

# Med doktorgrad i revisjon

Carmen Olsen<sup>1</sup> disputerte for doktorgraden ved NHH tirsdag 5. juni 2015 med avhandlingen «The Challenge of Being Professionally Skeptical». I artikkelen forteller hun om arbeidet med sin avhandling og viktigheten av forskning for revisorprofesjonen.



Artikkelen er forfattet av:

Dr.  
Carmen Olsen  
postdoktor NHH

Etter intens innsats og en spennende tid som stipendiat på NHH og UiB, samt kortere opphold i Aarhus, Oxford og mange konferanser i USA, Europa og Norge, har Carmen Olsen gjennomført kursdelen av doktorgraden. Hun har også levert og forsvart en skriftlig avhandling om profesjonell skepsis i revisjon av årsregnskaper. Nedenfor sammenfatter hun sin avhandling og forteller om sine erfaringer om hva dagens doktorgradsarbeid innebærer og hvordan revisjonsfagområdet utvikler seg.<sup>1</sup>

### Hva handler avhandlingen om?

Revisorer må være profesjonelt skeptiske i revisjon av årsregnskap. Dette er vesentlig for kvaliteten på deres revisjonsbedømmelser- og beslutninger. Å være profesjonelt skeptisk er imidlertid utfordrende både i teori og i praksis. Den formelle definisjonen på profesjonell skepsis er gitt av International Standard on Auditing (ISA 200): «En holdning som innebærer at revisor stiller spørsmål og er oppmerksom på forhold som kan indikere mulig feilinformasjon som følge av feil eller misligheter, og foretar en kritisk vurdering av revisjonsbevis» (IAASB 2009).

### Carmen Olsen – disputas 5. juni 2015

I praksis er problemet at revisorene ofte ikke utviser en tilstrekkelig profesjonell skeptisk holdning i revisjon av årsregnskaper

<sup>1</sup> Jeg takker Sigrid Folkestad (redaktør for NHH bulletin) for språkvask.

(PCAOB 2014). I teorien er problemet at revisjonsforskerne ennå ikke har «full forståelse» av hva profesjonell skepsis er og hvordan den fungerer (DeFond and Zhang 2014). For å kunne utvise tilstrekkelig profesjonell skepsis i revisjon av årsregnskaper, er det behov for å få en bedre forståelse av hva profesjonell skepsis er og hvordan den fungerer.

Den internasjonale standarden og akademia har derfor etterspurt forskning som undersøker hvilken rolle følelser spiller og hva revisorenes personlige egenskaper har å si. Videre har revisjons- og regnskapsfaget ønsket vitenskapelige studier som kan knytte sammen tidligere forskning, undersøke underliggende prosesser som ligger til grunn for profesjonell skepsis og bruke nye forskningsmetoder, for eksempel gjennom nevrovitenskapelige metoder.

I min avhandling undersøker jeg både hvilken rolle affekt spiller (i studie 1) og hvilken betydning personlighetstrekk har (i studie 2) når det gjelder å påvirke nivået av profesjonell skepsis i revisjon av årsregnskaper. I min tredje studie diskuterer jeg hvordan en nevrovitenskapelig metode kan bidra til forståelse av profesjonell skepsis.

Til tross for at avhandlingen studerer et snevert område innenfor revisjon, har jeg fått anledning til å etablere en bred forskningsportefølje. En grunn til det er at jeg låner forskning og teorier fra flere fagområder i min avhandling for å studere profesjonell skepsis.

Jeg ser blant annet på hvordan revisjonskvaliteten gjenspeiles i revisors beslutningstaking. Dette førte til at jeg benyttet forskning og teorier om bedømminger, evalueringer og beslutningstaking, som i seg selv er et meget bredt og tverrfaglig

forskningsområde. I min teoretiske tilnærming til profesjonell skepsis, har jeg også vært tverrfaglig og lånt teorier fra psykologi, nevropsykologi og personlighetspsykologi.

En slik tverrfaglig tilnærming gjør at avhandlingen bidrar til revisjonsteori og -praksis, og funnene i studien har også samfunnsmessig betydning.

### Hvorfor er forskning viktig for revisjon?

På en konferanse i USA (ICAEW 2014), arrangerte The Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW) et seminar hvor akademia og profesjonsutøvere kunne møtes for å diskutere akademias rolle i utforming av regnskaps- og revisjonsfagområder.

Vi som er forskere innenfor ulike regnskaps- og revisjonsfagområder måtte svare på et viktig spørsmål: Hvorfor er det vesentlig å ha akademisk forskning innenfor regnskap og revisjon?

Noen svarte at uten bærekraftige akademiske krefter i revisjonsfagområdet, er det ikke mulig å holde en profesjon ved like. Dette er jo også tankegangen bak medisinsk og psykologisk forskning, som støtter de to profesjonene med relevant kunnskap. Et annet poeng som støtter akademisk forskning er at en profesjon er mer enn bare regler og sjekklistes. En profesjon må nemlig følge utviklingen i det samfunnet den tjener. Dette kan skje gjennom forskning, som tar impulser fra det ytre miljøet og samfunnet inn i revisjonsfaget, og vice versa.

Et motsatt spørsmål vil være: «Hva med en profesjon uten akademia?». Ett av de interessante svarene er at profesjonen mister sin status, og at utøverne ender opp med å bli

teknokrater uten teoretisk eller etisk sjel. Grunnen til dette dystre bildet er at utviklingen av etiske retningslinjer og ny teori vil stanse. Hvem andre vil drive eksperimentell forskning innenfor revisjonsforskning for å teste om teorien holder i revisjonshverdagen?

For eksempel har Hurtt et al. (2013) en teori om at en revisors beslutning reflekterer profesjonell skepsis gitt at noen faktorer er til stede. En annen teori (Nolder and Kadous 2014) mener at revisors beslutning reflekterer enten profesjonell skepsis eller/ og uavhengighet. Det er viktig å avklare gjennom empirisk forskning hva en revisors beslutning egentlig reflekterer. Dette kan ha betydning for hvordan uavhengighet og profesjonell skepsis kan dokumenteres i fremtiden. De etiske reglene ser nemlig på profesjonell skepsis og uavhengighet som nært beslektet (IESBA 2013). Husk også at forskning tester om endringer av regelverk har hatt den tiltenkte effekten. Derfor er det viktig med forskning og innovasjon i en profesjon.

### Hvorfor er det viktig og spennende med en doktorgrad?

En doktorgrad vil være viktig i revisjon, som et ledd i den faglige utviklingen og for å danne grunnlag for innovasjon i revisjonsfaget. Til forskjell fra en mastergrad, kreves det av en doktorgrad at avhandlingen generer ny og nyttig kunnskap for et revisjonsfagområde. Dette er ikke påkrevd i en masteroppgave.

Som stipendiat må du ha en klar visjon om hva du ønsker å studere, tørre å ta initiativ og å være innovativ. Dette er spennende. For at stipendiaten skal kunne klare dette, stiller akademia krav om at han har riktig faglig bakgrunn. Dette har man enten fra en mastergrad eller arbeids erfaring samt PhD-kurs, som er påkrevd i doktorgradsløpet.

For egen del kom ideene til avhandlingen både fra masterstudiet i regnskap og revisjon, arbeid med kontroll i Skatteetaten og noe erfaring som revisormedarbeider.

I arbeidet med min PhD fikk jeg anledning til å ta metodekurs og teoretiske kurs som hjalp meg i forskningsarbeidet. I tillegg hadde jeg et klart ønske om å gå en tverrfaglig vei i min doktorgrad, noe som innebar at jeg måtte ta ekstra kurs ved siden av mitt hovedfagområde revisjon. Dette var kurs i fagområder som nevro-



*PROFESJONELL SKEPSIS: Carmen Olsen tok sin doktorgrad om temaet profesjonell skepsis i revisjon av årsregnskaper.*

vitenskap og eksperimentell økonomi. Dette har vært en virkelig spennende tid for meg.

### Hvordan ser revisjonsfagområdet ut i fremtiden?

I den siste tiden har revisjon og regnskap prøvd å følge i fotsporene til andre fagområder (Plassmann et al. 2015). Målet har vært å integrere regnskap og nevrovitenskap i såkalt *nevroregnskap* (neuroaccounting) (Birnborg and Ganguly 2012). Nevrovitenskapelige metoder er fascinerende og kan bidra til revisjonsforskningen ved å komme med konkrete bevis på *uobserverte* revisjonskonsepser, for eksempel ved visualisering av profesjonell skepsis i revisors hjerne.

En annen grunn til revisjonsfagets interesse for nevrovitenskap, er muligheten til å finne nye forskningstemaer som kan sette fart i utviklingen av revisjonsfagområdet og gi nye typer funn. Disse kan integreres i revisjonsmodeller, og kan på sikt gi bedre modeller (Friedman and Sunder 1994). Dette kan tyde på at revisjonsfaget går en spennende tid i møte.

### Referanser

Birnborg, J. G., and A. R. Ganguly. 2012. *Is neuroaccounting waiting in the wings? An essay. Accounting, Organizations and Society* 37 (1):1–13.

DeFond, M., and J. Zhang. 2014. *A review of archival auditing research. Journal of Accounting and Economics* 58 (2–3):275–326.

Friedman, D., and S. Sunder. 1994. *Experimental Methods: A Primer for Economists. New York, NY: Cambridge University Press.*

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* 32 (Supplement):45–97.

IAASB, International Auditing and Assurance Standards Board. 2009. *ISA 200 Overordnede mål for den uavhengige revisor og gjennomføringen av en revisjon i samsvar med de internasjonale revisjonsstandardene New York: International Federation of Accountant (IFAC).*

ICAEW, Chartered Accountants of England and Wales. 2014. *International Accounting Section of the American Accounting Association concurrent session-AuditFutures University: Inspiring and Engaging Students in Shaping the Future of the Profession. American Accounting Association.*

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

Nolder, C., and K. Kadous. 2014. *The way forward on professional skepticism: Conceptualizing professional skepticism as an attitude. Suffolk University and Goizueta Business School at Emory University.*

PCAOB. 2014. *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Auditing Standard No. 18 – Related Parties, Amendments to certain PCAOB Auditing Standards Regarding Significant Unusual Transactions and Other Amendments to PCAOB Auditing Standards. Washington.*

Plassmann, H., V. Venkatraman, S. Huettel, and C. Yoon. 2015. *Consumer Neuroscience: Applications, Challenges, and Possible Solutions. Journal of Marketing Research.*