

# Hva er profesjonell skepsis?



Artikkelen er forfattet av:

Master i regnskap og revisjon  
**Carmen Olsen**  
 Stipendiat ved Institutt for Regnskap, Revisjon og Rettsvitenskap på NHH

Hva er egentlig profesjonell skepsis og er det mulig å avgrense og dokumentere profesjonell skepsis? Hovedformålet med artikkelen er å besvare disse to spørsmålene.<sup>1</sup>

Det stilles store krav til revisor, særlig når det gjelder revisors «profesjonelle skepsis». Begrepet er imidlertid utfordrende og vanskelig å dokumentere, definere og måle. Spørsmålet mange revisorer stiller seg, er hvor grensene for anvendelse av sunn profesjonell skeptisk holdning går? Er poenget å tvile på alle, å nekte potensielle kunder sine revisjonstjenester ved minste tvil og eventuelt skal revisorer over-revidere for å slippe merknader ved revisortilsyn? I så fall, hvem vil bære kostnaden med denne over-revideringen? Det å nekte klienter revisjonstjenester fordi det er en liten mistanke om misligheter, virker lite hensiktsmessig for økonomien. Samtidig er det viktig å utvise sunn profesjonell skepsis for å opprettholde revisjonskvaliteten.<sup>1</sup>

Revisors profesjonelle skepsis har også vært i fokus den siste tiden grunnet påstander fra internasjonale standardsettere (IAASB

2012; PCAOB 2012, 2013) om at revisorer ikke utviser nok eller adekvat profesjonell skepsis ved revisjon av årsregnskaper. Når dette er sagt, har International Standards on Auditing (ISA) pr. i dag ingen direkte retningslinjer for hvordan profesjonell skepsis kan dokumenteres. For eksempel nevner IAASB at revisjonsbevis dokumenterer om revisor har fulgt revisjonsstandardene ved revisjon av årsregnskaper, men påpeker også at «... det ikke finnes en enkelt måte som revisor kan dokumentere sin profesjonelle skepsis på». Revisjonsdokumentasjonen kan likevel gi bevis for at revisor har utøvd profesjonell skepsis i samsvar med ISA-ene. Slike bevis kan inkludere spesifikke revisjonshandlinger som er gjennomført for å underbygge ledelsens svar på revisors forespørsler» (IFAC 2009, 8). Revisjonsforskning har også fastslått at begrepet fremdeles ikke er vel definert og heller ikke direkte målbart (for eksempel Hurtt et al. 2013).

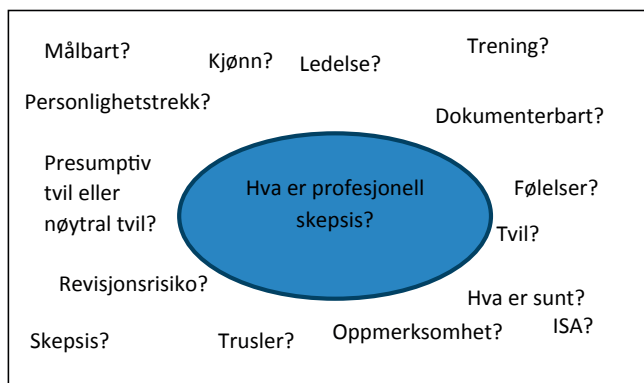
Figur 1 nedenfor oppsummerer hovedpunktene som er diskutert innledningsvis, og illustrerer samtidig hvor lite vi vet om profesjonell skepsis og beslektede begreper.

## Ubesvarte spørsmål

For å svare på spørsmål som stilt ovenfor, kreves det at man vet hva profesjonell skepsis egentlig er, og om det lar seg gjøre å avgrense og dokumentere profesjonell skepsis. Hovedformålet med artikkelen er å svare på disse to spørsmålene og forhåpentligvis hjelpe norske revisorer et steg videre i å finne en optimal skeptisk holdning i revisjon av årsregnskaper.



*PROFESJONELL SKEPSIS skal reflekteres i revisors tankesett innad og atferd utad og skal brukes bevisst i hele revisjonsprosessen.*



Figur 1: Hva er profesjonell skepsis?

Her vil jeg oppsummere kunnskap om begrepet profesjonell skepsis og om et beslektet, mer generelt begrep, skepsis. Først defineres profesjonell skepsis basert på ISA 200. Deretter presenteres de siste observasjonene til de internasjonale standardsetterne og tilsynsorganene ved kontroll av revisjonsoppdrag. Etter dette ser jeg på hvordan nyere forskning beskriver «profesjonell skepsis» og «skepsis», innenfor revisjon, psykologi og nevropsykologi. Avslutningsvis prøver jeg å gi et svar på hva profesjonell skepsis er, og gi et skjematisk forslag til å avgrense dette.

## Profesjonell skepsis i ISA 200

Begrepet profesjonell skepsis er nevnt i mange revisjonsstandarder (International Standards on Auditing (ISA) 200; 230; 240; 250; 315; 540; 550; og 610) og i International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000. I tillegg fremgår profesjonell skeptisk holdning av de internasjonale etikkreglene, i den såkalte «Code of Ethics» (IESBA 2013). Jeg avgrenser diskusjonen her om profesjonell skepsis til ISA 200 *Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene* (IFAC 2009). I neste avsnitt presenteres hvordan profesjonell skepsis er definert i ISA 200 (IFAC 2009), deretter når profesjonell skepsis skal anvendes, og hvordan dette skjer i praksis jf. veiledning i ISA 200 (IFAC 2009).

## Definisjon

Definisjonen på profesjonell skepsis<sup>2</sup> innebærer at revisor er oppmerksom på forhold som kan føre til vesentlige feil i regnskapet og har en spørrende og kritisk holdning til klientens revisjonsbevis (IFAC 2009). Det vil si at standardsetterne ser på begrepet som et slags personlighetstrekk og en grunnleggende holdning hos individuelle revisorer. Revisorer skal ha profesjonell skepsis implisitt i sitt tankesett, og profesjonell skepsis skal reflekteres eksplisitt i revisors holdning. Dette tyder på at standardsetteren forventer at profesjonell skepsis er reflektert i revisors grunnholdning eller tankesett (in mind) og innstilling eller atferd (in appearance), noe som ligner på kravene som stilles til uavhengighet (IESBA 2013).

## Anvendelse

Med hensyn til når profesjonell skepsis skal anvendes, kreves det at revisor «opprettholder profesjonell skepsis gjennom hele planleggingen og gjennomføringen» av revisjonen (IFAC 2009, 5). Revisor skal bevisst bruke sin profesjonelle skepsis i hele revisjonsprosessen. Dette innebærer videre at revisor «skal være inneforstått med at det kan foreligge omstendigheter som kan medføre at regnskapet inneholder vesentlig feilinformasjon» (IFAC 2009, 5).

Videre krever ISA 200 § 7 (IFAC 2009) at revisor skal bruke sin profesjonelle skepsis når han/hun danner seg en forståelse av klientens selskap, dets omgivelser og dets internkontroll. Deretter skal revisor identifisere og vurdere risikoer for vesentlig feilinformasjon hos selskapene, uansett om det skyldes bevisst feilinformasjon – såkalte misligheter – eller ubevisst feilinformasjon. Så skal revisor utforme revisjonshandlinger for å hente inn tilstrekkelige og pålitelige revisjonsbevis som håndterer anslåtte risikoer.

Som påpekt tidligere, forventer standardsetteren at profesjonell skepsis er reflektert i revisors grunnholdning eller tankesett (in mind) og innstilling eller atferd (in appearance). I praksis vil en revisor som har profesjonell skepsis i sin grunnholdning (IFAC 2009, A18) være observant på forhold som kan føre til vesentlig feilinformasjon i årsregnskaper. Mer konkret vil dette si at en revisor som har en profesjonell skepsis i sitt tankesett, legger merke til følgende revisjonsopplysninger (IFAC 2009):

1. Motstridende revisjonsbevis,
2. Opplysninger som kan gi tvil om påliteligheten av dokumentene;
3. «[S]var på forespørsler som skal brukes som revisjonsbevis» (IFAC 2009, 9);
4. Forhold som kan tyde på mulige misligheter;
5. Omstendigheter som tyder på at det foreligger et behov for revisjonshandlinger ut over de som kreves av ISA-ene.

Å ha profesjonell skepsis i sitt tankesett har en preventiv funksjon og reduserer risikoen for at revisor foretar feilvurderinger eller feil beslutninger i sin revisjon av årsregnskaper. ISA 200 A19 (IFAC 2009) påpeker at hvis revisor ikke utøver profesjonell skepsis, vil han eller hun risikere å «[o]verse uvanlige omstendigheter, [o]vergeneralisere når det trekkes konklusjoner fra revisjonsobservasjoner, og [l]egge

feilaktige forutsetninger til grunn ved fastsettelse av typen, tidspunktet og omfanget av revisjonshandlinger og ved evaluering av resultatene av dem» (IFAC 2009, 14).

Deretter defineres profesjonell skepsis som en eksplisitt holdning, innstilling og atferd. Ifølge ISA 200 A20 (IFAC 2009) vil en profesjonell skeptisk atferd i praksis bety at revisor foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis ved:

1. Å stille spørsmål ved motstridende revisjonsbevis,
2. Å stille spørsmål ved påliteligheten av dokumenter,
3. Å granske kritisk mottatte svar på forespørsler og annen informasjon som er innhentet fra ledelsen og fra dem som har overordnet ansvar for styring og kontroll, og
4. Å vurdere «tilstrekkeligheten og hensiktsmessigheten av innhentede revisjonsbevis i lys av omstendighetene for eksempel når det foreligger mislighetsrisikofaktorer og ett enkelt dokument, som er av en slik art at det kan være gjenstand for misligheter, og at det eneste underbyggende beviset for et vesentlig beløp i regnskapet» (IFAC 2009, 15).

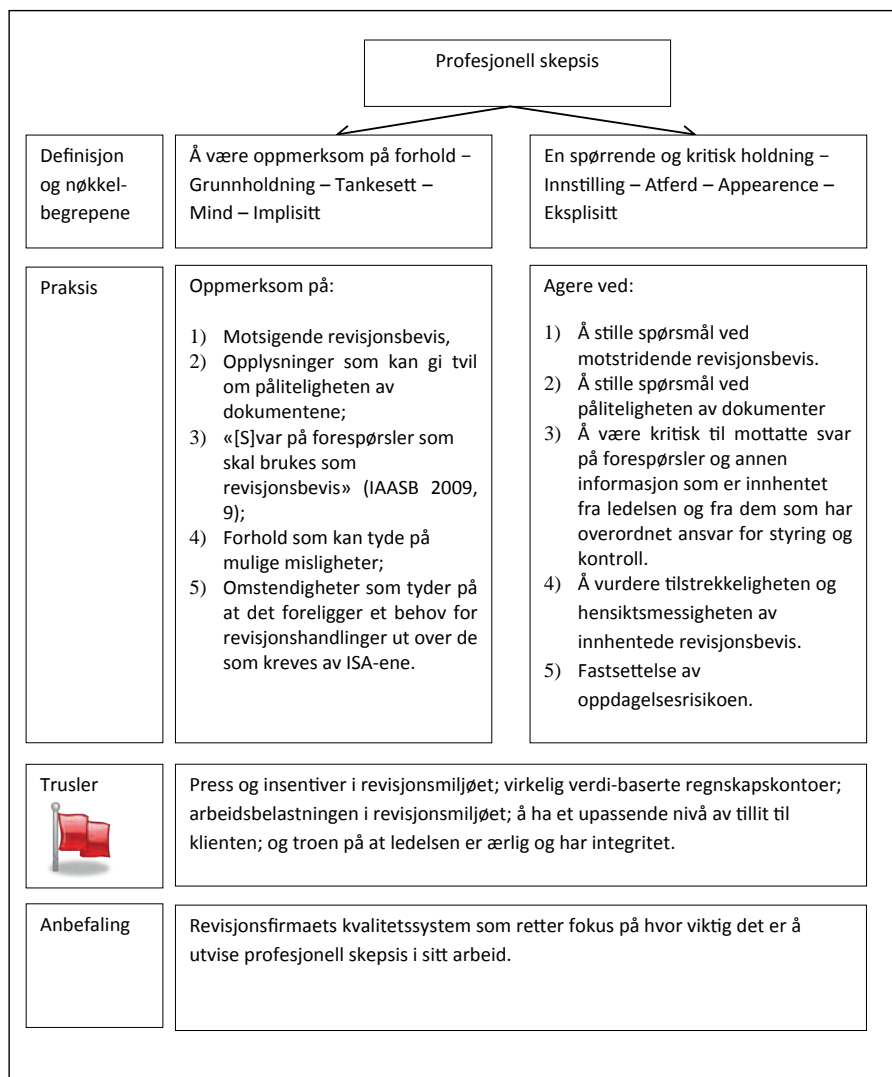
Standardsetteren krever at revisor kritisk må vurdere påliteligheten av informasjon som danner grunnlag for revisjonsbevisene. Hvis det ikke er tvil om påliteligheten av informasjonen og revisjonsbevisene, så kan revisor akseptere de innhentede bevisene. Dersom det er grunn til å tro at klientens informasjon og bevis ikke er pålitelige og at det kan foreligge vesentlig feilinformasjon på grunn av misligheter hos klienten, skal revisor ifølge ISA 200 (IFAC 2009) foreta seg ytterligere undersøkelser for å bekrefte eller avkrefte sin mistanke.

ISA 200 A22 (IFAC 2009) tar hensyn til at klientens historikk når det gjelder integritet og ærlighet, ikke kan forventes ignorert av revisor. Dette vil imidlertid ikke fritta revisor fra sin plikt til å opprettholde sin profesjonelle skepsis ved for eksempel å la være å innhente mer revisjonsbevis.

Revisor skal redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt nivå ved en hensiktsmessig og effektiv utforming av revisjonshandlingenes omfang, type og tidspunkt. Dette kan oppnås ved utøvelse av profesjonell skepsis ved fastsettelse av oppdagelsesrisikoen<sup>3</sup>.

3 Oppdagelsesrisiko (Detection risk) – risikoen for at revisjonshandlingene som utføres av revisor for å redusere revisjonsrisikoen til et akseptabelt lavt nivå, ikke vil avdekke eksisterende feilinformasjon som kan være

2 «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» (IFAC 2009, 8).



Figur 2: Profesjonell skepsis jf. ISA 200 samt trusler og anbefalinger, jf. Standardsetternes/ tilsynsorganenes anbefalinger observasjoner (f.eks. IAASB 2012).

Figur 2 viser en oppsummering av de viktigste punktene samt trusler og anbefalinger som er påpekt av standardsetteren. Den kan tolkes på følgende måte: det forventes at revisor som individ kan optimalisere sin profesjonelle skepsis ved på en bevisst måte, å regulere sin oppmerksomhet og sin atferd slik at disse reflekterer en profesjonell skeptisk holdning. Denne eksersisen krever at revisor gjør en bevisst innsats både når det gjelder holdning og når det gjelder atferd. Å regulere/rette egen oppmerksomhet mot noe innebærer at revisor bevisst bruker sine tanker (kognisjon) for å identifisere informasjon og forhold som er relevante for revisjonen av klienten. Basert på hva revisor har kommet frem til at er de relevante forholdene for revisjonen (for eksempel motsigende revisjonsbevis og forhold som kan tyde på mulige misligheter), skal han agere utad ved for eksempel å stille spørsmål om

disse forholdene, studere nøye tilgjengelig dokumentasjon og vurdere om den er tilstrekkelig og hensiktsmessig og bestemme sette nivået på oppdagelsesrisikoen.

Til tross for at revisor kognitivt og atferdsmessig sett kan påvirke sin egen profesjonelle skepsis, advarer standardsetteren mot at det er trusler i revisjonsmiljøet som kan motarbeide revisorens kognitive og atferdsmessige innsats, for eksempel begrenset budsjettert arbeidstid på et revisjonsoppdrag og utfordrende regnskapsmessige estimater som er basert på subjektive vurderinger fra klientens ledelse eller ukjente modeller (PCAOB 2012, 2013). Disse truslene vil begrense revisors kontroll fordi det setter grenser for hvor mye innsats revisor kan investere i å identifisere forholdene, eller i å få en forståelse av den tilgjengelige informasjonen revisor har til rådighet.

I dag har revisjonsfirmaene kvalitetssystemer og har en kultur som reflekterer betydningen av revisorrollen som allmennhetens tillitsperson, jf. revl. § 1–2 som bevarer allmennhetens interesse (public interest). Ifølge Joseph B. Ucuzoglu (Nasjonal Partner i Deloitte LLP i USA) (2014) er det viktig å utarbeide en firmakultur og en kultur hos ledelsen (the tone at the top) som viser betydningen av uavhengighet, profesjonell skepsis, og objektivitet innad i revisjonsfirmaet.

## Bemerkninger fra standardsetterne

Den internasjonale standardsetteren IAASBs (International Accounting and Auditing Standards Board) observasjoner viser at dagens finansielle markeder er preget av en større grad av subjektivitet i regnskapstallene, for eksempel ved måling av virkelig verdi av regnskapsstørrelser (IAASB 2012). I IAASBs (2012) kontroller av revisjon av årsregnskapene påpekes det hvor viktig profesjonell skepsis er, særlig for revisjon av komplekse regnskapsområder hvor bruk av skjønn og dømmekraft er hyppige.

Det amerikanske tilsynsorganets (PCAOB Public Company Accounting Oversight Board) hovedobservasjon<sup>4</sup> er at revisorene ofte ikke har utvist tilstrekkelig profesjonell skeptisk holdning i revisjon av årsregnskaper (PCAOB 2012, 2013). PCAOB antyder at det er visse omstendigheter som kan hindre revisor i å anvende profesjonell skepsis i løpet av en revisjon. Slike omstendigheter omfatter press og insentiver i revisjonsmiljøet, arbeidsbelastningen eller rett og slett å utvise for stor tillit til klienten.

PCAOB anbefaler revisjonselskaper og revisorer å være på vakt for disse omstendighetene. Et av tiltakene som PCAOB (2012) anbefaler<sup>5</sup>, er å bruke revisjonsfirmaets kvalitetssystem ved for eksempel å rette fokus på hvor viktig det er å utvise profesjonell skepsis i sitt revisjonsarbeid.

## Profesjonell skepsis i nyere forskning

I dette avsnittet diskuteres hvordan forskning ser på skepsis og profesjonell skepsis. Begrepet skepsis omfavner begrepet profesjonell skepsis eller en kan tenke på relasjo-

<sup>4</sup> Se «Staff Audit Practice Alert No.10. Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits» (PCAOB 2012), side 1. [http://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012\\_SAPA\\_10.pdf](http://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf)

<sup>5</sup> Se «Staff Audit Practice Alert No.10. Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits» (PCAOB 2012), side 2. [http://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012\\_SAPA\\_10.pdf](http://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf)

nen mellom disse to begrepene som mor og datter. En forståelse av morbegrepet skepsis kan derfor bedre vår forståelse av datterbegrepet profesjonell skepsis.

## Definisjon

Skepsis har vært diskutert i ulike fagdisipliner. Skepsis er normalt definert som en tvil eller en mistanke (APA 2007) angående noe eller noen. Skepsis kan ha en avgjørende rolle i hverdagslige sosiale interaksjoner (Shrand and Devine 2013; Bhatt et al. 2012), i profesjonelle kontekster som for eksempel innenfor revisjon (Hurtt et al. 2013), i psykoser (Freeman and Garety 2006), for eksempel som schizofreni (Insel 2010). Først vil jeg forklare hvordan revisjonsforskning ser på profesjonell skepsis, deretter vil jeg beskrive skepsis fra et psykologisk ståsted og nevropsykologisk ståsted. Å ha en tverrfaglig tilnærming er ofte brukt innenfor revisjonsforskning for å få et bedre innblikk i hva profesjonell skepsis er.

## Revisjonsforskning

Vi vil her se hvordan konseptuell og eksperimentell forskning innenfor revisjon ser på profesjonell skepsis. Den konseptuelle revisjonsforskningen har for det første påpekt at profesjonell skepsis er vanskelig å definere (Hurtt et al. 2013). Ifølge Hurtt og kollegene (2013) vil profesjonell skepsis inneholde to komponenter (Hurtt 2010; Hurtt et al. 2013): 1) Skepsis som en egenskap eller karakteristika («trait skepticism») ved en revisor og 2) en situasjonell profesjonell skepsis som er et resultat av situasjonen («state skepticism») en revisor befinner seg i (Hurtt 2010; Hurtt et al. 2013). Skepsis som en egenskap eller et trekk ved personen, er betegnelsen som brukes for å beskrive «et relativt stabilt og varig aspekt ved en person» (Hurtt 2010, 150). Situasjonell skepsis er en «midlertidig tilstand skapt av situasjonsfaktorer» (Hurtt 2010, 150). Hurtt og kollegene (2013) har nylig laget en modell som viser forløpere og konsekvenser av revisors skept-

tiske vurdering og skeptiske handling (se Figur 3).

I figur 3 vises profesjonell skepsis som forårsaket av følgende forløpere («antece-dents») (Hurtt et al. 2013, 50): 1) Revisors karakteristika og trekk som for eksempel personlighetstrekk, såkalt «trait skepticism» (Hurtt 2010); 2) Karakteristika ved revisjonsbevis, som for eksempel pålitelighet og hensiktsmessighet av revisjonsbevisene eller eventuelt mangel av revisjonsbevis; 3) Karakteristika ved revisjonsklienten som for eksempel klientens evne til å påvirke revisors holdning (Robertson 2010); og 4) Karakteristika ved det eksterne miljøet som for eksempel lovverket og standarder. Disse fire elementene vil ifølge modellen påvirke revisors skeptiske skjønnsmessige vurderinger. Revisors skeptiske vurderinger underveis vil sannsynligvis påvirke revisors endelige beslutning eller atferd.



# RavnInfo

## Bedriftsinformasjon om samtlige foretak i Norge

- Norges beste kredittsjekk med **AAA**-kredittrating
- E-postvarsling om endringer hos dine klienter/kunder
- Søk på slettede foretak – finn ut om tidligere konkurser

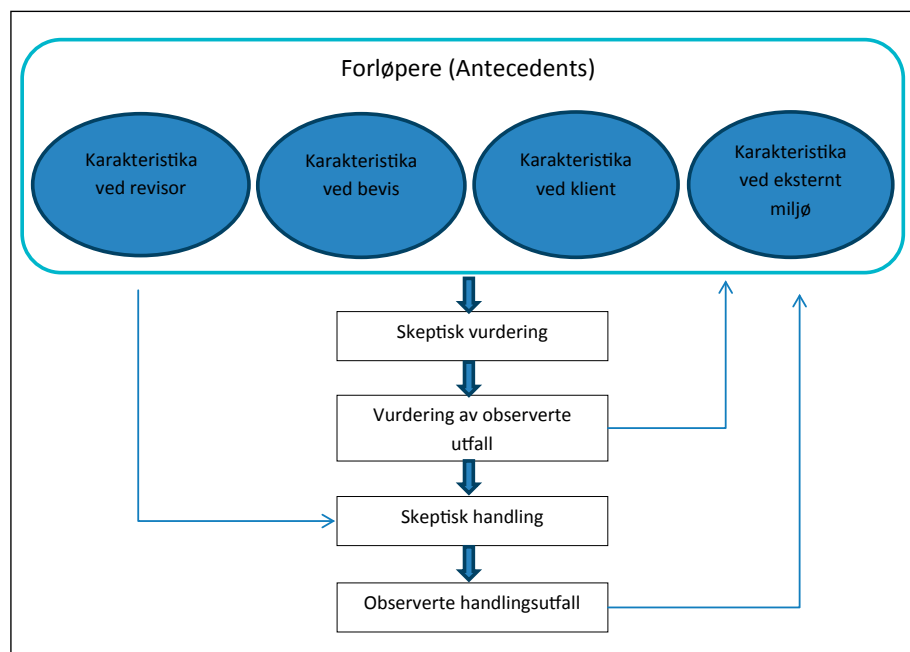
### Nyheter:

- Dyptgående bransjeanalyser på deres klienter
- Oversikt over klienters pantstillelser

Kontakt oss idag for en uforpliktende demonstrasjon

Øyvind Øksnes: oyvind.oksnes@bisnode.no Tlf.: 22 45 93 80 / 93 62 67 18





Figur 3: Basert på Hurtt et al. (2013, Figure 1), modell på skeptiske vurderinger og skeptiske handlinger.

På den annen side hevder eksperimentelle revisjonsforskere (for eksempel Quadackers, Groot, and Wright 2013) at det er to hovedperspektiver innenfor profesjonell skepsis: nøytralitet eller presumptiv tvil. Nøytralitet innebærer at revisor verken tror eller mistenker klientens ledelse (Quadackers, Groot, and Wright 2013). Presumptiv tvil innenfor profesjonell skepsis innebærer at revisor antar en viss grad av uærlighet fra ledelsens side (Quadackers, Groot, and Wright 2013). Funnene til Quadackers et al. (2013) tyder på at presumptiv tvil-perspektivet innenfor profesjonell skepsis er mer prediktivt for revisors skeptiske vurderinger og beslutninger enn nøytralitetsperspektivet, særlig hos høyere risiko-klienter. Siden revisjonsskikk foreskriver større skepsis hos høyere risiko-klienter, støtter funnene hittil hensiktsmessigheten av presumptiv tvil-perspektivet og har viktige implikasjoner for rekruttering og opplæring av revisorer, og fremtidig forskning.

### Skepsis er tverrfaglig

Begrepet skepsis er tverrfaglig fordi det tas opp i mange fagområder og disipliner. For eksempel innenfor psykologi beskrives skepsis som en følelse eller et resultat av følelser (Shrand and Devine 2013; Freeman and Garety 2006). Shrand og kollegene (2013) ser på skepsis som en mistanke eller mistillit og som sprer skepsis sammenhengende/i en ubrutt linje. Mistanke er en form for angst som er en per-

manent («hardwired») følelse hos mennesker som har som funksjon å advare oss om å være på vakt for truende situasjoner. Det er viktig å påpeke at noen nivåer av skepsis har en positiv rolle for menneskets overlevelse, men unormalt høye nivåer av skepsis kan føre til paranoia<sup>6</sup>.

Videre rapporterer Bhatt et al. (2012) i en tverrfaglig studie om mistanke («suspicion») at generelt «[s]osiale situasjoner vil ofte kreve at folk vurderer troverdigheten av informasjonen som formidles av andre når det er grunn til å mistenke hva de andre sier. Dette kravet gjelder spesielt i konkurransesituasjoner hvor flere personer konkurrerer om en knapp ressurs og må bruke sosiale signaler for å samle inn informasjon» (Bhatt et al. 2012, 8729). I deres eksperimentelle studie består mistanke av to deler: «Den første delen er en a priori, basal («baseline») mistanke basert på en persons generelle oppfatninger om mennesker i verden og om den situasjonen personen befinner seg i. Den andre delen av mistanken er generert på grunnlag av atferden til de andre mennesker man omgås» (Bhatt et al. 2012, 8729). Dermed er mistanken her beskrevet som både en form for tro hos personen og en situasjonell komponent som genereres av andres atferd.

### Avslutning

Hovedformålet med denne artikkelen er å svare på hva profesjonell skepsis (egentlig) er og om det lar seg gjøre å avgrense og dokumentere profesjonell skepsis.

### Hva er profesjonell skepsis?

Det første spørsmålet, om hva profesjonell skepsis er, besvares basert på vår gjennomgang av ISA 200, forskning innenfor revisjon og andre fagområder. Profesjonell skepsis kan defineres som følgende:

Profesjonell skepsis er skepsis sett i forhold til revisjonskonteksten. Profesjonell skepsis skal reflekteres i revisors tankesett innad og atferd utad og skal brukes bevisst i hele revisjonsprosessen. Profesjonell skepsis er avhengig av revisors egenskaper og av situasjonen, men vil uansett innebære en presumptiv tvil, særlig i forhold til høyere risiko-klienter. Optimal profesjonell skepsis vil fungere som en form for prevensjon, men for mye profesjonell skepsis er uhen-siktsmessig og kan føre til over-revisjon, stress og angst. Trusler mot og løsninger når det gjelder profesjonell skepsis, er identifisert i Figur 2.

### Lar det seg gjøre å avgrense og å dokumentere profesjonell skepsis? Sannsynligvis ja

Selv om det ikke finnes noen eksplisitte regler for hvordan profesjonell skepsis skal dokumenteres i revisjonsprogrammene, gir jeg i Figur 4 et forslag til hvordan profesjonell skepsis kan avgrenses og dokumenteres. Dette for å besvare artikkelens andre spørsmål.

Figur 3 kan være et første steg for å konkretisere hvordan standardsetterne og revisjonsfirmaene kan sette opp et rammeverk for å måle ulike grader av skepsis og eventuelt identifisere hva optimal profesjonell skepsis kan være. Profesjonell skepsis kan ses på som en ubrutt prosess som strekker seg fra lite profesjonell skepsis, hvor revisor er tillitsfull og godhjertet (det vil hypotetisk sett si at revisor ikke vil være skeptisk), til å være ekstremt skeptisk hvor revisor tviler på absolutt alt.

Måling av profesjonell skepsis kan tenkes å skje ved å bruke personlighetstester som ser på skepsis som et personlighetstrekk. Skeptisk atferd kan implementeres i revisjonsmetodikken eller revisjonsprogrammet ved å stille ekstra spørsmål som leder til tvil i for eksempel tilgjengelige revisjonsbevis. Det er viktig å være oppmerksom på et annet alternativ for å komme til

<sup>6</sup> Paranoia: Person med paranoia lider av vrangforestillinger om konspirasjoner og forfølgelse (APA 2007).

	For lite profesjonell skepsis = et problem	Moderat til høy profesjonell skepsis	For mye profesjonell skepsis = et problem
Måling av personlighet med valide måleinstrumenter (HR)	Tillit til nøytral tvil uansett bevis og risikonivå hos klienter. Underrevidering.	Presumtiv tvil (særlig hos høy risikoklienter) til det motsatte er bevist.	Tviler uansett bevis og risikonivå hos klienter Overrevidering
Et eksempel på skeptisk atferd dokumentert i revisjonsprogrammet (Audit and Assurance)	Sjekket ekthet av revisjonsdokumentene? Nei Ekstra bevis trengs? Nei	Sjekket ekthet av revisjonsdokumentene? Ja, har sjekket et utvalg. Ekstra bevis trengs? Avhengig av hva jeg finner ovenfor.	Sjekket ekthet av revisjonsdokumentene? Ja alt. Ekstra bevis trengs? Alltid
<b>Definisjon</b> Profesjonell skepsis bør kalibreres mot klientens størrelse og risiko. Jo større klientenes bedrift er, jo viktigere er det å ha profesjonell skepsis. <b>Nøytral tvil (Neutrality):</b> Revisor vil i utgangspunktet ikke anta at ledelsen er uærlig (Quackackers, Groot, and Wright 2013). <b>Presumtiv tvil (Presumptive doubt):</b> Revisor vil i utgangspunktet anta at ledelsen er uærlig til det motsatte er bevist (Quackackers, Groot, and Wright 2013). <b>Skepsis (Skepticism):</b> Revisor har tvil eller mistanke (APA 2007) om ledelsen eller bevis. <b>Tillit (Trust):</b> Revisor vil i utgangspunktet stole på verdien, på sannheten eller valøren (APA 2007) av bevis eller ledelsen. <b>Tvil (Doubt):</b> Revisor mangler tillit til bevis eller til ledelsen. Tvil har en sterk affektiv komponent (APA 2007).			

IAASB, International Accounting and Auditing Standards Board. 2012. IAASB staff questions and answers: Professional Skepticism in an Audit of Financial statements. New York: International Federation of Accountants (IFAC).

IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board. 2009. ORDLISTE TIL ISA / ISQC. International Federation of Accountants, IFAC.

IESBA, International Ethics Standards Board of Accountants. 2013. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants US: International Federation of Accountants (IFAC).

IFAC, International Federation of Accountants. 2009. ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene International Federation of Accountant (IFAC).

Insel, T. R. 2010. Rethinking schizophrenia. Nature.

PCAOB, Public Company Accounting Oversight Board. 2012. Staff Audit Practice Alert No.10. Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits. Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB.

Repeated Author. 2013. Order Instituting Disciplinary Proceedings, Making Findings, and Imposing Sanctions. PCAOB Release No. 105–2013–009.: Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB.

Quackackers, L., T. Groot, and A. Wright. 2013. Auditors' Professional Skepticism: Neutrality versus Presumptive Doubt. Contemporary Accounting Research.

Robertson, Jesse C. 2010. The Effects of Ingratiation and Client Incentive on Auditor Judgment. Behavioral Research in Accounting 22 (2):69–86.

Shrand, J., and L. Devine. 2013. Outsmarting Anger: 7 Strategies for Defusing Our Most Dangerous Emotion. 1 ed. United States of America: Jossey-Bass.

Ucuzoglu, J. B. 2014. Presentation at Plenary Session – American Accounting Association Auditing Section. San Antonio, TX: American Accounting Association.

Figur 4: Et forslag for å kalibrere og å dokumentere profesjonell skepsis.

rett nivå av profesjonell skepsis, nemlig at revisjonsteamet kan bygges opp slik at teamet totalt sett oppnår ønsket grad av profesjonell skepsis.

Avslutningsvis er det viktig å nevne at de fleste er enige i dag om at videre avklaring av profesjonell skepsis krever mer forskning (Franzel 2013). Jeg konstaterer at slik forskning bør være tverrfaglig, noe som igjen er faglig krevende og kostbart.

## Referanser

APA, American Psychological Association. 2007. APA Dictionary of Psychology. Washington: American Psychological Association.

Bhatt, M. A., T. Lohrenz, C. F. Camerer, and P. R. Montague. 2012. Distinct contributions of the amygdala and parahippocampal gyrus to suspicion in a repeated bargaining game. Proceedings of the

National Academy of Sciences of the United States of America 109 (22):8728–8733.

Franzel, J. M. 2013. PCAOB Press Release – PCAOB Board member speech at American Accounting Association Annual Meeting – Auditor Objectivity and Skepticism – What's Next? Anaheim, CA: Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

Freeman, Daniel, and Philippa Garety. 2006. Helping patients with paranoid and suspicious thoughts: a cognitive-behavioural approach. Advances in Psychiatric Treatment 12 (6):404–415.

Hurtt, R. K. 2010. Development of a Scale to Measure Professional Skepticism. Auditing: A Journal of Practice & Theory 29 (1):149–171.

Hurtt, R. K., H. L. Brown-Liburd, C. E. Earley, and G. Krishnamoorthy. 2013. Research on Auditor Professional Skepticism – Literature Synthesis and Opportunities for Future Research. Auditing: A Journal of Practice & Theory.