad er av størst interesse sidan ein kan finne ut om ei bevisstgjeriing er nok til å auke utøvingsgrada av profesjonell skepsis hjå revisorar. På grunnlag av dette er bevisstgjeriinga den kritiske uavhengige variabelen.

Bevisstgjeriinga vår er utforma med det føremål å verke relevant for revisjonspraksis. Vi har difor inkludert eit utdrag frå ein revisjonsstandard, ISA200, og ei bekymring frå Finanstilsynet henta frå deira siste temarapport. Slik sett er bevisstgjeriinga samansett av to element<sup>34</sup>. Med ei slik bevisstgjeriing, vil det vere vanskeleg å skilje om auka skeptisk haldning er eit resultat frå bevisstgjeriinga av ISA 200 eller frå Finanstilsynet si bekymring. For å sikre at respondentane tok informasjonen frå bevisstgjeriinga innover seg og brukte den aktivt i sine vurderingar, vart den presentert tidleg i eksperimentet samt utheva med feit skrift.

#### 4.4.2 Avhengig variabel

Som avhengig variabel har vi skeptisk haldning, òg referert til som profesjonell skepsis. Sidan dette er eit avansert omgrep og relativt vanskeleg å definere og måle, har vi operasjonalisert denne variabelen, med bakgrunn i Nolder og Kadous (2014) sitt arbeid, til oppfatning, kjensle og handling. Saman utgjer desse profesjonell skepsis.

---

<sup>34</sup> Den eksakte bevisstgjeriinga er gjengjeve i vedlegg 2.1.

#### 4.4.3 Kontrollvariablar

For å auke sannsynet for at observerte effektar resulterte frå ynskja årsakssamanhengar, vart post-test samansett av kontrollvariablar inkludert i eksperimentet. Vi vurderte kjønn, masterprogram og kull, alder og arbeidserfaring som potensielle variablar med innverknad på effekt mellom bevisstgjerjing og skeptisk haldning. I tillegg vurderte vi Hurtt score av skepsis. Ved å kontrollere for sistnemnde hadde vi moglegheit både til å vurdere reliabilitet til Hurtt sin skala, og sjå på samhandlinga mellom skalaen og evalueringsresponsane.

Tidlegare studiar har funne at det eksisterer skilnadar i utøving av skepsis mellom kvinner og menn<sup>35</sup>. Vi kontrollerte for kjønn for å vurdere om desse skilnadane er aktuelle ved utøving av skepsis innan revisjon. Vidare var det rimeleg å anta skilnadar i vurderingskompetanse hjå studentane grunna ulike studieløp ved NHH. Dette kan òg vere avhengig av kor langt ein er komen i studieløpet jamfør kull. Kontroll av masterprogram og kull gav oss difor moglegheit til å studere om desse skilnadane hadde innverknad av signifikans.

I tillegg til nemnde variablar kontrollerte vi for alder og arbeidserfaring. Ein studie gjennomført av Shaub og Lawrence (2002) fann skilnad i utøving av profesjonell skepsis på ulike nivå i verksemdar. Sjølv om vårt eksperiment vart gjennomført på studentar, der vi ikkje forventa den same variasjonen i alder og arbeidserfaring, vurderte vi det som relevant å kontrollere for dette for å sikre at resultatet vart tilstrekkeleg representativt.

#### 4.5 Reliabilitet og validitet

I vår studie vart reliabilitet sikra i utforminga av datainnsamlinga. Anonym distribuering av eksperimentet og randomisering sikra pålitelegheit i dataa og truverd frå respondentane. Eksperimentet var pre-testa og det var utarbeida ein introduksjon for å sikre tydeleg utføring. Denne introduksjonen var òg meint for å redusere risiko for eventuelle uklårheiter som respondentane måtte ha.

Når ein utformar eksperimentelle forskingsdesign er det ulemper knytt til sikring av både intern og ekstern validitet. Overordna handlar validitet om kvaliteten på det forskingsdesignet ein har utarbeida. I vår studie var fokuset å sikre intern validitet framfor ekstern validitet då vi grunna utvalsstorleiken vil ha vanskar med å generalisere resultatet til ein større populasjon.

---

<sup>35</sup> Dette var ein studie gjennomført Austin & Wilcox (2002).

---

Tal påstandar brukt vart vurdert til eit nivå som både sikra tilstrekkeleg informasjon ved vurdering av profesjonell skepsis og at det ikkje vart for omfattande ved analysen. Påstandane var nøytralt formulerte med sikte på å ikkje påverke tilpassinga til respondentane. I tillegg til å sikre reliabilitet vart pre-test gjennomført slik at det ikkje var uklårheiter i caset med innverknad på validiteten til dataa som vart samla inn.



## 5. Resultat

I dette kapitlet vert resultatata frå eksperimentet presentert<sup>36</sup>. Det er lagt til grunn at dataa er normalfordelt.

### 5.1 Manipulasjonssjekk

Før vi testa våre hypotesar verifiserte vi at respondentane hadde fått med seg manipulasjonane. Dette gjorde vi ved å undersøkje gjennomsnittet av respondentane si tilpassing på ein femnivå-skala. Gruppe 2 hadde ein gjennomsnittsverdi på 4,38. Gruppe 3 hadde gjennomsnittsverdiar på respektivt 4,31, 3,77 og 2,77 tilknytt dei tre manipulasjonssjekkane<sup>37</sup>. Samla sett hadde respondentane i noko grad tatt innover seg både ekspertvurderinga og bevisstgjeringa.

### 5.2 Test av hypotesane

#### 5.2.1 Hypotesesett 1

Hypotesesett 1 undersøker om revisor si skeptiske haldning til klienten si verdsetjingsvurdering vil auke dersom det føreligg ei ekspertvurdering. Her vart vurderingane til gruppe 1 samanlikna med vurderingane til gruppe 2.

**Tabell 3: Effekt av ekspertvurdering**

**Figur A: Deskriptiv statistikk - Gruppe 1 og gruppe 2**

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Min	Max
						Lower Bound	Upper Bound		
Påstand1	Gruppe 1	13	4,3846	1,60927	0,44633	3,4121	5,3571	1,00	7,00
	Gruppe 2	13	4,3077	1,43670	0,39847	3,4395	5,1759	2,00	7,00
	Total	26	4,3462	1,49512	0,29322	3,7423	4,9500	1,00	7,00
Påstand2	Gruppe 1	13	7,0000	1,95789	0,54302	5,8169	8,1831	4,00	10,00
	Gruppe 2	13	6,8462	1,67562	0,46473	5,8336	7,8587	4,00	9,00
	Total	26	6,9231	1,78713	0,35049	6,2012	7,6449	4,00	10,00
Påstand3	Gruppe 1	13	8,1538	2,51151	0,69657	6,6362	9,6715	2,00	10,00
	Gruppe 2	13	8,3846	1,98068	0,54934	7,1877	9,5815	3,00	10,00
	Total	26	8,2692	2,21915	0,43521	7,3729	9,1656	2,00	10,00

<sup>36</sup> Einvegs variansanalyse, ANOVA, vert brukt for å kartleggje skilnadar i gjennomsnitt av signifikans mellom tre eller fleire uavhengige grupper. Ei kovariansanalyse, ANCOVA, vert brukt for å kontrollere for kontrollvariablar. ANCOVA er ein kombinasjon av ANOVA og regresjonsanalyse (Field, 2009). Vi legg til grunn at føresetnadane for gjennomføring av desse testane er oppfylte.

<sup>37</sup> Sjå vedlegg 2.2 for manipulasjonssjekkane i gruppe 2 og gruppe 3.

**Figur B: Analyse av varians, ANOVA - Gruppe 1 og gruppe 2**

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Påstand1	Between Groups	0,038	1	0,038	0,017	0,899
	Within Groups	55,846	24	2,327		
	Total	55,885	25			
Påstand2	Between Groups	0,154	1	0,154	0,046	0,831
	Within Groups	79,692	24	3,321		
	Total	79,846	25			
Påstand3	Between Groups	0,346	1	0,346	0,068	0,797
	Within Groups	122,769	24	5,115		
	Total	123,115	25			

Tabell 3 viser deskriptiv statistikk for begge gruppene og resultatet frå variansanalysen. Figur A, deskriptiv statistikk, viser at gjennomsnittsverdien er høgare i gruppe 1 for påstand 1 ( $4.38 > 4.31$ ) og påstand 2 ( $7.00 > 6.84$ ), men lågare for påstand 3 ( $8.15 < 8.38$ ). Ingen av skilnadane er signifikante jamfør Figur B, analyse av varians.

Resultatet frå hypotesetestinga er at ein må behalde nullhypotesen<sup>38</sup>.

### 5.2.2 Hypotesesett 2

Hypotesesett 2 undersøker om revisor si skeptiske haldning til klienten si verdsetjingsvurdering vil auke dersom revisor vert bevisstgjort punkt 13 (l) i revisjonsstandarden ISA200 forsterka med Finanstilsynet sine bekymringar til bruk av spesialkompetanse. Her vart vurderingane til gruppe 2 samanlikna med vurderingane til gruppe 3.

**Tabell 4: Effekt av bevisstgjerung (klient)****Figur A: Deskriptiv statistikk - Gruppe 2 og gruppe 3**

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Min	Max
						Lower Bound	Upper Bound		
Påstand1	Gruppe 2	13	4,3077	1,43670	0,39847	3,4395	5,1759	2,00	7,00
	Gruppe 3	13	4,0000	1,08012	0,29957	3,3473	4,6527	2,00	6,00
	Total	26	4,1538	1,25514	0,24615	3,6469	4,6608	2,00	7,00
Påstand2	Gruppe 2	13	6,8462	1,67562	0,46473	5,8336	7,8587	4,00	9,00
	Gruppe 3	13	7,6923	1,03155	0,28610	7,0689	8,3157	6,00	9,00
	Total	26	7,2692	1,42990	0,28043	6,6917	7,8468	4,00	9,00
Påstand3	Gruppe 2	13	8,3846	1,98068	0,54934	7,1877	9,5815	3,00	10,00
	Gruppe 3	13	8,6154	1,70970	0,47419	7,5822	9,6485	4,00	10,00
	Total	26	8,5000	1,81659	0,35626	7,7663	9,2337	3,00	10,00

<sup>38</sup> H0: Dersom det føreligg ei ekspertvurdering vil revisor si skeptiske haldning til klienten si verdsetjingsvurdering ikkje verte påverka.

**Figur B: Analyse av varians, ANOVA - Gruppe 2 og gruppe 3**

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Påstand1	Between Groups	0,615	1	0,615	0,381	0,543
	Within Groups	38,769	24	1,615		
	Total	39,385	25			
Påstand2	Between Groups	4,654	1	4,654	2,404	0,134
	Within Groups	46,462	24	1,936		
	Total	51,115	25			
Påstand3	Between Groups	0,346	1	0,346	0,101	0,753
	Within Groups	82,154	24	3,423		
	Total	82,500	25			

Tabell 4 viser deskriptiv statistikk for begge gruppene og resultatet frå variansanalysen. Figur A, deskriptiv statistikk, viser at gjennomsnittsverdien er lågare i gruppe 3 for påstand 1 ( $4.00 < 4.30$ ), og høgare for påstand 2 ( $7.69 > 6.85$ ) og påstand 3 ( $8.62 > 8.38$ ). Ingen av skilnadane er signifikante, men sidan påstand 2 er nær signifikans samanlikna med påstand 1 og påstand 3, gjennomførte vi ei ANCOVA for å undersøkje dette resultatet nærmare.

**Tabell 5: ANCOVA Påstand 2 gruppe 2 og 3****Tests of Between-Subjects Effects**

Dependent Variable: Påstand2

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	22.903 <sup>a</sup>	7	3,272	2,087	0,099
Intercept	1,799	1	1,799	1,148	0,298
Kjønn	0,116	1	0,116	0,074	0,788
Masterprog	1,347	1	1,347	0,859	0,366
Kull	1,180	1	1,180	0,753	0,397
Arb.erf	2,652	1	2,652	1,692	0,210
Alder	10,789	1	10,789	6,883	0,017*
Hurttt	7,006	1	7,006	4,470	0,049*
Gruppe	6,462	1	6,462	4,123	0,057
Error	28,212	18	1,567		
Total	1425,000	26			
Corrected Total	51,115	25			

a. R Squared = .448 (Adjusted R Squared = .233)

\* Significant at the 0.05 level

Eit interessant funn frå ANCOVA-testen (tabell 5) var at effekten ved bevisstgjerings vart signifikant på 10%-nivå etter at vi kontrollerte for kontrollvariablane ( $p = .057$ ). Frå tabell 3 observerer ein at kontrollvariablane Hurts score ( $p = .049$ ) og alder ( $p = .017$ ) har innverknad på utfallet frå påstand 2, og såleis er med å forklarar variasjonen som modellen fangar opp.

Trass i dette er resultatet frå hypotesetestinga at ein må behalde nullhypotesen<sup>39</sup>.

### 5.2.3 Hypotesesett 3

Hypotesesett 3 undersøker om revisor si skeptiske haldning til eksperten aukar dersom revisor vert bevisstgjort punkt 13 (l) i revisjonsstandarden ISA200 forsterka med Finanstilsynet sine bekymringar til bruk av spesialkompetanse. Her vart vurderingane til gruppe 2 samanlikna med vurderingane til gruppe 3. Sidan det er revisor si skeptiske haldning til eksperten som er i fokus testar ein hypotesen ved å vurdere utfalla av påstand 4 og påstand 5.

**Tabell 6: Effekt av bevisstgjerings (ekspert)**

**Figur A: Deskriptiv statistikk - Gruppe 2 og gruppe 3, påstand 4 og påstand 5**

		N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Min	Max
						Lower Bound	Upper Bound		
Påstand4	Gruppe 2	13	7,3846	1,26085	0,34970	6,6227	8,1465	5,00	9,00
	Gruppe 3	13	7,7692	1,58923	0,44077	6,8089	8,7296	5,00	10,00
	Total	26	7,5769	1,41910	0,27831	7,0037	8,1501	5,00	10,00
Påstand5	Gruppe 2	13	6,5385	2,47034	0,68515	5,0457	8,0313	2,00	10,00
	Gruppe 3	13	6,9231	2,17798	0,60406	5,6069	8,2392	3,00	10,00
	Total	26	6,7308	2,29011	0,44913	5,8058	7,6558	2,00	10,00

**Figur B: Analyse av varians, ANOVA - Gruppe 2 og gruppe 3, påstand 4 og påstand 5**

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Påstand4	Between Groups	0,962	1	0,962	0,467	0,501
	Within Groups	49,385	24	2,058		
	Total	50,346	25			
Påstand5	Between Groups	0,962	1	0,962	0,177	0,677
	Within Groups	130,154	24	5,423		
	Total	131,115	25			

<sup>39</sup> H0: Dersom revisor vert bevisstgjort punkt 13 (l) i ISA200 forsterka med Finanstilsynet sine bekymringar knytt til bruk av ekspertar i revisjon av verdsetjingspostar, vil revisor si skeptiske haldning til klienten si verdsetjingsvurdering ikkje verte påverka.

Tabell 6 viser deskriptiv statistikk for begge gruppene og resultatet frå variansanalysen. Figur A, deskriptiv statistikk, viser at gjennomsnittsverdien er lågare i gruppe 2 for påstand 4 ( $7.38 < 7.77$ ) og påstand 5 ( $6.54 < 6.92$ ). Resultatet frå påstand 4 gav tendensar mot at respondentane hadde tillit til eksperten sjølv om dei hadde vorte bevisstgjort å vere skeptiske. Ved påstand 5 var det derimot tendensar mot meir handling for å vurdere eksperten sitt arbeid. Dette går i mot resultatet frå påstand 4. Samla sett var ingen av resultatata signifikante.

Resultatet frå hypotesetestinga er at ein må behalde nullhypotesen<sup>40</sup>.

### 5.3 Andre observasjonar

Gjennomføringa av ANCOVA for påstand 2 mellom gruppe 2 og 3 viste at kontrollvariablane Hurtt score og alder hadde innverknad på resultatet. Basert på dette undersøkte vi desse variablane nærmare, ved hjelp av ei lineær regresjonsanalyse, for å finne retninga på denne innverknaden<sup>41</sup>. Resultatet frå analysen viser at Hurtt score, uavhengig av gruppe, signifikant samvarierer med responsane kjensle og handling på 5%-nivå, og at alder signifikant samvarierer med responsane kjensle og handling på respektivt 1%-nivå og 10%-nivå<sup>42</sup>.

**Tabell 7:** *Utdrag frå regresjonsanalyse påstand 2*

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Sig.
	B	Std. Error	Beta	t	
1 (Constant)	-4,953	3,376		-1,467	0,151
Hurtt	0,034	0,016	0,309	2,163	0,037*
Alder	0,307	0,106	0,414	2,899	0,006**

a. Dependent Variable: Påstand2

**Tabell 8:** *Utdrag frå regresjonsanalyse påstand 3*

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Sig.
	B	Std. Error	Beta	t	
1 (Constant)	-5,471	4,395		-1,245	0,221
Hurtt	0,055	0,020	0,397	2,724	0,010**
Alder	0,267	0,138	0,283	1,939	0,060*

a. Dependent Variable: Påstand3

<sup>40</sup> H0: Dersom revisor vert bevisstgjort punkt 13 (l) i ISA200 forsterka med Finanstilsynet sine bekymringar knytt til bruk av ekspertar i revisjon av verdsetjingspostar, vil revisor si skeptiske haldning til eksperten ikkje verte påverka.

<sup>41</sup> Regresjonsanalyse vert brukt for å skildre samanhangen mellom éin eller fleire uavhengige variablar og ein avhengig variabel (Field, 2009).

<sup>42</sup> Sjå vedlegg 3.2 for regresjonsanalysar for påstand 1-3 i sin heilskap

## 6. Diskusjon og konklusjon

Målet med denne studien var å undersøkje om bevisstgjerjing kunne brukast som eit verkty til å auke revisor si utøvingsgrad av profesjonell skepsis. Med bakgrunn i at profesjonell skepsis er hevda manglande hjå revisorar vil det vere av interesse for både revisjonsforskarar og standardsettarar å finne ut om dette kan betrast. Teorien om bevisstgjerjing føreslår at eit viktig steg i å unngå kognitive skeivheiter er å vere klar over eksistensen av dei. Når revisorar veit om dei moglege kognitive skeivheitene og forstår kva dei skuldast, kan dette auke kvaliteten til både vurderinga og avgjerda.

Våre hypotesar undersøkker skeptisk haldning generelt og til ekspertar spesielt, og predikerer at revisor vil auke si utøvingsgrad av profesjonell skepsis dersom han vert utsett for ei bevisstgjerjing. Det overordna resultatet gav ingen signifikans, noko som kan forklarast av få tal respondentar.

### 6.1 Diskusjon hypotese 1

Funn frå hypotese 1 viste tendensar, i gjennomsnitt, mot at ekspertvurderinga hadde innverknad på revisor si skeptiske haldning til klienten. For revisor si oppfatning og handling var tendensane i forventa retning ved at dei fekk dårlegare oppfatning av klienten si vurdering og ville søkje etter meir prov for å vurdere den. For revisor sine kjensler var tendensane i motsett retning. Eit slikt resultat er vanskeleg å forklare. Ei mogleg forklaring kan vere at responsane oppfatning og handling er meir påverkelege enn kva kjensler er i forhold til at ei ekspertvurdering er til stades. Denne forklaringa har derimot ikkje teoretisk grunnlag, og funna er ikkje statistisk signifikante.

### 6.2 Diskusjon hypotese 2

Funn frå hypotese 2 viste tendensar mot at dei som hadde ekspertvurderinga tilgjengeleg og som vart utsett for bevisstgjerjinga, var meir skeptiske til klienten si vurdering. Sjølv om resultatet i sin heilskap ikkje var statistisk signifikant, fann vi signifikans ved revisor sine kjensler etter å ha kontrollert for kontrollvariablar. Effekten av bevisstgjerjinga på revisor sine kjensler vart sterkare spesielt ved kontrolleringa av Hurtt score og alder. Med bakgrunn i teori om effekten av ei bevisstgjerjing, tyder eit resultat med innverknad på revisor sine kjensler at det kan hjelpe å gje informasjon om alvoret av ein skeivheit.

### 6.3 Diskusjon hypotese 3

Funn frå hypotese 3 gav eit resultat verken av signifikans eller som forventa. Vi observerte tendensar mot at revisorar hadde tillit til ekspertten sjølv om dei vart bevisstgjort Finanstilsynet si bekymring til bruk av spesialkompetanse. Forklaringa bak ein slik tendens kan koplant til tidlegare forskning som har vist at det eksisterer ein for høg tillit til ekspertar blant revisorar. Denne tilliten kan òg vere eit resultat av at ein prøver å oppretthalde sin ontologiske sikkerheit. Ved revisor si handling derimot, viste funna ein motsett tendens. Med slike motseiande resultat utan signifikans, kan ein hevde at bevisstgjeringa av skepsis til ekspertar ikkje har fungert som tiltenkt.

### 6.4 Tilleggsobservasjonar

Frå andre observasjonar viste funna at Hurtt score og alder samvarierte med responsane kjensle og handling. Det interessante funnet for vår studie var at auken i score på Hurtt sin skala gav ei høgare skeptisk haldning. Eit slikt resultat kan tyde på at skepsisnivået til individ er eit stabilt aspekt framfor ein mellombels tilstand framprovosert av situasjonsvariablar. I forskingslitteraturen vert det hevda at skepsis er ein eigenskap framfor ein tilstand, noko som tilleggsobservasjonane kan vere ein indikasjon på. Dette tilseier at det kan vere vanskeleg å påverke revisor si skeptiske haldning.

### 6.5 Bidrag til revisjonspraksis

PCAOB har uttrykt bekymring for at revisorar ikkje utøver tilstrekkeleg grad av profesjonell skepsis. Vår studie hadde som mål å bruke bevisstgjerung som eit verky til å betre denne utøvinga. Dette gav ikkje resultat, men tilleggsobservasjonar viste at Hurtt score i noko grad verka inn på den skeptiske haldninga. Eit slikt bidrag går i retning mot at profesjonell skepsis er ein personleg eigenskap framfor ein tilstand.

### 6.6 Avgrensingar ved studien og vidare forskning

Som ved alle eksperimentelle studiar har vår studie òg sine avgrensingar. For det fyrste er våre resultat basert på responsane til eit avgrensa tal revisjonsstudentar. Sjølv om teori seier at studentar kan verke som substitutt for praktiserande revisorar, er det eit spørsmål om ein kan generalisere resultatet til praktiserande revisorar. For det andre kan det verke som at bevisstgjerunga jamfør manipulasjonssjekkane ikkje fungerte slik som tiltenkt. Trass i at dei fleste hadde omsynsteke bevisstgjerunga i sine vurderingar var det ingen av resultatata som gav signifikante utslag. Dette kan eventuelt skuldast at nedskrivingsproblematikken i caset var for

---

avansert i forhold til revisjonsstudentane sitt kunnskapsnivå. I vidare forskning kan ein difor bruke utval basert på praktiserande revisorar.

Det vart òg i studien brukt ein relativ ny metode for måling av profesjonell skepsis. Sjølv om bakgrunnen for metoden har si forankring i etablert forskning og litteratur, er den framleis ikkje etablert knytt til profesjonell skepsis spesifikt. Dersom profesjonell skepsis er ein personleg karakteristikk, som mange hevdar, kan forskning på personlege eigenskapar hjå revisorar vere føremålstenleg. Ei slik forskning kan bidra til ytterlegare forståing av kva profesjonell skepsis er, og om det er mogleg å påverke utøvingsgrada ved hjelp av manipulasjonar, andre enn bevisstgjerung.



## Litteraturliste

- AICPA, American Institute of CPAs. (1994). *AU 336 Using the Work of a Specialist*. American Institute of CPAs.
- Ashton, R. H. & Kramer, S. S. (1980). Students as Surrogates in Behavioral Accounting Research: Some Evidence. *Journal of Accounting Research*, 18(1), s. 1-15. doi: 10.2307/2490389
- Austin, A. D. & Wilcox, N. T. (2002). *What Students Expect and What They See: Ideology, Identity and the Double Action Classroom Experiment* (CERGE-EI Working Paper No. 194). Lasta ned 10.mai, 2016 frå Social Science Research Network: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=317863](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=317863)
- Banaji, M. R. & Heiphetz, L. (2010). Attitudes. *Handbook of Social Psychology*, s. 353-393. Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, Inc.
- Bedard, J. C. & Cannon, N. (2016). *Auditing Challenging Fair Value Measurements: Evidence from the Field*. Lasta ned 25.april, 2016 frå Social Science Research Network: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2220445](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2220445)
- Berger, H.-C. (2004). Vil Sarbanes-Oxley øke tilliten til selskapenes rapportering? *MAGMA - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, 5. Lasta ned 7.mai, 2016 frå Magma: <https://www.magma.no/vil-sarbanes-oxley-oeke-tilliten-til-selskapenes-rapportering>
- Bonner, S. E. (2008). *Judgment and Decision Making in Accounting*. Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice Hall.
- Boritz, J. E., Kochetova-Kozloski, N., Robinson, L. A. & Wong, C. (2014, 29.november). *Auditors' and Specialists' Views About the Use of Specialists During an Audit*. Lasta ned 11.mai, 2016 frå Social Science Research Network: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2534506](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2534506)
- Breckler, S. J. (1984, 1.desember). Empirical Validation of Affect, Behavior, and Cognition as Distinct Components of Attitude. *Journal of Personality and Social Psychology*, 47(6), s. 1191-1205. Lasta ned 16.mars, 2016 frå EBSCOhost: <http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail/detail?sid=3d860700-e0b1-4e50-b92e-2534f454ca4a%40sessionmgr4003&vid=0&hid=4209&bdata=JnNpdGU9ZWWhvc3QtbGI2ZQ%3d%3d#db=pdh&AN=1985-12049-001>
- Chevalier, R., Glover, S., Herrmann, G., Prawitt, D. F. & Ranzilla, S. (2011). *Elevating Professional Judgment in Auditing and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework*. Lasta ned 7.mai, 2016 frå ResearchGate: [https://www.researchgate.net/publication/258340692\\_Elevating\\_Professional\\_Judgment\\_in\\_Auditing\\_and\\_Accounting\\_The\\_KPMG\\_Professional\\_Judgment\\_Framework](https://www.researchgate.net/publication/258340692_Elevating_Professional_Judgment_in_Auditing_and_Accounting_The_KPMG_Professional_Judgment_Framework)
- Cozby, P. C. & Bates, S. C. (2012). *Methods in Behavioral Research* (11 utg.). Asia: McGraw-Hill Higher Education.
- Fardal, A. (2009). Nedskrivning - en av mange utfordringer i tider med økonomisk uro. *MAGMA - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, 3. Lasta ned 26.mai, 2016 frå Magma: <https://www.magma.no/nedskrivning-en-av-mange-utfordringer-i-tider-med-oekonomisk-uro>
- Field, A. (2009). *Discovering Statistics Using SPSS* (3 utg.). CA: SAGE Publications Inc.

- Finansdepartementet. (1999). Regnskapsloven § 5-3. Anleggsmidler. Lasta ned 27.mai, 2016 frå Lovdata: [https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56/KAPITTEL\\_3#KAPITTEL\\_3](https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56/KAPITTEL_3#KAPITTEL_3)
- Finanstilsynet. (2015a). *Revisjon av verdsettelsesposter (estimer)* (Tematilsyn 2015). The Financial Supervisory Authority of Norway. Lasta ned 5.mai, 2016 frå Finanstilsynet: [http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Aktuelt\\_vedlegg/2015/3\\_kvartal/Finanstilsynets\\_tematilsyn\\_om\\_revisjon\\_av\\_bank\\_Fellesrapport\\_2015.pdf](http://www.finanstilsynet.no/Global/Venstremeny/Aktuelt_vedlegg/2015/3_kvartal/Finanstilsynets_tematilsyn_om_revisjon_av_bank_Fellesrapport_2015.pdf)
- Finanstilsynet. (2015b). Tematilsyn. Lasta ned 28.april, 2016 frå Finanstilsynet: <http://www.finanstilsynet.no/no/Revisjon/Informasjon/Tematilsyn/>
- Giddens, A. (1990). *The Consequences of Modernity*. CA: Stanford University Press. Lest 13.mai, 2016 frå ProQuest ebrary: <http://site.ebrary.com/lib/nhh/reader.action?docID=10726711&ppg=17>
- Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2012). *Avoiding Judgment Traps and Biases*. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). Lasta ned 7.mai, 2016 frå COSO: [http://www.coso.org/documents/COSO-EnhancingBoardOversight\\_r8\\_Web-ready%20%282%29.pdf](http://www.coso.org/documents/COSO-EnhancingBoardOversight_r8_Web-ready%20%282%29.pdf)
- Glover, S. M. & Prawitt, D. F. (2014). PRACTITIONER SUMMARY. Enhancing Auditor Professional Skepticism: The Professional Skepticism Continuum. *Current Issues in Auditing*, 8(2), s. 1-10. doi: 10.2308/ciia-50895
- Griffith, E. E. (2015). *How Do Auditors Use Valuation Specialists when Auditing Fair Values?* Lasta ned 20.mars, 2016 frå Social Science Research Network: [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2460970](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2460970)
- Griffith, E. E., Kadous, K. & Young, D. (2016). How Insights from the "New" JDM Research Can Improve Auditor Judgment: Fundamental Research Questions and Methodological Advice. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(2), s. 1-22. doi: 10.2308/ajpt-51347
- Guénin-Paracini, H., Malsch, B. & Marché Paillé, A. (2014). Fear and risk in the audit process. *Accounting, Organizations and Society*, 4(39), s. 264-288. doi: 10.1016/j.aos.2014.02.001
- Hurt, K. R. (2010). Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), s. 149-171. doi: 10.2308/aud.2010.29.1.149
- Hurt, K. R., Brown-Liburd, H., Earley, C. E. & Krishnamoorthy, G. (2013). Research on Auditor Professional Skepticism: Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32 (Supplement 1), s. 45-97. doi: 10.2308/ajpt-50361
- IASB, International Accounting Standards Board. (2011a). *International Financial Reporting Standards 13 (IFRS 13). Måling av virkelig verdi*. International Accounting Standards Board (IASB).
- IASB, International Accounting Standards Board. (2011b). *International Financial Reporting Standards 13 (IFRS 13): Måling av virkelig verdi pkt. 86-90*. International Accounting Standards Board (IASB).
- IFAC, International Federation of Accountants. (2009a). *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene*. International Federation of Accountants.

- IFAC, International Federation of Accountants. (2009b). *ISA 540 Revisjon av regnskapsestimater, herunder estimater på virkelig verdi og tilhørende tilleggsopplysninger*. International Federation og Accountants.
- IFAC, International Federation of Accountants. (2009c). *ISA 620 Bruk av arbeidet til en ekspert engasjert av revisor*. International Federation of Accountants.
- Kahneman, D. (2011). *Thinking, Fast and Slow*. The US: Farrar, Straus and Giroux.
- Nelson, M. W. (2009). A Model and Literature Review of Professional Skepticism in Auditing. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 28(2), s. 1-34. doi: 10.2308/aud.2009.28.2.1
- Nolder, C. & Kadous, K. (2014, 14.november). *The Way Forward on Professional Skepticism: Conceptualizing Professional Skepticism as an Attitude*. Lasta ned 10.mars, 2016 frå Social Science Research Network: <http://ssrn.com/abstract=2524573>
- Olsen, C. (2016). Skanner hjernen for å finne profesjonell skepsis. *MAGMA - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, 1, s. 78-79. Lasta ned 1.juni, 2016 frå Magma: <https://www.magma.no/skanner-hjernen-for-a-finne-profesjonell-skepsis>
- PCAOB, Public Company Accounting Oversight Board. (2011, 16.august). *Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation; Notice of Roundtable* (PCAOB Release No. 2011-006). Public Company Accounting Oversight Board. Lasta ned 5.mai, 2016 frå PCAOB: [https://pcaobus.org/Rulemaking/docket037/release\\_2011-006.pdf](https://pcaobus.org/Rulemaking/docket037/release_2011-006.pdf)
- PCAOB, Public Company Accounting Oversight Board. (2012, 4.desember). *Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits* (Staff Audit Practice Alert No.10). Public Company Accounting Oversight Board. Lasta ned 30.mars, 2016 frå PCAOB: [https://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012\\_SAPA\\_10.pdf](https://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf)
- PCAOB, Public Company Accounting Oversight Board. (2014, 19.august). *Auditing Accounting Estimates and Fair Value Measurements* (Staff Consultation Paper). Public Company Accounting Oversight Board. Lasta ned 27.mai, 2016 frå PCAOB: [https://pcaobus.org/Standards/Documents/SCP\\_Auditing\\_Accounting\\_Estimates\\_Fair\\_Value\\_Measurements.pdf](https://pcaobus.org/Standards/Documents/SCP_Auditing_Accounting_Estimates_Fair_Value_Measurements.pdf)
- PCAOB, Public Company Accounting Oversight Board. (2015, 28.mai). *The Auditor's Use of the Work of Specialists* (Staff Consultation Paper No. 2015-01). Public Company Accounting Oversight Board. Lasta ned 2.mai, 2016 frå PCAOB: [http://pcaobus.org/Standards/Documents/SCP-2015-01\\_The\\_Auditor's\\_Use\\_of\\_the\\_Work\\_of\\_Specialists.pdf](http://pcaobus.org/Standards/Documents/SCP-2015-01_The_Auditor's_Use_of_the_Work_of_Specialists.pdf)
- Reiten, E., Sjørgard, L. & Bjella, K. (2015). *Et bedre organisert strømnnett*. Olje- og energidepartementet. Lasta ned 2.mai, 2016 frå regjeringen.no: <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/Horing--Rapport-fra-ekspertgruppe-om-organisering-av-stromnett/id759060/>.
- Shaub, M. K. (1996). Trust and Suspicion: The Effects of Situational and Dispositional Factors on Auditors' Trust of Clients. *Behavioral Research in Accounting*, 8, s. 154-174. Lasta ned 17.mars, 2016 frå EBSCOhost: <http://web.a.ebscohost.com/ehost/detail/detail?sid=60713932-d22a-49e9-aa06-8a6e92bd1521%40sessionmgr4003&vid=0&hid=4209&bdata=JnNpdGU9ZWhvc3QtbG12ZQ%3d%3d#db=bth&AN=10854117>

- Shaub, M. K. & Lawrence, J. E. (2002). A Taxonomy of Auditors' Professional Skepticism. *Research on Accounting Ethics*, 8, s. 167-194. Lasta ned 22.mai, 2016 frå ResearchGate:  
[https://www.researchgate.net/publication/285221026\\_A\\_taxonomy\\_of\\_auditors%27\\_professional\\_skepticism](https://www.researchgate.net/publication/285221026_A_taxonomy_of_auditors%27_professional_skepticism)
- Store Norske Leksikon. (2009). Bevisstgjøring. Lasta ned 6.mai, 2016 frå Store Norske Leksikon: <https://snl.no/bevisstgjøring>
- Thompsen, E. P., Kruglanski, A. & Spiegel, S. (2000). Attitudes as knowledge structures and persuasion as a specific case of subjective knowledge acquisition. *Why We Evaluate: Functions of Attitudes*, s. 59-95. Mahwah, NJ: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
- Trotman, K. T. (1998). Audit judgment research-issues addressed, research methods and future directions. *Accounting & Finance*, 38(2), s. 115-156. Lasta ned 5.mai, 2016 frå EBSCOhost: <http://web.b.ebscohost.com/ehost/detail/detail?sid=379f2ca1-f754-4e4f-aa0d-afe3f6904ad2%40sessionmgr107&vid=0&hid=125&bdata=JnNpdGU9ZWhvc3QtbGl2ZQ%3d%3d#AN=1310638&db=bth>
- Trotman, K. T., Tan, H. C. & Ang, N. (2011). Fifty-year overview of judgment and decision-making research in accounting. *Accounting & Finance*, 51(1), s. 278-360. doi: 10.1111/j.1467-629X.2010.00398.x

## **Vedlegg**

### **Vedlegg 1**

#### **Vedlegg 1.1: Nolder og Kadous sin originaldefinisjon av profesjonell skepsis**

An unobservable, latent attitude construct reflected in auditors' (1) evaluative beliefs about management's assertions, including the risk of material misstatement and what constitutes appropriate and sufficient evidence to support the audit opinion, (2) feelings in response to the risks associated with potential misstatement in management's assertions and potential evidence inappropriateness or insufficiency, and (3) intentions and actions associated with the nature, extent, and timing of additional audit procedures performed, which determines the ultimate persuasiveness of the evidence supporting the audit opinion. (Nolder & Kadous, 2014, s. 3-4)

## Vedlegg 1.2: Hurtt sin skala, original

### APPENDIX SKEPTICISM SCALE AND INSTRUCTIONS FOR ADMINISTRATION

Statements that people use to describe themselves are given below. Please circle the response that indicates how you *generally* feel. There are no right or wrong answers. Do not spend too much time on any one statement.

	<u>Strongly Disagree</u>	—	—	—	—	<u>Strongly Agree</u>
	1	2	3	4	5	6
I often accept other people's explanations without further thought.	1	2	3	4	5	6
I feel good about myself.	1	2	3	4	5	6
I wait to decide on issues until I can get more information.	1	2	3	4	5	6
The prospect of learning excites me.	1	2	3	4	5	6
I am interested in what causes people to behave the way that they do.	1	2	3	4	5	6
I am confident of my abilities.	1	2	3	4	5	6
I often reject statements unless I have proof that they are true.	1	2	3	4	5	6
Discovering new information is fun.	1	2	3	4	5	6
I take my time when making decisions.	1	2	3	4	5	6
I tend to immediately accept what other people tell me.	1	2	3	4	5	6
Other people's behavior does not interest me.	1	2	3	4	5	6
I am self-assured.	1	2	3	4	5	6
My friends tell me that I usually question things that I see or hear.	1	2	3	4	5	6
I like to understand the reason for other people's behavior.	1	2	3	4	5	6
I think that learning is exciting.	1	2	3	4	5	6
I usually accept things I see, read, or hear at face value.	1	2	3	4	5	6
I do not feel sure of myself.	1	2	3	4	5	6
I usually notice inconsistencies in explanations.	1	2	3	4	5	6
Most often I agree with what the others in my group think.	1	2	3	4	5	6
I dislike having to make decisions quickly.	1	2	3	4	5	6
I have confidence in myself.	1	2	3	4	5	6
I do not like to decide until I've looked at all of the readily available information.	1	2	3	4	5	6
I like searching for knowledge.	1	2	3	4	5	6
I frequently question things that I see or hear.	1	2	3	4	5	6
It is easy for other people to convince me.	1	2	3	4	5	6
I seldom consider why people behave in a certain way.	1	2	3	4	5	6
I like to ensure that I've considered most available information before making a decision.	1	2	3	4	5	6
I enjoy trying to determine if what I read or hear is true.	1	2	3	4	5	6
I relish learning.	1	2	3	4	5	6
The actions people take and the reasons for those actions are fascinating.	1	2	3	4	5	6

**Skepticism Scale Instructions (for the researcher administering the scale)**

This is a 30-item scale that normally takes less than five minutes for individuals to complete. I normally explain that the scale is used to measure differences in individual characteristics and that there are no right or wrong answers.

Items 1, 10, 11, 16, 17, 19, 25, 26 are reverse scored. \_Subtract the score from 7 and use the reversed number in summing the total score.\_

Scale scores can range from 30 to 180. Student scores have tended to fall within the 90 to 150 range and higher scores equate to greater skepticism. Researchers may wish to transform the scale by dividing the individual's score by 180 to put the score on a 100-point scale. In the event of this transformation, an individual scoring 100 would have scored the maximum on the scale. The transformed mean among the professional auditors was 75 on one administration and 77 on another.

**Vedlegg 1.3: Originalpåstandar Nolder og Kadous (2014)**  
**Example Measure of Attitude of Professional Skepticism Components**

	<i>Question</i>	<i>Target</i>	<i>Scales Anchors</i>		<i>Comment</i>
			<i>Good</i>	<i>Bad</i>	
<b>Cognition - Beliefs (B)</b>					
B1	What is the risk that [revenue] is materially misstated?	Management's Assertions	Not at all risky (remote)	Extremely risky (probable)	
B2	How appropriate is [procedure] for testing management's assertion that [accounts payable is complete]?	Evidence	Appropriate	Inappropriate	Measure auditors' beliefs about what qualifies as an appropriate procedure; however, does not measure their intention regarding whether they would or would not perform that audit procedure in a specific context which is covered in the conative section.
B3	When testing management's [valuation assertion regarding inventory], would [procedure] provide sufficient evidence regarding the fair presentation of management's assertion?	Evidence	Sufficient	Insufficient	Measures auditors' beliefs about evidence persuasiveness (via sufficiency).
B4	How reasonable is management's estimate of [the warranty reserve]?	Management's Assertions	Reasonable	Unreasonable	Indirectly measures auditors' beliefs about risks associated with management's assertions.
B5	To what extent are you prepared to conclude that the balance is fairly stated?	Evidence	Completely prepared to conclude (Sufficient)	Not at all prepared to conclude (Insufficient)	Indirectly measures auditors' beliefs about what constitutes appropriate and sufficient evidence.



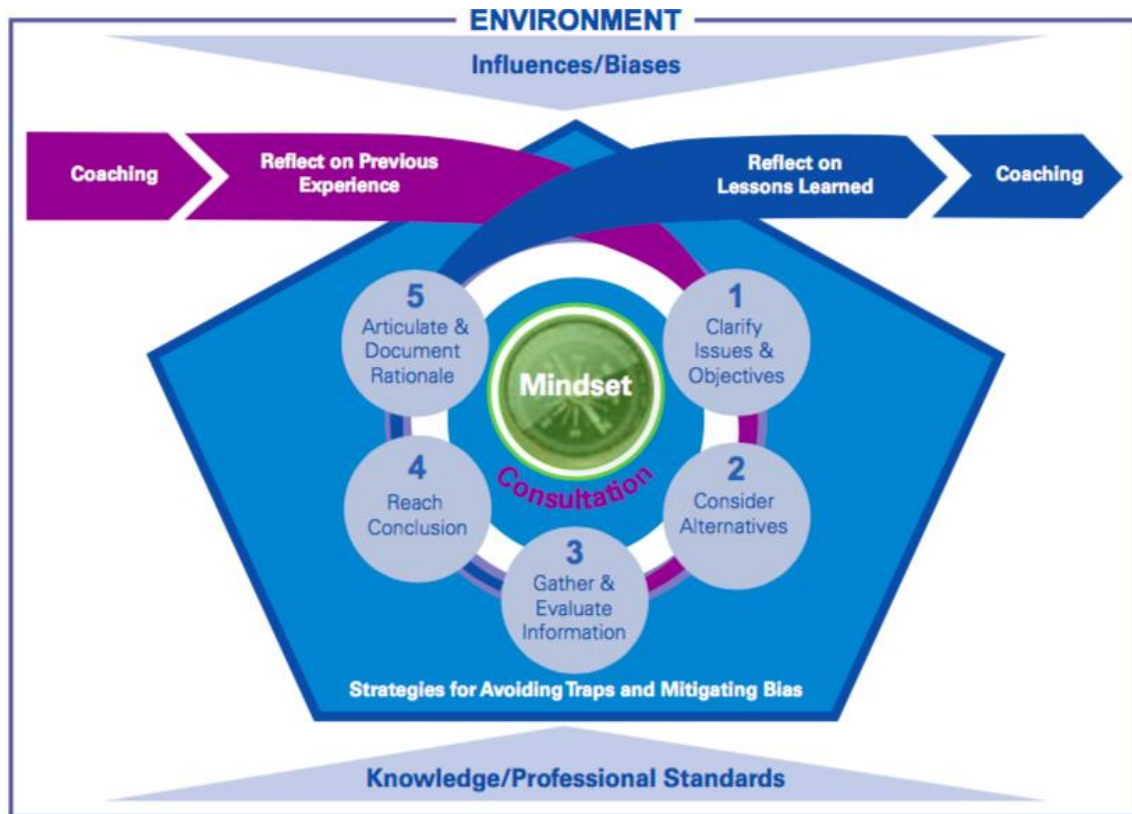
<b>Affect - Feelings (F)</b>					
F1	How worried are you that [revenue] is materially misstated?	Management's Assertions	Not worried at all	Very worried	
F2	How worried are you that the evidence supporting management's assertions is not sufficient to conclude?	Evidence	Not worried at all	Very worried	
F3	How comfortable are you with [management's estimate of uncollectibles]?	Management's Assertions	Very comfortable	Not at all comfortable	
F4	How satisfied are you with the quantity and quality of evidence you have collected to support your conclusion?	Evidence	Very satisfied	Not at all satisfied	

Conation - Intentions/Actions (IA)					
IA1	Which procedures should be conducted for the [revenue account]?	Management's Assertions	*	*	Responses are not on bimodal scales, but can be coded by investigators to reflect persuasiveness of the evidence on a scale of "not at all persuasive" to "extremely persuasive."
IA2	How much additional testing would you recommend?	Evidence	Extensive testing	Limited testing	The answer to this question reflects the persuasiveness of the evidence pursued on a scale of "not at all persuasive" to "extremely persuasive."
IA3	How likely is it that you would seek additional evidence and/or explanation from the client?	Evidence	Not at all likely	Extremely likely	The answer to this question reflects the persuasiveness of the evidence pursued on a scale of "not at all persuasive" to "extremely persuasive."
IA4	What percentage of the [revenue] would you want to sample?	Management's Assertions	0%	100%	Sample size reflects the persuasiveness of the evidence pursued on a scale of "not at all persuasive" to "extremely persuasive"
IA5	Which audit procedures would you perform at year-end vs. interim?	Evidence	*	*	The answer to this question reflects the persuasiveness of the evidence pursued on a scale of "not at all persuasive" to "extremely persuasive"

\*While these measures do not include a bimodal continuous scale anchored with some degree of favor or disfavor, they do proxy for the auditors' intentions and/or actions in performing the audit. After collecting these responses, investigators can transform responses to a continuous scale that reflects how persuasive the evidence is in supporting auditors' opinion regarding the fair presentation of the financial performance of the company (i.e., management's assertions).

## Vedlegg 1.4: The KPMG Professional Judgment Framework

*Vedlegg 1.4: The KPMG Professional Judgment Framework. Henta frå "Elevating Professional in Auding and Accounting: The KPMG Professional Judgment Framework" (Chevalier et al., 2011)*



## Vedlegg 2

### Vedlegg 2.1: Uavhengig variabel, bevisstgjøring, eksakt gjengjeve

Revisjonsstandard ISA 200 punkt 13 (l)

**Profesjonell skepsis** - 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.

**Finanstilsynet har i sin siste temarapport uttrykt bekymring vedrørende bruk av spesialkompetanse. Bekymringen dreier seg i hovedsak om manglende bevissthet knyttet til måter å bruke spesialkompetanse på, noe som kan indikere at revisor er for lite skeptisk til eksperter.**

### Vedlegg 2.2: Manipulasjonssjekkar gruppe 2 og gruppe 3

---

#### Gruppe 2

I kva for grad var ekspertvurderinga relevant for di vurdering?

---

#### Gruppe 3

I kva for grad påverka revisjonsstandarden ISA200 di bevissthet knytt til profesjonell skepsis?

I kva for grad påverka Finanstilsynet si bekymring di bevissthet knytt til profesjonell skepsis?

I kva for grad var ekspertvurderinga relevant for di vurdering?

---

## Vedlegg 3

### Vedlegg 3.1: Variablar med definisjon

Påstand1	Denne variabelen inkluderer dei individuelle responsane, frå 1 til 10, til påstanden: <i>I kva grad meiner du klienten si verdsetjing er rimeleg?</i>
Påstand2	Denne variabelen inkluderer dei individuelle responsane, frå 1 til 10, til påstanden: <i>Kor bekymra er du for at klienten si grunngeving ikkje er tilstrekkeleg til å konkludere på verdien av gassnettet?</i>
Påstand3	Denne variabelen inkluderer dei individuelle responsane, frå 1 til 10, til påstanden: <i>Kor sannsynleg er det at du vil søkje etter meir prov for å vurdere klienten sine grunngevingar?</i>
Påstand4	Denne variabelen inkluderer dei individuelle responsane, frå 1 til 10, til påstanden: <i>Kor mykje tillit har du til eksperten?</i>
Påstand5	Denne variabelen inkluderer dei individuelle responsane, frå 1 til 10, til påstanden: <i>Kor sannsynleg er det at du vil søkje etter meir prov for å vurdere eksperten sine grunngevingar?</i>
Kjønn	Opplysningar om kjønn vart plotta med følgjande under variabelen <i>Kjønn</i> i SPSS: 1.0= Mann, 2.0=Kvinne
Masterprog	I post-testen opplyste respondenten om kva for eit masterprogram vedkommande tok. Innsamla dataa frå dette vart registrert som følgjande under variabelen <i>Masterprog</i> i SPSS: 1.0= MRR NHH, 2.0=MØA NHH, 3.0=MRR BI, 4.0=MRR på eitt år NHH <sup>43</sup>
Kull	Opplysningar om kva for eit kull respondenten tilhørde, vart plotta med følgjande under variabelen <i>Kull</i> i SPSS: 1.0= 4.Kull og 2.0=5.Kull
Arb.erf.	Opplysning om respondenten hadde relevant arbeidserfaring eller ikkje vart plotta med følgjande under variabelen <i>Arb.erf</i> i SPSS: 1.0= Nei, 2.0=Ja
Alder	Respondenten sin alder vart opplyst om i gjevne tal år. Desse data vart plotta direkte inn i SPSS under variabelen <i>Alder</i> .
Hurt	Variabelen <i>Hurt</i> skildra Hurtt score, ein score rekna ut frå respondenten sitt svar på Hurtt sin skala.
Gruppe	Variabelen <i>Gruppe</i> i SPSS skildra dei faktiske gruppene brukt i eksperimentet: 1.0=Gruppe1, 2.0=Gruppe2 og 3.0=Gruppe 3

<sup>43</sup> NHH tilbyr eittårig MRR-studie for søkjarar som oppfølger gjevne opptakskrav

## Vedlegg 3.2: Regresjonsanalyse Hurtt score og alder

### Påstand 1

#### Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables	Variables	Method
	Entered	Removed	
1	Alder, Hurtt <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: Påstand1

b. All requested variables entered.

#### Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R	Std. Error of the
			Square	Estimate
1	.071 <sup>a</sup>	.005	-.050	1.40003

a. Predictors: (Constant), Alder, Hurtt

#### ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.360	2	.180	.092	.912 <sup>b</sup>
	Residual	70.563	36	1.960		
	Total	70.923	38			

a. Dependent Variable: Påstand1

b. Predictors: (Constant), Alder, Hurtt

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized	t	Sig.
		B	Std. Error	Coefficients		
1	(Constant)	2.801	3.346		.837	.408
	Hurtt	.004	.015	.046	.274	.786
	Alder	.035	.105	.055	.332	.742

a. Dependent Variable: Påstand1

*Påstand 2*

Variables Entered/Removed <sup>a</sup>			
Model	Variables	Variables	Method
	Entered	Removed	
1	Alder, Hurtt <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: Påstand2

b. All requested variables entered.

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R	Std. Error of the
			Square	Estimate
1	.515 <sup>a</sup>	.265	.224	1.41277

a. Predictors: (Constant), Alder, Hurtt

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	25.890	2	12.945	6.486	.004 <sup>b**</sup>
	Residual	71.854	36	1.996		
	Total	97.744	38			

a. Dependent Variable: Påstand2

b. Predictors: (Constant), Alder, Hurtt

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Sig.
		B	Std. Error	Beta	t	
1	(Constant)	-4.953	3.376		-1.467	.151
	Hurtt	.034	.016	.309	2.163	.037*
	Alder	.307	.106	.414	2.899	.006 <sup>**</sup>

a. Dependent Variable: Påstand2

\*Significant at the 0.05 level

\*\*Significant at the 0.01 level

### Påstand 3

#### Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables	Variables	Method
	Entered	Removed	
1	Alder, Hurtt <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: Påstand3

b. All requested variables entered.

#### Model Summary<sup>b</sup>

Model	R	R Square	Adjusted Square	R Std. Error of the Estimate
1	.485 <sup>a</sup>	.235	.193	1.83897

a. Predictors: (Constant), Alder, Hurtt

b. Dependent Variable: Påstand3

#### ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	37.486	2	18.743	5.542	.008 <sup>b**</sup>
	Residual	121.745	36	3.382		
	Total	159.231	38			

a. Dependent Variable: Påstand3

b. Predictors: (Constant), Alder, Hurtt

#### Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients		Sig.
		B	Std. Error	Beta	t	
1	(Constant)	-5.471	4.395		-1.245	.221
	Hurtt	.055	.020	.397	2.724	.010 <sup>**</sup>
	Alder	.267	.138	.283	1.939	.060 <sup>*</sup>

a. Dependent Variable: Påstand3

\*Significant at the 0.05 level

\*\*Significant at the 0.01 level



## Vedlegg 3.3: Spørjeundersøkinga i originalform

Hei

Takk for at du har sagt ja til å gjennomføre undersøkelsen vår. Denne undersøkelsen er en del av vår masteroppgave innen revisjonsforskning.

Vi skal gjøre en undersøkelse av revisors vurdering knytt til en nedskrivning. All nødvendig informasjon er opplyst om i teksten.

Undersøkelsen er utformet på en slik måte at dersom man har deltatt i kurset MRR411/BUS426N Revisjon eller lignende skal man kunne gjennomføre den uten problem.

All data vil bli behandlet konfidensielt og vil ikke bli brukt til noe annet enn til vår masteroppgave.

Start

Revisjonsstandard ISA 200 punkt 13 (I)

**Profesjonell skepsis** - 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.

Finanstilsynet har i sin siste temarapport uttrykt bekymring vedrørende bruk av spesialkompetanse. Bekymringen dreier seg i hovedsak om manglende bevissthet knyttet til måter å bruke spesialkompetanse på, noe som kan indikere at revisor er for lite skeptisk til eksperter.

### Selskapsinformasjon

HH Kraft AS er en virksomhet innen kraftbransjen. Virksomheten er organisert som et konsern, der datterselskapene hovedsakelig driver med produksjon og distribusjon av strøm. De har også satsinger innen naturgass.

Naturgass-satsingen til HH Naturgass AS, et av datterselskapene, er knyttet til distribusjon av naturgass. Dette gjelder distribusjon til bedrifter og private boliger. Utbyggingen av gassnettet var ferdig i 2010, og ble bokført til en verdi på 60 MNOK. Denne satsingen ble gjennomført på et tidspunkt da etterspørselen etter naturgass var stor blant det lokale næringslivet. I 2013 stagnerte etterspørselen samt at det oppstod endringer i byggherreforskriften TEK10. Denne endringen gav forbud mot nybygg uten skorstein, noe som reduserte etterspørselen etter naturgass som oppvarming, samt at det gav restriksjoner på hva type oppvarming bedrifter kunne bruke. HH Naturgass AS gjennomførte derfor en nedskrivning av verdien til 16 MNOK etter å ha hensynstatt avskrivninger. Dette ble begrunnet med at forventet framtidig verdi var for høy i tillegg til at etterspørselen ikke ble så stor som først antatt, jmfør strengere myndighetskrav.

HH Naturgass AS har i sitt regnskap for 2015 gjennomført en reversering av nedskrivningen fra 2013, og gassnettet er nå verdsatt til 28 MNOK. Begrunnelsen for reverseringen er tilbakemelding fra lokalt næringsliv om gode utsikter for nye kontrakter, noe som på sikt vil kunne føre til økt aktivitet og økt omsetning tilknyttet naturgass.

HH Kraft AS må også i løpet av kort tid ta stilling til deres strukturelle organisering. Det foreligger et forslag fra Reiten-utvalget om at det innen 1. januar 2019 skal være et selskapsmessig og funksjonelt skille mellom nettvirksomhet og annen virksomhet. Siden HH Kraft AS både driver med produksjon og distribusjon av strøm, er det ventet at det vil skje en type omorganisering i nærmeste fremtid. En allerede indikasjon på dette er reverseringen av tidligere nedskrivning knyttet til gassnettet. Reverseringen førte til en økt bokført verdi, som er av relevans ved en eventuelt utskilling av denne virksomheten.

### Oppgaven til revisor

Se for deg at du er en del av et revisjonsteam som holder på å gjennomføre en revisjon av regnskapet for 2015 til HH Kraft AS. HH Kraft AS har vært en viktig revisjonsklient i flere år, og du har vært med på å revidere denne klienten de tre siste årene. Revisjonsteamet består av ansatte med god kombinasjon av kompetanse, erfaring og kjennskap til kraftbransjen. Dere har god kommunikasjon med både ledelsen og økonomiavdelingen, og klienten er fornøyd med å ha dere som revisorer. Til tross for dette eksisterer det noen utfordringer med revisjonen av HH Kraft AS.

Hovedutfordringen tilknyttet revideringen er å fastsette verdien på gassnettet. Per nå finnes det ikke oppdaterte markedsverdier for slike gassnett, og det er derfor en oppgave man har budsjettert relativt flere timer på å utføre enn andre oppgaver. Fra informasjonen ovenfor ser man at HH Naturgass AS har gjennomført en reversering av en nedskrivning, noe dere i revisjonsteamet må ta hensyn til.

### Ekspertvurdering

Selv om revisjonsteamet ditt består av dyktige revisorer, mangler en god nok kompetanse på verdsettelse av gassnett. Dere har derfor valgt å hente inn en ekspert. Eksperten har over 10 års erfaring med kraftbransjen, og har arbeidet som spesialist innen verdsettelse av distribusjonsnett- og prosessanlegg for naturgass. Den samme eksperten har også blitt brukt de tidligere årene, og han er derfor kjent med klienten.

Eksperten mener verdien som HH Naturgass AS selv har satt på gassnettet ikke er riktig. Han mener at det har blitt reversert for mye av nedskrivningen da denne i hovedsak er basert på eksterne forhold som ikke er 100% avklart. At det finnes en mulighet for at HH Naturgass AS sine kunder vil vinne kontrakter betyr ikke at det faktisk vil inntreffe. I tillegg setter eksperten spørsmålsteget bak tidspunktet for reverseringen. Han peker på at det er lov å reversere nedskrivninger før salg av virksomhet så lenge forholdene som tilsa nedskrivning ikke lenger er til stede, men fremhever at strukturell omorganisering kan ha mer innvirkning på reverseringen enn det HH Kraft AS selv mener.

Ta stilling til følgende påstander

	På ein skala fra 1 til 10									
	I liten grad 1	2	3	4	5	6	7	8	9	I stor grad 10
i hvilken grad mener du klienten sin verdsettelse av gassnettet er rimelig?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
hvor mye tillit har du til eksperten?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
hvor bekymret er du for at klienten sine begrunnelser ikke er tilstrekkelige til å konkludere på verdien til gassnettet?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
hvor sannsynlig er det at du vil søke etter mer bevis for å vurdere klienten sine begrunnelser?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
hvor sannsynlig er det at du vil søke etter mer bevis for å vurdere eksperten sine begrunnelser?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	i liten grad 1	2	3	4	i stor grad 5
I hvilken grad påvirket revisjonsstandardene ISA200 din bevissthet knytt til profesjonell skepsis?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
I hvilken grad påvirket Finanstilsynet sin bekymring din bevissthet knytt til profesjonell skepsis?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
I hvilken grad var ekspertvurderingen relevant for din vurdering?	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Neste og siste steg nå er å svare på noen få spørsmål om din bakgrunn

#### Kjønn

- Mann  
 Kvinne

#### Hva for et masterprogram går du?

- Master i økonomi og administrasjon, MØA  
 Master i regnskap og revisjon, MRR  
 Har tidligere tatt MØA, og tar nå MRR

#### Hvilket kull går du?

- 4  
 5

#### Hvor gammel er du?

#### Har du tidligere arbeidserfaring innen revisjon og regnskap?

- Ja  
 Nei

## Hvor mye arbeidserfaring har du?

- < 1 år  
 1-2 år  
 3 år eller mer

	Helt uenig 1	2	3	4	5	Helt enig 6
1. Jeg aksepterer ofte andre sine forklaringer uten videre vurdering	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
2. Jeg er ofte fornøyd med meg selv	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
3. Jeg avventer med å ta avgjørelser frem til jeg kan skaffe mer informasjon	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
4. Muligheten for å lære interesserer meg	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
5. Jeg er interessert i hva som får individ til å handle slik de gjør	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
6. Jeg er fullt bevisst mine evner	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
7. Jeg avviser ofte uttalelser med mindre jeg har bevis på at de er sanne	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
8. Å oppdage ny informasjon er gøy	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
9. Jeg tar meg god tid når jeg tar avgjørelser	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
10. Jeg har en tendens til å godta det andre forteller meg med en gang	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
11. Andre sine handlinger interesserer meg ikke	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
12. Jeg er selvsikker	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
13. Vennene mine sier at jeg ofte setter spørsmålstejn med det jeg ser eller hører	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
14. Jeg liker å forstå årsaker til andre sine handlinger	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
15. Jeg synst det er spennende å lære	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
16. Jeg aksepterer vanligvis det jeg ser, leser eller hører med en gang	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
17. 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"/>
18. Jeg oppdager ofte inkonsistens i forklaringer	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
19. Som oftes er jeg enig i det som andre tenker i min gruppe	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
20. Jeg liker ikke å ta hurtige avgjørelser	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
21. Jeg har tillit til meg selv	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
22. Jeg liker ikke å ta avgjørelser før jeg har vurdert all tilgjengelig materiale	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
23. Jeg liker å lete etter ny kunnskap	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
24. Jeg setter kontinuerlig spørsmålstejn med det som jeg ser eller hører	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
25. Det er lett for andre å overbevise meg	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
26. Jeg vurderer sjelden hvorfor andre handler som de gjør	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
27. Jeg liker å vere sikker på at jeg har vurdert all tilgjengelig informasjon før jeg tar en avgjørelse	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
28. Jeg liker å finne ut om det som jeg leser eller hører er sant	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
29. Jeg nyter læring	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
30. De handlinger som individ gjør og årsaker til disse finner jeg fasinerende	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## Har du tidligere gjennomført Hurtt's personlighetstest?

- Ja  
 Nei

## Diskuterte du caset eller svarene dine med andre under gjennomføringen av undersøkelsen?

- Ja  
 Nei